T.C.
TRAKYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM BİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRKİYE'DE DENETİM RAPORLARININ SUNUM ZAMANLILIĞI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

HAZAL TÜKÜÇ

TEZ DANIŞMANI
PROF. DR. KIYMET ÇALIYURT

İKİNCİ TEZ DANIŞMANI
DR. ÖĞR. ÜYESİ İFFET KESİMLİ

EDİRNE 2020

TRAKYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM BİLİM DALI
DOĞRULUK BEYANI

Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, tez yazım kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmasında, tüm verilerin bilimsel ve akademik kurallar çerçevesinde elde edildiğini, kullanılan verilerde tahrifat yapılmadığını, tezin akademik ve etik kurallara uygun olarak yazıldığını, kullanılan tüm literatür bilgilerinin bilimsel normlara uygun bir şekilde kaynak gösterilerek ilgili tezde yer aldığını ve bu tezin tamamı ya da herhangi bir bölümünün daha önceden Trakya Üniversitesi ya da farklı bir üniversitede tez çalışması olarak sunulmadığını beyan ederim.

19/08/2020

Hazal TÜKÜÇ

Tezin Başlığı: Türkiye'de Denetim Raporlarının Sunum Zamanlılığı Üzerine Bir Araştırma

Tezin Yazarı: Hazal Tüküç

ÖZET

İşletmelerin hazırladığı finansal tablolarda yer alan finansal bilgileri kullanan taraflar açısından, finansal bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği önem arz etmektedir. Finansal tablolardaki finansal bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğinin teminatı bağımsız denetimdir. Finansal bilgi kullanıcıları açısından finansal bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği kadar zamanında sunulması da oldukça önemli bir konudur. Doğru ve güvenilir olan fakat zamanında sunulmayan finansal bilgiler değerlerini yitirmektedir. Denetçilerin işletmelerin sunmuş olduğu finansal tabloların ve finansal bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği hakkında vermiş oldukları nihai kararlarını açıkladıkları, bağımsız denetim sürecinin son evresi olan denetim raporlarının zamanında yayınlanması ile doğru ve güvenilir finansal bilgilere ulaşım sağlanmaktadır. Her ülkede bağımsız denetim faaliyeti ile ilgili düzenlemeleri yapan düzenleyici kurumlar, denetim raporlarının yayınlanma süreleri ile ilgili kararlar almıştır. Bağımsız denetim firmalarının da bu süreleri gözeterek bağımsız denetim sürecini planlamaları ve yürütmeleri gerekmektedir.

Yapılan tez çalışmasında Türkiye'deki denetim raporlarının gecikme sürelerinin ne kadar olduğu ve denetçi görüşü, denetçi cinsiyeti ile denetlenen firmaya özgü bazı değişkenlerin denetim raporu gecikmesi üzerinde etkisinin olup olmadığının araştırılması amaçlanmıştır.

Tez çalışmasında, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından bağımsız denetimle yetkilendirilmiş 104 adet bağımsız denetim firmasının Kamu Aydınlatma Platformu'ndan (www.kap.gov.tr) alınan verilerle müşteri

eşleştirmesi yapılarak 66 adet bağımsız denetim firmasının aktif olarak bağımsız denetim yaptığı tespit edildikten sonra 646 adet müşteri firmanın yıllık denetim raporlarına ulaşılmıştır. Ulaşılan 646 adet müşteri firmanın da 431 adedi finans sektörüne, inşaat sektörüne, maden sektörüne ve spor kulüplerine ait olduğu için bu sektörlerin farklı finansal raporlama formatlarına sahip olmasından dolayı analize dahil edilmemiştir. Kalan 215 adet müşteri firmanın 2014–2018 yıllarına ait bilgileriyle oluşturulan 1.075 adet gözlem içeren veri seti ile STATA programında tanımlayıcı istatistik testleri, t-testi, korelasyon analizi ve OLS (en küçük kareler) regresyon analiz ile negatif binomial regresyon analizi yapılarak sonuç elde edilmiştir.

Analizler sonucunda, Türkiye'de ortalama denetim raporu yayınlama süresinin 59 gün olduğu ve firmaların denetim raporlarını minimum 21 günde, maksimum 95 günde yayınladığı sonucuna ulaşılmıştır. Denetlenen firmaların aktif toplamı, denetlenen firmaların karlılık oranı, denetlenen firmaların piyasa değerinin defter değerine oranı, denetim raporunu imzalayan sorumlu denetçinin cinsiyetinin kadın olması ve bağımsız denetim faaliyetini yürüten şirketin dört büyük denetim şirketlerinden biri olması ile denetim raporu gecikmesi arasında negatif bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Denetlenen firmaların kaldıraç oranı ve denetim raporuna olumlu görüş türü dışında bir görüş türünün beyan edilmesi ile denetim raporu gecikmesi arasında ise pozitif bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız denetim, bağımsız denetimin gelişimi, denetim raporu, denetim raporu gecikmesi, denetim raporu gecikmesini etkileyen unsurlar

The Name of the Thesis: A Research on Presentation Timeliness of Audit Reports in Turkey

Author: Hazal Tüküç

ABSTRACT

The accuracy and reliability of the financial information is important for the parties that use the financial information in the financial statements prepared by the enterprises. The assurance of the accuracy and reliability of the financial information in the financial statements is audit. For financial information users, the timely presentation of financial information is as important as its accuracy and reliability. Financial information, which is accurate and reliable but not presented on time, is losing its value. Access to accurate and reliable financial information is provided by timely publication of audit reports, which are the final phase of the independent audit process, where the auditors have announced their final decisions about the accuracy and reliability of the financial statements and financial information provided by businesses. Regulatory institutions that make arrangements for independent audit activities in each country have taken decisions regarding the publication times of audit reports. Independent audit companies are also required to plan and carry out the independent audit process by considering these periods.

The thesis that the work in the audit report on Turkey latency of just how and auditor's opinion, some of the variables specific to firms controlled by auditors gender aimed to investigate whether the effect on the audit report delay.

There are 104 independent auditing firms authorized by the Capital Markets Board with independent auditing. Customer matching of independent audit firms was made with the data received from Public

Lighting Platform (www.kap.gov.tr). As a result of customer matching, it was determined that 66 independent audit firms actively conducting independent audits. Annual audit reports of 646 customer firms audited by 66 independent audit firms were reached. 431 of 646 customer firms are not included in the analysis since they have different financial reporting formats. Sectors belonging to firms not included in the analysis; financial sector, construction sector, mining sector and sports clubs. Analysis was carried out in STATA program with a data set containing 1,075 observations created with the information of 215 customer firms from 2014–2018. The results were obtained by using descriptive statistics tests, t test, correlation analysis, OLS regression analysis and negative binomial regression analysis.

According to the results, it was determined that the average audit report period is 59 days of publishing in Turkey. It is concluded that independent audit firms publish their audit reports in a minimum of 21 days and a maximum of 95 days. It was determined that there is a negative relationship between the total assets of the client companies and the delay of the audit report. It was determined that there is a negative relationship between the profitability rate of the client firms and the delay of the audit report. It was determined that there is a negative relationship between the ratio of the market value of the customer firms to the book value and the delay of the audit report. It was determined that there was a negative relationship between the the responsible auditor who signed the audit report is female and the delay of the audit report. It was determined that there was a negative relationship between the with one of the four major audit companies and the delay of the audit report. It has been determined that there is a positive relationship between the declaration of the opinion of the client companies other than the leverage ratio and the positive report type to the audit report and the delay of the audit report.

Keywords: Audit, development of audit, audit report, audit report lag, affecting factors of audit report lag

ÖNSÖZ

Tez çalışmasında Türkiye'de faaliyet gösteren yerli ve yabancı bağımsız denetim firmalarının yayınladıkları denetim raporlarında yaşanan gecikmelerin süresinin belirlenmesi ve denetçi görüşü, denetçi cinsiyeti ile denetlenen firmaya ait bazı değişkenlerin denetim raporu gecikmesi üzerinde etkisinin olup olmadığının araştırılması amaçlanmıştır.

Bu amaç doğrultusunda fikirleri, bilgileri ve kaynakları ile bana yol gösteren, her daim elini omzumda hissettiğim, çok sevgili danışmanım sayın Prof. Dr. Kıymet ÇALIYURT'a sonsuz teşekkürlerimi ve saygılarımı sunarım.

Düşüncelerine ve deneyimlerine çok önem verdiğim, bilgisini ve zamanını benden esirgemeden her zaman yoluma ışık tutarak beni aydınlatan ve ikinci tez danışmanım olmayı seve seve kabul eden çok değerli sayın Dr. Öğr. Üyesi İffet KESİMLİ'ye teşekkürü borç bilir, saygılarımı sunarım.

Kendisini tanımış olmaktan onur duyduğum, her daim cesaretli konuşmaları ile bana güç veren, ilgisini, zamanını ve yardımını esirgemeyerek çalışmamın analiz bölümüne büyük katkısı olan çok kıymetli Dr. Öğr. Üyesi Murat OCAK'a teşekkür ederim.

Değerli bilgilerini ve düşüncelerini benimle paylaşmaktan keyif alan, tez savunma sınavımda jürime katılarak tezimin değerini artırıcı katkılar sunan sayın Doç. Dr. Sezer KAHYAOĞLU'na teşekkür ederim.

Hazal TÜKÜÇ

Edirne, 2020

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....i

ABSTRACT.....iii

ÖNSÖZ.....v

İÇİNDEKİLER.....vi

TABLO LİSTESİ.....ix

ŞEKİL LİSTESİ.....xi

KISALTMALAR.....xii

GİRİŞ.....1

1. BÖLÜM: DENETİMİN TANIMI VE TÜRLERİ.....7

1.1. Denetimin Tanımı ve Özellikleri.....7

1.1.1.Denetimin Tanımı ve Amacı.....7

1.1.2. Denetimin Özellikleri.....12

1.2. Denetimin Türleri.....14

1.3. Denetçi Türleri.....16

1.3.1. Bağımsız Denetçi.....16

1.3.2. İç Denetçi.....17

1.3.3. Kamu Denetçisi.....17

1.4. Bağımsız Denetim Tanımı ve Amaçları.....18

1.4.1. Bağımsız Denetim Tanımı.....18

1.4.2. Bağımsız Denetim Amacı.....20

1.4.3. Bağımsız Denetim Yararları.....20

2. BÖLÜM: BAĞIMSIZ DENETİMİN DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE GELİŞİMİ.....22

2.1. Bağımsız Denetim İhtiyacının Doğması ve Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi.....22

2.1.1. Bağımsız Denetim İhtiyacının Doğması.....23

2.1.2. Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi.....32

2.2. Dünyada Bağımsız Denetimin Gelişimi.....39

2.2.1. Amerikan Sertifikalı Muhasebe Enstitüsü (AICPA) ve Bağımsız Denetim.....40

2.2.2. Halka Açık Şirketler Muhasebe ve Gözetim Kurulu (PCAOB) ve Bağımsız Denetim 46

2.2.3. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ve Bağımsız Denetim..... 51

2.3. Türkiye'de Bağımsız Denetim Gelişimi 58

2.3.1. Sermaye Piyasası Kanunu ve Bağımsız Denetim 60

2.3.2. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve Bağımsız Denetim.....64

2.3.3. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB) ve Bağımsız Denetim.....66

2.3.4. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) ve Bağımsız Denetim 70

2.3.5. Hazine Müsteşarlığı ve Bağımsız Denetim.....74

2.3.6. Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve Bağımsız Denetim.....76

2.3.7. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) ve Bağımsız Denetim 78

3. BÖLÜM: BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU VE SUNUM ZAMANLILIĞI.....87

3.1. Bağımsız Denetim Raporu Tanımı ve Özellikleri 87

3.2. Düzenleyici Kurumlara Göre Bağımsız Denetim Raporu Sunum Zamanları.....103

3.2.1. Sermaye Piyasası Kurulu'na (SPK) Göre Bağımsız Denetim Raporu Sunum Zamanı 105

3.2.2. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na (KGK) Göre Bağımsız Denetim Raporu Sunum Zamanı.....111

3.2.3. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'na (BDDK) Göre Bağımsız Denetim Raporu Sunum Zamanı 112

3.2.4. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu'na (EPDK) Göre Bağımsız Denetim Raporu Sunum Zamanı 116

3.2.5. Türk Ticaret Kanunu'na (TTK) Göre Bağımsız Denetim Raporu Sunum Zamanı 118

3.3. 2010–2019 Yılları Arasında Yayınlanan Uluslararası Literatürdeki Denetim Raporu Gecikmesi Üzerine Olan Çalışmaların İncelenmesi 119

4. BÖLÜM: DENETİM RAPORU GECİKMESİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA....150

4.1. Araştırmanın Amacı 150

4.2. Araştırmanın Hipotezleri ve Modeli 150

4.3. Araştırmanın Önemi 153

4.4. Araştırmanın Sınırları 154

4.5. Örneklemin Belirlenmesi 158

4.6. Araştırma Yöntemi 159

4.7. Bulgular ve Analiz 160

4.7.1. Tanımlayıcı İstatistik 161

4.7.2. t-testi....166

4.7.3. Korelasyon Analizi 176

4.7.4. Regresyon Analizi (OLS)....184

4.7.5. Regresyon Analizi (Negatif Binomial Regresyon) 191

SONUÇ 194

KAYNAKÇA....212

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Oxford, Thesaurus ve Türk Dil Kurumu Sözlüklerinde Geçen Denetim Tanımları 9
Tablo 2: Amerikan Muhasebe Derneği (The American Accounting Association) Dergilerinde 2018 Yılına Ait Bağımsız Denetimin Kalitesi İle İlgili Çalışmalar 27
Tablo 3: Denetimin Tarihsel Gelişimi (Porter vd, 2008) 36
Tablo 4: AICPA'nın Kalite Kontrol Standartları 46
Tablo 5: IFAC'ın Ekim 1977'deki Kurucu Üyeleri 53
Tablo 6: Bağımsız Denetime İlişkin Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri 63
Tablo 7: TÜRMOB Çatısı Altındaki Meslek Mensuplarının Cinsiyet 67
Tablo 8: TÜRMOB Çatısı Altındaki Meslek Mensuplarının Eğitim Tablosu 67
Tablo 9: TÜRMOB Çatısı Altındaki Meslek Mensuplarının Yaş Aralığı Dağılım Tablosu 68
Tablo 10: KGK'nın Yayınladığı Denetim Standartları Tablosu 81
Tablo 11: KGK ve PCAOB'nin Karşılaştırılması 84
Tablo 12: Denetçinin Denetim Raporunda Beyan Ettiği Görüş Türleri 97
Tablo 13: SPK'nın Finansal Raporlar ve Denetim Raporlarına Dair Düzenlemeleri 110
Tablo 14: Hashim ve Rahman'ın 2013 Yılında İnceledikleri Çalışmalarda Yer Alan Denetim Raporlarının Ülkelere Göre Gecikme Süreleri 135
Tablo 15: 2010-2019 Yılları Arasında Yayınlanan Uluslararası Literatürdeki Denetim Raporu Gecikmesi Üzerine Olan Çalışmaların Özet Literatür Tablosu 138
Tablo 16: 2010-2019 Yılları Arasında Yayınlanan Uluslararası Literatürdeki Denetim Raporu Gecikmesi Üzerine Olan Çalışmalarda Geçen Denetim Raporu Gecikmesi Tanımları 146
Tablo 17: Tanımlayıcı İstatistikler 165
Tablo 18: Finansal Tabloları Kadın Denetçiler Tarafından Denetlenen Firmalar İle Denetlenmeyen Firmaların Değişkenlerinin Ortalamalarının Farkları 170
Tablo 19: Finansal Tabloları Olumlu Görüş Dışında Görüş Almış Firmalar İle Olumlu Görüş Dışında Görüş Almamış Firmaların Değişkenlerinin Ortalamalarının Farkları 175
Tablo 20: Korelasyon Katsayıları Tablosu 183
Tablo 21: OLS Regresyon Sonuçları 190
Tablo 22 Negatif Binomial Regresyon Sonuçları 193

Tablo 23: Tanımlayıcı İstatistik Sonuçlarının Özet Durumu 200
Tablo 24: Finansal Tabloları Kadın Denetçiler Tarafından Denetlenen Firmalar İle Denetlenmeyen Firmaların Değişkenlerinin Ortalamalarının Farklarının Özet Durumu.....201
Tablo 25: Finansal Tabloları Olumlu Görüş Dışında Görüş Almış Firmalar İle Olumlu Görüş Dışında Görüş Almamış Firmaların Değişkenlerinin Ortalamalarının Farklarının Özet Durumu 204
Tablo 26: Denetim Raporu Gecikmesi İle Analize Dahil Edilen Diğer Değişkenler Arasındaki İlişkilerin Özeti.....206
Tablo 27: Bağımlı Değişken Olan Denetim Raporu Gecikmesinin Bağımsız Değişkenler İle Açıklanması.....209

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1: Denetimin Fonksiyonları 14
Şekil 2: Denetim Türleri.....15
Şekil 3: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....43
Şekil 4: Bazı Ülkelerin Düzenleyici Kurumlarının Belirlediği Denetim Raporu Yayınlanma Süreleri 105
Şekil 5: Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik'e Göre Denetim Raporlarının BDDK'ya ve Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası'na Gönderilme Süreleri.....114
Şekil 6: Araştırma Modelinin Açıklanması 152
Şekil 7: Cinsiyete Göre Denetlenen Firma Sayısı.....167
Şekil 8: Görüş Türüne Göre Denetlenen Firma Sayısı 171

KISALTMALAR

ABD : Amerika Birleşik Devletleri

AICPA : American Institute of Certified Public Accountants
Amerikan Sertifikalı Muhasebe Enstitüsü

ASB : Auditing Standards Board
Denetim Standartları Komitesi

ASX : Australian Securities Exchange
Avustralya Menkul Kıymetler Borsası

BDDK : Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

BDS : Bağımsız Denetim Standartları

E&Y : Ernst & Young

EC : European Commission
Avrupa Komisyonu

EKK : En Küçük Kareler

EPDK : Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu

ERP : Enterprise Resource Planning
Kurumsal Kaynak Planlaması

FASB : Financial Accounting Standards Board
Finansal Muhasebe Standartları Kurulu

FRC : Financial Reporting Council
Finansal Raporlama Konseyi

IAASB : International Auditing and Assurance Standards Board

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu

IAO : İran Denetim Örgütü

IAPC : International Audit Practices Committee

Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi

IFAC : International Federation of Accountants

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

KAP : Kamu Aydınlatma Platformu (www.kap.gov.tr)

KGK : Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

KHK : Kanun Hükmünde Kararname

KKS-1 : Kalite Kontrol Standardı

LPG : Liquefied Petroleum Gas

Sıvılaştırılmış Petrol Gazları

OLS : Ordinary Least Squares

En Küçük Kareler

PCAOB : Public Company Accounting Oversight Board

Halka Açık Şirketler Muhasebe ve Gözetim Kurulu

PD/DD : Piyasa Değerinin Defter Değerine Oranı

PwC : PricewaterhouseCoopers

ROA : Return on Assets

Aktif Kârlılık

SAS : Statement on Auditing Standarts

Denetim Standartları Açıklamaları

SCP : Structure – Conduct – Performance Theory

Yapı – Davranış – Performans Teorisi

SEC : Securities and Exchange Commission
Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu

SOX : Sarbanes–Oxley Yasası

SPK : Sermaye Piyasası Kurulu

STD. DEV. : Standard Deviation
Standart Sapma

TDS : Türkiye Denetim Standartları

TFRS : Türkiye Finansal Raporlama Standartları

TMS : Türkiye Muhasebe Standartları

TMUDESK : Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

TSE : Tehran Stock Exchange
Tahran Menkul Kıymetler Borsası

TTK : Türk Ticaret Kanunu

TÜDESK : Türkiye Denetim Standartları Kurulu

TÜRMOB : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği

UDS : Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları

UK : United Kingdom
Birleşik Krallık

GİRİŞ

Amerikan Muhasebeciler Birliği'nin (American Accounting Association) altında çalışmalarını sürdüren Denetim Kavramları Komitesi tarafından tanımlanan bağımsız 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 süreçtir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere bağımsız denetimin unsurları; iktisadi iddialarla ilgili olmak, önceden saptanmış ölçütlere uygunluğu denetlemek, ilgili kişilere rapor sunmak, tarafsız bir şekilde kanıt toplamak ve sistematik bir süreç olmaktır. Genel olarak bağımsız denetimin amacı, işletmenin sunmuş olduğu finansal tabloların güvenilirliği ve doğruluğu hakkında bir görüşe varmak ve varılan görüşü finansal tablolarda yer alan finansal bilgileri kullanan taraflar ile paylaşmaktır. Finansal tablolarda yer alan finansal bilgilerin maksimum seviyede yarar sağlaması için; finansal bilgilerin anlaşılır olması, ihtiyaca uygun olarak hazırlanmış olması, güvenilir olması, karşılaştırılabilir olması, doğru olması, gerçeği yansıtıyor olması ve zamanında düzenlenmiş olması gerekmektedir. Çünkü finansal bilgiler ancak doğru ve güvenilir ise yararlı olacaktır. Doğru ve güvenilir olmayan finansal bilgiler, işletmenin finansal bilgilerini kullanan taraflar için yanıltıcı olacaktır. Doğru ve güvenilir olan fakat zamanında sunulmayan finansal bilgiler de değerini kaybedebilir. Finansal bilgilerin dünya genelinde kabul görmüş bu özellikleri taşıyıp taşımadığını incelemek için bağımsız denetim hizmetinden yararlanılır.

Son yıllarda yaşanan hızlı değişimler sonucunda her alanın etkilendiği gibi muhasebe ve denetim alanı da bu değişimlerden etkilenmiştir. 2000'li yıllarda yaşanan skandallar sonucunda dünya genelinde ekonomik durum sarsılmıştır. Şirket yolsuzluklarının artması, skandallar sonucunda yatırımcıların finansal tablolara olan güveninin azalması, ülkelerin ekonomik durumundaki çalkantılar ve finansal yapının zedelenmesiyle bağımsız denetime olan ihtiyaç gündeme gelmiştir. Yaşanan skandallarla beraber finansal tablolarda sunulan bilgilerin doğru olması, güvenilir olması ve

zamanlı bir şekilde yayınlanması konularında ülkelerde yer alan düzenleyici kurumlar tarafından yeni gelişmeler yapılmıştır. Bu gelişmelere göre de hazırlanan finansal tabloların denetiminin sağlıklı olması önem arz etmektedir. Sonuçta yapılan denetimin sonucuna göre finansal tablolarda yer alan bilgileri kullanan taraflar, bu bilgilere güvenerek karar alacaklardır. Tam da bu aşamada bağımsız denetim faaliyetini yürüten bağımsız denetçilere büyük bir rol düşmektedir.

Ticari hayatta yaşanan hızlı değişimler ve işletmelerin uluslararası bir duruma gelmesiyle beraber çok farklı ülkelerde faaliyet göstermeye başlamaları muhasebe ve denetim dünyasında ortak bir dili zorunlu hale getirmiştir. Ortak bir dil için Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants– IFAC) tarafından yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları (UDS), Türkiye'de 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile yetkilendirilen Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından ülkemize uyarlanarak Türkiye Denetim Standartları (TDS) başlıkları ile yayınlanmaktadır.

Bağımsız denetimin unsurlarından biri olan bağımsız denetim sürecinin son evresi denetçilerin işletmelerin hazırladığı finansal tabloları inceleyerek finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği hakkında verdikleri nihai kararı açıkladıkları denetim raporlarıdır. Denetim raporları, denetçi ile denetlenen işletmelerle ilgilenen kişiler arasında köprü görevi görmektedir. Denetim raporlarının şeffaf bir şekilde, hesap verebilir olarak, objektif bir gözle, etik kurallara uygun davranılarak ve Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayınlanan standartlara uygun olarak hazırlanması gerekir. Bu unsurlara uygun bir şekilde hazırlanmış denetim raporları, denetim raporundan yararlanan tarafların denetim raporuna olan güveninin artmasını sağlar. Denetim raporlarının en önemli özelliklerinden biri verimliliktir. Verimlilik denetim raporlarında yer alan bilgilerin doğruluğunu, güvenilirliğini, kalitesini ve zamanlılığını kapsar. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'na (Financial Accounting Standards Board – FASB) göre verimliliğin en önemli özelliği zamanlılıktır. Denetim raporlarında açıklanan bilgilerin verimliliği ile denetim raporu gecikmesi arasında ters ilişki

vardır. Geç yayınlanan denetim raporlarında yer alan finansal bilgilerin değeri ve kullanışlılığı azalmaktadır. Denetim raporları zamanında yayınlanmazsa, bilgi asimetrisi artar ve yatırımcıların kararlarındaki belirsizlik seviyesi yükselir. Bilgi asimetrisi; en az iki tarafın içinde bulunduğu ekonomik ilişkide, taraflardan birinin diğer taraf veya taraflara dair yeterli bilgiye sahip olamamasıdır.

Profesyonelce yapılan herhangi bir işin yüksek kaliteli bir şekilde tamamlanması zaman alır. Ancak bu zamanın maksimum ne kadar sürmesi gerektiği ve hangi süreden sonra uyarı sinyallerinin çalması gerektiği iyi belirlenmesi gereken bir konudur. Aksi takdirde profesyonel ve kaliteli bir iş yapmaya çalışırken, elde edilecek olan çıktının çok geç kalması ve değerini yitirmesi durumuyla karşılaşılabilir. Finansal raporların ve denetim raporlarının en önemli özelliği zamanında sunulmalarıdır. İşletmelerin sunduğu finansal bilgilere olan güveni oluşturacak unsur denetim raporlarıdır. Finansal bilgilerin doğru ve güvenilir olduğunu araştırırken geçirilecek süreye dikkat edilmelidir. Aksi takdirde profesyonelce ve kaliteli bir denetim yapılmaya çalışılırken, denetim raporlarının yayınlanmasında gecikmeler yaşanmasına yol açılabilir.

Bağımsız denetim faaliyeti ile ilgili düzenleme yapan kurumlar; zamanında sunulan finansal bilgilerin teorik ve pratik değerini göz önüne alarak, işletmelerin denetimden geçmiş finansal tablolarını sunmaları gereken zorunlu süreleri belirlemişlerdir. Finansal tablolarda yer alan finansal bilgiyi kullanan taraflar için finansal tablolara olan güven denetim ile sağlanırken, finansal bilgi kullanıcılarının güvenli finansal bilgiye zamanında ulaşması da zamanında yayınlanan denetim raporları ile sağlanmaktadır. Zamanında sunulmamış bir denetim raporu, yatırımcılara güven sağlayamayacağı gibi denetlenen işletmenin de yatırımcı kaybetmesine sebep olabilir. Yapılan bağımsız denetimin çıktısı olan denetim raporunun zamanında sunulması arzu edilen bir husus olduğundan, tezin önemi artmaktadır. Tez çalışmasında; Türkiye'deki denetim raporlarının gecikme sürelerinin ne kadar olduğu ve denetçi görüşü, denetçi cinsiyeti ile

denetlenen firmaya özgü bazı değişkenlerin denetim raporu gecikmesi üzerinde etkisinin olup olmadığının araştırılması amaçlanmıştır.

Bu amaç doğrultusunda, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından bağımsız denetimle yetkilendirilmiş 104 adet bağımsız denetim firmasının Kamu Aydınlatma Platformu'ndan (www.kap.gov.tr) alınan verilerle müşteri eşleştirmesi yapıldığında 66 adet denetim firmasının aktif olarak bağımsız denetim yaptığı tespit edilmiştir. Tespit edilen 66 adet denetim firmasının müşteri eşleştirmesi yapıldığında, www.kap.gov.tr adresinden 646 adet müşteri firmaya ulaşılmıştır. Ulaşılan 646 adet müşteri firmanın da 431 adedi finans sektörüne, inşaat sektörüne, maden sektörüne ve spor kulüplerine ait olduğu için bu sektörlerin farklı finansal raporlama formatlarına sahip olmasından dolayı analize dahil edilmemiştir. Kalan 215 adet müşteri firmanın 2014–2018 yıllarına ait bilgileriyle oluşturulan 1.075 adet gözlem içeren veri seti ile STATA programında analiz yapılmıştır. Analiz beş aşamadan oluşmaktadır. İlk olarak tanımlayıcı istatistik sonuçlarına bakılmıştır. Daha sonra t-testleri yapılmıştır. Üçüncü aşama olarak korelasyon analizi ile değişkenler arasındaki ilişkiye bakılmıştır ve son olarak da EKK (En Küçük Kareler) olarak da bilinen OLS (Ordinary Least Squares) regresyon analizi ile negatif binomial regresyon analizi yapılarak sonuca ulaşılmıştır.

Tez çalışması dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; denetimin tanımına, özelliklerine ve türlerine, denetçi türlerine ve bağımsız denetime değinilmiştir. İkinci bölümde; bağımsız denetim ihtiyacının nasıl oluştuğundan ve bağımsız denetimin dünyada ve Türkiye'deki gelişiminden bahsedilmiştir. İlk olarak bağımsız denetime olan ihtiyacın nasıl ortaya çıktığı ve dünyada bağımsız denetimle ilgili düzenlemeleri yapan kurumlardan Amerikan Sertifikalı Muhasebe Enstitüsü'nün (AICPA), Halka Açık Şirketler Muhasebe ve Gözetim Kurulu'nun (PCAOB) ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) bağımsız denetim ile ilgili çalışmalarına yer verilmiştir. Daha sonra Türkiye'de bağımsız denetimle ilgili düzenlemeleri içeren kanunlardan Sermaye Piyasası Kanunu'nun, 3568 Sayılı Kanun'un ve

Türk Ticaret Kanunu'nun içerikleri ile bağımsız denetimle ilgili düzenlemeleri yapan kurumlardan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği'nin (TÜRMOB), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun (BDDK), Hazine Müsteşarlığı'nın ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK) bağımsız denetim ile ilgili çalışmalarına yer verilmiştir. Üçüncü bölümde; ilk önce bağımsız denetim raporu tanımından ve özelliklerinden bahsedilmiştir; daha sonra bağımsız denetim ile ilgili düzenlemeleri yapan kurumlardan Sermaye Piyasası Kurulu'na (SPK) göre, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na (KGK) göre, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'na (BDDK) göre, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu'na (EPDK) göre ve Türk Ticaret Kanunu'na (TTK) göre bağımsız denetim raporu sunum zamanları hakkında bilgi verilmiştir. Son olarak da 2010–2019 yılları arasında yayınlanan uluslararası literatürdeki denetim raporu gecikmesi üzerine olan çalışmalardan bahsedilmiştir. Dördüncü bölümde; araştırmanın amacına, hipotezlerine ve modeline, önemine, sınırlarına, örnekleminin belirlenmesine, araştırma yöntemine, bulgu ve sonuçlarına yer verilmiştir. Sonuç bölümünde de son olarak genel sonuçlar özetlenmiştir.

Tez çalışmasının içerisinde kullanılan bazı kavramlara bu aşamada açıklık getirilmesi sağlıklı olacaktır. Bağımsız denetim türleri; amaçlarına, denetçi statüsüne ve yapılış zamanına göre üçe ayrılır. Amaçlarına göre denetim türleri; mali tablo denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olmak üzere kendi içinde üçe ayrılır. Denetçi statüsüne göre denetim türleri ise; iç denetim, kamu denetimi ve bağımsız denetim olmak üzere kendi içinde üçe ayrılır. Son olarak yapılış zamanına göre denetim türleri de; sürekli denetim, sınırlı denetim ve özel denetim olmak üzere kendi içinde üçe ayrılır. Tez çalışmasının birinci bölümünde denetim türlerine detaylı bir şekilde yer verilmiştir. Tez çalışmasının bütününde kullanılan denetim türü ise bağımsız denetimdir. Bağımsız denetim ülkemizde dış denetim olarak da adlandırılmaktadır ve İngilizce kelime karşılığı *audit* kelimesi ile sağlanmaktadır. *Audit* kelimesi de dilimize denetim olarak çevrilmektedir. Tez içeriğinde kullanılan denetim kavramı, denetim türlerinden bağımsız denetimi ifade etmektedir. Aynı şekilde bağımsız denetçi kavramına

ülkemizde dış denetçi de denilmektedir ve İngilizce kelime karşılığı *auditor* kelimesi ile sağlanmaktadır. *Auditor* kelimesi de dilimize denetçi olarak çevrilmektedir. Tez içeriğinde kullanılan denetçi kavramı, denetçi türlerinden bağımsız denetçiyi ifade etmektedir. Ayrıca denetçilerin denetim faaliyetini icra ettikleri şirketler, denetçilerin ve denetim firmalarının müşterileridir. Tez içeriğinde kullanılan denetlenen firma veya müşteri firma kavramları, denetim firması adına denetçilerin denetim faaliyetlerini icra ettikleri firmaları ifade etmektedir. Son olarak da anlam karmaşasını önlemek adına, tez içeriğinde kullanılmış olan firma, işletme ve şirket kavramlarının tüzel bir kişiliğe sahip olan bir veya birden çok kişinin bir araya gelerek kar elde etme amacıyla kurduğu yapılar olarak kabul edildiğini açıklamak sağlıklı olacaktır. Türk Dil Kurumu sözlüğüne göre her birinin anlamı farklılık gösterse de tez içerisinde hepsinin aynı anlama geldiği varsayılmıştır.

Türk Dil Kurumu sözlüğüne göre firma, işletme ve şirket kavramlarının anlamları;[1]

- **Firma:** Tüzel kişiliği olsun olmasın bir ekonomik etkinlik birimi.
- **İşletme:** Tarım, sanayi, ticaret, bankacılık vb. iş alanlarında, kâr amacıyla bir sermaye yatırılarak kurulan kurum. Bir kuruluşu verimli bir duruma getirip kazanç sağlama yöntemi. İş yeri.
- **Şirket:** Ortaklık.

[1] https://sozluk.gov.tr/ Erişim Tarihi: 28.04.2020

1. BÖLÜM: DENETİMİN TANIMI VE TÜRLERİ

Bu bölümde denetimin tanımına, özelliklerine ve türlerine, denetçi türlerine ve bağımsız denetimine değinilmiştir.

1.1. Denetimin Tanımı ve Özellikleri

Bu başlıkta denetim tanımlanmış, denetimin tanımından denetimin unsurları belirlenmiş, denetimin amacından ve özelliklerinden bahsedilmiştir.

1.1.1. Denetimin Tanımı ve Amacı

Günümüzde denetime dair birçok tanım bulunmaktadır. Bunlardan en çok bilineni, denetimin unsurlarını da içeren geniş tanımdır. Amerikan Muhasebeciler Birliği'nin (American Accounting Association) altında çalışmalarını sürdüren Denetim Kavramları Komitesi tarafından yapılan tanımda;

"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 süreçtir."[2]

Başka bir ifade ile denetim; bir örgütün gerçekleştirdiği faaliyetlere ilişkin açıklanan bilgilerin sağlıklı olup olmadığını kontrol eden ve bu bilgilerin raporlarının kullanıcılarına ulaştırılmasını sağlayan bir aşamalar zinciridir (Kepekçi, 1996: 1).

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usulleri Hakkında Yönetmelik Madde–48'de yapılan denetim tanımına göre;

[2] Ersin Güredin, *Denetim ve Güvence Hizmetleri,* 14. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2014, s. 11.

"Muhasebe; kurum ve kuruluşların ekonomik faaliyetlerinin rakamsal kayıtlarını düzenler, bu bilgileri faaliyetler ve sonuçları ile ilgililere doğru ve açık şekilde iletir.

Denetim ise; bu bilgilerin ilgili mevzuat ve Genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun olarak ekonomik olayların gerçek mahiyetinin kayıtlarda yer alıp almadığını tarafsız olarak kanıtları ile araştırarak sonuçlandıran ve onaylayan sistematik çalışmadır."[3]

Denetim, ekonomik faaliyet ve hadiselerle ilgili savların önceden tahmin edilmiş ölçütlere uygunluk seviyesini tespit etmek ve sonuçları ilgililere duyurmak amacıyla taraf olmadan kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir (Yakar, 2015: 252).

Michael Bamber'e (1983) göre denetim, plan ve program dahilinde yürütülen faaliyetlerden oluşan bir süreçtir. Denetim sürecini oluşturan önemli faaliyetlerden biri, denetimi yerine getirecek denetim ekibinin denetim şirketi tarafından belirlenmesidir. Denetim genellikle hiyerarşik bir yapı ve iş bölümü ile karakterize edilen bir denetim ekibi tarafından yürütülür (alıntılayan Kaya, 2017: 46).

Denetim, bilgi ile belirlenmiş kriterler arasındaki uyum derecesini belirlemek ve raporlamak için ilgili kanıtların toplanması ve değerlendirilmesidir. Denetim yetkili ve bağımsız bir kişi tarafından yapılmalıdır (Arens, Elder ve Beasley, 2014: 4).

Dört büyük denetim firmasından biri olan Deloitte'a göre denetim; sadece rakamlardan ibaret değildir; çok daha fazlasıdır. Başarıları ve zorlukları doğrulayarak gelecek hedeflerinin güçlü temellerini atar. Dönüşüm gerektiren alanları belirler; değişimin neden ve nasıl yapılması gerektiği konusunda yol göstererek her daim ileriye gitmenize yardımcı olur.

Denetim kelimesi Latince kökenli olup, "duymak, işitmek" anlamına gelen Latince "auditus", Fransızca "audire", İngilizce "audit" kelimesinin Türkçe karşılığıdır (Adiloğlu, 2011). Lawrence Sawyer (2003) yaptığı

[3] *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usulleri Hakkında Yönetmelik,* Resmî Gazete Tarihi: 03.01.1990, Resmî Gazete Sayısı: 20391, Madde:48.

çalışmada, eski tarihlerde Roma'da; seçilmiş uzmanlar tarafından görevli kişilerin yaptıkları işler dinlenerek hatalar bulunmaya çalışıldığından denetim kelimesinin kökeninin dinlemek eylemine dayandığını vurgulamıştır (alıntılayan Kavut ve Adiloğlu, 2016: 37).

Ulusal ve uluslararası birçok sözlükte de denetim tanımı yapılmıştır. Aşağıda yer alan Tablo-1'de Oxford, Thesaurus ve Türk Dil Kurumu Sözlüklerinde geçen denetim tanımlarına yer verilmiştir.

Tablo 1: Oxford, Thesaurus ve Türk Dil Kurumu Sözlüklerinde Geçen Denetim Tanımları [4]

Sözlük	Yıl	Denetim Kelimesinin Sözlükteki Anlamı
Oxford Sözlüğü	1977	Denetim, hesapların düzenli olduğunun anlaşılması amacıyla yapılan resmi incelemedir.
Oxford Sözlüğü	2012	Denetim, işletmenin ve finansal kayıtların doğruluk ve gerçeklik açısından incelenmesidir.
Thesaurus Sözlüğü	2012	Denetim, muhasebe prosedürlerinin ve kayıtlarının eğitimli bir muhasebeci ya da Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) tarafından incelenmesidir.
Türk Dil Kurumu Sözlüğü	2012	Denetim; tecimsel, yani ticari kuruluşlara ilişkin sayışımların, diğer bir deyişle hesapların düzeninde olup olmadığı, yasalara, tüzük ve yönetmeliklere uygun bir yönde doğru olarak yürütülüp yürütülmediği izlenilmek üzere yapılan inceleme ve denetlemelerdir.

[4] İffet Kesimli'nin *Türk Bağımsız Denetim Firmalarının Uluslararası Kalite Kontrol Standardı Açısından İncelenmesi* başlıklı doktora tezinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Denetimle ilgili düzenlemeleri gerçekleştiren Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından belirlenen denetim amaçları vardır.

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğ'in (Seri:X, No:22) birinci kısmındaki 3. Maddede bağımsız denetimin amacı belirtilmiştir. SPK'ya göre bağımsız denetimin amacı;

"(1) Finansal tabloların bağımsız denetiminin amacı; finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır.

(2) Bağımsız denetçinin görüşü, finansal tabloların güvenilirlik derecesini yükseltmekle beraber, bu görüş finansal tabloları bağımsız denetime tabi tutulan işletmenin gelecekteki durumu hakkında ve işletme yönetiminin işletmenin faaliyetlerini etkin ve verimli bir biçimde yönettiğine dair bilgi sağladığı şeklinde değerlendirilmez."

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 2. Bölümünde 3. Maddede bağımsız denetimin amacı ve kapsamı açıklanmıştır. KGK'ya göre bağımsız denetimin amacı;

"(1) Denetim finansal tablolar ve diğer finansal bilgiler dâhil olmak üzere denetime tabi konuların belirlenmiş bir kıstasa uyumlu olup olmadığı hususunda kullanıcılara TDS çerçevesinde güvence sağlayacak bir görüş oluşturulması amacı ile yapılır.

(2) Denetim, kullanıcılara denetim konusunun denetim kıstasına uyumuyla ilgili makul veya sınırlı güvence sağlar. Sınırlı güvence sağlayacağı ilgili mevzuatında veya denetim sözleşmesinde açıkça belirtilmemiş ise denetim makul güvence verecek şekilde gerçekleştirilir. Makul ve sınırlı güvence seviyesinin gerektirdiği denetimin kapsamı TDS çerçevesinde belirlenir.

(3) Denetim; denetimin konusu hakkında, mesleki etik ilkelere bağlı kalmak ve mesleki şüphecilik içinde bulunmak suretiyle, TDS çerçevesinde yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanmasını, bu kanıtlara dayandırılarak bir görüş oluşturulmasını ve görüşün raporlanmasını kapsar.

(4) Denetimin unsurlarını; denetimin konusu, tarafları, kıstası, kanıtları ve denetim raporu oluşturur."

Denetimin amacı, denetlenen işletmenin hazırladığı finansal tabloların standartlara uygunluğunu saptamaktır. Denetçi, yeterli miktarda ve güvenilir kanıt toplayarak işletmenin durumunu genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre değerlendirir ve finansal tabloların doğruyu yansıtıp yansıtmadığı ve güvenilir olup olmadığı konusunda bir karar verir (Güredin, 2014: 157).

Genel olarak denetimin amacı, işletmenin sunmuş olduğu finansal bilgileri kullanan taraflar için güvence sağlamasıdır. Çünkü finansal bilgiler ancak doğru ve güvenilir ise yararlı olacaktır. Doğru ve güvenilir olmayan finansal bilgiler, işletmenin finansal bilgilerini kullanan taraflar için yanıltıcı olacaktır. Finansal tablolardaki bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği, bu tablolarda yer alan bilgileri kullanan taraflar için en önemli kriterlerdir. İşletmenin finansal bilgilerini kullanan taraflar olarak bilinen işletmenin paydaşları; hissedarlar, yatırımcılar, kredi verenler, müşteriler, çalışanlar ve devlet olarak bilinir.

Finansal bilginin paydaşlara yarar sağlayabilmesi için taşıması gereken özellikler vardır. Bunlar;

- Finansal bilgiler, tam anlaşılır olmalı.
- Finansal bilgiler, ihtiyaca uygun hazırlanmalı.
- Finansal bilgiler, tarafsız olmalı.
- Finansal bilgiler, karar almada yanıltıcı olmamalı.
- Finansal bilgiler, önemli hatalar içermemeli.
- Finansal bilgiler, gerçekleri yansıtmalı.
- Finansal bilgiler, karşılaştırılabilir olmalı.
- Finansal bilgiler, standartlara uygun olmalı.

1.1.2. Denetimin Özellikleri

Amerikan Muhasebeciler Birliği'nin (American Accounting Association) altında çalışmalarını sürdüren Denetim Kavramları Komitesi tarafından yapılan denetimin geniş tanımından yola çıkarak denetimin unsurları belirlenebilir.

"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 süreçtir."

Denetimin Unsurları;

- Denetim, iktisadi iddialarla ilgilidir.
- Denetim, önceden saptanmış ölçütlere uygunluğu denetler.
- Denetim, ilgi duyanlara rapor sunar.
- Denetim, tarafsız bir şekilde kanıt toplar.
- Denetim, sistematik bir süreçtir.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na (KGK) göre ise denetimin unsurlarını; denetimin konusu, tarafları, kıstası, kanıtları ve denetim raporu oluşturur (KGK – Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Madde-5/4).

Denetim, iktisadi iddialarla ilgilidir. İşletmenin iktisadi faaliyetlerine ilişkin olarak hazırladığı raporlar ve tablolar işletmenin iddialarını oluşturur. Denetim de işletmenin iddialarının doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırır.

Denetim, önceden saptanmış ölçütlere uygunluğu denetler. İşletmelerin hazırladığı finansal tablolar, işletmelerin iddialarıdır. Denetçiler, işletmelerin iddiaları olarak kabul edilen finansal tabloların daha önce belirlenen ölçütlere uygunluğunu incelerler. Bu ölçütler doğrultusunda, finansal tabloların doğru olup olmadığına ve güvenilir olup olmadığına karar verilir. Önceden belirlenen bu ölçütler ise; kanunlar, anlaşmalar, yönetimin hedefleri ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olabilir (Sağlam ve Yolcu, 2014: 60).

Denetim, ilgi duyanlara rapor sunar. Denetçi, işletmenin finansal tablolarının önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunu inceleyip finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği hakkında karar verdikten sonra yaptığı çalışmaya dair bulgularının ve denetim kararının yer aldığı yazılı bir rapor hazırlar. Denetlenen şirkete dair ilgi duyan taraflar (paydaşlar) bu rapordan faydalanır. Örneğin, yatırımcılar bir şirketin denetim raporuna bakarak finansal tablolarının doğruluğu ve güvenilirliği hakkında bilgi sahibi olup yatırım kararlarını belirleyebilirler.

Denetim, tarafsız bir şekilde kanıt toplar. Denetimin yapılabilmesi için denetlenen işletmeye dair toplanan her türlü bilgi kanıt sayılır. Bağımsızlık, denetimin en önemli unsurudur. Denetçi, denetlenen işletmeye dair kanıtları toplarken tarafsız şekilde hareket etmeli ve tamamen bağımsız olmalıdır.

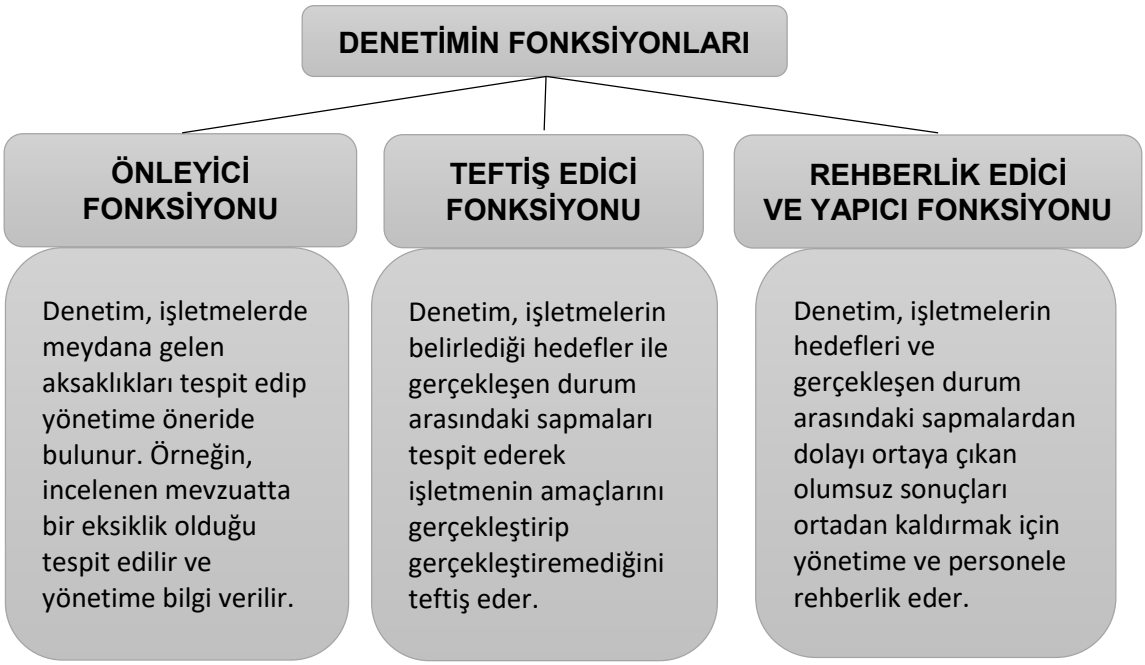
Denetim, sistematik bir süreçtir. Denetim faaliyeti bir süreçten oluşur ve bu sürece denetim süreci adı verilir. Denetim sürecinin çeşitli aşamaları vardır. Müşteri seçimi ve işin kabul edilmesi bu sürecin ilk aşamasıdır. Daha sonra denetimin nasıl yapılacağı planlanır. Planlanan denetim programına göre denetim faaliyeti sürdürülür ve son olarak da elde edilen bulgular yazılı bir rapor haline getirilir.

Denetim;

- Yapılan çalışmaları kontrol etme ve değerlendirme,
- Hizmetleri daha verimli hale getirmek için önerilerde bulunma,
- Personellere çalışmalarında rehberlik ederek yardım etme gibi geniş bir faaliyet alanından oluşur (Mil, 2016: 20).

Yukarıdaki cümleden yola çıkarak, denetimin üç fonksiyonu vardır diyebiliriz. Aşağıdaki Şekil-1'de denetimin fonksiyonlarına dair bilgi verilmiştir.

Şekil 1: Denetimin Fonksiyonları [5]

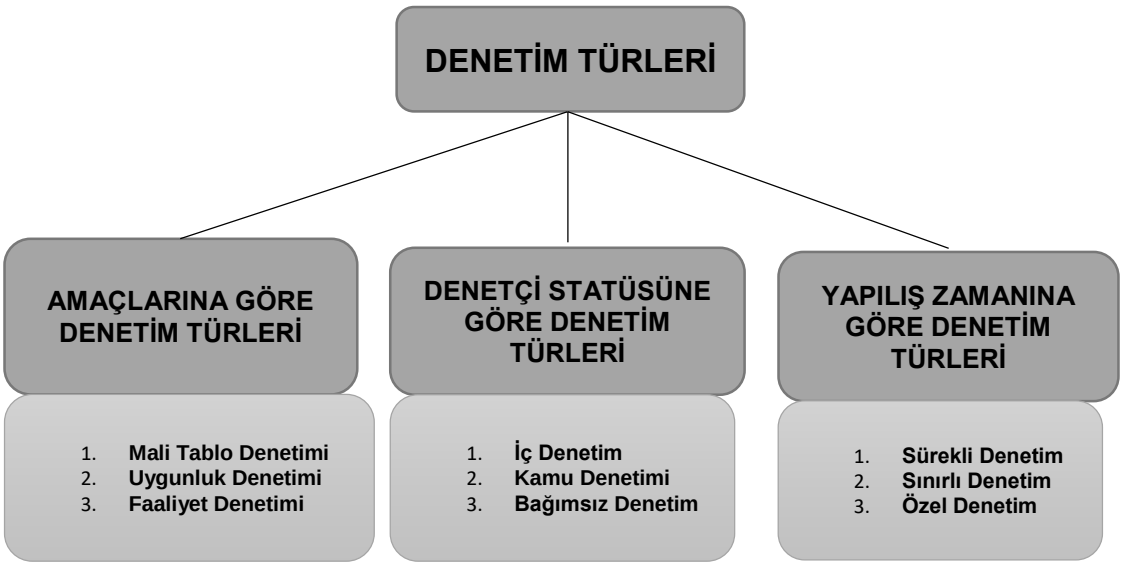


1.2. Denetimin Türleri

Denetim türleri Şekil-2'de de görüldüğü üzere amaçlarına, denetçi statüsüne ve yapılış zamanına göre üçe ayrılır. Amaçlarına göre denetim türleri; mali tablo denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olmak üzere kendi içinde üçe ayrılır. Denetçi statüsüne göre denetim türleri ise; iç denetim, kamu denetimi ve bağımsız denetim olmak üzere kendi içinde üçe ayrılır. Son olarak yapılış zamanına göre denetim türleri de; sürekli denetim, sınırlı denetim ve özel denetim olmak üzere kendi içinde üçe ayrılır.

[5] Halil İbrahim Mil, *Türk Kamu Denetim Sistemi,* Ankara 2016, 1. Baskı, Gazi Kitabevi, s. 20. 'de yer alan *Denetimin Fonksiyonları* başlığındaki bilgilerden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Şekil 2: Denetim Türleri



Mali tablo denetimi; işletmenin hazırlamış olduğu finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına göre hazırlanmış olup olmadığının, finansal tabloların ve içerisinde yer alan finansal bilgilerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının incelenmesidir.

Uygunluk denetimi; işletmenin sunduğu finansal tabloların işletme içindeki veya işletme dışındaki yetkili bir üst makam tarafından konulmuş kurallara uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığının incelenmesidir.

Faaliyet denetimi; işletmenin önceden belirlemiş olduğu hedeflerine ulaşıp ulaşmadığının ve hedeflerine ulaşırken sahip olduğu kaynaklarını verimli kullanıp kullanmadığının incelenmesidir.

İç denetim; işletme bünyesinde olan ve işletme içinde çalışan iç denetçiler tarafından yapılan bir denetim türüdür.

Kamu denetimi; kamu düzenini sağlamak amacıyla kamu denetçileri tarafından yapılan kamu haklarını korumaya yönelik bir denetimdir.

Bağımsız denetim; işletmelerin hazırladığı finansal tabloların önceden belirlenmiş kriterlere göre uygun olup olmadığının ve finansal tabloların doğruyu yansıtıp yansıtmadığının incelenmesidir.

Sürekli denetim; işletmelerin hazırlamakla yükümlüğü olduğu ve kamuya açıklamak zorunda olduğu yıllık finansal tablolarının tümünün denetimidir.

Sınırlı denetim; işletmelerin ara dönemlerinde yayınladıkları finansal tabloların incelenmesidir.

Özel denetim; işletmeyle ilgili idari işlerin hukuki boyutunu incelemek için sadece bir konunun veya birimin denetlenmesidir.

1.3. Denetçi Türleri

Denetçi, denetim faaliyetini sürdüren, yeterli derecede mesleki bilgi ve tecrübesi olan, bağımsız davranabilen, ahlaki özellikleri taşıyan ve çalışmalarına gereken özeni gösteren kişidir (Bozkurt, 2006: 31). Bu tanımdan yola çıkarak denetçilerin özelliklerini aşağıdaki gibi ifade edebiliriz;

- Denetçi, denetim faaliyetini sürdüren kişidir.
- Denetçi, yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip olmalıdır.
- Denetçi, bağımsız olmalıdır.
- Denetçi, mesleki ahlak ve toplumsal ahlak kurallarına uymalıdır.
- Denetçi, çalışma sırasında özenli davranmalıdır.

Denetçi türleri bağımsız denetçi, iç denetçi ve kamu denetçisi olmak üzere üçe ayrılır.

1.3.1. Bağımsız Denetçi

Bağımsız denetçiler, denetledikleri işletme bünyesinde çalışmayan, işletmelere denetim ve diğer denetim dışı hizmetleri sunan kişilerdir. Bağımsız denetçinin farklı ülkelerdeki anlamlarına bakıldığında dilimize çevirdiğimiz zaman çeşitli ifadeler ortaya çıkmaktadır; dış denetçi, diplomalı

kamu muhasibi, fermanlı muhasip, iktisat murakıbı, hesap uzmanı gibi. Bağımsız denetçiler, işletme yönetimi ve işletmenin hazırladığı finansal bilgi kullanıcıları olan paydaşları arasında bir ilişki köprüsü niteliğindedirler (Bozkurt, 2006: 31).

Bağımsız denetçiler; mali tabloların denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimlerinde görev alırlar (Başpınar, 2004: 41). Ayrıca bağımsız denetçiler; vergi danışmalığı ve yönetim danışmalığı yaparlar. Danışmanlığın yanı sıra, işletmelerde muhasebe sistemlerin kurulması ve iç kontrol sisteminin etkin çalışması gibi yardımcı faaliyetlerde de göre alırlar.

1.3.2. İç Denetçi

İç denetçiler, işletme bünyesinde çalışan ve işletme içinde denetim faaliyetini sürdüren kişilerdir. İç denetçiler, işletme yönetimine bağlıdırlar ve işletmenin birer çalışanıdırlar. İç denetçiler; çalıştıkları işletmenin varlıklarının iyi bir şekilde korunup korunmadığı, muhasebeye ait belgelerin güvenilir olup olmadığı, işletme yönetiminin belirlediği politika ve prosedürlere uyulup uyulmadığı konularında işletme yönetimine rapor sunarlar.

1.3.3. Kamu Denetçisi

Kamu denetçileri, kamu kurumlarına bağlıdırlar ve kamu yararına denetim yaparlar. Farklı devlet kurumları bünyesinde kurulan departmanlarda görev alan kamu denetçileri; kamu ve özel işletmelerin yasalara, yönetmeliklere ve politikalara uygunluğunu denetler (Güredin, 2014: 21).

Kendi kurumlarında denetim yapan kamu denetçileri iç denetim faaliyetini, özel şirketlerde denetim yapan kamu denetçileri ise kamu denetimi faaliyetini yerine getirirler (Bozkurt, 2006: 34).

Kamu denetçilerinin bağlı oldukları kurumlardan bazıları;

- Sermaye Piyasası Denetleme Kurulu,
- Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu,
- SSK Teftiş Kurulu,
- Sayıştay,
- Devlet Denetleme Kurulu,
- Ticaret Bakanlığı Teftiş Kurulu,
- Hazine Müsteşarlığı Bankalar Yeminli Murakıplar Kurulu,
- Maliye Bakanlığına bağlı; Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetleme Kurulları.

Tez çalışmasının ana konusunu bağımsız denetim oluşturduğundan tez bütününde denetim türlerinden bağımsız denetim konusuna ve denetçi türlerinden bağımsız denetçi konusuna ağırlık verilmiştir. Çalışmanın bundan sonraki kısımlarında bağımsız denetim konusu detaylı bir şekilde ele alınacaktır.

1.4. Bağımsız Denetim Tanımı ve Amaçları

Bu bölümde bağımsız denetim tanımına, bağımsız denetimin amacına ve yararlarına değinilmiştir.

1.4.1. Bağımsız Denetim Tanımı

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 1. Bölümünde yer alan 4. Maddenin (b) bendinde geçen bağımsız denetim tanımı aşağıdaki gibidir:

"b) Bağımsız denetim: Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade eder."

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğ'in (Seri:X, No:22) 1. Kısmındaki 4. Maddenin (b) bendinde yer alan bağımsız denetim tanımı aşağıdaki gibidir:

"b) Bağımsız denetim: İşletmelerin kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade eder."

Bağımsız denetim; işletmelerin hazırlamış olduğu finansal tabloda yer alan sayısal verilerin ve bu veriler hakkındaki kanıtların önceden belirlenen ölçütlere ne derece uyduğunu belirlemek ve rapor etmek amacıyla, bağımsız ve mesleki yeterliliğe sahip bir kişi tarafından toplanıp değerlendirilme sürecidir.[6]

Dört büyük denetim firmasından biri olan PricewaterhouseCoopers'a (PwC) göre bağımsız denetim; Bağımsız denetim, bir işletmenin yıllık finansal tablo ve diğer finansal verilerinin, tablo ve bilgiler için belirlenmiş kriterlere uygunluğunu ve doğruluğunu sağlayabilecek yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla uygulanır. Genel kabul görmüş bağımsız denetim standartlarında öngörülen bütün bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinde denetlenerek değerlendirilmesi ve rapora bağlanması da bağımsız denetim nedir sorusuna verilecek en uygun cevaptır.[7]

[6] Durmuş Acar – Serpil Senal – Hayrettin Usul, "Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma", *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi,* s. 273-306.
[7] https://www.pwc.com.tr/blog/bagimsiz-denetim Erişim Tarihi: 13.04.2020

1.4.2. Bağımsız Denetim Amacı

Bağımsız denetim; işletmelerin sunduğu finansal tabloların finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı ve finansal tabloların içinde yer alan finansal bilgilerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı hakkında makul bir güvence sağlar.

Bağımsız denetçi, işletmelerin finansal bilgi kullanıcılarının sağlıklı karar vermesini amaçlar. Şirket yatırımcılarının ve hissedarlarının doğru şekilde bilgi sahibi olması çok önemlidir. İşletmelerin sürdürülebilirliği açısından bağımsız denetim faaliyeti önemli bir unsurdur. Hazırladığı finansal tablolarını denetlenmeyen işletmeler hem yatırım alma açısından hem de hukuki açıdan birçok olumsuzlukla karşılaşacaklardır. Bu olumsuzlukların önlenmesi için de bağımsız denetim faaliyetinin verimli bir şekilde kullanılması amaçlanmaktadır. İşletmelerin devamlılığının sağlanması ve finansal bilgi kullanıcılarının doğru bilgilendirilmesi bağımsız denetimin en önemli amaçlarındandır (Bağatır, 2019: 123).

1.4.3. Bağımsız Denetim Yararları

Bağımsız denetim; denetlenen işletmeye ayrı, kamuya ayrı ve devlete ayrı yarar sağlar (Sağlam ve Yolcu, 2014: 37-39).

Bağımsız denetimin, denetlenen işletmeye sağladığı yararlar;

- Finansal tabloların gerçeğe uygun olup olmadığı hakkında makul bir güvence verir,
- Denetlenen işletmenin faaliyetlerinin yasalara uygun olup olmadığını inceler,
- İşletme personellerinin hata ve hile yapma olasılıklarını azaltır,
- İşletme yönetimine danışmanlık sağlar, alacakları kararlara ışık tutar,
- İşletmedeki iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışmasını sağlar.

Bağımsız denetimin, kamuya sağladığı yararlar;

- Sermaye piyasalarında yer alan bilgilerin doğru ve güvenilir olmasını sağlar,
- İşverene ve işçi sendikalarına doğru ve güvenilir bilgi sağlar,
- İşletme satın alma veya birleşmelerinde iki taraf için de doğru ve güvenilir bilgi sağlar,
- İşletmeler, denetlenmiş finansal tablolarını kamu ile paylaştığı zaman işletmeye yatırım yapacak olan yatırımcıları işletme ile ilgili oluşabilecek risklere karşı korur.

Bağımsız denetimin, devlete sağladığı yararlar;

- Vergi gelirlerinin artmasını sağlar,
- İşletme yöneticilerine vergi danışmanlığı sağlayarak, yöneticilerin vergi konusunda hata ve hile yapma olasılıklarını azaltır,
- Belediyeler, dernek ve vakıfları denetleyerek yolsuzluk yapma olasılıklarını azaltır.

2. BÖLÜM: BAĞIMSIZ DENETİMİN DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE GELİŞİMİ

Bu bölümde bağımsız denetim ihtiyacının nasıl oluştuğundan ve bağımsız denetimin dünyada ve Türkiye'deki gelişiminden bahsedilmiştir. İlk olarak bağımsız denetime olan ihtiyacın nasıl ortaya çıktığı ve dünyada bağımsız denetimle ilgili düzenlemeleri yapan kurumlardan Amerikan Sertifikalı Muhasebe Enstitüsü'nün (AICPA), Halka Açık Şirketler Muhasebe ve Gözetim Kurulu'nun (PCAOB) ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) bağımsız denetim ile ilgili çalışmalarına yer verilmiştir. Türkiye'de bağımsız denetimle ilgili düzenlemeleri içeren kanunlardan Sermaye Piyasası Kanunu'nun, 3568 Sayılı Kanun'un ve Türk Ticaret Kanunu'nun içerikleri ile bağımsız denetimle ilgili düzenlemeleri yapan kurumlardan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği'nin (TÜRMOB), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun (BDDK), Hazine Müsteşarlığı'nın ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK) bağımsız denetim ile ilgili çalışmalarına yer verilmiştir.

2.1. Bağımsız Denetim İhtiyacının Doğması ve Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi

Dünyada 20. yüzyılda ekonomik ve siyasi anlamda büyük bir değişim yaşandı. Teknolojik gelişmeler hızlanmış ve yeni ufuklar yaratmıştır. İşletme dünyasında da artan iş hacmi dolayısıyla işler daha da karmaşıklaştı ve yaşanan bazı skandalların da olumsuz etkisiyle denetim bir ihtiyaç haline dönüştü.

2.1.1. Bağımsız Denetim İhtiyacının Doğması

Denetçi kelimesi ilk olarak 1289 yılında kullanılmıştır. Muhasebe denetçilerinin oluşturduğu ilk örgüt ise 1581 yılında Venedik'te kurulmuştur. Dünyada bağımsız denetimin nasıl ortaya çıktığı incelendiğinde; ilk olarak 1800'lü yıllarda Mısır, Roma ve Yunan medeniyetlerinde izleri görülmüştür (Kavut ve Adiloğlu, 2016: 35-38).

Mısır medeniyetinde firavunların toplayacağı vergi miktarını belirlemek için üretilen tarım ürünlerini denetleyen özel eğitimli kişiler bulunmaktaydı. Roma imparatorluğunda da kamu maliyesinin denetimini yapan kişilere 'Kestor' adı verilmekteydi. Yunan medeniyetinde ise Atina'da maliye alacak hesaplarını ve yolsuzlukları inceleyen denetleme kuruluşları bulunmaktaydı (Akbıyık, 2005:4).

1962 yılında R. Gene Brown tarafından denetimle ilgili bir makale yayınlanmıştır ve bu makaleye göre 16. yüzyıldan önceki dönemde, muhasebe kelimesi devlet ve aileyi kapsıyordu. Hükümdarın hazinesini zimmete geçirmekten korumak için birbirinden bağımsız olarak çift taraflı kayıtlar tutulmuştur (alıntılayan Kesimli, 2015: 18). Denetim, işletmenin varlıklarını korumak amacı taşır ve bu amaç doğrultusunda da denetim yapma ihtiyacı doğmuştur.

Dünya çapındaki değişimler, teknolojinin hızla gelişmesi, ekonomik ilişkilerin karmaşıklığı ve çıkar çatışmaları; kurumların ve işletmelerin güvenilir, doğru ve gerçek bilgileri açıklama durumunu negatif yönde etkilemektedir. Bu negatif etki sonucunda da, güvenilir verilere duyulan ihtiyaç son yıllarda iyice artmıştır. Güvenilir finansal bilgi, kaliteli bilgi niteliğindedir. Kaliteli finansal bilgiler de, bu bilgileri kullanan işletmeler ve taraflar açısından sağlıklı ve rasyonel karar vermede oldukça öneme sahiptir. İşletmelerin açıkladığı finansal bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin etik

kurallara ve mesleki standartlara uygun şekilde incelenmiş olması bağımsız denetim faaliyetine bağlıdır.

20. yüzyılın başlarında yaşanan skandallar sebebiyle denetim ve muhasebe camiasında büyük bir sarsıntı yaşanmıştır. Bu skandallar ile birçok alanda ciddi sorunlar meydana gelmiştir.

- Denetime olan güven büyük ölçüde zedelenmiştir (Dinç ve Gerekan, 2014: 21).
- Finansal tablolarda yer alan bilgileri kullanan tarafların, finansal tabloları hazırlayan işletmelere ve bu tabloları denetleyen denetçilere karşı güveni azalmıştır (Uzay ve Gönen, 2010: 116).
- Şirketlerin finansal bilgilerini eksik ve yanıltıcı şekilde finansal bilgi kullanıcıları ile paylaşması, finansal bilgi kullanıcılarının sermaye piyasalarına olan güveninin zedelenmesine yol açmıştır (Dinç ve Abdioğlu, 2009: 159).
- Yaşanan skandallarda yapılan hileler sonucu, işletmelere önemli hukuki davalar açılmıştır ve işletmelerde büyük boyutlarda kaynak kayıpları yaşanmıştır (Çankaya ve Gerekan, 2009: 95).
- Türkiye'de de finans sektöründe yolsuzluklar yaşanmıştır. Banka yolsuzluklarının en bilineni olan İmar Bankası vakasında sermaye piyasasına olan güven zedelenmiştir (Terzi, 2012: 15).
- Türkiye'de 2000–2001 döneminde yaşanan Türk bankacılık sektörü krizi ile banka iflaslarının artması bağımsız denetime olan ihtiyacı da artırmıştır (Kesimli, 2010: 177):

Bağımsız denetime ihtiyaç duyulmasını sağlayan birçok sebep bulunmaktadır. Bunlardan bazılarına örnek verecek olursak (Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, Uyar, 2015: 7);

- Düzenleyici kurumların oluşturduğu yasal zorunluluklar sebebiyle işletmeler, hazırladıkları finansal tablolarını bağımsız denetime tabi tutmak zorundadır.

- İşletmelerin finansal tablolarında yer alan finansal bilgiyi kullanan taraflar için bu finansal bilgilerin doğru ve güvenilir olması önemli bir husustur. Finansal bilginin doğruluğu ve güvenilirliği de bağımsız denetim ile sağlanmaktadır.

- Aynı zamanda finansal bilgi kullanıcılarının sayısının artmış olması, yatırım olanaklarının gelişmesi, piyasaların şeffaf olması ve ekonominin uluslararası boyuta ulaşması bağımsız denetimi gerekli hale getirmektedir.

- Büyüyen ekonomi ile beraber işletmelerin iş hacimleri de büyüdü ve finansal raporlarda yer alan bilgiler daha karmaşık hale geldi. Finansal bilgi kullanıcılarına bağımsız denetim ile işletmelerin beyan ettiği muhasebe bilgilerinin doğruluğu ve güvenilirliği hakkında makul bir güvence sağlanmaktadır.

- İşletme yönetiminin çıkarları doğrultusunda işletmenin durumu olduğundan daha iyi ya da daha kötü sunulabilir. İşletmenin ekonomik durumunun doğruyu yansıtıp yansıtmadığını incelemek için bağımsız denetim faaliyetinden yararlanılır.

Bu yüzyılın başında ABD'de yaşanan Enron, Xerox ve Worldcom gibi büyük şirketlerde meydana gelen denetim usulsüzlükleri, bağımsız denetime olan güveni önemli ölçüde zarara uğratmıştır (Kandemir ve Akbulut, 2013: 38). Bu skandallar sonucunda denetçilerin denetim raporlarında sundukları denetim görüşlerine olan güven azalmıştır (Tanç ve Gümrah, 2015: 526). Yaşanan skandallar sonrası bağımsız denetim hızla önem kazanmış ve çalışmalar daha geniş kapsamda ele alınmıştır (Şahin ve Uzay, 2018: 553). Bağımsız denetime olan güvenin tekrar kazanılması için bağımsız denetimin gözetimi fonksiyonuna ve yapılan bağımsız denetim faaliyetlerindeki kalitenin artışına ihtiyaç duyulmuştur.

Yaşanan skandalların ardından 2002 yılında denetim dünyasına bağımsız gözetim sistemini getiren, SEC (Securities and Exchange Commission) tarafından denetlenen ve Sarbanes–Oxley Yasası ile oluşturulan Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB) kurulmuştur. PCAOB'ye halka açık şirketlerin denetim firmalarına yaptırım uygulama, standartlar koyma, teftiş yapma, raporlama ve tescil yetkileri verilmiştir (Yükçü ve Koçakoğlu, 2017: 94).

Bağımsız denetim faaliyetinin kalitesi, bağımsız denetimin güvenilirlik derecesi olarak ifade edilebilir (Tuan ve Sağlar, 2015: 91). Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde de bağımsız denetimin kalitesine vurgu yapılmaktadır. KGK'ya göre kalite güvence sisteminin tanımı aşağıdaki gibidir:

"Kalite güvence sistemi: Bağımsız denetimde gerekli kaliteyi ve kamuoyunun yapılan bağımsız denetime olan güvenini sağlamak amacıyla bağımsız denetim kuruluşu ya da bağımsız denetçi tarafından yapılan işin, belirlenen standart ve ilkelere uygun olarak yapılmasını temin etmek üzere Kurum tarafından oluşturulan sistemdir."

Tablo-2'de bağımsız denetimin kalitesine yönelik yapılan çalışmalardan, Amerikan Muhasebe Derneği (The American Accounting Association) dergilerinde 2018 yılında yayınlanan bağımsız denetimin kalitesi ile ilgili çalışmalar yer almaktadır.

Tablo 2: Amerikan Muhasebe Derneği (The American Accounting Association) Dergilerinde 2018 Yılına Ait Bağımsız Denetimin Kalitesi İle İlgili Çalışmalar

YIL	YAZAR	BAŞLIK	MAKALE AMACI	METODOLOJİ	SONUÇ
Eylül, 2018	Zoe-Vonna Palmrose, William R. Kinney, Jr.	Auditor and FASB Responsibilities for Representing Underlying Economics—What U.S. Standards Actually Say	Denetimin tanımlanmasının ve ölçülmesinin önemini güçlendirmek.	Sermaye Piyasası Kurulu (SEC), Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB) ve Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) verileri kullanılarak analiz yapılmıştır.	ABD standartlarının, yönetmeliklerinin ve uygulamasının, denetçinin bir firmanın finansal güvencesini sağlamadaki rolünü genişletmediği sonucuna varılmıştır.
Haziran, 2018	Christine Nolder, Zoe-Vonna Palmrose	Economic Analysis of Proposed PCAOB Standards: Finding a Path Forward	PCAOB'nin ekonomik analizinin geliştirilmesi ve standart süreçte önemli problemlerle akademik tartışmaların canlandırılması.	Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu'nun (PCAOB) ekonomik analizi uygulanmıştır.	PCAOB'nin ekonomik analiz standardına yönelik yapılan müdahalenin hedeflenen akademik tartışmayı denetimin temellerinden uzaklaştırdığı görülmüştür.
Aralık, 2018	Kris Hardies, Marie-Laure, Vandenhaute, Diane Breesch	An Analysis of Auditors' Going-Concern Reporting Accuracy in Private Firms	Özel firmaların baskın olduğu bir denetim piyasasında işletme sürdürülebilirlik raporlarının doğruluğunun araştırılması.	Bir yıl içinde sona eren 1.375 adet Belçikalı firmanın örneklemi kullanılarak analiz yapılmıştır.	Özel firmaların egemen olduğu denetim piyasalarında denetçiler arasında kalite farklılıklarının varlığı gözlenmiştir.
Temmuz, 2018	Joshua L. Gunn, Paul N. Michas	Auditor Multinational Expertise and Audit Quality	Yerel denetim ofislerinin uluslararası denetim anlaşmaları yapması ile denetim kalitesi arasındaki ilişkinin araştırılması.	Dış satış yapmayan denetim ofisinin müşterilerini kullanarak yapılan plasebo testi.	Çok uluslu denetim yapma zorluğunun, denetçiler tarafından daha kolay bir şekilde benimsendiği gözlemlenmiştir.
Temmuz, 2018	Emily E. Griffith	When Do Auditors Use Specialists' Work to Improve Problem Representations of and Judgments about Complex Estimates?	Durumsal faktörlerin, denetçilerin, zengin problem temsilleri geliştirmeye yönelik epistemik motivasyonunu arttırmasındaki rolü.	İstatistiklerin ortalaması, iki yönlü ANOVA kullanılarak analiz yapılmıştır.	Uzmanların çalışmalarının her zaman denetçilerin problemlerine yanıt vermediği gözlemlenmiştir.
Temmuz, 2018	Daniel Aobdia	The Impact of the PCAOB Individual Engagement Inspection Process—P reliminary Evidence	Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu'nun (PCAOB) bireysel faaliyetlerin denetlenmesi ve müşterilerin faaliyetleri üzerindeki etkisinin araştırılması.	PCAOB'nin 2003 ve 2013 yıllarını kapsayan tescilli veri setleri kullanılarak oluşturulan 3 fazlı deneysel testler yapılmıştır.	Hem denetim firmalarının hem de müşterilerin PCAOB bireysel sözleşme kontrol sürecine önem verdiğine işaret edilmektedir.

Eylül, 2018	Kenneth L. Bills, Christie Hayne, Sarah E. Stein	A Field Study on Small Accounting Firm Membership in Associations and Networks: Implications for Audit Quality	Küçük ölçekli muhasebe şirketlerinin muhasebe birlikleri ve ağlarındaki üyeliklerinin, bu tür küçük şirketlerin zorlu problemlerin üstesinden gelmelerindeki etkisinin incelenmesi.	Muhasebe birlikleri ve ağlarına üyelikleri bulunan 18 farklı şirketten 37 ortak ile anket çalışması yapılmıştır.	Bulgular, küçük firmaların muhasebe birlikleri üyelikleri sayesinde gerekli kaynaklara ulaşabildiğini ve pazar meşruiyetlerini artırdığını göstermektedir.
Temmuz, 2018	Jennifer J. Gaver, Steven Utke	Audit Quality and Specialist Tenure	Denetçinin denetim piyasasındaki uzmanlığını kullanım süresinin denetim kalitesi ile ilişkisinin incelenmesi.	Dört büyük denetim firmasının 2003–2015 yılları arasındaki örneklemi kullanılarak analiz yapılmıştır.	Bulgulara göre denetçi uzmanlığının elde edilmesi 3 yıl kadar sürmekte ve bu süreç zarfında tecrübeli denetçilerin diğer denetçilerden daha yüksek kalitede denetimler yaptığı gözlenmiştir.
Haziran, 2018	Patrick J. Hurley, Brian W. Mayhew, Kara M. Obermire	Realigning Auditors' Accountability: Experimental Evidence	Denetçinin sorumluluğunun yöneticisine karşı ekonomik anlamda hesap verilebilir olmaktan, yatırımcısına karşı psikolojik sorumluluk olarak ele alınmasının denetim kalitesindeki etkisinin incelenmesi.	ANOVA testi ve 7'li likert testi ile analiz yapılmıştır.	Denetçilerin hesap verebilirlik ilişkilerini değiştirmek, denetim kalitesini önemli ölçüde artırabilir.
Mayıs, 2018	Marion Brivot, Me´lanie Roussy, Maryse Mayer	Conventions of Audit Quality: The Perspective of Public and Private Company Audit Partners	Kamu ve özel denetim şirketlerinin denetimde kalite kavramına bakış açılarının incelenmesi.	Özel ve/veya kamu şirketi denetimlerinde uzmanlaşmış ortaklarla yapılan 34 görüşmenin derinlemesine analizi.	Endişeler ve mevcut kalite kontrol çerçevesinin sona erebileceği korkusunun denetim kalitesine ciddi şekilde zarar verdiği gözlemlenmiştir.
Mayıs, 2018	Nathan R. Berglund, John Daniel Eshleman, Peng Guo	Auditor Size and Going Concern Reporting	Müşterilerin finansal sağlığına yönelik uygun şekilde yapılan kontrolün denetçinin büyüklüğü ile sürdürülebilir görüş bildirme eğilimi arasındaki ilişkinin araştırılması.	Denetçi boyutunu modelde bağımsız bir değişken olarak içeren 39 çalışmanın analizi Ki-kare testi, t-testi ile yapılmıştır.	Müşterinin finansal durumunu sabit tutarken, denetçi boyutunun, sürdürülebilir görüş bildirme eğilimi ile pozitif ilişkili olduğu tespit edilmiştir.
Şubat, 2018	Sarah A. Garven, Amanda W. Beck, Linda M. Parsons	Are Audit-Related Factors Associated with Financial Reporting Quality in Nonprofit Organizations?	Denetimle ilgili birtakım faktörlerin kâr amacı gütmeyen kurumların finansal raporlama kalitesine etkisinin incelenmesi.	Federal Denetim Takas Merkezi'nden (FAC) ve Ulusal Hücre Bilimi Merkezi'nden (NCSS-National Centre For Cell Science) elde edilen 1997–2008 mali yıllarının verilerinin analizi.	N sayıda büyük denetçilerin kar amacı gütmeyen çalışmalardan çok farklı bir sonuçla sürekli olarak en yüksek kaliteyi sağlamadığı görülmüştür.

Ağustos, 2018	Joseph Legoria, Kenneth J. Reichelt, Jared S. Soileau	Auditors and Disclosure Quality: The Case of Major Customer Disclosures	Büyük müşterilerinin kimliğini tamamıyla kamuya arz eden bir şirketin kamu aydınlatma kalitesinin ölçülmesi.	Regresyon ve Korelasyon Analizi kullanılmıştır.	Bir firmanın büyük müşterilerinin kimliğini gönüllü olarak ifşa etme seçeneği, denetçiler üzerinde denetimde kalite açısından pozitif ilişki sağlar.
Ağustos, 2018	Scott E. Seavey, Michael J Imhof, Tiffany J. Westfall	Audit Firms as Networks of Offices	Bilgi yönetimi, örgütsel öğrenme ve ağ teorileri tarafından motive edilen bireysel ofislerin, ofis düzeyinde denetim kalitesini etkileyen ortak bilgi paylaşımı ve gözetimi yoluyla denetim ağlarına bağlı oldukları düşünülüyor. Bu çalışma ile denetim kalitesinin ofis düzeyinde açıklanabileceği gösterilmek isteniyor.	Dört büyük denetim firmasının 2007–2015 yılları arasındaki verilerinden örneklem çekilmiş. Verilerin tanımsal istatistikleri verilmiştir. İlgilenilen değişkenlere Spearman Korelasyon testi ve OLS Regresyon uygulanmış.	Bağlantılılık-denetim kalite ilişkisinin denetim karmaşıklığında fazlalaştığı tespit edilmiş. Bağlantılılık ve denetim kalitesindeki ilişkinin, küçük ofislerde daha güçlü olduğu belirlenmiştir.
Mayıs, 2018	Soo Young Kwon, Han S. Yi	Do Social Ties between CEOs and Engagement Audit Partners Affect Audit Quality and Audit Fees?	Düşük yatırımcı korumasının ve güçlü CEO gücünün bilgi paylaşımına veya toplanmaya yol açabileceği Güney Kore denetim pazarından gelen tescilli verileri kullanarak, açıklanmayan CEO-EP sosyal ilişkilerinin denetim sonuçlarını nasıl etkilediği araştırılmak istenmiştir.	2009 yılında Kore'deki halka açık 759 firmanın verileri incelenmiştir. Faktör, Regresyon ve Korelasyon Analizi uygulanmıştır.	CEO-EP sosyal bağlarıyla denetim çabasının, denetim ücretlerinin veya denetim kalitesinin azaldığına dair herhangi bir kanıt bulunamamıştır. Ancak, CEO-EP okul bağları, yüksek kaliteli denetimler ve denetim ücreti primleriyle ilişkili olduğu saptanmıştır. Ayrıca, bir CEO-CFO-EP okul bağı olduğunda bu etkilerin daha belirgin olduğu gösterilmiştir.
Kasım, 2018	Neil L. Fargher, Alicia Jiang	Further Evidence on the Effect of Regulation on the Exit of Small Auditors from the Audit Market and Resulting Audit Quality	SOX ve PCAOB denetimlerinin getirilmesinin düşük denetim kalitesi sağlayan küçük denetçileri piyasadan çıkmak için teşvik ederek denetim kalitesini iyileştirip iyileştirmediğini amaçlamaktadır.	Küçük denetim firmalarından bir örneklem çekilmiştir. Lojistik Regresyon Analizi uygulanmıştır.	Mevcut küçük denetçilerin düşük kalitede olması durumunda, o zaman düşük denetim kalitesinin isteğe bağlı tahakkuklar veya yeniden bildirim olasılığının ölçtüğü şekilde denetlenmiş mali tablolara yansıtılmayacağını göstermektedir. Bu nedenle, düzenlemenin arttırılmasının, genel denetim kalitesinin iyileşmesiyle sonuçlanan düşük denetim kalitesine sahip küçük denetçilerin çıkışına yol açtığı sonucuna varmak için dikkatli olunması gerekmektedir.

Eylül, 2018	Ferdinand A. Gu,l Chee Yeow Lim, Kun Wang, Yanping Xu	Stock Price Contagion Effects of Low-Quality Audits at the Individual Audit Partner Level	Finansal raporlama sahtekarlığıyla ilişkili ortakların aynı denetim ortakları tarafından denetlenen sahte olmayan şirketler arasında hisse fiyatlarındaki düşüşe neden olduğunu göstermek istenmiş.	1999–2012 yılları arasında CMRS veri tabanından toplanan mali raporlama dolandırıcılıklarından şüphelenilen hukuki olayları içermektedir. Cross-Sectional Regresyon analizi uygulanmıştır.	LQP'lerin olumsuz piyasa reaksiyonlarının düşük kalite ortaklarından mı, yoksa bulaşıcı firmaların gerçek değerinin altında olduğuna inen bir ayarlamadan mı kaynaklandığını belirlenememiştir.
Accepted Manuscript	Brant E. Christensen, Thomas C. Omer, Marjorie K. Shelley, Paul A. Wong	Affiliated Former Partners on the Audit Committee: Influence on the Auditor-Client Relationship and Audit Quality	Sosyal kimlik teorisi, denetim komitelerinde görev yapan bağlı ortakların denetim kalitesini artırıp artırmadığı merak edilmektedir.	Dört büyük firmanın eski ortakları olan denetim komitesi üyelerinin üyeliğini belirlemek için BoardEx tarafından derlenen halka açık bilgileri kullanılmıştır. Verilere regresyon analizi uygulanmıştır.	Denetim komitelerinin en az bir denetim komitesi üyesinin denetim firmasının eski bir ortağı olması durumunda, denetim komitelerinin bir denetim firmasını görevden alma ihtimalinin düşük olduğu tespit edilmiştir.
Accepted Manuscript	Jenna J. Burke, Rani Hoitash, Udi Hoitash	Audit Partner Identification and Characteristics: Evidence from U.S. Form AP Filings	ABD'de yakın zamanda kabul edilen denetim partneri ifşa etme şartının genel etkisini araştırılmıştır.	Dört büyük ve dört büyük olmayan firmalar incelenmiştir. Regresyon analizi uygulanmıştır.	Denetim ücreti ve denetim gecikme bulgularının her iki grup arasında tutarlı olduğunu tespit edilmiş, ancak denetim kalitesindeki artış sadece Dört büyükler için gerçekleşmekte olduğu tespit edilmiştir.
Kasım, 2018	Jean Bédard, Nathalie Gonthier-Besacier, Alain Schatt	Consequences of Expanded Audit Reports: Evidence from the Justifications of Assessments in France	İlk kez ve takip edilen yılda yapılan denetim raporlarında yapılan değerlendirmelerin gerekçelerini açıklamanın piyasa tepkisi bulunup bulunmadığının ve denetim raporu gecikmesi, denetim kalitesi ve denetim ücretleri üzerinde önemli bir etkisi olup olmadığı araştırılacaktır.	Regresyon analizi uygulanmıştır.	İlk kez ve takip edilen yılda yapılan denetim raporlarında yapılan değerlendirmelerin gerekçelerini açıklamanın önemli bir piyasa tepkisi bulunmadığını ve denetim raporu gecikmesi, denetim kalitesi ve denetim ücretleri üzerinde önemli bir etkisi olmadığı tespit edilmiştir.
2018	Roger Simnett, Ken T. Trotman	Twenty-Five-Year Overview of Experimental Auditing Research: Trends and Links to Audit Quality	1991–2015 yılları arasında on önde gelen muhasebe ve denetim dergisinde yayımlanan 468 deneysel denetim araştırma makalesini üç ana konuyu ele almak üzere incelenmiştir. Yılların içinde makale kalitesinin artıp artmadığı incelenmiştir.	Regresyon analizi uygulanmıştır.	Önde gelen dergilerde yayınlanan toplam makale sayısının artmasına rağmen, deneysel denetim kağıtlarının yüzdesinde önemli bir düşüş olduğu bulunmuştur. IAASB Denetim Kalitesi Çerçevesi ile eşleştirilen çalışmaların çoğunun Çerçevenin işleme aşamasında ve hem katılım hem de firma düzeyinde yoğunlaştığını görülmüştür. 25 yıl boyunca deneysel araştırmalarda önemli bir gelişme gözlemlenmiştir.

Bahar, 2018	Christine M. Porter	Employee Benefit Plan Audits: The Current State and Future Direction	Bu yazıda, Çalışma Bakanlığı'ndan gelen son bir rapora odaklanarak mevcut çalışan sosyal yardım planı denetim kalitesi durumu açıklanmıştır.	İstatistiksel bir analiz yapılmamıştır. Mevcut durum ve gelecekteki oluşacak durumun değerlendirilmesi yapılmıştır.	
Bahar, 2018	Rasha Kassem	Assessing Management Integrity: Insights from Big 4 Auditors in Egypt	Mısır'daki dört büyüklerin denetçileri tarafından öngörü sağlanarak yönetim bütünlüğünü değerlendirme yöntemleri incelenmiştir.	Mısır'daki Büyük 4 denetim firmasında çalışan 150 denetçiye online anket yapılmıştır. İçerik analizi uygulanmış ve veriler SPSS ile incelenmiştir.	Bulgular, dolandırıcılık sınavında nitelik sahibi olan denetçilerin, yönetim bütünlüğünü etkin bir şekilde değerlendirmede ve dolandırıcılık risklerini değerlendirmede yardımcı olabilecek geleneksel olmayan denetim testleri tasarlama olasılıklarının daha yüksek olduğunu göstermektedir.
Accepted manuscript	Yi-Hung Lin Meghann Cefaratti Chih-Chen Lee Hua-Wei Huang	Internal Control Material Weaknesses and Foreign Corrupt Practices Act Violations	Varlık, sayı ve tür ile ölçüleri kontrol mataryel zayıflıkları (ICMWs) ile Dış Yolsuzluk Uygulamaları Yasası (FCPA) ihlalleri arasındaki ilişkiyi incelemektir.	İç kontrol zayıflığı ile ilgili veriler AuditAnalytics veritabanından, Compustat'tan finansal bilgilerden ve Kurum Kütüphanesi'nden CEO dualitesinden alınmıştır. Verilere Regresyon analizi uygulanmıştır.	ICMW'leri olan firmaların FCPA'yı ihlal etme ihtimalinin yüksek olduğunu ve çoklu ICMW'leri olan firmaların FCPA'yı ihlal etme ihtimalinin daha az ICMW'si olan şirketlere göre daha yüksek olduğunu göstermektedir.
	Michele M. McGowan Siew H. Chan Yuliya V. Yurova Chunhui Liu Raymond M. K. Wong	The Influence of Institutional Regulatory Pressure on Nonprofit Hospital Audit Quality	Sarbanes-Oxley Yasası'nın yürürlüğe girmesinden kaynaklanan ve ardından müteakip kar amacı gütmeyen mevzuat ve açıklama gerekliliklerinden kaynaklanan kurumsal yasal baskıların etkisinin kar amacı gütmeyen hastane denetim kalitesini artırıp artırmadığını araştırmaktadır.	Lojistik Regresyon analizi uygulanmıştır.	Kar amacı gütmeyen hastanelerin denetim kalitesinin fazlalaştığını, denetim firmalarının düzenleyici baskılara yanıt verdiğini ve kar amacı gütmeyen hastane ve paydaşların yararına denetim ve katılım uygulamalarını geliştirdiklerini ortaya koymaktadır.

2.1.2. Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi

Yıllar itibariyle, teknolojinin gelişmesiyle, ekonomi ve sanayinin büyümesiyle beraber bağımsız denetim faaliyetinde de gelişmeler yaşanmıştır. Bağımsız denetim kavramının kullanıldığı ilk dönemlerde, kamu harcamalarının uygun olup olmadığını inceleyen bir hizmet olarak kullanılıyordu. Sanayi devrimiyle beraber bağımsız denetimin de kullanım alanı genişledi. Ticari alanlarda çokça kullanılmaya başlandı. İşletmelerin ilişkili olduğu tarafların artmasıyla birlikte iyice yaygınlaştı (Kavut ve Adiloğlu, 2016: 38).

Bağımsız denetimin geçmişi iki bin yıl önceki tabletlere dayanmaktadır. Porter ve diğerleri (2008) tarafından, bağımsız denetimin tarihsel gelişimi beş dönemde incelenmiştir. (alıntılayan Kavut ve Adiloğlu 2016: 38).

1. Dönem: 1844'e kadar olan dönem

2. Dönem: 1844-1920 dönemi

3. Dönem: 1920-1960 dönemi

4. Dönem: 1960-1990 dönemi

5. Dönem: 1990'lardan günümüze

1844'e kadar olan dönem:

Denetimin ilk ortaya çıkışı 2000 yıl öncesi Mısır, Yunan ve Roma uygarlıklarına dayanmaktadır. Yetkililere emanet edilen kamu fonlarının kontrolünde denetim kavramı ortaya çıkmıştır.

Denetçi kavramı ilk defa 1289 yılında İngiltere'de kullanılmıştır. İngiliz toprak sahipleri, hesapları tutan kişinin kayıtları doğru yaptığından emin olmak için kayıtları üçüncü bağımsız bir kişiye incelettirmişler. İncelemeyi yapan kişilerin görevi ele alınırsa denetçi kavramının o dönemlerde ortaya çıktığı görülür (Aktuğlu, 1986).

Bu dönemlerde işletmeler büyük ölçülü şirketler olmadığından raporlama anlayışı henüz gelişmemiştir. Haliyle denetim ihtiyacı da oluşmamıştır. Endüstri devrimi ile beraber işletmeler büyüyünce ve sayıları artınca muhasebe kayıtlarını detaylı inceleme ihtiyacı doğmuştur (Kavut ve Adiloğlu, 2016).

1844 - 1920 dönemi:

1845 yılında İngiliz Şirketler Kanunu yürürlüğe girmiştir. Bu kanunda şirket sözleşmelerinin tescili için bir denetçinin de imzasının gerektiğine dair bir ibare yer alıyordu. Bağımsız denetim yapan bazı kişilerin yetkilerini kötüye kullanmaları neticesiyle örgütlenme ihtiyacı oluşmuştur. Bu ihtiyaç doğrultusunda meslek birlikleri kurulmaya başlanmıştır. 1870'de İngiliz Muhasebeciler Derneği kurulmuş ve 1880 yılında Yeminli (Sertifikalı) İngiliz ve Galler Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Chatered Accountants in England and Wales) adını almıştır (Beyazıtlı, 1991).

1920 - 1960 dönemi:

Amerikan ekonomisi büyüyünce, denetim yoğunluğu İngiltere'den ABD'ye kaymıştır. 1929'da Wall Street çökünce ekonomik kriz sonrası toparlanma döneminde şirketlere olan yatırımlar artmıştır. Yatırım yapılmaya başlanınca denetim hizmetleri hata ve hile bulmaktan ziyade şirketlerin dürüstlüğüne yönelmiştir (Kavut ve Adiloğlu, 2016). Yatırımcılar, dürüst ve adil bir şirkete yatırım yapmak ister. Şirketlerin dürüstlüğünü ve adil olup olmadığını inceleyecek fonksiyon da denetimdir.

ABD'nin günümüzdeki denetim anlayışına dair ilk adımlar 1930'lu yıllarda atılmıştır. 1934 yılında Sermaye Piyasası Kanunu (Securities Exchange Act) yürürlüğe girmiştir. Bu kanun ile birlikte halka açık şirketlere finansal tablolarını denetletme ve denetlenmiş finansal tablolarını da yayınlama zorunluluğu getirilmiştir.

1936 yılında Amerikan Sertifikalı Muhasebe Enstitüsü'nün (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA) oluşturduğu "Mali Tabloların Bağımsız Kamu Muhasebecileri Tarafından İncelenmesi

(Examination of Financial Statement by Independent Public Accountants)" adlı komitesi kurulmuştur.

Denetim standartları ilk kez 1947 yılında Amerikan Sertifikalı Muhasebe Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA) tarafından "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları" olarak yayınlanmıştır. Bu standartlar kaliteli bir bağımsız denetim için uyulma zorunluluğu olan asgari koşulları içermektedir (Kavut ve Adiloğlu, 2016).

Denetim Standartları Komitesi (Auditing Standarts of Board) 1972'de denetim standartlarını revize ederek "Denetim Standartları Açıklamaları (Statement on Auditing Standarts – SAS)" olarak tekrar yayınlamıştır. Bu standartlar ile ilk yayınlanan standartlar arasında çok az bir değişiklik olmuştur ve günümüze kadar gelmişlerdir (Güredin, 2014: 39).

1960 - 1990 dönemi:

Teknolojinin gelişmesiyle beraber şirketlerde de büyüme ve karmaşık yapıya sahip olma durumu yaşanmaya başlandı. Bu durumda denetçilere finansal bilginin güvenilirliğini artırmada, doğruluğunu ve dürüstlüğünü onaylamada büyük rol düşmüştür. Risk kavramı ortaya çıkmıştır ve risk odaklı denetim yapılmaya başlanmıştır (Kavut ve Adiloğlu, 2016).

1990'lardan günümüze:

Günümüzdeki modern denetim anlayışı ortaya çıkmaya başlamıştır. Denetçiler, yönetimin sunduğu finansal ve finansal olmayan bilgilerin güvenilirliğini incelemek ile görevliydiler. Denetim mesleği gelişmeye başlayınca uluslararası denetim standartları da yayınlanmaya başlamıştır.

İlk uluslararası denetim standartlarını 1991 yılında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (Internatioanal Federation of Accountants – IFAC) kurduğu Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (International Auditing Practices Committee - IAPC) yayınlamıştır. Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (International Auditing Practices Committee - IAPC), 2002 yılında isim değiştirerek Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları

Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB) adını almıştır (Dönmez, vd. 2005).

2000'li yılların başlarında yaşanan skandallar sonrası denetimin önemi iyice anlaşılmıştır. 29 Temmuz 2002 tarihinde Sarbanes–Oxley Yasası çıkarılmıştır. Bu yasanın temel amacı, şirketlerin hazırladıkları finansal tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini artırmak ve böylelikle yatırımcıyı koruma altına almaktır (Kavut ve Adiloğlu, 2016).

Tablo 3: Denetimin Tarihsel Gelişimi (Porter vd, 2008)

Dönem	Denetimin Geliştiği Asıl Merkez	İşletmelerin ve Çevrelerinin Temel Özellikleri	İşletmelerin Hesap Verilebilirliği		Denetimin Amacı	Denetimin Temel Özellikleri
			Kim için	Amaç		
1844'e kadar olan dönem	İngiltere	* Küçük işletmeler mevcutmuş. * Bireysel ticari girişimler yapılmış.	Hissedarlar	* Fonların hilesiz ve yetkili kişilerce kullanılmasının sağlanması.	* Sadece bilançolar için hile denetimi yapılmış.	* Muhasebe kayıt ve işlemleri detaylı incelenmiş. * Aritmetik incelemeler, muhasebe ve mali tablo ilişkisi incelenmiş.
1844 - 1920 dönemi	İngiltere	* İşletmelerin sayıları artmış. * Profesyonel yönetici ve işletme sahipleri birbirinden ayrılmış. * Profesyonel muhasebeci ve denetçiler ortaya çıkmış.	Hissedarlar ve Kredi Verenler	* Fonların hilesiz ve yetkili kişilerce kullanılmasının sağlanması.	* Hile denetimi ve hata denetimi yapılmış. * Sadece bilançolar için kredibilite denetimi yapılmış.	* Muhasebe kayıt ve işlemlerinin detaylı incelenmiş. * Aritmetik incelemeler, muhasebe ve mali tablo ilişkisi incelenmiş. * Dış kaynaklardan doğrulama yapılmış.

1920 - 1960 dönemi	Amerika Birleşik Devletleri	* Şirketler büyümüş ve sermayeler artmış. * Profesyonel yönetici ve işletme sahipleri arasındaki ayrım artmış. * Yatırımcılar ortaya çıkmaya başlamış.	Hissedarlar, Alacaklılar ve Yatırımcılar	* Fonların hilesiz ve yetkili kişilerce kullanılmasının sağlanması. * Kaynakların karlı alanlarda kullanılması.	* Kredibilite denetimi yapılmış. * Gelir tablosu denetlenmeye başlanmış.	* İç denetim yapılmaya başlanmış. * Yönetimin sunduğu finansal bilgilerin gerçekliği ve doğruluğu incelenmeye başlanmış.
1960 - 1990 dönemi	Amerika Birleşik Devletleri	* Çok uluslu şirketlerin sayısı artmış. * Profesyonel yönetim anlayışı artmış. * Vergilendirme önemi artmış. * Rekabet artmış. * Borsa çökmüş (1987).	Hissedarlar, Alacaklılar, Yatırımcılar, Müşteriler, Tedarikçiler ve Toplum	* Fonların hilesiz ve yetkili kişilerce kullanılmasının sağlanması. * Kaynakların karlı alanlarda kullanılması.	* Kredibilite denetimi yapılmış. * Yönetim danışmanlığı hizmeti sunulmuş.	* İşletmelerin iç ve dış kaynaklardan kanıtları incelenmiş. * Bilgisayarlı denetim yapılmaya başlanmış. * İstatistiki örneklem yapılmaya başlanmış. * Risk odaklı denetim yapılmış.

1990'dan günümüze	Amerika Birleşik Devletleri ve dünya çapında	* Uluslararası işletmeler ve denetim firmalarının sayısı artmış. * Kurumsal yönetim önem kazanmış. * Bağımsız denetime olan talep artmış. * 8 büyük denetim firmasından 4 büyük denetim firması kalmış. * Bağımsız denetimi düzenleyen kurumların sayısı artmış.	Hissedarlar, Alacaklılar, Yatırımcılar, Müşteriler, Tedarikçiler ve Toplum	* Fonların hilesiz ve yetkili kişilerce kullanılmasının sağlanması. * Kaynakların karlı alanlarda kullanılması.	* Yıllık finansal raporlar denetlenmiş. * Yolsuzlukların ortaya çıkışı artmış. * Kurumsal yönetim sorumluluğu hakkında danışmanlık hizmeti sunulmuş.	* Müşteri ve iş riskine odaklanan denetim metodolojisi benimsenmiş. * Müşteriyi, yaptığı işi, sektörünü ve riskini anlamaya odaklanılmış. * Elektronik iş ortamlarının denetimi benimsenmiş.

Kaynak:

Kavut, Lerzan, Burcu Adiloğlu (2016). "Türkiye'de Bağımsız Denetimin Gelişimi: Dünden Bugüne", İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü, s:35-61.

2.2. Dünyada Bağımsız Denetimin Gelişimi

Bu bölümde bağımsız denetim ile ilgili düzenlemeleri yapan uluslararası kuruluşlardan Amerikan Sertifikalı Muhasebe Enstitüsü'nün (AICPA), Halka Açık Şirketler Muhasebe ve Gözetim Kurulu'nun (PCAOB) ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) bağımsız denetim ile ilgili yaptıkları çalışmalara ve düzenlemelere değinilmiştir.

Kısaca dünya genelinde denetim kavramının ortaya çıkışını incelersek;

- Denetim kavramının ortaya çıkışı Mısır ve Babil uygarlıklarına dayanmaktadır.
- M.Ö. 350 yılında Yunanistan'da da antik denetim çalışmaları yapılmıştır.
- Denetçi kelimesi ilk kez 1289 yılında kullanıldıktan sonra 1900 yılında İngiltere'de sadece sınırlı sorumlu şirketlerde denetim zorunlu hale gelmiştir. (Ada, 2016: 15)
- 1845 yılında dört büyük denetim firmasından biri olan Deloitte & Touche Londra'da kurulmuştur.
- 1901 yılında ise ABD'de ilk kez finansal tablolar denetlenmiştir.
- 1934 yılında Amerika'da Sermaye Piyasası Kanunu ile halka açık şirketlerin denetlenmiş finansal tablolarını yayınlamaları zorunlu tutulmuştur (Yalman, 2014: 109)

2000'li yıllarda yaşanan Enron, Worldcom, Xerox ve Parmalat gibi sarsıcı skandallar sonucu işletmelerin hazırladığı finansal tablolarına ve sundukları finansal bilgilere olan güven azalmıştır. Bu güveni tekrar kazanmak için dünya çapında yeni kanunlar ve düzenlemeler getirilmiştir.

Bu dönemde ABD'de yaşanan skandalların olumsuz etkilerini azaltabilmek için bağımsız denetim ile ilgili çalışmaların gözetim sorumluluğu Halka Açık Şirketler Muhasebe ve Gözetim Kurulu'na (Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB) verilmiştir. Halka Açık Şirketler Muhasebe ve Gözetim Kurulu (PCAOB), 2002 yılında denetim kalitesini artırmak için çalışmalara başlamıştır. Denetim kalitesi skandallar öncesi de üzerinde durulan bir konuydu ve skandallar ile beraber denetim kalitesi çalışmaları da hız kazandı. 1988 yılında Amerikan Sertifikalı Muhasebe Enstitüsü'ne (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA) üye olan tüm denetim şirketleri için meslektaş gözüyle inceleme[8] (peer – review) olarak adlandırılan bir sistem ile bağımsız denetim faaliyetinin kalitesini artırmak zorunlu tutulmuştur.

2.2.1. Amerikan Sertifikalı Muhasebe Enstitüsü (AICPA) ve Bağımsız Denetim

Amerikan Sertifikalı Muhasebe Enstitüsü (AICPA), 1887 yılında kurulmuştur. Ulusal düzeyde kural koyma ve standart belirleme görevleri vardır. AICPA'nın misyonu ise; kamu çıkarlarını korumak için, çalışanlarına ve müşterilerine kaliteli şekilde hizmet sunabilmek için onlara en iyi şekilde kaynak sağlamaktır. AICPA, bu misyonu başarmak için birçok faaliyette bulunur. [9] AICPA'nın misyonu için gerçekleştirdiği faaliyetler: [10]

[8] Meslektaş gözüyle inceleme, denetçinin yaptığı çalışmayı bir başka firmada çalışan başka bir denetçinin inlemesidir. Bu incelemede, denetim firmasının organizasyon yapısı, denetçinin yaptığı çalışmaya ait çalışma kağıtları ve raporları gözden geçirilir. (Altıntaş, 2007: 73)
[9] https://www.aicpa.org/about/missionandhistory.html Erişim Tarihi: 16.04.2020
[10] https://www.aicpa.org/about/missionandhistory/majorprograms.html Erişim Tarihi: 16.04.2020

- **Savunma:** Üyelerinin çıkarlarını hükümetlere ve diğer kurumlara karşı korur ve savunur. Üyelerinin çıkarlarını geliştirmek için çalışır.
- **Sertifikasyon ve Lisanslama:** Mümkün olan en yüksek düzeyde tek tip sertifika ve lisanslama standartlarını geliştirmek. Sertifikalı muhasebeci unvanının saygınlığını korumak.
- **İletişim:** Halkı sertifikalı muhasebecilerin bütünlüğü, tarafsızlığı, yeterliliği ve profesyonelliği hakkında bilgilendirmek ve halkın sertifikalı muhasebecilere olan güvenini ve farkındalığını arttırmak. Üyelerinin ihtiyaç ve görüşlerini iletişim programlarına dahil etmek.
- **İşe Alım ve Eğitim:** Nitelikli kişileri sertifikalı muhasebeci olmaya teşvik etmek ve mevcut akademik programların geliştirilmesini desteklemek.
- **Standartlar ve Performans:** Mesleki standartların oluşturulması; üyelerin mesleki davranışlarını, performanslarını ve uzmanlıklarını sürekli geliştirmelerine yardımcı olmak.

1929 yılında ABD'de yaşanan büyük ekonomik kriz sonrasında 1933 yılında kabul edilen Menkul Kıymetler Kanunu ve 1934 yılında kabul edilen Menkul Kıymetler Borsaları Kanunu ile finansal bilginin güvenilirliğinin zedelendiği gündeme getirilmiş ve güvenilir finansal bilgiye olan ihtiyacın altı çizilmiştir. Halka menkul kıymet arz eden şirketlerin, Sermaye Piyasası Kurulu'nun (Securities and Exchange Commission - SEC)[11] kurallarına uyması zorunlu tutulmuştur. Aynı zamanda bu şirketlerin hazırladıkları finansal tablolarının bağımsız denetime tabi tutulması zorunlu kılınmıştır. Böylelikle SEC, muhasebe ve denetim camiasında büyük bir öneme sahip olmuştur. Ancak modern denetim anlayışının benimsenmesi 1939 yılında ABD'de AICPA'nın denetim

[11] Amerika Birleşik Devletleri'nde menkul kıymetler ve borsaları denetleyen bir kuruluştur. Kaynak: https://www.sec.gov/ Erişim Tarihi: 16.04.2020

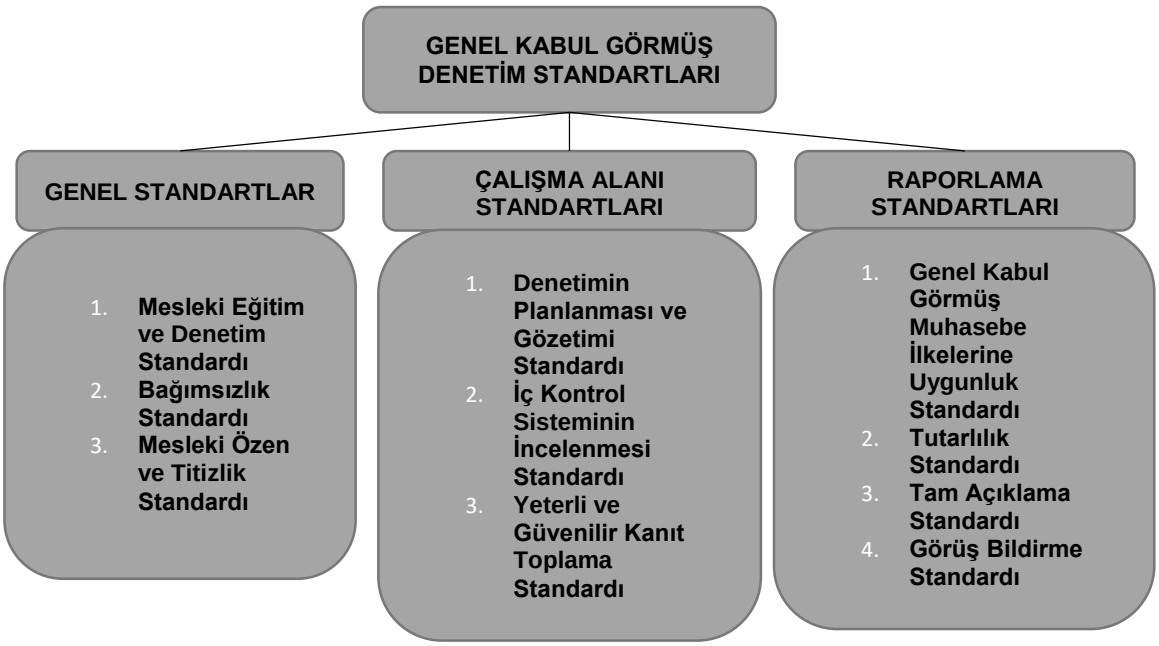
standartlarını yayınlamak için Denetim Standartları Komitesi'ni (Auditing Standards Board – ASB) kurmasıyla başlamıştır (Altıntaş, 2007: 41).

Denetçilerin ve denetim firmalarının uymakla yükümlü oldukları ortak ilkeler denetim mesleği örgütleri tarafından belirlenmiştir. Denetimin kimler tarafından, nasıl ve ne şekilde yapılacağını belirleyen ve raporlama hakkında bilgi veren bu ilkelere, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları denir (Kavut vd, 2009: 67).

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, 3 ana başlık altında toplanmıştır. Bu standartlar, ülkelere göre farklılık gösterebilirler. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, 1947 yılında ilk kez AICPA tarafından kabul edilmiştir. AICPA tarafından yayınlanan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları yaygın kullanım alanına sahiptir ve günümüzde de çok fazla değişikliğe uğramadan kullanılmaya devam etmektedir. AICPA'nın yayınladığı Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, 3 ana başlık altında toplanan 10 adet standarttan oluşmaktadır (Başpınar, 2004: 55).

Şekil-3'de Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları'nın ana ve alt başlıkları yer almaktadır. Şekil-3'de de görüldüğü üzere Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları; Genel Standartlar, Çalışma Alanı Standartları ve Raporlama Standartları olmak üzere üç ana başlığa ayrılmaktadır. Birinci başlık olan Genel Standartlar da; Mesleki Eğitim ve Denetim Standardı, Bağımsızlık Standardı ve Mesleki Özen ve Titizlik Standardı olmak üzere kendi içerisinde üç alt başlığa ayrılmaktadır. İkinci ana başlık olan Çalışma Alanı Standartları; Denetimin Planlanması ve Gözetimi Standardı, İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı ve Yeterli ve Güvenilir Kanıt Toplama Standardı olmak üzere yine kendi içerisinde üç alt başlığa ayrılmaktadır. Üçüncü ana başlık olan Raporlama Standardı ise; Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı, Tutarlılık Standardı, Tam Açıklama Standardı ve Görüş Bildirme Standardı olmak üzere kendi içinde dört alt başlığa ayrılmaktadır ve böylelikle Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları 3 ana başlık altında toplanan 10 adet standarttan oluşmaktadır.

Şekil 3: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları



Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, denetçide bulunması gereken özellikleri, denetim sürecinde olması gereken asgari çalışmaları ve denetim raporunda bulunması gereken unsurları belirler. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları hazırlanırken, denetim mesleği örgütlerinin çalışmalarından yararlanılmıştır. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları herhangi bir yasa ile belirlenmemiştir, denetim çalışmaları için bir yol haritası niteliğindedir (Kavut vd, 2009: 68).

Genel Standartlar:

Denetçilerin karakteristik özellikleri, davranışları, mesleki eğitim, bilgi ve tecrübe düzeylerine ait olması gereken unsurlardan bahseder.

1. Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı: Denetçinin denetim yapabilmesi için yeterli eğitim, bilgi ve beceriye sahip olması gerekir.

2. Bağımsızlık Standardı: Bağımsızlık, denetim faaliyetinin dürüst bir şekilde tarafsız olarak yürütülmesini sağlar. Denetçiler, denetimin her aşamasında bağımsız davranmalıdır.

3. Mesleki Özen ve Titizlik Standardı: Denetçilerin bilgi ve tecrübelerini kullanarak özen ve titizlikle çalışmaları gerekir.

Çalışma Alanı Standartları:

Denetçilerin denetim sürecinde yapması gereken çalışmalardan bahseder.

1. Denetimin Planlanması ve Gözetimi Standardı: Denetim faaliyetine başlamadan önce denetim süreci iyice planlanmalıdır ve eğer denetim ekibinde görev alan yardımcı denetçi varsa yardımcı denetçiler sürekli olarak izlenmelidir.

2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı: Denetçiler denetlenen işletmelerin iç kontrol sisteminin etkinliğini gözden geçirmelidir.

3. Yeterli ve Güvenilir Kanıt Toplama Standardı: Denetçiler denetim tekniklerini kullanarak denetlenen işletmeye ait yeterli seviyede ve güvenilir kanıt toplamalıdır.

Raporlama Standardı:

Denetim raporunun hazırlanışından ve denetim raporunun içeriğinden bahseder.

1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı: İşletmelerin hazırladığı finansal tablolar, genel kabul görmüş muhasebe standartlarına ve yasalara uygun olarak hazırlanmalı.

2. Tutarlılık Standardı: İşletmelerin hazırladığı finansal tabloların karşılaştırılabilir olması için kullanılan muhasebe ilkelerinin sürekli değişmemesi gerekir. İşletmeler bazı durumlarda kullandıkları muhasebe ilkelerini değiştirmek zorunda kalabilirler. Bu durumda, değişen ilkeyi dipnotlarında açıklamak durumundadırlar. Denetçiler de işletmelerin

hazırladığı finansal tablolarında kullanıldıkları ilkeler ile genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre yıllar itibariyle farklılık olup olmadığını incelemelidirler.

3. Tam Açıklama Standardı: Denetçiler işletmelerin hazırladığı finansal tabloların, finansal bilgi kullanıcılarını yanıltmayacak şekilde hazırlanmış olmasını ve dipnotlarda gerekli açıklamaların yapılmış olmasını incelemelidir.

4. Görüş Bildirme Standardı: Denetim süreci erdiğinde denetçinin denetlenme işletmenin finansal tablolarına ait bir görüşü oluşur. Denetçi bu görüşünü açıklamalıdır. Dört farklı görüş türü vardır; olumlu görüş, olumsuz görüş, şartlı görüş, görüş bildirmekten kaçınma şeklindedir. Denetim raporunda yer alan görüş türlerine bir sonraki bölümde detaylı olarak değinilmiştir.

AICPA bağımsız denetim ile ilgili çalışmalarının yanı sıra, bağımsız denetimin kalitesi ile ilgili de çalışmalar yapmıştır. AICPA'nın kurduğu Denetim Standartları Komitesi'nin (Auditing Standards Board – ASB) bünyesinde yer alan Kalite Kontrol Standartları Komitesi[12], bağımsız denetimin kalitesine dair ilk düzenlemeyi 1979 yılında 1 numaralı Kalite Kontrol Standardını yayınlayarak yapmıştır. 1 Ocak 1997 tarihinden sonra 2 ve 3 numaralı Kalite Kontrol Standartları yürürlüğe girmiştir ve 1 numaralı Kalite Kontrol Standardı yürürlükten kalkmıştır. Daha sonra 4,5 ve 6 numaralı Kalite Kontrol Standartları da yayınlanmıştır. Tüm üyeler bu kalite kontrol standartlarına uymak zorundadırlar (Altıntaş, 2007: 43). Tablo-4'de kalite standartların isimleri yer almaktadır.

[12] Kalite Kontrol Standartları Komitesi, 1978 yılında kurulmuştur ve 1982 yılında feshedilmiştir. Komitenin faaliyetlerini bu tarihten itibaren Denetim Standartları Kurulu sürdürmektedir (Altıntaş, 2007: 42).

Tablo 4: AICPA'nın Kalite Kontrol Standartları[13]

Standart No	Standardın Başlığı	AICPA'nın Meslek Standartları
KKS - 2 (KKS - 4 ve 6'nın değişiklikleri ile)	Denetim Firmasının Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına İlişkin Kalite Kontrol Standardı	KS - 20
KKS - 3	Denetim Firmasının Muhasebe ve Denetim Uygulamalarının İzlenmesi	KS - 30
KKS - 5	Onaylama Hizmeti Yapan Bir Uygulamacının Firmasının Kalite Kontrol Sisteminin Yetkinliğine İlişkin Personel ve Yönetim İlkeleri	

Kaynak: https://www.aicpa.org/

2.2.2. Halka Açık Şirketler Muhasebe ve Gözetim Kurulu (PCAOB) ve Bağımsız Denetim

ABD'de bağımsız denetim ile ilgili düzenlemeleri yapan bir diğer kuruluş da Halka Açık Şirketler Muhasebe ve Gözetim Kurulu'dur (Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB). PCAOB, bilgilendirici, doğru ve bağımsız denetim raporlarını teşvik ederek yatırımcıları ve kamu yararını korumak amacıyla kamu şirketlerinin denetimlerini denetlemek üzere kurulan ve kar amacı gütmeyen bir kuruluştur.[14]

[13] Altıntaş, T. (2007). Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesinin Algılanmasına İlişkin Bir Araştırma, (Doktora Tezi). İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
[14] https://pcaobus.org/About/Pages/default.aspx Erişim Tarihi:17.04.2020

2000'li yılların başında yaşanan sarsıcı skandallar sonrasında kabul edilen Sarbabes–Oxley Yasası ile halka açık şirketlerin denetimi ile ilgili düzenlemeleri yapma yetkisi AICPA'dan alınıp PCAOB'ye verilmiştir.

PCAOB'nin misyon ve vizyonu ise;

"Misyon:

PCAOB, yatırımcıları korumak ve kamuoyunun bilgilendirici, doğru ve bağımsız denetim raporlarının hazırlanmasına olan ilgisini artırmak için kamu şirketlerinin ve SEC'e kayıtlı üyelerin denetimlerini denetler.

Vizyon:

PCAOB, ileriye dönük, duyarlı ve yenilikçi gözetim yoluyla yüksek kaliteli denetimi teşvik eden güvenilir bir lider olacaktır. Her zaman dürüstlükle hareket edeceğiz, mükemmellik peşinde koşacağız, etkinlikle çalışacağız, işbirliğini kucaklayacağız ve hesap verebilirlik talep edeceğiz."

PCAOB'nin vizyon tanımında da geçen değerleri; bütünlük, mükemmellik, etki, işbirliği, hesap verebilirlik olarak belirlenmiştir. [15]

- **Bütünlük:** Etik ve davranış kurallarına yüksek seviyede bağlı olduklarından ve tutarlı, dürüst ve adil davrandıklarından bahsedilmiştir.
- **Mükemmellik:** Yaptıkları her işte mükemmellik peşinde olduklarında ve kendilerini geliştirebilmek için çalışanlarını daha çok geliştirdiklerinden bahsedilmiştir.
- **Etki:** Kaynaklarını etkin ve verimli şekilde yönettiklerinden ve ilgili, yenilikçi ve zamanında çözümler uygulayarak gelişen ortama adapte olduklarından bahsedilmiştir.
- **İşbirliği:** Açıklığı, erişilebilirliği, güveni ve saygıyı teşvik ederek destekledikleri bir işbirliği kültürünü benimsediklerinden ve çalışmalarını zenginleştiren deneyimler, beceriler ve bakış açıları kullandıklarından bahsedilmiştir.
- **Hesap verebilirlik:** Çalışmalarının titizliğine ve özverisine güvendiklerinden bahsedilmiştir.

[15] https://pcaobus.org/About/History/Pages/mission-vision-values.aspx Erişim Tarihi: 17.04.2020

Sarbanes–Oxley Yasası'nın 101. Kısmında PCAOB'ye verilen görev ve yetkiler yer almaktadır. Sarbanes-Oxley Yasası'nın 101. Kısmına göre PCAOB'nin üyelerini SEC (Securities and Exchange Commission) atamaktadır ancak PCAOB'ye üye atama konusunda; Merkez Bankaları Başkanları Kurulu'nun Başkanı'na (Chairman of the Board of Governors of the Federal Reserve System) ve Hazine Müsteşarına (Secretary of the Treasury) danışmak durumundadır. PCAOB'nin ilk üyeleri 25 Ekim 2002 tarihinde atanmıştır ve PCAOB bu tarihten sonra faaliyetlerine başlamıştır (Altıntaş, 2007: 44).

PCAOB'nin yayınladığı denetim standartları aşağıdaki gibidir: [16]

Genel Denetim Standartları

- ✓ **1000 Genel İlke ve Sorumluluklar**
- ➢ AS 1001: Bağımsız Denetçinin Görev ve Sorumlulukları
- ➢ AS 1005: Bağımsızlık
- ➢ AS 1010: Bağımsız Denetçinin Eğitimi ve Yeterliliği
- ➢ AS 1015: İş Performansında Gerekli Profesyonel Bakım

- ✓ **1100 Genel Kavramlar**
- ➢ AS 1101: Denetim Riski
- ➢ AS 1105: Denetim Kanıtı
- ➢ AS 1110: Denetim Standartlarının Kalite Kontrol Standartlarıyla İlişkisi

- ✓ **1200 Genel Faaliyetler**
- ➢ AS 1201: Denetim Görevinin Denetimi
- ➢ AS 1205: Diğer Bağımsız Denetçiler Tarafından Yapılan Denetimin Bir Parçası
- ➢ AS 1210: Bir Uzmanın Çalışmalarını Kullanma
- ➢ AS 1215: Denetim Belgeleri
- ➢ AS 1220: Kalite İnceleme

- ✓ **1300 Denetçi İletişimi**
- ➢ AS 1301: Denetim Komiteleriyle İletişim
- ➢ AS 1305: Finansal Tabloların Denetiminde Kontrol Eksikliklerine İlişkin İletişim

[16] https://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/default.aspx Erişim Tarihi:18.04.2020

Denetim Prosedürleri

✓ **2100 Denetim Planlaması ve Risk Değerlendirmesi**

- AS 2101: Denetim Planlaması
- AS 2105: Bir Denetimin Planlanması ve Gerçekleştirilmesinde Önemlilik Değerlendirmesi
- AS 2110: Önemli Yanlışlık Risklerini Belirleme ve Değerlendirme

✓ **2200 Finansal Raporlama Üzerinde İç Kontrol Denetimi**

- AS 2201: Finansal Tabloların Denetimine Entegre Olan Finansal Raporlama Üzerinde İç Kontrol Denetimi

✓ **2300 Risklere Karşı Denetim Prosedürleri - Yapı, Zamanlama ve Kapsam**

- AS 2301: Denetçinin Önemli Yanlışlık Risklerine Yanıtları
- AS 2305: Önemli Analitik Prosedürler
- AS 2310: Onay Süreci
- AS 2315: Denetim Örneklemesi

✓ **2400 Denetimin Özel Boyutları İçin Denetim Prosedürleri**

- AS 2401: Finansal Tablo Denetiminde Sahteciliğin Değerlendirilmesi
- AS 2405: Müşteriler Tarafından Yasadışı Eylemler
- AS 2410: İlişkili Taraflar
- AS 2415: Bir İşletmenin Devam Eden Bir Endişe Olarak Devam Edebilme Yeteneği

✓ **2500 Belirli Hesaplar veya Açıklamalar için Denetim Prosedürleri**

- AS 2501: Muhasebe Tahminlerini Denetleme
- AS 2502: Gerçeğe Uygun Değer Ölçüm ve Açıklamalarının Denetimi
- AS 2503: Türev Ürünlerin, Riskten Korunma Faaliyetlerinin ve Menkul Kıymet Yatırımlarının Denetimi
- AS 2505: Danışanın Avukatının Dava, Talep ve Değerlendirmelere İlişkin Sorgulanması
- AS 2510: Denetim Stokları

✓ **2600 Özel Konular**

- AS 2601: Bir İşletmenin Hizmet Kuruluşunu Kullanımının Dikkate Alınması
- AS 2605: İç Denetim Fonksiyonunun Değerlendirilmesi
- AS 2610: İlk Denetimler — Selefi (Baş Denetçi) ve Halef (Yardımcı Denetçi) Denetçileri Arasındaki İletişim

✓ **2700 Denetçinin Ek ve Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları**

- AS 2701: Denetlenmiş Finansal Tablolara İlişkin İlave Bilgileri Denetleme
- AS 2705: Gerekli Ek Bilgiler
- AS 2710: Bağımsız Denetimden Geçmiş Finansal Tablolar İçeren Belgelerdeki Diğer Bilgiler

✓ **2800 Sonuç Denetim Prosedürleri**

- AS 2801: Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
- AS 2805: Yönetim Temsilcileri
- AS 2810: Denetim Sonuçlarının Değerlendirilmesi
- AS 2815: "Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygun Olarak Mevcut" teriminin Anlamı
- AS 2820: Finansal Tabloların Tutarlılığının Değerlendirilmesi

✓ **2900 Denetim Sonrası Konular**

- AS 2901: Rapor Tarihinden Sonra İhmal Edilen Prosedürlerin Dikkate Alınması
- AS 2905: Denetçi Raporu Tarihinde Mevcut Olan Gerçeklerin Sonraki Keşfi

Denetçi Raporlaması

✓ **3100 Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Raporlama**

- AS 3101: Denetçinin Niteliksiz Bir Görüş Bildirdiğinde Denetçinin Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Raporu
- AS 3105: Niteliksiz Görüşler ve Diğer Raporlama Durumlarından Kalkışlar
- AS 3110: Bağımsız Denetim Raporunun Tarihlendirilmesi

✓ **3300 Diğer Raporlama Konuları**

- AS 3305: Özel Raporlar
- AS 3310: Düzenlemeye Tabi Şirketler Hakkında Özel Raporlar
- AS 3315: Özet Finansal Tablolar ve Seçilmiş Finansal Veriler Hakkında Raporlama
- AS 3320: Finansal Tablolarla İlişkiler

Federal Menkul Kıymetler Yasası Kapsamındaki Dosyalamalara İlişkin Hususlar

- AS 4101: Federal Menkul Kıymet Tüzüğü Kapsamındaki Dosyalamalara İlişkin Sorumluluklar
- AS 4105: Ara Dönem Finansal Bilgilerin İncelenmesi

Denetimlerle İlişkili Diğer Hususlar

- AS 6101: Sigortacılar ve Bazı Talep Eden Taraflar için Mektuplar
- AS 6105: Muhasebe İlkelerinin Uygulanmasına İlişkin Raporlar
- AS 6110: Devlet Mali Yardımı Alıcılarının Denetimlerinde Uyum Denetimi Konuları
- AS 6115: Önceden Bildirilen Malzeme Zayıflığının Var Olup Olmadığına İlişkin Raporlama

Sarbanes–Oxley Yasası'nın 103. Kısmında yer alan düzenlemelere göre, ABD'deki tüm halka açık şirketlerin denetim faaliyetine ilişkin düzenlemeler PCAOB'ye aittir. Sarbanes–Oxley Yasası, PCAOB'ye kayıtlı muhasebe firmaları için denetim standartları oluşturma yetkisini vermiştir. Böylece SEC'e (Securities and Exchange Commission) üye olan tüm denetim firmaları, PCAOB'nin yayınladığı denetim standartlarına ve kalite kontrol standartlarına uymak zorundadırlar (Altıntaş, 2007: 45).

2.2.3. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ve Bağımsız Denetim

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants – IFAC), 7 Ekim 1977 tarihinde Almanya'nın Münih kentinde, 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde, kamu yararına küresel muhasebe mesleğini güçlendirmek amacıyla kuruldu. IFAC'ın 1977 yılında ilk kurulduğu zaman 51 ülkeden 63 kurucu üyesi bulunmaktaydı. Tablo-5'de Ekim 1977 tarihinde IFAC'ın 63 adet kurucu üyelerinin bilgileri bulunmaktadır. Dünya çapında büyüyen IFAC'ın Kasım 2018 itibariyle 135'ten fazla ülkede 175'ten fazla üyesi bulunmaktadır. IFAC, 135'ten fazla ülkede 175'ten fazla üye ile 3 milyon muhasebeciyi temsil etmektedir.[17] IFAC'ın kuruluş amaçları;

- Muhasebe meslek mensupları için denetim ve güvence, kamu sektörü muhasebesi, etik ve eğitim alanlarında yüksek kaliteli uluslararası standartların geliştirilmesi ve bunların benimsenmesi ve kullanılmasının desteklenmesi,
- Üye organları arasında işbirliğini kolaylaştırmak,
- Diğer uluslararası kuruluşlarla işbirliği yapmak,
- Muhasebe mesleğinin uluslararası sözcüsü olarak hizmet etmek olarak belirlenmiştir.

[17] https://www.ifac.org/ Erişim Tarihi: 18.04.2020

Ekim 1977 tarihinde yapılan IFAC'ın ilk toplantısında, IFAC komitelerine ve personeline ilk beş yıl boyunca rehberlik etmek amacıyla 12 maddeden oluşan bir program hazırlandı. Bu programının birçok unsuru bugün hala geçerlidir. Bu unsurlar;

1. Uluslararası denetim yönergeleri için kılavuz görevi gören ifadeler geliştirmek.
2. IFAC'ın herhangi bir üye organının etik kurallarına dahil edilmesi gereken temel ilkeleri belirlemek ve uygun görülen ilkeleri geliştirmek.
3. Gereksinimleri belirlemek ve muhasebeciler için mesleki eğitim ve öğretim programları geliştirmek.
4. Uygulamaları daha etkin bir şekilde yürütmek için kamu muhasebe uygulamalarının yönetimi hakkında bilgi toplamak, analiz etmek, araştırmak ve yayınlamak.
5. Finansal yönetim ve diğer yönetim tekniklerini ve prosedürlerini değerlendirmek, geliştirmek ve raporlamak.
6. Denetçilerin yasal yükümlülükleri üzerine olası bir çalışma gibi muhasebecilere yönelik diğer değer çalışmalarını üstlenmek.
7. Hazırlayıcılar, sendikalar, finansal kurumlar, sanayi, hükümetler ve diğerleri de dahil olmak üzere finansal tabloların kullanıcıları ile daha yakın ilişkileri teşvik etmek.
8. Bölgesel kuruluşlarla iyi ilişkiler sürdürmek ve diğer bölgesel kuruluşlar kurma potansiyelinin yanı sıra kuruluşlarına ve kalkınmalarına yardımcı olmak.
9. IFAC üyeleri ve diğer ilgili kuruluşlar arasında, esasen bir IFAC Haber Bülteni aracılığıyla düzenli iletişim kurmak.
10. Üye kurumlardan kaynaklanan teknik bilgi, eğitim materyalleri ve profesyonel yayınlar ile diğer literatürün değişimini organize etmek ve teşvik etmek.
11. Yaklaşık beş yılda bir uluslararası muhasebeciler kongresi düzenlemek ve yürütmek.
12. IFAC üyeliğini genişletmek. [18]

[18] https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose Erişim Tarihi: 18.04.2020

IFAC Anayasası'nın 1. Bölümünün 4. Maddesinde IFAC'ın misyonuna yer verilmiştir; [19]

"4.1. IFAC, kamu yararına hareket eder ve kâr amacı yoktur.

4.2. IFAC, kamu yararına yüksek kaliteli uluslararası standartlara katkıda bulunarak ve bunları destekleyerek, güçlü muhasebe firmaları kurmak ve kurmaya teşvik etmek; muhasebe meslek mensuplarının yüksek kaliteli uygulamaları ve kamu yararı konularından bahsetmek."

Tablo 5: IFAC'ın Ekim 1977'deki Kurucu Üyeleri[20]

ÜLKE	ÜYE ORGANI
Arjantin	Graduados en Ciencias Económic Federal Bölgesi
Avustralya	Avustralya Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü
	Avustralya Muhasebeciler Derneği (şimdi EBM Avustralya)
Bangladeş	Bangladeş Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü
Belçika	College National de Experts Comptables de Belgique (şimdi Experts-comptables et des Conseils fiscaux Enstitüsü)
	Revizeurs d'Enterprises Enstitüsü
Brezilya	Instituto dos Denetçiler Independentes do Brasil
Kanada	Kanada Yeminli Mali Müşavirler Derneği
	Kanada Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü*
	Kanada Yönetim Muhasebeciler Cemiyeti (şimdi CMA Kanada*)
Çin Tayvan	Çin Tayvan CPA Dernekleri Federasyonu
Kolombiya	Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia
Kıbrıs	Kıbrıs Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü
Danimarka	Statsautoriserede Revisorer tarafından yazılmıştır (şimdi FSR-danske revisorer)
Fiji	Fiji Muhasebeciler Enstitüsü
Finlandiya	KHT-yhdistys - Föreningen CGR

[19] https://www.ifac.org/system/files/IFAC-Constitution-November-2019.pdf Erişim Tarihi: 18.04.2020
[20] https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose Erişim Tarihi: 18.04.2020

Fransa	Uzmanlar Satın Alınabilirler ve Rekabetçi Anlaşmalar (artık Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables)
Almanya	Deutschland eV'deki Institut der Wirtschaftsprüfer
Gana	Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (Gana)
Yunanistan	Yunanistan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü
Hong Kong**	Hong Kong Muhasebeciler Derneği (şimdi Hong Kong Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü)
İzlanda	Félag loggiltra Endurskoðend
Hindistan	Hindistan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü
	Hindistan Maliyet ve İş Muhasebeciler Enstitüsü (şimdi Hindistan Maliyet Muhasebeciler Enstitüsü)
Endonezya	Endonezya Muhasebeciler Enstitüsü
İrlanda	İrlanda Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü
	İrlanda Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (şimdi Yeminli Mali Müşavirler)
İsrail	İsrail Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü
İtalya	Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti (şimdi Consiglio nazionale dei Dottori commercialisti e degli Esperti contabili)
Jamaika	Jamaika Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü
Japonya	Japon Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü
Lübnan	Orta Doğu İlişkili Muhasebeciler Derneği (IFAC'ın eski üyesi)
Lüksemburg	Ordre des Experts Comptables Lüksemburg Ülkeleri
Malezya	Malezya Muhasebeciler Enstitüsü
	Malezya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Derneği (şu anda Malezya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü)
Malta	Malta Muhasebeciler Enstitüsü
Meksika	Instituto Mexicano de Contadores Publicos, AC

Hollanda	Nederlands Instituut van Registeracocotants (şimdi Nederlandse Beroepsorganisatie van Muhasebeciler)
Yeni Zelanda	Yeni Zelanda Muhasebeciler Derneği (şimdi Yeni Zelanda Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü)
Nijerya	Nijerya Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü
Norveç	Norts Statsautoriserte Revisorers Forening (şimdi Den norske Revisorforening)
Pakistan	Pakistan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü
	Pakistan Maliyet ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü
Panama	Panama de Coletad de Contadores Públicos Autorizados
Paraguay	Colegio de Contadores de Paraguay
Filipinler	Filipin Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü
Rhodesia***	Rodos Yeminli Mali Müşavirler Derneği****
Singapur	Singapur Muhasebeciler Derneği (şimdi Singapur Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü)
Güney Afrika	Yeminli Mali Müşavirler Konseyi (şimdi Güney Afrika Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü)
İspanya	Censores Enstitüsü Juradoes de Cuentas de España
İsveç	Foreningen Auktoriserade Revisorer (şimdi FAR)
İsviçre	Schweizerische Treuhand-und Revisionskammer (şimdi Treuhand-Kammer)
Trinidad ve Tobago	Trinidad ve Tobago Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü
Türkiye	Türkiye Uzman Muhasebeciler Derneği

Birleşik Krallık	Yeminli Mali Müşavirler Derneği
	Yeminli Mali Müşavirlik Enstitüsü
	İngiltere ve Galler Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü
	İskoçya Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü
	Maliyet ve Yönetim Muhasebeciler Enstitüsü (şimdi Uluslararası Sertifikalı Profesyonel Muhasebeciler Derneği — CIMA)
Amerika Birleşik Devletleri	Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (şimdi Uluslararası Yeminli Mali Müşavirler Derneği - CIMA)
Uruguay	Doktorlar ve Ciencias Económicas y Contadores del Uruguay (şimdi Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay)
Venezuela	Associacíon de Contadores de Venezuela (IFAC'ın eski üyesi)
	Colegio de Contadores Públicos de Venezuela Federasyonu (IFAC'ın eski üyesi)

*2013 yılında Kanada Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü ile CMA Kanada arasındaki birleşmenin ardından Kanada Yeminli Mali Müşavirler (EBM Kanada) olarak tanınmıştır.
**Çin Halk Cumhuriyeti Hong Kong Özel İdari Bölgesi
***Şimdi Zimbabve
****Şimdi Zimbabve Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü olarak tanınmaktadır.

IFAC, yüksek kaliteli uluslararası standartların geliştirilmesini, benimsenmesini ve uygulanmasını destekler. Geleceğe hazır bir muhasebe mesleği hazırlamak için çalışır ve küresel muhasebe mesleğinin sesi olmayı amaçlamaktadır.

IFAC, muhasebe ve denetim faaliyetleri ile ilgili bildiriler yayınlayarak dünya çapında denetim mesleğinde uluslararası bir uyum geliştirmeye çalışmaktadır. IFAC'ın kurduğu komitelerden biri olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance

Standards Board – IAASB), denetçilere kılavuz olan Uluslararası Denetim Standartları'nı (International Standards on Auditing – ISAs) düzenleyip yayınlamaktadır. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB); denetim, kalite kontrol, inceleme, diğer güvence hizmetleri için yüksek kaliteli uluslararası standartlar belirleyerek tüm dünyada uygulama kalitesini ve tekdüzeliğini artırmakla beraber, küresel denetim ve güvence mesleğine dair halkın güvenini güçlendirmektedir.[21]

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) Mart 1978'de kurulmuştur. Daha önce Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (International Audit Practices Committee - IAPC) olarak biliniyordu. 2001 yılında IAPC'nin kapsamlı bir incelemesi yapılmış ve 2002'de IAPC, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) olarak yeniden yapılandırılmıştır.[22]

IAASB, kamu yararına olan aşağıdaki üç ana konuyu ele almaktadır:

1. Küresel finansal istikrarı desteklemek,
2. Gelişen bir dünyada güvence ve ilgili hizmetlerin rolünün, uygunluğunun ve kalitesinin artırılmasını sağlamak,
3. Standartların benimsenmesini ve uygulanmasını kolaylaştırmak.[23]

IAASB'nin hazırlayıp yayınladığı uluslararası denetim standartları, IAASB'ye üye olan ülkelerin ulusal denetim standartlarını geçersiz kılmamaktadır ancak devamlılığı sağlayan nitelikli denetim standartlarını geliştirmeye teşvik etmektedir. Ülkelerinde bu standartlar olmayan üyeler, direkt olarak bu uluslararası standartları benimsemeye özendirilmektedir (Güredin, 2014: 53).

[21] https://www.iaasb.org/about-iaasb Erişim Tarihi: 18.04.2020
[22] https://www.iaasb.org/about-iaasb/History Erişim Tarihi: 18.04.2020
[23] https://www.iaasb.org/about-iaasb Erişim Tarihi: 18.04.2020

Her yıl, IAASB, dünyanın dört bir yanından, yüksek kalite standartlarını yaymak ve gelişmelerinde erken aşamada fikir birliğine varmak için ortak hedefleri paylaşan bir grup ulusal denetim standardı belirleyicileri toplantısına ev sahipliği yapmaktadır. Günümüzde, katılan ulusal denetim standardı belirleyicileri şunlardır: Avustralya, Brezilya, Kanada, Çin, Fransa, Almanya, Hong Kong, Hindistan, Japonya, Meksika, Yeni Zelanda, Güney Afrika, Hollanda, İngiltere ve Amerika Birleşik Devletleri İskandinav Federasyonu.[24]

2.3. Türkiye'de Bağımsız Denetim Gelişimi

Bu bölümde Türkiye'de bağımsız denetimle ilgili düzenlemeleri içeren kanunlardan Sermaye Piyasası Kanunu'nun, 3568 Sayılı Kanun'un ve Türk Ticaret Kanunu'nun içerikleri ile bağımsız denetimle ilgili düzenlemeleri yapan kurumlardan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği'nin (TÜRMOB), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun (BDDK), Hazine Müsteşarlığı'nın ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK) bağımsız denetim ile ilgili çalışmalarına yer verilmiştir.

Osmanlı dönemi zamanlarında muhasebe, devletin mali yönetiminin bir aracı olarak kullanılmıştır. Böylece muhasebe denetimi, kamu denetimi özelliklerini taşıyarak devletin gelir ve giderlerini izlemek amacıyla yapılmıştır (Uzay vd, 2009: 130).

Türkiye'de muhasebe denetçiliğinin mahkemelerde bilirkişilik faaliyeti ile başladığını vurgulayan Türker (2005), 1926–1934 yılları arasında iyi tanınan muhasebecilere vergi denetimi yapma yetkisi verilişinden de

[24] https://www.iaasb.org/about-iaasb - National Auditing Standards Setters Erişim Tarihi: 18.04.2020

bahsetmiştir. İlerleyen süreçte yasalaşma ve mesleki örgütlenme çalışmaları devam etmiştir (alıntılayan Uzay vd, 2009: 130).

1929 yılında dünya çapında yaşanan ekonomik kriz, Türkiye'yi de olumsuz bir şekilde etkilemiştir. 1950'li yıllardan itibaren ekonominin hızla değişmesi ve sanayinin gelişmesi işletmelerin muhasebe departmanı ve muhasebe elamanına olan ihtiyacını doğurmuştur.

Türkiye'de 1970'li yıllarda denetime dair ilk adım olarak, dış kredi kaynaklarından yararlanmak isteyen Türk firmalarına muhasebe denetimi zorunluluğu getirilmiştir. İlerleyen yıllarda Türkiye'ye gelen yabancı sermaye akımının hız kazanmasıyla beraber ve yabancı sermayeli şirketlerin merkezleri için danışmanlık yapılmaya başlanmasıyla denetim gelişmeye başlamıştır.

Beş büyük denetim firmasından biri olan ve 2001 yılında Enron ile büyük bir skandala karışıp kapanan Arthur Andersen firması 1975 yılında ve Arthur Young firması ise 1983 yılında İstanbul'da ofis açmıştır. Dört büyük denetim firmasından biri olan Pricewaterhouse Coopers ise Türkiye'de 1981 yılında ofis açmıştır ve günümüzde de faaliyet göstermeye devam etmektedir.

Türkiye'de denetimin yasallaştırılma çalışmaları 1933 yılında hız kazanmıştır ancak 1987 yılında önce bankalar için daha sonra sermaye piyasası için kurallar oluşturulmuştur. 1987 yılında yapılan düzenlemeler ile bağımsız denetim ile yetkilendirilen bağımsız denetim firmalarının sayısı 35'e çıkmıştır. 35 adet denetim firmasından 8 adedi uluslararası nitelikte denetim firmalarının ofisleri iken 27 adedi yerli denetim firmalarıdır (Uzay vd, 2009: 131).

2.3.1. Sermaye Piyasası Kanunu ve Bağımsız Denetim

Türkiye'de bağımsız denetim faaliyeti ile ilgili yapılan düzenlemelerin başında Sermaye Piyasası Kanunu ile yapılan düzenlemeler yer almaktadır.

Sermaye Piyasası Kanunu'nun amacı, 30 Temmuz 1981 tarihli ve 17416 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanıp yürürlüğe giren 2499 numaralı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 1. Maddesine göre;

"Madde 1 – Bu Kanunun konusu, tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlamak amacıyla; sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını, düzenlemek ve denetlemektir."

2499 numaralı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 4. Bölümünde Sermaye Piyasası Kurulu'na ait bilgiler yer almaktadır. Sermaye Piyasası Kanunu'nun 17. Maddesine göre Sermaye Piyasası Kurulu, Sermaye Piyasası Kanunu ile verilen görevleri yapmak ve yetkileri kullanmak üzere kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip bir kuruldur ve 7 üyeden oluşmaktadır.

"BÖLÜM - IV
Sermaye Piyasası Kurulu

Kurul:

Madde 17 – (Değişik: 15/12/1999 - 4487/6 md.) Bu Kanunla verilen görevleri yapmak ve yetkileri kullanmak üzere kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip Sermaye Piyasası Kurulu kurulmuştur.

Kurul, biri başkan, biri ikinci başkan olmak üzere yedi üyeden oluşur. Kurul, yetkilerini kendi sorumluluğu altında bağımsız olarak kullanır. Merkezi İstanbul'dadır. Kurul, yurtiçinde gerekli gördüğü yerlerde temsilcilik açabilir ve sermaye piyasaları açısından yoğun ilişki içinde bulunulan ülkelerde Bakanlar Kurulu kararıyla yurtdışı temsilcilik açılabilir.

İlgili Bakan, Kurulun yıllık hesapları ile harcamalarına ilişkin işlemlerini denetletir; denetleme sonuçlarıyla ilgili gerekli tedbirleri alır.

Denetim sonuçları ile bunlara ilişkin işlemleri ve alınan tedbirleri gösterir bir rapor, Kurulun yıllık faaliyet raporu ile birlikte ilgili Bakan tarafından Bakanlar Kuruluna sunulur."

2499 numaralı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 4. Bölümünde yer alan 22. Maddede ise Sermaye Piyasası Kurulu'nun görev ve yetkilerinden bahsedilmiştir. Bunlar kısaca;

- Sermaye Piyasası Kanunu'nun uygulanması açısından sermaye araçlarının ihracını, halka arz ve satışının prosedürlerini düzenlemek ve denetlemek,
- Sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin konuları düzenlemek,
- Kamunun zamanında, yeterli ve doğru bir şekilde aydınlatılmasını sağlamak,
- Mali tabloların bağımsız denetimlerinin, sermaye piyasası araçlarının halka arzında yayınlanan izahname, sirkülerin ve araçların değerini etkileyebilecek önemli bilgilerin kapsamını ve standartlarını tespit etmek,
- Bir önceki maddede tespit edilen konular hakkında tebliğler yayınlamak,
- 3568 Sayılı Kanun'a göre denetleme yetkisi bulunan kuruluşların şartlarını Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB) ile anlaşarak belirlemek,
- TÜRMOB ile belirlenen şartları taşıyanları listeler halinde ilan etmek olarak özetlenebilir.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun bağımsız denetim ile ilgili yayınladığı ilk düzenleme, 13 Aralık 1987 tarihli ve 19663 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik" olmuştur. Sermaye Piyasası Kurulu'na, bağımsız denetim ile ilgili düzenleme yapma yetkisi verilmiştir ve Sermaye Piyasası Kurulu bağımsız denetim ile ilgili tebliğler yayınlamaktadır.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun denetim amacı ise; sermaye piyasasının güvenilir, şeffaf, etkin, istikrarlı, adil ve rekabetçi, bir ortamda çalışmasını ve

yatırımcıların hak ve yararlarının korunmasını engelleyen ihmal, ihlal, suiistimal ve benzeri her tür yasal olmayan fiil ve eylemlerin önlenmesidir.[25]

Sermaye Piyasası Kurulu, gelişen çevreye ayak uyduracak ve ihtiyaçlara cevap verecek şekilde yeni tebliğler yayınlamaya devam etmiştir. Sermaye Piyasası Kurulu, yeni tebliğler yayınlayarak bağımsız denetim faaliyetlerinde kaliteli standartlara geçiş hazırlıklarına da devam etmiştir. Özellikle 2000'li yıllarda dünya ekonomisinde yaşanan olumsuzluklar sonucunda kamunun şirketler tarafından sunulan finansal tablolara olan güvenini büyük derecede zedelemiştir. Zedelenen güveni onarmak için uluslararası ve ulusal düzeyde bağımsız denetimin işlevinin etkinliğinin artırılması amaçlanmış ve bu amaç doğrultusunda bağımsız denetim ile ilgili düzenlenen standartlar güncellenmiştir.

Bağımsız denetim faaliyetindeki son aşama olan ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayınlanan Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları (UDS) ile uyumlu "Seri: X, No:22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ", 12 Haziran 2006 tarihli ve 26196 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanmıştır. Tablo-6'da Sermaye Piyasası Kurulu tarafından bağımsız denetim ile ilgili yapılan düzenlemeler bulunmaktadır.

[25] https://www.spk.gov.tr/Sayfa/Index/0/0/2 Erişim Tarihi: 18.04.2020

Tablo 6: Bağımsız Denetime İlişkin Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri

Resmi Gazete Yayın Tarihi	Tebliğ No ve Adı
18.12.1987	Seri: X, No: 1 "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik Hükümlerine Göre Sürekli Denetlemeye Tabi Ortaklık ve Kuruluşların Belirlenmesi Hakkında Tebliğ
2.03.1988	Seri: X, No: 2 "Bağımsız Denetleme Kuruluşlarının Kamuya Duyurulması Hakkında Tebliğ"
18.06.1988	Seri: X, No: 3 sayılı "Bağımsız Denetleme Kuruluşları ve Denetçilerine İlişkin Genel Esaslar Tebliği
18.06.1988	Seri: X, No: 3 sayılı "Bağımsız Denetleme Çalışması ve Raporlamasının İlke ve Kuralları" Tebliği,
20.07.1988	Seri: X, No: 5 sayılı "Bağımsız Denetleme Kuruluşlarının Kamuya Duyurulması Hakkında Tebliğ
20.07.1988	Seri: X No: 6 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik Hükümlerine Göre Sürekli Denetlemeye Tabi Ortaklık ve Kuruluşların Belirlenmesi Hakkında Tebliğ'de Değişiklik Yapılması Hakkında Tebliğ
20.07.1988	Seri: X, No: 7 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik Hükümlerine Göre Özel Denetlemeye Tabi Ortaklıkların Belirlenmesi Hakkında Tebliğ
22.10.1988	Seri: X, No: 8 sayılı "Bağımsız Denetleme Kuruluşlarının Kamuya Duyurulması Hakkında Tebliğ"
5.05.1989	Seri: X, No: 9 sayılı "Bağımsız Özel Denetleme Çalışması ve Raporlamasının İlke ve Kuralları" Tebliğ
5.05.1989	Seri: X, No: 10 sayılı "Bağımsız Dış Denetleme Kuruluşlarının Kamuya Duyurulması Hakkında Tebliğ'de Değişiklik Yapılması Hakkında Tebliğ
26.10.1990	Seri: X, No: 11 sayılı "Bağımsız Denetleme Kuruluşlarının Kamuya Duyurulması Hakkında Seri: X, No: 10 sayılı Tebliğ'e Ek Tebliğ
26.10.1990	Seri: X, No: 12 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik Hükümlerine Göre Sürekli ve Sınırlı Denetleme Tabi Ortaklık Kuruluşların Belirlenmesi Hakkında Tebliğ

18.02.1992	Seri: X, No: 14 “Bağımsız Sınırlı Denetlemeye İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ”
7.06.1994	Seri: X, No: 15sayılı “Bağımsız Denetleme Kuruşlarının Kamuya Duyurulması Hakkında Tebliğ”
4.03.1996	Seri: X, No: 16 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ
29.06.2002	Seri: X No: 18 Sermaye Piyasası Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik Hükümlerine Göre Sürekli ve Sınırlı Denetlemeye Tabi Ortaklıklar ve Kuruluşların Belirlenmesi Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ
12.06.2006	Seri: X No:22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ
28.06.2013	Seri: X, No:28 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ

Kaynak: Kavut, Lerzan, Burcu Adiloğlu (2016). “Türkiye’de Bağımsız Denetimin Gelişimi: Dünden Bugüne”, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü, s:35-61.

2.3.2. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve Bağımsız Denetim

Türkiye’de bağımsız denetim ile ilgili yapılmış bir diğer önemli kanun ise 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’dur. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 1 Haziran 1989 tarihinde kabul edilmiştir ve 13 Haziran 1989 tarihinde 20194 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.[26]

[26] 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Resmi Gazete Sayısı: 20194, Resmi Gazete Tarihi: 13.6.1989

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 1. Maddesine göre 3568 Sayılı Kanun'un amacı;

"Madde 1 – Bu Kanunun amacı, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere, (…) (2) "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik" ve "Yeminli Mali Müşavirlik" meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir. Bu Kanun hükümlerine göre meslek icrasına hak kazananlara (…) (2) "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir", "Yeminli Mali Müşavir" denir. Birliğin kısa adı TÜRMOB'dur."

3568 Sayılı Kanun'un 1. Maddesinen yola çıkarak 3568 Sayılı Kanun'un amacını aşağıdaki maddelere ayırabiliriz:

- İşletmelerdeki faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde sürmesini sağlamak,
- Faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye ve değerlemeye tabi tutmak,
- Denetlenen ve değerlenen sonuçların gerçek durumunu ilgililere ve resmi mercilere tarafsız bir şekilde sunmak,
- Yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek için;
  - Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik mesleği ve hizmeti,
  - Yeminli Mali Müşavirlik mesleği ve hizmeti,
  - Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları,
  - Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğini kurmak,
- Kurulan odalar birliklerinin; teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir.

2.3.3. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB) ve Bağımsız Denetim

Ekonomik hayatın gelişmesiyle beraber iktisadi hayatın var olması sonucu ortaya çıkan kayıt tutma mesleği, 1800'lü yılların ikinci yarısından sonra muhasebe mesleğine dönüşmüştür. ABD ve Avrupa ülkelerinin çoğunda muhasebe mesleğini icra eden kişiler, vergi sistemlerinin vazgeçilmez unsuru haline gelmiştir. İngiltere'de 1870 yılında, Fransa'da 1881 yılında, ABD'de 1886 yılında, Hollanda'da 1895 yılında, Almanya'da 1899 yılında, İsviçre'de 1941 yılında, Arjantin'de 1945 yılında, Brezilya ve Meksika'da 1946 yılında, Hindistan'da 1949 yılında, Yunanistan'da 1950 yılında ve Nijerya'da 1955 yılında mali müşavirlik ve muhasebecilik mesleği kanunla düzenlenmiştir.[27]

İzmir İktisat Kongresi, İş Bankası'nın kuruluşu, 1925 Vergi reformu, aşar vergisinin kaldırılması, kazanç vergisi, 1930 yılında Merkez Bankası'nın kurulması, Sümerbank ve Etibank gibi iktisadi kuruluşların kurulması Türkiye'deki iktisadi hayatın gelişmesini sağlamıştır. İktisadi hayatın gelişmesiyle modern devlet sistemine geçilmiştir ve böylece muhasebe mesleğine olan ihtiyaç artmıştır. Muhasebe ve vergi mesleğini icra edenlere; mali müşavir, uzman muhasip, vergi uzmanı, serbest hesap uzmanı gibi çeşitli unvanlar verilmiştir. Bütün meslek mensuplarını bir çatı altında toplama çabaları çok eski yıllara dayanmaktadır. 1932 yılında çeşitli tasarılar hazırlanmıştır ve yasama organına sunulmuştur. 1942 yılında Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği, 1967 yılında Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, 1974 yılında Türkiye Muhasebeciler Dernekleri Federasyonu ve 1976 yılında Mali Müşavirler Muhasebeciler Birliği Derneği kurulmuştur.[28]

[27] https://www.turmob.org.tr/Kurumsal/TURMOB-Hakkinda Erişim Tarihi: 20.04.2020
[28] https://www.turmob.org.tr/Kurumsal/TURMOB-Hakkinda Erişim Tarihi: 20.04.2020

Bütün meslek mensuplarını bir çatı altında toplama çabalarının yıllarca sürmesi sonucunda, mali müşavirlik mesleği 13 Haziran 1989 tarihli 20194 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu yasallaşmıştır. Muhasebe mesleği dünyası kısa sürede örgütlenerek odaların üst birliği olan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB) çatısı altında toplanmıştır.[29]

Aşağıda TÜRMOB çatısı altında toplanmış meslek mensuplarının sırasıyla Tablo-7'de cinsiyet dağılımları, Tablo-8'de eğitim durumları dağılımları ve Tablo-9'da yaş aralığı dağılımlarına ait veriler yer almaktadır.

Tablo 7: TÜRMOB Çatısı Altındaki Meslek Mensuplarının Cinsiyet[30]

CİNSİYET	SM SAYISI	SMMM SAYISI	YMM SAYISI	TOPLAM SAYI
Erkek	6473	71464	4383	82320
Kadın	1387	32080	386	33853
TOPLAM	7860	103544	4769	116173

Tablo 8: TÜRMOB Çatısı Altındaki Meslek Mensuplarının Eğitim Tablosu[31]

OKUL TÜRÜ	SM SAYISI	SMMM SAYISI	YMM SAYISI	TOPLAM SAYI
İlköğtetim	819	364	0	1183
Lise	3583	7404	0	10987
Önlisans	1114	2447	0	3561
Lisans	2302	84287	3705	90294
Yüksek Lisans	42	8868	741	9651
Doktora	0	174	323	497
TOPLAM	7860	103544	4769	116173

[29] https://www.turmob.org.tr/Kurumsal/TURMOB-Hakkinda Erişim Tarihi: 20.04.2020
[30] https://www.turmob.org.tr/istatistikler/df447eb1-e8ef-4df2-a3c0-92376d568eba/meslek-mensubu-cinsiyet-tablosu Erişim Tarihi: 20.04.2020
[31] https://www.turmob.org.tr/istatistikler/b074a3e0-6282-41ef-8dd6-526e9f2ed59e/meslek-mensubu-egitim-tablosu Erişim Tarihi: 20.04.2020

Tablo 9: TÜRMOB Çatısı Altındaki Meslek Mensuplarının Yaş Aralığı Dağılım Tablosu [32]

YAŞ ARALIĞI	SM SAYISI	SMMM SAYISI	YMM SAYISI	TOPLAM SAYI
0-25 Arası	0	1	0	1
26-30 Arası	0	2013	0	2013
31-35 Arası	5	12037	8	12050
36-40 Arası	64	21978	204	22246
41-45 Arası	357	21258	658	22273
46-50 Arası	716	16076	549	17341
51-55 Arası	1105	10763	610	12478
56-60 Arası	1930	7685	634	10249
61-65 Arası	1651	5372	592	7615
66-70 Arası	1052	3606	490	5148
71 ve Üstü	980	2755	1024	4759
TOPLAM	7860	103544	4769	116173

TÜRMOB, bağımsız denetim faaliyetleri açısından önemli bir yere sahiptir. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlere ait bütün odaların birliği TÜRMOB'dur. TÜRMOB, tüzel kişiliğe sahiptir ve merkezi Ankara'dadır.

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 27. Maddesine göre:

"Madde 28 – Serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlere ait bütün Odaların katılacağı Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği kurulur.

Bu Kanunda kullanılan Birlik deyimi, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğini ifade eder.

Birlik, tüzelkişiliğe sahip kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşudur.

Birliğin merkezi Ankara'dadır."

[32] https://www.turmob.org.tr/istatistikler/bf9036e1-06f1-40e7-bb89-0b29f0dbe15a/meslek-mensubu-yas-gruplari-dagilim-tablosu Erişim Tarihi: 20.04.2020

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 29. Maddesine göre TÜRMOB'un görevleri: ,

"Madde 29 – Birliğin görevleri aşağıda gösterilmiştir.

a) Mesleğin geliştirilmesi ile ilgili çalışmalar yapmak.

b) Meslek mensuplarının menfaatlerini, mesleki ahlak, düzen ve geleneklerini korumak.

c) Odaları ilgilendiren konularda yetkili mercilere görüş bildirmek.

d) Odalar arasında çıkacak mesleki anlaşmazlıkları kesin olarak çözümlemek, uyulması zorunlu meslek kurallarını belirlemek.

e) Bu Kanuna göre çıkarılacak yönetmelikleri hazırlamak.

f) Milli ve milletlerarası mesleki kuruluşlara üye olmak, milletlerarası mesleki toplantılara katılmak.

g) Maliye Bakanlığınca verilecek görevleri yerine getirmek.

h) Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak ve mesleki konularda resmi makamlarca istenen bilgi ve görüşleri vermek."

TÜRMOB, kendisine verilen yetkiler doğrultusunda muhasebe ve denetim faaliyetlerine ilişkin düzenlemeler yapmıştır. Bu düzenlemelerin en önemlilerinden biri Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Yönergesi ile 9 Şubat 1994 tarihinde kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'dur (TMUDESK). Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Yönergesi'ne göre TMUDESK, denetimden geçmiş finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçekçi, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir bir şekilde sunulması için; muhasebe ilkelerinin gelişmesini ve benimsenmesini ve denetim faaliyetlerinin disiplinli bir şekilde yürütülmesini sağlamak için denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak amacıyla kurulmuştur. TMUDESK, 19 adet Uluslararası Muhasebe Standardını çevirmiş ve Türkiye'ye uyarlayarak Türkiye Denetim Standardı adı ile yayınlamıştır (Altıntaş, 2007: 58).

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Yönergesi'nin 5. Maddesine göre, TÜRMOB'un ruhsat verdiği tüm üyeler TMUDESK'in yayınladığı standartlara uymak zorundadır. Ancak, TMUDESK'in düzenlemeleri çok fazla uygulama alanı bulamamıştır. Bunun üzerine TÜRMOB, 20 Şubat 2003 tarihinde Türkiye Denetim Standartları Kurulu

Yönergesi ile Türkiye Denetim Standartları Kurulu'nu (TÜDESK) kurmuştur. TÜDESK, özerk bir nitelik taşıyacak şekilde kurulmuştur ve 15 kişiden oluşmaktadır. Türkiye Denetim Standartları Kurulu Yönergesi'ne göre TÜDESK'in görevleri;

- Genel kabul görmüş denetim ilkeleri ve ulusal denetim standartlarını oluşturulması için Kavramsal Çerçeve'yi belirlemek,
- Muhasebe bilgilerinin gerçekçi, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun ve anlaşılabilir olmasını sağlayan denetim standartlarını oluşturmak,
- Denetim standartlarını gelişen ekonomiye ve teknolojiye göre güncel tutmak,
- Uluslararası yayınlanmış denetim standartlarını, ulusal denetim standartları şeklinde uyarlamak,
- Denetim standartlarının uygulanmasında karşılaşılabilecek sorunların çözümü için meslek odalarından, kamu adına denetim yapan kurumlardan, meslek mensuplarından ve akademisyenlerden görüş almak,
- Denetim standartlarının uygulanmasında tereddüt oluşturabilecek olan konular için yorum yayınlamak,
- Yayınlanan denetim standartlarının akademik camiada tanınmasını, araştırmalarda ve derslerde kullanılmasını sağlamak olarak belirlenmiştir (Altıntaş, 2007: 59,60).

2.3.4. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) ve Bağımsız Denetim

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), 23 Haziran 1999 tarihli ve 23734 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 4389 Sayılı Bankalar Kanunu ile kurulmuştur. Daha sonra BDDK'nın yetkilerini bağımsızlık, etkinlik ve

kapasite yönünden güçlendirmek için 1 Kasım 2005 tarihli 25983 Sayılı mükerrer Resmi Gazete'de yayınlanan 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu kabul edilmiştir.[33]

BDDK'nın resmi internet sitesinde yer alan misyonu aşağıdadır:

"Bankacılık Kanunu ve ilgili diğer düzenlemelerde belirtilen görev ve yetkileri çerçevesinde düzenleme ve denetimi kapsamındaki kuruluşların faaliyetlerini güvenli ve sağlam şekilde gerçekleştirmesini, kredi sisteminin etkin şekilde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerinin korunmasını sağlamak ve bu sayede finansal piyasaların gelişmesine ve finansal istikrara katkıda bulunmaktır."

BDDK'nın resmi internet sitesinde yer alan vizyonu ise aşağıdaki gibidir:

"Finansal piyasalara, kuruluşlara ve tüketicilere yönelik uluslararası standartlarda düzenlemeyi, denetimi ve risk yönetimini ulusal ihtiyaçlar ve gereklilikler çerçevesinde uygulayan örnek bir otorite olmaktır."

BDDK'nın benimsediği temel değerler ise;

- **İhtiyatlılık:** BDDK'nın yetkileri arasında olan düzenleme ve politika araçlarının, denetime tabi tutulan kuruluşların faaliyetlerini güvenli bir şekilde sürdürmeleri için ekonomik duruma uygun olarak kullanılması ve gerekirse önlem alınmasıdır.
- **Bağımsızlık:** BDDK'nın görevlerini yaparken herhangi bir merciden emir almaması, kendisine verilen kaynakları serbest bir şekilde aldığı kararlar dahilinde kullanması ve kararlarının yerinde olup olmadığının sorgulanmamasıdır.
- **Güvenilirlik:** BDDK'nın faaliyetlerinin kamu yararını sağlayacak şekilde eşit, adil, tutarlı ve öngörülebilir şekilde yürütülmesi, şeffaflığın ve hesap verilebilirliğin sağlanmasıdır.
- **Katılımcılık:** BDDK'nın faaliyetlerinin ilgili kuruluşlarla işbirliği içerisinde yürütülmesi ve ilgili kuruluşların görüş ve önerilerinin dikkate alınmasıdır.

[33] https://www.bddk.org.tr/Hakkimizda/Kurulus/9 Erişim Tarihi: 20.04.2020

- **Etkinlik:** BDDK'nın faaliyetlerinin zamanında, fayda maliyet ilişkisine dayalı, risk ve kalite odaklı olarak yürütülmesidir.
- **Yetkinlik:** BDDK'nın faaliyetlerinin uluslararası düzeyde kabul görmüş mesleki yeterlilik, bilgi ve beceri standartlarına uygun olarak yerine getirilmesidir.
- **Duyarlılık:** Mevzuata göre dikkate alınması gereken talep, öneri ve şikâyetlerin zamanında değerlendirilerek, hızlı bir şekilde geriş dönüş sağlanması ve gerekirse düzenlenmesidir.[34]

4389 Sayılı Bankalar Kanunu'nun 1. Maddesine göre kanunun amacı;

"MADDE 1. - 1. Bu Kanunun amacı, tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerini korumak, malî piyasalarda güven ve istikrarı ve ekonomik kalkınmanın gereklerini de dikkate alarak kredi sisteminin etkin bir şekilde çalışmasını sağlamak üzere bankaların kuruluş, yönetim, çalışma, devir, birleşme, tasfiye ve denetlenmelerine ilişkin esasları düzenlemektir.

2. Türkiye'de kurulmuş ve kurulacak bankalar ile yurtdışında kurulmuş ve kurulacak bankaların Türkiye'deki şubeleri bu Kanun hükümlerine tâbidir. Özel kanunlarla kurulmuş olan bankalar hakkında da kanunlarında yer alan hükümler dışında bu Kanun hükümleri tatbik olunur. Bu Kanunda açıklık olmayan hallerde genel hükümler uygulanır."

5411 Sayılı Bankacılık Kanunu'nun 1. Maddesine göre kanunun amacı;

"Madde 1 - Bu Kanunun amacı, finansal piyasalarda güven ve istikrarın sağlanmasına, kredi sisteminin etkin bir şekilde çalışmasına, tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerinin korunmasına ilişkin usûl ve esasları düzenlemektir."

5411 Sayılı Bankacılık Kanunu kabul edildiğinde, 4389 Sayılı Bankalar Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır. 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu hükümlerine tabi olan kurum ve kuruluşlar:

- Türkiye'de faaliyet gösteren
  - Mevduat bankaları,
  - Katılım bankaları,
  - Kalkınma bankaları,
  - Yatırım bankaları,
- Yurt dışında faaliyet gösteren kuruluşların Türkiye'deki şubeleri,
- Finansal holding şirketleri,
- Türkiye Bankalar Birliği,

[34] https://www.bddk.org.tr/Hakkimizda/Misyon-ve-Vizyon/10 Erişim Tarihi: 20.04.2020

- Türkiye Katılım Bankaları Birliği,
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu,
- Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu.

Özel kanunlar ile kurulan bankalar için de kendi kanunlarındaki hükümler saklı kalmak kaydıyla 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu hükümleri uygulanır (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 585).

5411 Sayılı Bankacılık Kanunu'nun 24. Maddesine göre, yönetim kurulunun denetim ve gözetim faaliyetlerini yerine getirmesinde yardımcı olmak için bankaların yönetim kurulları tarafından denetim komiteleri kurulur.

"Madde 24 - Bankaların, yönetim kurullarınca yönetim kurulunun denetim ve gözetim faaliyetlerinin yerine getirilmesine yardımcı olmak üzere denetim komitesi oluşturulur. Denetim komitesi en az iki üyeden oluşur. Denetim komitesi üyeleri icraî görevi bulunmayan yönetim kurulu üyeleri arasından seçilir. Türkiye'de şube olarak faaliyet gösteren bankalarda ise kendisine bağlı icraî mahiyette faaliyet gösteren bir birim bulunmayan müdürler kurulu üyelerinden biri görevlendirilir."

BDDK, bankacılık konusunda düzenleme yapma yetkisine sahiptir ve bu yetkisi doğrultusunda bankaların denetimi ile ilgili iki adet tebliğ yayınlamıştır. BDDK'nın yayınladığı tebliğlerden ilki, 1 Kasım 2006 tarihli ve 2633 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik'tir. BDDK'nın yayınladığı ikinci tebliğ ise, 4 Temmuz 2007 tarihli ve 26592 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik'tir.

Bankaların denetimini yapacak olan kuruluşlarda görevli olan bağımsız denetçilerin yükümlülükleri, 1 Kasım 2006 tarihli ve 2633 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik" ile aşağıdaki gibi belirtilmiştir:

- Mesleki ilkelere uymak,
- İlgili düzenlemelere uymak,
- BDDK tarafından belirlenen kalite güvencesi ilke ve uygulamalarına uymak,
- Hazırlanmış bağımsız denetim raporlarının gerçeği yansıttığını teyit eden bir kalite güvence sistemi kurmak.

Ayrıca, bankaların denetimini yapacak olan kuruluşun yönetim kurulu tarafından seçilen iki adet sorumlu ortak başdenetçi, kurulan kalite güvence sisteminin sağlıklı bir şekilde işlemesi ve kalite güvence sisteminin etkinliğinin sürekli izlenmesi ile yükümlüdür. İki adet sorumlu ortak başdenetçinin diğer yükümlülükleri ise aşağıdaki gibidir:

- Kalite güvence standartlarını yazılı hale getirmek,
- Bağımsız denetçilerin kalite güvence standartlarına erişimini sağlamak,
- Kalite güvencesi ile ilgili gelişmeleri takip etmek,
- Kalite güvencesi ile ilgili gelişme varsa standartları bu gelişmeler doğrultusunda güncellemek,
- Güncellenmiş kalite güvence standartlarını bağımsız denetçilere duyurmak,
- Denetim faaliyeti esnasında mesleki ilkelere ya da yasal düzenlemelere uyulmayı riske atacak durumlar için önlemler almak.

2.3.5. Hazine Müsteşarlığı ve Bağımsız Denetim

Avrupa Konseyi'nin 1085/2006 sayılı Katılım Öncesi Yardım Aracı Tüzüğü ve 718/2007 sayılı Avrupa Komisyonu Tüzüğü ile 2007-2013 yılları arasında Avrupa Birliği'nin ülkemize sağladığı hibe özelliği taşıyan fonlar kullandırılmaktadır. Avrupa Birliği ile mali işbirliğinin Avrupa Konseyi'nin 1085/2006 Sayılı Katılım Öncesi Yardım Aracı Tüzüğü ve 718/2007 Sayılı Avrupa Komisyonu Tüzüğü'ne uygun bir şekilde yürütülmesi amacıyla,

Türkiye ile Avrupa Birliği arasında 11 Temmuz 2008 tarihinde *"Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ve Avrupa Toplulukları Komisyonu Arasında Katılım Öncesi Yardım Aracı ile Temin Edilen Yardımın Uygulanması Çerçevesinde Türkiye Cumhuriyetine Sağlanan Avrupa Topluluğu Mali Yardımlarıyla İlgili İşbirliği Kuralları Hakkında Çerçeve Anlaşma"* imzalanmıştır. Anlaşma 24 Aralık 2008 tarihli ve 27090 mükerrer Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 2008/14450 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile onaylanmıştır. Anlaşmaya göre Katılım Öncesi Yardım Aracı'na ilişkin faaliyetleri denetlemek üzere Hazine Kontrolörleri görevlendirilmiştir. Anlaşma ile Hazine Kontrolörleri, Türkiye Cumhuriyeti'nin Denetim Otoritesi olarak belirlenmiştir. [35]

Denetim Otoritesinin Görevleri, 18 Ekim 2011 tarihli ve 28808 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 2011/15 Sayılı Başbakanlık Genelgesi'ne göre:

- Hazine Kontrolörleri Kurulu, Denetim Otoritesi olarak görevlendirilmiştir.
- Denetim Otoritesi, 11 Temmuz 2008 tarihinde Türkiye ile Avrupa Birliği arasında imzalanan anlaşmaya göre işlevsel olarak bağımsızdır.
- Denetim Otoritesi, Katılım Öncesi Yardım Aracı'na ilişkin bütün faaliyetleri ve kontrol sistemlerini denetler. Bu kapsamda yer alan tüm kurumlar, Denetim Otoritesi'nin talep ettiği her türlü bilgi, belge, kayıt ve raporlarını sunmak zorundadır.[36]

Bağımsız denetim ile ilgili yapılan düzenlemelerden Hazine Müsteşarlığı tarafından yapılmış olan en önemli iki düzenleme; Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik ve Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik'tir.

Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik'in 9. Maddesinde bağımsız denetimde kalite kontrol ilkeleri yer almaktadır.

[35] https://www.hmb.gov.tr/denetim-otoritesi-hakkinda Erişim Tarihi: 21.04.2020
[36] https://www.hmb.gov.tr/denetim-otoritesi-gorevleri Erişim Tarihi: 21.04.2020

Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik'in 9. Maddesine göre bağımsız denetim firması ve denetçi, denetim faaliyetinin kaliteli bir şekilde yürütülmesi için azami gayret göstermek ve tebliğde yer alan ilkelere uymak zorundadırlar.[37]

Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik'te ise, sigorta ve reasürans şirketlerinde bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilen bağımsız denetim firmalarının niteliklerine, yetkilerine ve faaliyetlerine dair bilgiler yer almaktadır.[38]

2.3.6. Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve Bağımsız Denetim

1957 yılından beri yürürlükte olan Eski Türk Ticaret Kanunu, gelişen ekonomi ve değişen dünya şartlarına göre yetersiz kalınca; Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından 13 Ocak 2011 tarihinde kabul edilen ve 14 Şubat 2011 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanan Yeni Türk Ticaret Kanunu, 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Eski Türk Ticaret Kanunu, özellikle bağımsız denetim alanında yapılan çalışmalar sonucunda bağımsız denetime dair güncellikten uzak durumdaydı. Yeni Türk Ticaret Kanunu ile bağımsız denetim faaliyeti büyük bir değişikliğe uğramıştır ve Yeni Türk Ticaret Kanunu'na bağımsız denetim faaliyetine ilişkin birçok yeni madde eklenmiştir (Kavut ve Adiloğlu, 2016: 52).

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 88. Maddesinin 1. Ve 2. Bentlerinde, gerçek ve tüzel kişiler defterlerini tutarken veya konsolide finansal tablolarını

[37] Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik, Resmi Gazete Sayısı: 26934, Resmi Gazete Tarihi: 12.07.2008
[38] Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Emeklilik Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik, Resmi Gazete Sayısı: 26934, Resmi Gazete Tarihi: 12.7.2008

düzenlerken Türkiye Muhasebe Standartları'na ve muhasebe ilkelerine uymak zorundadır ifadesi yer almaktadır.

"MADDE 88:

(1) 64 ilâ 88 inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorundadır. 514 ilâ 528 inci maddeler ile bu Kanunun ilgili diğer hükümleri saklıdır.

(2) Bu düzenlemeler, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, uluslararası standartlara uyumlu olacak şekilde, yalnız Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenir ve yayımlanır."

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda muhasebe ve denetim camiasına dair yapılan önemli gelişmelerden bazıları aşağıdaki gibidir:

- Yeni Türk Ticaret Kanunu yayınlanana kadar işlevini pek fazla yerine getiremeyen murakıplık müessesinin kaldırılması,
- Mali denetim faaliyetini dış denetçilerin gerçekleştirmesi,
- Finansal tabloların şirketlerin ölçeklerine uygun bir şekilde bağımsız denetim kuruluşu, SMMM veya YMM tarafından hazırlanması ve finansal tabloların Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uygun olması,
- Denetçi, işlem denetçisi ve özel denetçi kavramlarının açıklanması (Arıkan, 2008: 11).
- Bağımsız denetimin halka açık şirketler için olan zorunluluğu, halka açık olan ve olmayan tüm şirketler için zorunlu hale getirilmesi (Yıldırım, 2008: 164).
- Yönetim kurulları tarafından yayınlanan yıllık faaliyet raporlarında yer alan finansal bilgilerin, denetimden geçmiş finansal tablolarda yer alan finansal bilgiler ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığının da denetim kapsamına alınması,
- Denetim faaliyetinin, denetlenen şirketin finansal durumunun gerçeği olduğu gibi yansıtıp yansıtmadığını, yansıtmıyorsa sebeplerini dürüstçe açıklayarak yapılması,

- Denetime tabi olan şirketlerin, hazırladıkları finansal tabloların denetimden geçip geçmediğini ve denetimden geçmiş ise denetçi görüşünü finansal tablonun başlığında belirtmek zorunda olması,
- Denetime tabi olan şirketlerin, denetime tabi oldukları halde denetlettirilmemiş finansal tabloları ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporlarının düzenlenmemiş sayılması,
- Denetime tabi olan şirketlerin, denetimden geçmiş finansal tablolarını ve yıllık faaliyet raporlarını internet sitelerinde yayınlamak zorunda olması (Kavut ve Adiloğlu, 2016: 53).

6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda denetime dair düzenlemeler, Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Denetleme başlıklı 3. Bölümünde 397–406. Maddeler arasında yer almaktadır.

2.3.7. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) ve Bağımsız Denetim

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), internet sitelerinde kamu gözetimini; bağımsız denetimin yasal düzenlemelere ve standartlara uygun bir şekilde yürütülüp yürütülmediğinin, meslekten bağımsız ve kamu yararını ön planda tutan bir kurum tarafından kontrol edilmesi olarak tanımlamıştır.[39]

KGK, uluslararası gelişmelerin kamu gözetimi konusunda bir gereği olarak kurulmuştur. Yeni Türk Ticaret Kanunu ile yasalaştırılan bağımsız denetim alanını düzenlemek için 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile 2 Kasım 2011 tarihinde kurulmuştur. KGK; başta halka açık şirketler, borçlanma araçları ihraç eden şirketler, bankalar ve sigorta şirketleri olmak üzere bağımsız denetime tabi olan Türkiye'nin en büyük 10.000 şirketinin bağımsız denetim süreçlerini incelemek ve gözetmek amacıyla

[39] https://www.kgk.gov.tr – Tanıtım Kitapçığı, Erişim Tarihi: 21.04.2020

kurulmuştur. KGK'nın yürüttüğü kamu gözetimi sistemine dair süreçler, Avrupa Birliği'nin kamu gözetimi sisteminin süreçleri ile eşdeğere sahiptir. KGK, Hazine ve Maliye Bakanlığıyla ilişkilidir ve idari özerkliğe sahiptir.[40]

KGK'nın temel amacı;

- Yatırımcıların ve kamunun çıkarlarını korumak,
- Denetim raporlarının doğru bir şekilde ve bağımsız olarak hazırlanmasını sağlamak,
- Finansal bilgilerin doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir bir şekilde sunulmasını sağlamaktır.[41]

KGK'nın görevleri;

- Bağımsız denetçilere ve bağımsız denetim firmalarına yetki vermek,
- Bağımsız denetim faaliyetlerine dair kamu gözetimi yapmak,
- Bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin uygulamalarda birlik, güven ve kalite sağlamak,
- Türkiye Muhasebe Standartları'nı (TMS), Uluslararası Muhasebe Standartları'na uygun bir şekilde hazırlamak ve yayınlamak,
- Türkiye Denetim Standartları'nı (TDS), Uluslararası Denetim Standartları'na uygun bir şekilde hazırlamak ve yayınlamaktır.[42]
- KGK, Türkiye Denetim Standartları'nı (TDS) yayınlarken Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) yayınladığı standartları referans almaktadır. KGK'nın IFAC'ı referans alması, aslında Türkiye'nin Avrupa Birliği adaylık sürecinin de bir gereğidir ve bu durum 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda da kabul edilmiştir (Kavut ve Adiloğlu, 2016: 55).

[40] https://www.kgk.gov.tr – Tanıtım Kitapçığı, Erişim Tarihi: 21.04.2020
[41] https://www.kgk.gov.tr – Tanıtım Kitapçığı, Erişim Tarihi: 21.04.2020
[42] https://www.kgk.gov.tr – Tanıtım Kitapçığı, Erişim Tarihi: 21.04.2020

KGK uzmanlarının görevleri;

- Bağımsız denetçileri ve bağımsız denetim firmalarını teftiş etmek ve incelemek,
- Türkiye Muhasebe Standartları'nı (TMS) ve Türkiye Denetim Standartları'nı (TDS) hazırlamak için mevzuat çalışmaları yapmak,
- Bağımsız denetçilerin ve bağımsız denetim firmalarının yetkilendirilmesine dair işlemleri yapmak,
- Uluslararası kuruluşlardan muhasebe ve denetim standartlarını yayınlayan kuruluşlarda yapılan çalışmalarda KGK'yı temsil etmek,
- Muhasebe ve denetim standartlarını yayınlayan kuruluşların çalışma komisyonlarında görev almak,
- Mevzuattaki değişimleri ve gelişmeleri takip etmek,
- Mevzuatın uygulanmasına ilişkin verilen eğitimlerde, konferanslarda, kurslarda ve seminerlerde görev almaktır.[43]

KGK, internet sitesinde vizyon ve misyonunu yayınlamıştır:[44]

"VİZYONUMUZ: Yüksek kalitede ve güvenilir bir finansal raporlama ve bağımsız denetim ortamı oluşturmak.

MİSYONUMUZ: Finansal raporların uluslararası standartlarla uyumlu olarak düzenlenmesini ve denetlenmesini sağlayacak standartlar koymak, etkin bir kamu gözetimini gerçekleştirmek."

KGK kurulunca bazı kurumların yetkileri kaldırılmıştır. Bunlar;

- Sermaye Piyasası Kurulu'nun;
  - Lisans verme,
  - Sınav yapma,
  - Bağımsız denetim firmalarını yetkilendirme,
  - Bağımsız denetim firmalarını denetleme yetkileri kaldırılmıştır.

[43] https://www.kgk.gov.tr – Tanıtım Kitapçığı, Erişim Tarihi: 21.04.2020
[44] https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5282/Vizyon-Misyon Erişim Tarihi: 21.04.2020

- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu'nun;
- Bağımsız denetim firmalarını yetkilendirme,
- Bağımsız denetim firmalarını denetleme yetkileri kaldırılmıştır.

- Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu ve Hazine Müsteşarlığı'nın;
- Denetçi atama,
- Sınav yapma,
- Bağımsız denetim firmalarını yetkilendirme yetkileri kaldırılmıştır (Kavut ve Adiloğlu, 2016: 54).

KGK, 2 Ekim 2013 tarihinde Kalite Kontrol Standardı'nı (KKS-1) yayınlayarak Türkiye Bağımsız Denetim Standartları'na dair ilk adımı atmıştır. Günümüze kadar KGK tarafından yayınlanmış denetim standartları Tablo-10'da yer almaktadır.

Tablo 10: KGK'nın Yayınladığı Denetim Standartları Tablosu[45]

Standart Kodu	Türkiye Denetim Standartları (TDS)	Resmi Gazete Tarihi	Resmi Gazete Sayısı
	Etik Kurallar		
	Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı	21.05.2015	29362
	Kalite Kontrol Standartları		
KKS 1	Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol	2.10.2013	28783
	Bağımsız Denetim Standartları		
BDS 200	Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartları'na Uygun Olarak Yürütülmesi	13.10.2013	28794
BDS 220	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol	14.11.2013	28821
BDS 230	Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi	14.11.2013	28821
BDS 240	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları	10.12.2013	28847
BDS 250	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması	10.12.2013	28847
BDS 260	Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim	10.12.2013	28847

[45] https://www.kgk.gov.tr/ adresinden 21.04.2020 tarihinde alınmıştır. Standartların olduğu PDF dosyası, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/standartlar_tablo.pdf adresinden 21.04.2020 tarihinde indirilmiştir.

BDS 265	İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi	12.12.2013	28849
BDS 300	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması	30.12.2013	28867
BDS 315	İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle "Önemli Yanlışlık" Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi	30.12.2013	28867
BDS 320	Bağımsız Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik	24.12.2013	28861
BDS 330	Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler	24.12.2013	28861
BDS 402	Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar	30.12.2013	28867
BDS 450	Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi	31.12.2013	28868
BDS 500	Bağımsız Denetim Kanıtları	30.12.2013	28867
BDS 501	Bağımsız Denetimi Kanıtları - Belirli Kalemler için Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar	10.01.2014	28878
BDS 505	Dış Teyitler	30.12.2013	28867
BDS 510	İlk Bağımsız Denetimler - Açılış Bakiyeleri	29.01.2014	28897
BDS 520	Analitik Prosedürler	9.01.2014	28877
BDS 530	Bağımsız Denetimde Örnekleme	22.01.2014	28890
BDS 540	Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi	24.01.2014	28892
BDS 550	İlişkili Taraflar	29.01.2014	28897
BDS 560	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	22.01.2014	28890
BDS 570	İşletmenin Sürekliliği	23.01.2014	28891
BDS 580	Yazılı Beyanlar	29.01.2014	28897
BDS 600	Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)	20.02.2014	28919
BDS 610	İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması	14.02.2014	28913
BDS 620	Uzman Çalışmalarının Kullanılması	31.01.2014	28899
BDS 700	Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama	18.03.2014	28945
BDS 701	Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi	9.03.2017	30002
BDS 705	Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi	18.03.2014	28945
BDS 706	Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları	14.03.2014	28941
BDS 710	Karşılaştırmalı Bilgiler - Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar	18.03.2014	28945
BDS 720	Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları/ Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları	14.03.2014	28941
BDS 800	Özel Hususlar - Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi	9.04.2014	28967
BDS 805	Özel Hususlar - Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi	24.04.2014	28981
BDS 810	Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler	22.04.2014	28980
	Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları		
SBDS 2400	Tarihi Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi	22.12.2018	30633

SBDS 2410	Ara Dönem Finansal Bilgilerin, İşletmenin Yıllık Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimini Yürüten Denetçi Tarafından Sınırlı Bağımsız Denetimi	10.07.2014	29056
	Güvence Denetimi Standartları		
GDS 3400	İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi	12.11.2014	29173
GDS 3420	Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri	10.12.2014	29201
GDS 3402	Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları	17.01.2015	29239
GDS 3000	Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Diğer Güvence Denetimleri Standardı	6.11.2015	29524
	İlgili Hizmetler Standartları		
İHS 4400	Finansal Bilgilere İlişkin, Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulanmasına Yönelik İşler	22.07.2014	29068
İHS 4410	Finansal Bilgileri Derleme İşi	16.08.2018	30511
	Faizsiz Finans Denetim Standartları		
FFDS	Faizsiz Finans Kuruluşlarının Bağımsız Denetimini Yürüten Denetçiler İçin Etik Kurallar	14.12.2019	30978
FFDS 1	Bağımsız Denetimin Amacı ve İlkeleri	14.12.2019	30978
FFDS 2	Bağımsız Denetçi Raporu	14.12.2019	30978
FFDS 3	Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları	14.12.2019	30978
FFDS 4	Bağımsız Denetçi Tarafından Fıkhî İlke ve Kurallara Uygunluğun Test Edilmesi	14.12.2019	30978
FFDS 5	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hata ve Hileye İlişkin Sorumlulukları	14.12.2019	30978
FFDS 6	Fıkhî Denetim (Faizsiz Finans Kuruluşlarının Fıkhî İlke ve Kurallara Uygunluk Sağlamasına Yönelik Güvence Denetimi)	14.12.2019	30978
	İlke Kararları		
	Riskin Erken Saptanması Sistemi ve Komitesi Hakkında Denetçi Raporuna İlişkin Esaslara Yönelik İlke Kararı	18.03.2014	28945

KGK, kamu tüzel kişiliğine ve idari özerkliğe sahiptir. KGK, hiçbir makam ya da kişiden emir ve talimat almaz. KGK'nın gelirleri; Hazine'den gelen yardımlardan, muhasebe ve denetim standartlarının telif haklarından ve diğer gelirlerden oluşur. KGK'nın bünyesinde dokuz üye, bağımsız bir kurul ve başkanlık vardır. KGK'nın bünyesindeki başkan ve üyeler;

- KGK'daki resmi görevlerinin dışında, resmi veya özel hiçbir görevi (bilimsel amaçlı ders veya konferanslar hariç) alamazlar ve serbest meslek icra edemezler,

- KGK'nın düzenlemekle ve denetlemekle yetkili olduğu alanlarla ilgili ortaklıklarda pay sahibi olamazlar,
- Hakemlik ve bilirkişilik yapamazlar,
- Ticaretle uğraşamazlar (Kesimli, 2015: 101).

Türkiye'de faaliyet gösteren Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) ile ABD'de faaliyet gösteren Halka Açık Şirketler Muhasebe ve Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board–PCAOB) isimleri benzer olan fakat şekil ve işlevsel açıdan farklı olan iki kurumdur. Tablo-11'de KGK ve PCAOB karşılaştırılması yapılmıştır (Kesimli, 2015: 105).

Tablo 11: KGK ve PCAOB'nin Karşılaştırılması

	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu - KGK	**Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu - PCAOB**
GÖREVLERİ	Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak	Görev **FASB** - Finansal Muhasebe Standartları Kurulunun
	Standartların uygulamasına yönelik ikincil düzenlemeleri yapmak, gerekli kararları almak, bu konuda kendi alanları itibarıyla düzenleme yetkisi bulunan kurum ve kuruluşların yapacakları düzenlemeler hakkında onay vermek	
	Uluslararası standartlarla uyumlu ulusal denetim standartlarını oluşturmak ve yayımlamak	Görev: **IFAC** - Uluslararası Muhasebeciler Federasyonuna bağlı **IAASB** - Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulunun
	Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek	Görev: **AICPA** - Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsünün

	Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının, Kurumca yayımlanan standart ve düzenlemelere uyumunu gözetlemek ve denetlemek	Halka açık şirketlerin denetimini gözeterek yatırımcıların haklarını korumak
	Aykırılıkları saptanan bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek	Görev: **AICPA** - Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsünün
	Bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarına yönelik sınav, yetkilendirme ve tescil yapmak, disiplin ve soruşturma işlemlerini yürütmek, sürekli eğitim standartları ile meslekî etik kurallarını belirlemek, bunlara yönelik olarak kalite güvence sistemini oluşturmak	Görev: **AICPA** - Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsünün
	Denetimin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanmasına, denetime olan güven ile denetimin kalitesinin artırılmasına yönelik düzenlemeler yapmak	
	Kamu bilincinin yerleştirilmesine katkıda bulunmak	Açıklayıcı, doğru ve bağımsız denetim raporlarına kamunun ilgisini artırmak
ÜYE	Başkan dâhil 9 üye	Başkan dâhil 5 üye
ÜYELİK ŞARTLARI	Kurum'un düzenlemek ve denetlemekle yetkili olduğu sektör veya alanla ilgili ortaklıklarda pay sahibi olmama, hakemlik ve bilirkişilik yapmama, ticaretle uğraşmama	Üyelerden en fazla ikisi SMMM olabilir, ancak atanmadan önceki dönemde min. 5 yıldır aktif görev yapmamış olmalıdır

	Son üç yılda; bağımsız denetim faaliyetinde bulunmamış, bir bağımsız denetim kuruluşunda yönetim kurulu üyeliği yapmamış veya bir bağımsız denetim kuruluşunca istihdam edilmemiş olmak. Doğrudan / dolaylı olarak bir bağımsız denetim kuruluşu ile ortaklık ilişkisi olmamak	
ÜYELİK SÜRESİ	6 yıl	5 yıl
ATAMA	Bakanlar Kurulu	SEC - FED Guvernörler Kurulu Başkanı ve Hazine Sekreteri ile istişare sonucu
TOPLANMA SIKLIĞI	min. haftada bir	min. üç ayda bir - telekonferans/ telefonla katılım mümkün
ALT KOMİTELER		1) Yatırımcı Danışma Grubu - 19 üye* 2) Standart Danışma Grubu - 40 üye*

***** 11.01.2015 tarihi itibariyle mevcut üye sayısı

Kaynak: İffet Kesimli'nin *Türk Bağımsız Denetim Firmalarının Uluslararası Kalite Kontrol Standardı Açısından İncelenmesi* başlıklı doktora tezinden alınmıştır. (Trakya Üniversitesi, 2015) (Tablonun bulunduğu sayfa numarası:105)

3. BÖLÜM: BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU VE SUNUM ZAMANLILIĞI

Bu bölümde ilk önce bağımsız denetim raporu tanımından ve özelliklerinden bahsedilmiştir; ardından bağımsız denetim ile ilgili düzenlemeleri yapan kurumlardan Sermaye Piyasası Kurulu'na (SPK) göre, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na (KGK) göre, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'na (BDDK) göre, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu'na (EPDK) göre ve Türk Ticaret Kanunu'na (TTK) göre bağımsız denetim raporu sunum zamanları hakkında bilgi verilmiştir. Son olarak da 2010–2019 yılları arasında yayınlanan uluslararası literatürdeki denetim raporu gecikmesi üzerine olan çalışmalardan bahsedilmiştir.

3.1. Bağımsız Denetim Raporu Tanımı ve Özellikleri

Bağımsız denetim faaliyeti bir süreçten oluşmaktadır ve bu sürecin son evresi, bağımsız denetçilerin denetledikleri şirketlerin finansal tablolarının doğruyu yansıtıp yansıtmadığına ve güvenilir olup olmadığına dair görüşlerini bildirdikleri denetim raporudur.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK) yayınladığı Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 10. Maddesine göre denetim raporu tanımı aşağıdaki gibidir:

"MADDE 10 – (1) Denetim raporu, denetim kanıtlarının TDS çerçevesinde değerlendirilmesi sonucunda, belirlenen güvence seviyesine uygun şekilde oluşturulan denetçi görüşünün ve varsa dikkat çekilmek istenen diğer hususların kullanıcıların istifadesine sunulması amacıyla Kurum düzenlemelerine uygun olarak hazırlanan ve imzalayan denetim kuruluşu veya denetim üstlenen bağımsız denetçi tarafından sorumluluğu üstlenilen belgedir."

Denetim raporu, denetlenen işletme ve denetlenen işletme ile ilgilenenler arasında bir köprü görevi görmektedir. Denetim raporu,

denetçinin denetim süresince yaptığı çalışmaları ve denetlenen işletmeye dair görüşünü içerdiğinden oldukça önemlidir (Bozkurt, 2006: 365).

Denetim raporu, denetçi ile denetlenen işletmelerle ilgilenen kişiler arasındaki tek iletişim yoludur. Denetlenen işletmeler ile ilgilenen kişilerin ve kamunun yapılan denetim çalışmasına dair gördükleri tek belge denetim raporudur (Güredin, 2014: 65). Denetim raporundaki bilgilerden fayda sağlayacak olan kişiler değişik meslek ve iş alanlarında çalıştıkları için denetim raporunu hazırlarken açık ve net olmak önemlidir. Denetim raporu, finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanır ve kalite kontrol uygulamaları tamamlanınca sorumlu denetçi tarafından imzalanarak ilgililere sunulur (Sağlam ve Yolcu, 2014: 625).

Denetim raporlarının şeffaf bir şekilde ve hesap verilebilir olarak hazırlanmış olması denetim raporlarının kalitesini arttıran en önemli unsurlardandır ve işletmelerin hazırladığı finansal tablolarda yer alan finansal bilgi kullanıcılarının denetim raporlarından en büyük beklentileri; denetim raporlarında yer alan, denetçinin denetim faaliyeti sırasındaki çalışmalarının içeriğinin anlaşılır olması ve denetlenen işletmenin sunduğu finansal tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanmasıdır. Denetim raporunun güvenilir olmasını sağlayan bir diğer faktör ise denetim raporunun bağımsız denetim standartlarına uygun bir şekilde hazırlanmış olmasıdır. Bu sebeple denetçinin denetim raporu hazırlamadaki esas sorumluluğu, denetlenen işletmeye ait finansal tabloların Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na (TFRS) uygun bir şekilde sunulduğuna dair elde ettiği görüşünü bildirmesidir. Denetçi, finansal tablolara dair elde ettiği görüşünü ise Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Standartları'na (BDS) uygun olarak bildirmelidir (Akdoğan, 2020: 2).

Denetim raporları iki farklı biçimde düzenlenebilir:

1. Kısa Şekilli Denetim Raporları
2. Uzun Şekilli Denetim Raporları

1. Kısa Şekilli Denetim Raporları:

Kısa şekilli denetim raporu, en yaygın şekilde kullanılan denetim raporudur. Kısa şekilli denetim raporlarına Standart Denetim Raporu veya Özet Denetim Raporu da denilmektedir (Bozkurt, 2006: 366). Kısa şekilli denetim raporunda yapılan denetim çalışmasının içeriği ve yapılan denetime dair denetçinin elde ettiği görüş yer almaktadır. Kısa şekilli denetim raporunda yapılan denetim çalışmaları ve elde edilen sonuç kısa ve öz bir şekilde belirtilir (Sağlam ve Yolcu, 2014: 625).

Kısa şekilli denetim raporları, denetlenen işletme ile ilgili herkes için düzenlenir ve yayınlanır ve çoğunlukla mali tabloların denetiminin sonunda düzenlenir (Bozkurt, 2006: 366). Kısa şekilli denetim raporları, finansal tablolara ilişkin bir incelemenin denetim standartlarına uygun bir şekilde yapılıp yapılmadığını ve finansal tabloların hazırlandıkları işletmenin durumunu doğru bir şekilde yansıtıp yansıtmadığını açıklar (Sağlam ve Yolcu, 2014: 625).

2. Uzun Şekilli Denetim Raporları:

Uzun şekilli denetim raporları, çok geniş kapsamlı bir şekilde hazırlanır. Yapılan denetim faaliyetine dair tüm çalışmalara, bulgulara ve elde edilen sonuçlara ayrıntılarıyla yer verilir. Uzun şekilli denetim raporlarında, denetim faaliyetini yürüten denetçinin açıklamalarına ve yorumlarına da yer verilir. Uzun şekilli denetim raporları, çoğunlukla denetlenen işletmenin yönetimi için hazırlanır ve denetlenen işletme ile ilgili olan diğer kişiler ile paylaşılmaz (Bozkurt, 2006: 366).

Denetim raporunda açıkça belirtilmesi gereken hususlar aşağıdadır:

- **Başlık:** Hazırlanan raporun bir denetim raporu olduğunu açıkça belirten bir başlık kullanılır. Denetim raporunda, bağımsız denetim firması tarafından hazırlandığını gösteren açık bir başlık bulunmak

zorundadır ve bu başlık ile denetçinin bağımsızlığına ilişkin etik ilke ve kurallara uyduğuna dair bilgi verilir.

- **Muhatap:** Denetim raporu, denetlenecek işletme ve denetim firması arasında denetim standartlarına uygun bir şekilde hazırlanmış olan sözleşmede yer alan muhataba hitaben düzenlenir. Muhataplar; işletmenin genel kurulu, işletme yönetimi veya yönetimden sorumlu kişiler olabilir.
- **Giriş Paragrafı:** Denetim raporunun giriş paragrafında, denetlenen işletmenin unvanı, denetim faaliyetinin yapıldığı hesap dönemi, denetlenen finansal tablonun adı, denetlenen işletmenin muhasebe politikalarına dair kısa ve açıklayıcı bilgi ve varsa eğer diğer bilgiler yer alır.
- **İşletme Yönetiminin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu:** Denetlenen işletme tarafından hazırlanmış finansal tablolar, işletme yönetimini temsil eder. Denetim raporunda, finansal tabloların raporlama standartlarına uygun bir şekilde hazırlanmış olmasına ve gerçeği yansıtmasına dair işletme yönetiminin sorumluluğu açıklanır. Bu sorumluluk;
  - Finansal tabloların yanıltıcı bir bilgi içermeden hazırlanmasını,
  - Muhasebe politikalarından uygun olanının seçilip uygulanmasını,
  - İçinde bulunulan duruma uygun bir muhasebe tahminin yapılmasını,
  - İç kontrol sisteminin finansal tabloların gerçeği olduğu gibi yansıtması amacıyla tasarlanmasını ve uygulanıp devam ettirilmesini kapsar.
- **Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu:** Denetim raporunda, denetçinin yapılan denetim faaliyetine dayanarak denetlediği finansal tablolar hakkında elde ettiği görüşünü bildirme sorumluluğu açıklanır ve denetim faaliyetinin denetim standartlarına uygun olarak yerine getirildiği belirtilir. Eğer denetçi denetim faaliyeti esnasında denetim standartlarının tümüne uymamışsa, denetim raporunda denetim standartlarının tümüne uyulduğuna dair bir ifadeye yer verilmez.

- **Bağımsız Denetçi Görüşü:** Denetim raporunda, denetçinin denetlenen işletmeye dair topladığı denetim kanıtlarının, denetlenen işletmenin finansal tablolarına ilişkin görüşünü oluşturmak için yeterli ve uygun olduğuna dair verdiği karar açıklanır.
- **Diğer Raporlama Yükümlülükleri:** Denetim raporunda, denetçi kanunlara ve düzenlemelere göre yapmış olduğu denetim faaliyetine dair ilave bir açıklama yapmak durumunda ise denetçinin görüşünün yer aldığı paragraftan sonra başka bir paragrafta gereken açıklamalara yer verilir.
- **Bağımsız Denetçinin İmzası:** Denetçi, denetim raporuna bünyesinde faaliyet gösterdiği denetim firması adına veya kendi adına imza atabilir.
- **Bağımsız Denetim Raporunun Tarihi:** Leventis ve diğerlerine (2005) göre bağımsız denetim raporu tarihi, yönetimin tüm finansal tabloların hazır olduğunu ve bu finansal tabloların sorumluluğunu aldıklarını iddia ettiği ve denetçinin de finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliğine dair olan görüşünü elde etmek için yeterli ve uygun denetim kanıtını topladığı tarihtir (alıntılayan Khoufi vd, 2018: 700). Denetçi, denetim raporu tarihi olarak denetlenen işletmenin hazırladığı finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği hakkında bir görüş elde etmek için yeterli sayıda ve uygun şartlarda denetim kanıtı topladığı tarihten önceki bir tarihi belirleyemez. Diğer bir ifade ile denetçi, denetlenen işletmenin hazırladığı finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği hakkında bir görüş beyan edeceğinden, denetim raporu tarihi olarak işletmenin finansal tablolarını imzaladığı tarihten önceki bir tarihi belirleyemez.
- **Bağımsız Denetim Kuruluşunun Adresi:** Denetim raporunda, denetim faaliyetini sürdüren denetçinin bünyesinde görev aldığı denetim firmasının adresi belirtilir.

Denetçi, denetim raporuna gerekli gördüğü takdirde ek olarak iki paragraf ekleyebilir. Bunlar;

1. Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı
2. Diğer Hususlar Paragrafı

1. Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı:

Denetçi işletmelerin finansal tablolarında sunduğu veya açıkladığı bir hususa, finansal tablo kullanıcılarının dikkatinin çekilmesi gerektiğini düşünüyorsa ve finansal tabloların önemli yanlışlık içermediğine dair karar verebilmesi için yeterli ve uygun miktarda denetim kanıtı toplamış ise; denetim raporuna Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı ekler. Denetim raporuna bu paragrafın eklenmesi, denetçinin finansal tablolar hakkında verdiği kararı etkilemez.

Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı;

- Görüş paragrafından hemen sonra gelir.
- Dikkat Çekilen Husus başlığı ile yazılır.
- Bu paragrafta finansal tablo kullanıcılarının dikkatinin çekilmesi istenilen husus açıkça belirtilir ve bu hususun finansal tablolardaki yerine atıfta bulunulur.
- Bu paragrafa dikkat çekilen hususun denetçinin görüşünü etkilemediğine dair bir ifade yazılır.
- Bu paragraf; denetçinin finansal tablolar hakkında verdiği görüş türlerinden şartlı görüş, olumsuz görüş veya görüş bildirmekten kaçınma kararına vardığı anlamına gelmez.
- Bu paragraf, işletme yönetiminin finansal raporlama standartları gereğince finansal tablolarında açıklamak zorunda olduğu hususların yerine geçmez (Sağlam ve Yolcu, 2014: 631).

2. Diğer Hususlar Paragrafı:

Denetçi finansal tablo kullanıcılarının denetimi daha iyi anlamalarını sağlamak için gerekli gördüğü hususların veya denetçinin sorumluluklarının açıklanma gereği olduğunu düşünürse denetim raporuna Diğer Hususlar paragrafı ekler. Diğer Hususlar paragrafı, Görüş paragrafından ve varsa Dikkat Çekilen Hususlar paragrafından sonra gelir.

Diğer Hususlar paragrafında;

- Açıklanan hususun finansal tablolarda açıklanmak zorunda olunup olunmadığına dair bir bilgi verilmez.
- Açıklanan hususun denetçi tarafından yapılmasının standartlar ile zorunlu tutulup tutulmadığına dair bir bilgi verilmez.
- İşletme yönetiminin sunması açıklaması gereken bilgilere yer verilmez.
- Finansal tabloları kullanan kişilerin, yapılan denetimi daha iyi anlamalarını sağlayacak hususlara yer verilir.
- Finansal tabloları kullanan kişilerin, denetçinin sorumluluklarını ve denetim raporunu daha iyi anlamalarını sağlayacak hususlara yer verilir.
- Denetlenen işletmelerin birden fazla finansal tablo seti hazırladığı durumlarda, denetçi denetlediği finansal tablolar hakkında denetim raporunda bilgi verir.
- Denetim raporunun dağıtımına ve kullanımına dair bilgilere yer verilir (Sağlam ve Yolcu, 2014: 632).

Denetim raporu, sorumlu denetçi imzaladığı takdirde kesinlik kazanır. Denetim raporunun bir örneği, bağımsız denetim firmasını temsil eden sorumlu denetçinin imzasının olduğu bir yazının ekinde en geç izleyen iş günü mesai bitimine kadar denetlenen müşteri firmanın yönetim kurulu başkanlığına teslim edilir. Yönetim kurulu başkanlığına teslim edilen denetim raporunun bir örneği de, finansal raporlama standartlarına göre ilan edilmesi zorunlu olan finansal tablolarla birlikte, ilan edilme süresi için öngörülen

tarihler göz önünde bulundurularak yönetim kurulu başkanlığına teslim edilen günü izleyen en geç ilk iş gününün mesai bitimine kadar yayınlanmak üzere borsaya ve Sermaye Piyasası Kurulu'na (SPK) gönderilir. Bağımsız denetim firmaları, denetledikleri finansal tabloların işletmeler tarafından aynen ilan edilip edilmediğini kontrol etmek zorundadırlar. Finansal tablolarını borsaya ve SPK'ya olağan genel kurul toplantısından önce gönderen işletmeler, finansal tablolarında bir farklılık meydana gelmesi durumunda finansal tablolarını ilan ederken bu farklılıkları açıklamak zorundadırlar. İşletmeler, olağan genel kurul toplantısında onaylanmış olan finansal tablolarını her yıl düzenli olarak en geç mali yılın bitimini izleyen altıncı ayın sonunda Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde yayınlatmak zorundadırlar (Sağlam ve Yolcu, 2014: 640).

Denetim raporu yazılı bir şekilde hazırlanmalı ve yazılı halinin yanı sıra elektronik şekliyle de saklanmalıdır. Denetime tabi işletmeler; denetlenmiş yıllık faaliyet raporlarını, denetlenmiş finansal tablolarını ve denetim raporlarını, finansal tablolarını kullanan kişilerin kolayca ulaşabileceği şekilde işletmenin internet sitesinde en az 5 yıl boyunca yayınlamak zorundadırlar. İşletmenin birden fazla internet sitesinin olması durumunda, kamu tarafından daha çok bilinen sitelerinde denetlenmiş yıllık faaliyet raporları, denetlenmiş finansal tabloları ve denetim raporları yayınlanır.

Yapılan denetim faaliyetinin geçerli olması için; denetim faaliyeti bağımsız denetim standartlarına uygun bir şekilde yürütülmüş olmalı ve bağımsızlığı zedeleyecek bir durumun olmaması gerekir. Bağımsızlığı zedeleyici veya ortadan kaldıran bir durumun olması halinde ise denetim hiç yapılmamış sayılır. Denetim raporu yayınlanmış olan bir denetim faaliyetinin geçersiz sayılması durumunda, denetim faaliyetinin geçersiz sayılmasının sebebi ile ilgili finansal tablolarla beraber tekrar ilan edilir. Bunun yanında kamunun doğru bir şekilde aydınlatılması için SPK gerekli tüm tedbirleri alır. Denetim faaliyetinin geçersiz sayılmasında denetçinin bir kusuru olması durumunda ise, meydana gelecek tüm masraflardan ve diğer zararlardan

denetçi ve denetçinin bünyesinde çalıştığı denetim firması müteselsil olarak sorumlu tutulur (Sağlam ve Yolcu, 2014: 641).

Denetçi işletmelerin hazırladığı finansal tabloları denetledikten sonra finansal tablolara dair görüşünü oluştururken, finansal tabloların tamamının hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ve finansal raporlama standartlarına uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin makul bir güvence elde edip etmediğini de göz önünde bulundurur.

Finansal tablolarda önemli yanlışlık aşağıdaki durumlarda meydana gelir;

- İşletmenin seçtiği muhasebe politikalarındaki uygunsuzluklar,
- İşletmenin seçtiği muhasebe politikalarının uygulanmasındaki aksaklık veya hatalar,
- İşletmenin seçtiği ve uyguladığı muhasebe politikalarının finansal tablolarda yeterli bir şekilde açıklanmaması,
- İşletme yönetiminin yaptığı muhasebe tahminlerinin makul olmaması,
- Raporlanmış finansal tablo kalemlerinin tutarlarındaki hatalar,
- Raporlanmış finansal tablo kalemlerinin sınıflandırılmasında yapılan hatalar,
- Raporlanmış finansal tablo kalemlerinin yanlış bir şekilde sunulması,
- Finansal tablolarda yapılan açıklamaların uygun olmaması ve yetersiz olması,
- Finansal tablolarda sunulan finansal bilgilerin ilgili, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olmaması (Sağlam ve Yolcu, 2014: 626-627).

Muhasebe mesleği tarafından denetim raporu türleri ve içerikleri belirlenmiştir. Ayrıca muhasebe mesleği, denetim raporunu okuyacak olan kişilerin yanlış anlamalarını önlemek için denetim raporunda bir birlik oluşturulmasını sağlamıştır ve bu birlik sayesinde denetim raporunu anlamada yaşanan yanlışlıklar büyük ölçüde azalmıştır. Eğer denetim raporlarında bir birlik olmasaydı finansal bilgi kullanıcıları denetim raporunu anlayıp yorumlamakta zorlanırlardı. Hem bu yaşanabilecek olan zorlukları ortadan kaldırmak için hem de yüksek muhasebe bilgisine sahip olmayan kişilerin de denetim raporlarından fayda sağlayabilmeleri için tek tik denetim raporları geliştirilmiştir. Denetim raporlarının yazılı metinleri tek düzendir fakat farklı durumlar için farklı denetim raporları hazırlanır (Güredin, 2014: 65).

Denetçi işletmelerin hazırladığı finansal tabloları inceleyerek ve işletmeye dair topladığı denetim kanıtlarına dayanarak dört farklı şekilde görüş bildirerek denetim raporu hazırlayabilir. Bunlar;

1. Olumlu Görüş Bildirme
2. Şartlı Görüş Bildirme
3. Olumsuz Görüş Bildirme
4. Görüş Bildirmekten Kaçınma

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK) yayınladığı Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 30. Maddesine göre denetçinin denetim raporunda beyan ettiği görüş türleri;

*"**Denetim raporu düzenleme ve görüş bildirme yükümlülüğü***

***MADDE 30** – (1) Denetim faaliyeti sonucunda Kurumun belirlediği şekil ve esaslara göre denetim raporu düzenlenir.*

(2) Bu rapor, görüş başlığı altında:

a) Denetim konusunda ayrı ayrı veya toplu olarak denetim kıstasına göre önemli sayılabilecek herhangi bir uyumsuzluğun veya aykırılığın bulunmadığı durumlarda olumlu görüş,

b) Denetim konusunda ayrı ayrı veya toplu olarak denetim kıstasına göre önemli uyumsuzluklar veya aykırılıklar bulunduğu ya da yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanamadığı, ancak bunların denetim konusunun genelini etkilemediği durumlarda sınırlı olumlu görüş,

c) Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edildikten sonra, tespit edilen uyumsuzlukların veya aykırılıkların ayrı ayrı veya toplu olarak önemli olduğu ve denetim konusunun genelini etkilediği durumlarda olumsuz görüş,

ç) Denetim konusunun genelini etkileyen önemli hususlarda denetim görüşüne dayanak olacak yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilemediği durumlarda ya da yeterli kanıt toplanmasına rağmen görüş oluşturmayı engelleyen belirsizliklerin sonradan ortaya çıktığı durumlarda görüş bildirmekten kaçınıldığına ilişkin görüş, içerir."

Tablo-12'de denetçi tarafından işletmelerin finansal tablolarına dair denetim raporunda beyan ettiği görüş türlerine kısaca yer verilmiştir. Tablo ardından dört farklı görüş türü detaylı bir şekilde ele alınmıştır.

Tablo 12: Denetçinin Denetim Raporunda Beyan Ettiği Görüş Türleri

Görüş Türü	Açıklama
Olumlu Görüş Bildirme	1. Finansal tablolar, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanmıştır. 2. Finansal tablolarda olması gereken dipnot ve açıklamalar yer almaktadır. 3. Denetim çalışması esnasında sınırlamalarla karşılaşılmamıştır. 4. Denetim çalışması denetim standartlarına uygun olarak yapılmıştır.
Şartlı Görüş Bildirme	1. Denetçi, işletmelerin sunduğu finansal tabloların bütünsel olarak doğru ve güvenilir olduğu kararına varmıştır ancak denetim çalışması esnasında önemli ölçüde sınırlamalarla karşılaşmıştır. 2. Finansal tablolar, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine aykırılık içermektedir.
Olumsuz Görüş Bildirme	1. Denetçi, işletmelerin sunduğu finansal tabloların bütünsel olarak doğru ve güvenilir olmadığı kararına varmıştır.
Görüş Bildirmekten Kaçınma	1. Denetçi, işletmelerin sunduğu finansal tabloları hakkında bir görüşe ulaşamamıştır. 2. Denetçi, denetim faaliyetini bağımsız bir şekilde gerçekleştirememiştir.

Kaynak: Güredin, E. (2014). *Denetim ve Güvence Hizmetleri.* İstanbul: Türkmen Kitabevi. (73. sayfadaki tablodan yararlanılmıştır.)

1. Olumlu Görüş Bildirme

Denetçi işletmelerin hazırladığı finansal tabloların denetimini tamamladıktan sonra yeterli sayıda ve uygun kanıt toplayarak finansal tabloların aykırılıktan uzak olduğunu ve işletmenin hazırladığı finansal tablolar ile yıllık faaliyet raporlarının finansal raporlama standartlarına, kanunlara ve Türkiye Denetim Standartları'na uygun olduğuna karar vermesi durumunda kullandığı görüş türüdür (Sekizsu ve Ertaş, 2018: 47).

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 403. Maddesinin birinci fıkrasına göre denetçi olumlu görüş türünü beyan ettiğinde denetim raporunda açıklaması gereken hususlara dair bilgi verilmiştir;

"MADDE 403- (1) Denetçi, denetimin sonucunu görüş yazısında açıklar. Bu yazı, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun belirlediği esaslar çerçevesinde, denetimin konusu, türü, niteliği ve kapsamı yanında denetçinin değerlendirmelerini de içerir. Denetçi, olumlu görüş verdiği takdirde yazısında, öncelikle 398 inci madde ve Türkiye Denetim Standartları uyarınca yapılan denetimde, Türkiye Muhasebe Standartları ve diğer gereklilikler bakımından herhangi bir aykırılığa rastlanmadığını; denetim sırasında elde edilen bilgilerine göre, şirketin veya topluluğun finansal tablolarının doğru olduğunu, malvarlığı ile finansal duruma ve kârlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun bulunduğunu ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığını belirtir."

Olumlu görüş türü, denetlenmiş olan finansal tabloların bütünüyle finansal raporlama standartlarına uygun bir şekilde hazırlanmış olduğunu, işletmenin finansal durumunu, işletmenin yaptığı faaliyetlerin sonucunu, işletmenin nakit akışını ve dipnotlarında açıkladığı bilgilerin doğru bir şekilde ilan edildiğini ifade eder (Sağlam ve Yolcu, 2014: 628).

Denetçinin denetlediği finansal tablolara dair olumlu görüş bildirmesi için aşağıdaki koşulların yerine gelmiş olması gerekir:

- Yapılan denetim çalışmasında genel standartlara uyulmuş olmalı,
- Denetlenen finansal tablolar, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir şekilde hazırlanmış olmalı,
- Denetlenen işletmenin önceki yıl finansal tablolarında kullanılan muhasebe politikaları ile denetim faaliyetinin yürütüldüğü yıla ait

olan finansal tablolarda kullanılan muhasebe politikalarının tutarlı olması,

- Finansal tablolarda yer alan finansal bilgilerin yeterli seviyede açık olması,
- İşletme tarafından finansal tabloları etkileyebilecek bir belirsizliğin bulunmaması,
- Denetçinin denetim çalışması esnasında herhangi bir kısıtlama ile karşılaşmamış olması (Bozkurt, 2016: 367).

2. Şartlı Görüş Bildirme

Şartlı görüş türüne, sınırlı olumlu görüş türü de denir ve kavramın içerisinde olumlu kelimesinin geçmesinden de anlaşılacağı üzere şartlı görüş türü aslında özünde olumlu bir görüşü ifade eder (Altaş, 2015: 208). Denetçi aşağıdaki durumlar söz konusu olduğunda şartlı görüş bildirmeye karar verir:

- İşletmelerin hazırladığı finansal tabloların finansal raporlama standartlarına tam olarak uygun bir şekilde hazırlanmadığı ve finansal raporlama standartlarından bazı önemli sapmaların olduğu durumlarda,
- İşletmelerin hazırladığı finansal tablolar ayrı ayrı ve birlikte bazı önemli yanlışlıklar içeriyor fakat bu önemli yanlışlıkların finansal tabloların tamamı için geçerli olmadığı durumlarda,
- Kullanılan denetim tekniklerinde kısıtlamaların yaşandığı durumlarda,
- İşletmelerin hazırladığı finansal tabloların incelenmesi için yeterli sayıda ve uygun denetim kanıtının elde edilemediği durumlarda (Sağlam ve Yolcu, 2014: 628),
- Denetçi incelediği finansal tablolara dair genel olarak olumlu görüşe sahipken bazı konularda görüşüne koşul koyması ve bunu açıklaması gereken durumlarda,
- Denetçinin şartlı görüş bildirmesini gerektirecek olayı net bir şekilde saptayabildiği durumlarda,
- Denetçinin belirlediği şartlı görüş bildirmesini gerektirecek olayın finansal tabloların bütünlüğünü bozmadığı durumlarda,

- Denetçinin belirlediği şartlı görüş bildirmesini gerektirecek olay, finansal tablo kullanıcılarının alacakları kararları olumsuz bir şekilde etkilemediği durumlarda (Bozkurt, 2016: 369).

Şartlı görüş türü; işletmenin finansal durumunu, işletmenin yaptığı faaliyetlerin sonucunu, işletmenin nakit akışını ve dipnotlarında açıkladığı bilgilerin bazı istisnaların saklı tutulması şartıyla genel olarak finansal tabloların doğru sunulduğunu ifade eder (Sağlam ve Yolcu, 2014: 628). Denetçi, finansal tablolara dair verdiği kararı olumlu görüşten saptıran olayı denetim raporunda ayrıca belirtir. Örneğin bir işletmenin şubesinde bulunan deponun sayımı yapılmamış ancak bu depoda yer alan mallar genel toplam içerisinde çok fazla yer tutmuyorsa olumsuz görüş bildirmek yerine şubedeki deponun sayımının yapılmadığını ancak bu depodaki malların genel toplam içerisinde çok yer kaplamadığını denetim raporunda belirterek şartlı görüş bildirilir (Bozkurt, 2016: 370).

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 403. Maddesinin üçüncü fıkrasına göre denetçinin şartlı görüş bildirmesine dair bilgilere yer verilmiştir;

"(3) Çekinceleri varsa denetçi, olumlu görüş yazısını sınırlandırabilir veya olumsuz görüş verebilir. Sınırlandırılmış olumlu görüş, finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılıklar içerdiği ve bu aykırılıkların tablolarda açıklanmış sonuca etkilerinin kapsamlı ve büyük olmadığı durumlarda verilir. Sınırlamanın konusu, kapsamı ve düzeltmenin nasıl yapılabileceği sınırlandırılmış olumlu görüş yazısında açıkça gösterilir."

3. Olumsuz Görüş Bildirme

Denetçi, denetlediği finansal tablolarda genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden finansal tabloların bütünlüğünü bozacak derecede önemli bir sapma belirlemişse, işletmenin kullandığı muhasebe politikalarının devamlılığında önemli sapmalar mevcutsa ve işletme tam açıklama ilkesine uymamışsa denetim raporuna olumsuz görüş bildirir.

Şartlı görüş ve olumsuz görüş bildirme arasındaki temel fark, denetçiyi olumlu görüş bildirmekten saptıran olayın finansal tablo kullanıcılarının

kararlarını olumsuz yönde etkileyip etkilemediğidir. Denetçiyi olumlu görüş bildirmekten saptıran olayın önem derecesini belirleyen herhangi bir kural veya standart yoktur, sapmanın önem derecesi tamamen denetçinin kararına bırakılmıştır. Örneğin geçici yatırım yapmak amacıyla alınan bir tahvilin değerlemesinde yapılan hata finansal tabloda yer alan diğer kalemleri çok fazla etkilemez ancak işlemenin stoklarının değerlemesinde, muhasebe ilkelerine aykırı bir değerleme yönteminin kullanılması bilanço ve gelir tablosunun bütünlüğünü bozacaktır (Bozkurt, 2016: 371).

4. Görüş Bildirmekten Kaçınma

Denetçi, denetlenen finansal tablolara ve yönetimin beyanlarına dair yeterli sayıda ve uygun denetim kanıtı elde edememişse, denetçinin çalışmaları önemli ölçüde engellenmişse ve işletmeye ait önemli belirsizlikler bulunuyorsa denetim raporunda görüş bildirmekten kaçınabilir.

Denetçiler genellikle işletmelerin engellemeleri sonucunda yapmaları gereken çalışmaları yerine getirememektedirler. Örneğin işletmede yapılan stok sayımında işletme tarafından denetçinin yer alması engellenebilir, işletme denetçiye kasayı saydırmayabilir, işletme tarafından denetçinin önemli hesaplarda doğrulama yapması önlenebilir ya da işletme tarafından denetçinin işletmenin önemli bir bölümüne girmesi engellenebilir. Denetçi, denetim faaliyeti esnasında işletme tarafından karşılaştığı kısıtlamaların önem derecesine göre karar verir. Örneğin denetçinin işletmenin önemsiz bir deposunun sayımında bulunamaması şartlı görüş bildirmeyi gerektirirken bu depoda yer alan mallar finansal tablo kalemlerinde çok fazla yer kaplıyorsa ve finansal tabloları bir bütün olarak etkiliyorsa görüş bildirmekten kaçınılması gerekir (Bozkurt, 2016: 372).

İşletmeye ait bir belirsizlik söz konusuysa ve bu belirsizlikler olumsuz sonuçlanırsa işletme bu durumdan zarar görecekse denetçi görüş bildirmekten kaçınabilir. Belirsizliğin önem derecesine göre denetçi şartlı görüş bildirebilir veya görüş bildirmekten kaçınabilir.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 403. Maddesinin dördüncü fıkrasına göre denetçinin görüş bildirmekten kaçınmasına dair bilgiler bulunmaktadır;

"(4) Şirket defterlerinde, denetlemenin bu Bölüm hükümlerine uygun bir şekilde yapılmasına ve sonuçlara varılmasına olanak vermeyen ölçüde belirsizliklerin bulunması veya şirket tarafından denetlenecek hususlarda önemli kısıtlamaların yapılması hâlinde denetçi, bunları ispatlayabilecek delillere sahip olmasa bile, gerekçelerini açıklayarak görüş vermekten kaçınabilir. Kaçınma olumsuz görüşün sonuçlarını doğurur. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, kaçınmanın sebep ve usulü ile buna dair gerekçenin esaslarını bir tebliğ ile düzenler."

Günümüzde yatırımcılar artık denetim raporlarından denetçinin denetlenen işletmenin finansal tablolarına dair verdiği görüş kararından çok daha fazlasını beklemektedirler (Yanık ve Karataş,2017: 1). Finansal tabloları kullananların denetim raporundan daha fazla bilgi istemeleri üzerine Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB), denetim raporunun değerini artırmak ve denetim raporundan faydalananların denetim raporunu daha fazla anlamasını sağlamak amacıyla 2011 yılında IAASB Denetim Raporu Projesi'ni başlatmıştır (Doğan, 2018: 65).

IAASB, 2011 yılının Mayıs ayında bir danışma raporu yayınlamıştır ve bu raporda denetçilerin denetledikleri finansal tablolar ile ilgili daha fazla şeffaflık sağlamasına ve denetim raporlarından daha fazla yarar sağlanmasına yönelik bir talep olduğu belirtilmiştir. Bu talebin üzerine IAASB, denetim raporundan sağlanan faydanın artırılmasına ve denetim raporlarının daha fazla güven sağlamasına yönelik olan Denetim Raporu Projesi'ni başlatmıştır. IAASB bu proje ile,

- Denetim raporunu kullanan kişilerin bilgi değerini artırmayı,
- Denetim raporlarında daha fazla şeffaflık sağlamayı,
- Denetçi, işletmenin üst yönetimi ve yatırımcı arasındaki iletişimi geliştirmeyi amaçlamıştır (Doğan, 2018: 67).

Denetim Raporu Projesi kapsamında Uluslararası Denetim Standartları'nda yapılan değişiklikler 15 Ocak 2015 tarihinde ISA 701 standardı olarak yayınlanmıştır. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Uluslararası Denetim Standartları'nı ülkemize uyarlayarak BDS 701'i 2017 yılında yayınlamıştır (Doğan, 2018: 65).

IAASB, ISA 701 standardını hazırlarken finansal tablo kullanıcıları üzerine yapılan akademik çalışmalardan, ulusal denetim standardı belirleyicileri olan Avrupa Komisyonu'nun (EC), Birleşik Krallık Finansal Raporlama Konseyi'nin (UK FRC) ve Halka Açık Şirketler Muhasebe ve Gözetim Kurulu'nun (Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB) görüşlerinden yararlanmıştır. ISA 701 ile denetim kapsamı değişmemiştir ve denetim raporunda yenilikler gündeme gelmiştir. Yeni denetim raporlarında yönetimin ve denetçinin sorumlulukları daha geniş kapsamlı olarak açıklanacaktır. Ayrıca halka açık şirketlerin denetim raporlarında kilit denetim konuları da yer alacaktır (Yanık ve Karataş, 2017: 5).

3.2. Düzenleyici Kurumlara Göre Bağımsız Denetim Raporu Sunum Zamanları

Bu başlık altında sırayla Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK), Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK), bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun (BDDK), Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu'nun (EPDK) ve Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) bağımsız denetim raporlarının ilan edilmesi için belirlediği sürelere ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

İşletmelerin finansal tablolarında bulunan finansal bilgilerin güvenilir, anlaşılabilir, doğrulanabilir ve zamanlı olması finansal bilgi kullanıcıları için oldukça önemlidir (Tuan,2016: 100). İşletmeler tarafından hazırlanan finansal tablolarda yer alan finansal bilgilerin doğruluğu ve gerçekliği hakkında denetçinin vermiş olduğu görüş, zamanında yayınlanmazsa bilgi

asimetrisini[46] ve yatırımcıların kararlarındaki belirsizliği artırır. Ayrıca finansal tabloların işletmeler tarafından zamanında yayınlanması, yatırımcıların kararlarında önemli bir paya sahiptir ancak zamanında yayınlanmayan bir denetim raporu, finansal tablolarda yer alan finansal bilgilerin değerini düşürmektedir (Cengiz, 2017: 32).

Zamanında sunulan finansal bilgiler ve denetim raporları, bir şirketin finansal durumu hakkındaki bilgi asimetrisini ve söylentileri azaltmaktadır. İşletmelerin yatırımcılara finansal bilgileri zamanında sunması gerekmektedir. Ayrıca ülkelerdeki düzenleyici kurumlar da yasal gerekliliklerin düzenlenmesi ve izlenmesinde etkilidir. Bu nedenle, işletmelerin finansal raporlarını düzenleyici kurumların gerekliliklerine uygun olarak zamanında sunmaları önemlidir. Bu durum sonucunda denetim faaliyeti ve denetim raporu yayınlanma süresi de zamanlı olacaktır. Böylece, yatırımcıların ve paydaşların sağlıklı kararlar almaları sağlanmış olacaktır (Akingunola, Soyemi ve Okunuga, 2018).

Denetim raporlarının yayınlanma sürelerinde yaşanan gecikmeler mevcut veya potansiyel pay sahiplerinin yapacakları yatırımlarını ertelemelerine ve böylece işletmelerin imajının zedelenmesine yol açabilir. Bu sebeple, denetim raporları mali yıl bitiminden sonra düzenleyici kurumların belirlediği tarihler de göz önüne alınarak en kısa sürede yayınlanmalıdır (Cengiz, 2017: 33).

Denetim raporlarının yayınlanma süreleri ülkelerin kanunlarına ve yönetmeliklerine göre değişiklik göstermektedir. Şekil-4'de bazı ülkelerin düzenleyici kurumlarının belirlediği denetim raporlarını yayınlama sürelerine dair bilgi verilmiştir.

[46] Bilgi asimetrisi; en az iki tarafın içinde bulunduğu ekonomik ilişkide, taraflardan birinin diğer taraf veya taraflara dair yeterli bilgiye sahip olamamasıdır.
Kaynak: https://www.investopedia.com/terms/a/asymmetricinformation.asp Erişim Tarihi: 24.04.2020

Şekil 4: Bazı Ülkelerin Düzenleyici Kurumlarının Belirlediği Denetim Raporu Yayınlanma Süreleri

Ülke	Düzenleyici Kurumlara Göre Denetim Raporu Yayınlanma Süresi (Gün)
ABD	60
Fransa	180
Hong Kong	180
Yunanistan	160
Bangladeş	120
Malezya	180
Kuveyt	90
Ürdün	90
Bahreyn	90

Kaynak: Cengiz, S. (2017). Denetim Komitesi Etkinliğinin Denetim Raporlarının Yayınlanma Süresi Üzerindeki Etkisinin İncelenmesi: Borsa İstanbul'da Bir Uygulama. *Mali Çözüm Dergisi*(141), 31-60. https://issuu.com/istanbulsmmmodasi/docs/malicozum141?e=25078185/58370305 adresinden alındı. (34. sayfadaki tablodan yararlanılmıştır.)

3.2.1. Sermaye Piyasası Kurulu'na (SPK) Göre Bağımsız Denetim Raporu Sunum Zamanı

Türkiye'de bağımsız denetim ile ilgili düzenlemeleri yapan en önemli kurumlardan biri Sermaye Piyasası Kurulu'dur (SPK). SPK, 13 Haziran 2013 tarihli ve 28676 Sayılı Resmi Gazete'de yayınladığı Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği'nde (II-14.1) denetim raporlarının yayınlanma sürelerine ilişkin bilgilere yer vermiştir.

SPK'nın düzenlemelerine göre yıllık finansal raporlar ve denetim raporlarına dair yayınlanma süreleri aşağıdaki gibidir;

- Sermaye piyasası araçları işlem gören işletmeler, yıllık finansal raporlarını ve denetim raporlarını; konsolide finansal tablo hazırlama zorunluluğu bulunmayan işletmeler için hesap dönemi bitimini izleyen 60 gün içinde, konsolide finansal tablo hazırlama zorunluluğu bulunan işletmeler için ise hesap dönemi bitimini izleyen 70 gün içinde yayınlamak durumundadırlar.
- Halka açık olan ortaklıklar yıllık finansal raporlarını ve denetim raporlarını, söz konusu finansal raporların görüşüleceği genel kurul tarihinden en az 3 hafta önce bildirmek durumundadırlar.
- Sermaye piyasası araçları işlem gören işletmeler ve halka açık olan ortaklıkların dışında kalan işletmeler ise, yıllık finansal raporlarını ve denetim raporlarını Türk Ticaret Kanunu'nun 437. Maddesinde belirlenen süreye göre yayınlamak durumundadırlar. (Türk Ticaret Kanunu'nun 437. Maddesinde yer alan bilgilere detaylı bir şekilde 3.2.5. numaralı başlıkta yer verilmiştir.)
- Ancak her durumda, yıllık finansal raporlar hesap dönemi bitimini izleyen üçüncü ayın sonuna kadar yayınlanmak durumundadır. Finansal raporların son bildirim günü resmi tatil ise, finansal raporlar resmi tatil gününü takip eden ilk iş gününde bildirilir.

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yayınlanan Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği'nin (II-14.1) Finansal Raporların İlgililere Sunulması başlıklı 3. Bölümünün 10. Maddesine göre;

*"**ÜÇÜNCÜ BÖLÜM***
Finansal Raporların İlgililere Sunulması

Yıllık finansal raporların bildiriminde süreler
MADDE 10

(1) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem gören işletmeler, yıllık finansal raporlarıyla bunlara ilişkin Kurulun bağımsız denetim düzenlemelerinde öngörülen bağımsız denetim raporlarını;

a) Konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğünün bulunmadığı durumlarda, hesap dönemlerinin bitimini izleyen 60 gün,

b) Konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğünün bulunduğu durumlarda, hesap dönemlerinin bitimini izleyen 70 gün içinde 12 ve 12/A maddelerinde belirlenen usullere uygun olarak bildirir.

(2) Halka açık ortaklıklar, yıllık finansal raporlarıyla bunlara ilişkin Kurulun bağımsız denetim düzenlemelerinde öngörülen bağımsız denetim raporlarını, söz konusu finansal

raporların görüşüleceği genel kurul tarihinden en az 3 hafta önce, bunların dışında kalan diğer işletmeler ise TTK'nın 437 nci maddesinde belirlenen süreye uymak suretiyle 12 ve 12/A maddelerinde belirlenen usullere uygun olarak bildirir. Ancak her halükarda, yıllık finansal raporlar ilgili hesap döneminin bitimini takip eden üçüncü ayın sonuna kadar bildirilir.

(3) Finansal raporların son bildirim gününün resmi tatil gününe denk gelmesi halinde, resmi tatil gününü takip eden ilk iş günü, son bildirim tarihidir.

(4) Konsolide finansal tablo hazırlamakla yükümlü yatırım ortaklıkları, yıllık bireysel finansal tablolarını yıllık konsolide finansal tabloları ile birlikte bildirmekle yükümlüdürler.

(5) 2 nci maddenin ikinci fıkrası kapsamına giren işletmeler, yıllık finansal raporlarının bildiriminde, kendi özel mevzuatında bu maddede düzenlenmiş olan sürelerden daha kısa süreler düzenlenmiş olması halinde, söz konusu sürelere; aksi takdirde bu maddede düzenlenen sürelere uymakla yükümlüdürler. Bu işletmeler tarafından konsolideyıllık finansal tablolar yanında özel mevzuatları gereği bireysel yıllık finansal tabloların da hazırlanması durumunda, finansal raporların bildiriminde konsolide yıllık finansal tablolara ilişkin sürelere uyulur."

SPK'nın düzenlemelerine göre ara dönem finansal raporlar ve varsa denetim raporlarına dair yayınlanma süreleri aşağıdaki gibidir;

- İşletmeler hazırladıkları ara dönem finansal raporlarını; konsolide finansal tablo hazırlama zorunluluğu bulunmayan işletmeler için hesap dönemi bitimini izleyen 30 gün içinde, konsolide finansal tablo hazırlama zorunluluğu bulunan işletmeler için ise hesap dönemi bitimini izleyen 40 gün içinde yayınlamak durumundadırlar.
- İşletmelerin ara dönem finansal tablolarının sınırlı bağımsız denetime tabi olması halinde 30 ve 40 gün olarak belirlenmiş sürelere ek olarak sermaye piyasası araçları işlem gören işletmeler için 10 gün ve diğer işletmeler için 15 gün süre eklenir. Bu durumda ara dönem finansal tabloları denetlenen sermaye piyasası araçları işlem gören işletmeler, ara dönem finansal raporlarını ve denetim raporlarını; konsolide finansal tablo hazırlama zorunluluğu bulunmayan işletmeler için hesap dönemi bitimini izleyen 40 gün içinde, konsolide finansal tablo hazırlama zorunluluğu bulunan işletmeler için ise hesap dönemi bitimini izleyen 50 gün içinde yayınlamak durumundadırlar. Aynı şekilde ara dönem finansal tabloları denetlenen diğer işletmeler, ara dönem finansal raporlarını ve denetim raporlarını; konsolide finansal tablo hazırlama zorunluluğu bulunmayan işletmeler için hesap dönemi bitimini izleyen 45 gün içinde, konsolide finansal tablo hazırlama

zorunluluğu bulunan işletmeler için ise hesap dönemi bitimini izleyen 55 gün içinde yayınlamak durumundadırlar.

- Finansal raporların son bildirim günü resmi tatil ise, finansal raporlar resmi tatil gününü takip eden ilk iş gününde bildirilir.

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yayınlanan Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği'nin (II-14.1) Finansal Raporların İlgililere Sunulması başlıklı 3. Bölümünün 11. Maddesine göre;

*"**Ara dönem finansal raporların bildiriminde süreler***
MADDE 11
(1) İşletmeler, ara dönem finansal raporlarını,
a) Konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğünün bulunmadığı durumlarda, ilgili ara dönemin bitimini izleyen 30 gün,
b) Konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğünün bulunduğu durumlarda, ilgili ara dönemin bitimini izleyen 40 gün içinde 12 ve 12/A maddelerinde belirlenen usullere uygun olarak bildirir.

(2) Ara dönem finansal tabloların, Kurulun bağımsız denetim düzenlemelerine göre sınırlı bağımsız denetime (incelemeye) tabi olduğu hallerde, birinci fıkrada düzenlenen sürelere; sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem gören işletmeler için 10 gün, diğer işletmeler için ise 15 gün eklenir.

(3) Finansal raporların son bildirim gününün resmi tatil gününe denk gelmesi halinde, resmi tatil gününü takip eden ilk iş günü, son bildirim tarihidir.

(4) Konsolide finansal tablo hazırlamakla yükümlü yatırım ortaklıkları, ara dönem bireysel finansal tablolarını ara dönem konsolide finansal tabloları ile birlikte bildirmekle yükümlüdürler.

(5) 2 nci maddenin ikinci fıkrası kapsamına giren işletmeler, ara dönem finansal raporlarının bildiriminde, kendi özel mevzuatında bu maddede düzenlenmiş olan sürelerden daha kısa süreler düzenlenmiş olması halinde, söz konusu sürelere; aksi takdirde bu maddede düzenlenen sürelere uymakla yükümlüdürler. Bu işletmeler tarafından konsolide ara dönem finansal tablolar yanında özel mevzuatları gereği bireysel ara dönem finansal tabloların da hazırlanması durumunda, finansal raporların bildiriminde konsolide ara dönem finansal tablolara ilişkin sürelere uyulur."

Tablo-13'de SPK'nın yıllık finansal raporlar ve denetim raporları ile ara dönem finansal raporlar ve varsa denetim raporlarına dair yapmış olduğu düzenlemelere ait bilgiler yer almaktadır.

İşletmelerin SPK tarafından kabul edilen makul bir gerekçeleri varsa, işletmelere yıllık ve ara dönem finansal tablolarını kamuya açıklamak için ek süre verilebilir. Ek süre talebinin, işletmenin denetimden sorumlu komitesi tarafından yapılması zorunludur. İşletmenin denetimden sorumlu komitesinin

bulunmaması durumunda ise ek süre talebinin, işletmenin finansal raporlamadan sorumlu yönetim kurulu üyesi veya işletmenin genel müdürü tarafından yapılması zorunludur (Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (II-14.1), Madde 13).

İşletmelerin kamuya yapacakları herhangi bir açıklamada, Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği'ne (II-14.1) uygun olmadan hazırlanmış finansal raporlara veya bu raporlarda kullanılan finansal bilgilere yer verilemez. Verilmesi durumunda ise gerçeğe aykırı veya eksik bilgi verilmiş sayılır (Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (II-14.1), Madde 18).

Tablo 13: SPK'nın Finansal Raporlar ve Denetim Raporlarına Dair Düzenlemeleri

	Yıllık Finansal Rapor ve Denetim Raporu		**Ara Dönem Finansal Rapor**	**Sınırlı Denetimden Geçmiş Ara Dönem Finansal Rapor ve Denetim Raporu**	
Konsolide Finansal Tablo Hazırlama Zorunluluğu	**Sermaye Piyasası Araçları İşlem Gören İşletmeler**	**Halka Açık Olan Ortaklıklar**	**Tüm İşletmeler**	**Sermaye Piyasası Araçları İşlem Gören İşletmeler**	**Diğer İşletmeler**
Yok	Hesap dönemi bitimini izleyen 60 gün içinde.	Söz konusu finansal raporların görüşüleceği genel kurul tarihinden en az 3 hafta önce.	Hesap dönemi bitimini izleyen 30 gün içinde.	Hesap dönemi bitimini izleyen 40 gün içinde.	Hesap dönemi bitimini izleyen 45 gün içinde.
Var	Hesap dönemi bitimini izleyen 70 gün içinde.		Hesap dönemi bitimini izleyen 40 gün içinde.	Hesap dönemi bitimini izleyen 50 gün içinde.	Hesap dönemi bitimini izleyen 55 gün içinde.

3.2.2. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na (KGK) Göre Bağımsız Denetim Raporu Sunum Zamanı

Uluslararası düzeydeki bağımsız denetim faaliyetlerine dair çalışmaları Türkiye'ye uyarlayan ve Türkiye'de bağımsız denetimin gelişmesine büyük katkı sağlayan kurumlardan bir diğeri de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'dur (KGK). KGK, 26 Aralık 2012 tarihli ve 28509 Sayılı Resmi Gazete'de yayınladığı Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde denetim raporlarının yayınlanma sürelerine ilişkin bilgilere yer vermiştir ve bu yönetmeliği Uluslararası Denetim Standartları'na göre güncel tutmaktadır.

KGK'nın düzenlemelerine göre, Türk Ticaret Kanunu'na göre yapılan denetimlerin sonucunda hazırlanan denetim raporlarının, denetlenen finansal tabloların hazırlandığı hesap dönemine dair yapılacak olan olağan genel kurul toplantısından en az 20 gün önce denetlenen işletmenin yönetimine teslim edilmesi zorunludur. Ayrıca her durumda denetim raporlarının, Türk Ticaret Kanunu'nda olağan genel kurul toplantıları için belirlenen azami sürenin sonuna kadar denetlenen işletmenin yönetimine teslim edilmesi zorunludur.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin Denetim Kuruluşlarının ve Denetçilerin Yükümlülükleri başlıklı beşinci bölümünün 30. Maddesinin üçüncü fıkrasına göre;

*"**Denetim raporu düzenleme ve görüş bildirme yükümlülüğü***

***MADDE 30** - (3) Türk Ticaret Kanunu uyarınca yapılan denetimlerde denetim raporlarının, denetimi yapılan finansal tabloların ait olduğu hesap dönemine ilişkin olağan genel kurul toplantısından en az 20 gün önce ve her durumda anılan Kanunda olağan genel kurul toplantıları için öngörülen azami sürenin sonuna kadar denetlenen işletmenin yönetim organına teslim edilmesi zorunludur."*

Ayrıca bağımsız denetim firmaları ve denetçiler hazırladıkları denetim sözleşmelerini ve denetim raporlarını imza tarihinden itibaren 30 gün içinde, diğer hizmetlere dair KGK tarafından istenen bilgileri ise tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde KGK'ya bildirmek durumundadırlar.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin Denetim Kuruluşlarının ve Denetçilerin Yükümlülükleri başlıklı 5. Bölümünün 34. Maddesinin birinci fıkrasının b bendine göre;

*"**Bildirimler***

***MADDE 34** – (1) Denetim kuruluşları ve denetçiler;*

b) Denetim sözleşmelerini ve denetim raporlarını imza tarihinden itibaren, diğer hizmetlere ilişkin sözleşmelerle ilgili olarak Kurum tarafından istenecek bilgileri ise tebliğ tarihinden itibaren en geç 30 gün içinde, Kuruma bildirir."

Denetim firmaları ve denetçiler, Türk Ticaret Kanunu'na ve KGK'nın Bağımsız Denetim Yönetmeliği'ne göre yaptıkları denetim faaliyeti ve sonuçlarını genel kurula açıklamak ve rapor hazırlayıp sunmak durumundadırlar (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Madde 37/1(a)).

3.2.3. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'na (BDDK) Göre Bağımsız Denetim Raporu Sunum Zamanı

Türkiye'de bankaların bağımsız denetimine ilişkin düzenlemeler Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından yapılmaktadır. BDDK, 2 Nisan 2015 tarihli ve 29314 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik'te denetim raporlarının yayınlanma sürelerine ilişkin bilgilere yer vermiştir.

BDDK'nın düzenlemelerine göre bankalar; sözleşme imzaladıkları bağımsız denetim firmalarına, Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik'in ve Türkiye Denetim Standartları'nın hükümlerine uygun olarak ara dönem sınırlı bağımsız denetimlerini Mart, Haziran ve Eylül ayları sonu itibariyle; yıllık bağımsız denetimlerini ise hesap dönemi sonu itibariyle yaptırmak zorundadırlar. Bankalar; yıllık konsolide olan ve olmayan bağımsız denetim raporlarını Nisan ayı sonuna kadar, ara dönem konsolide olmayan bağımsız denetim raporlarını ilgili dönemin sonundan itibaren 45 gün içinde, ara dönem konsolide olan bağımsız denetim raporlarını ise ilgili dönemin sonundan itibaren 75 gün içinde BDDK'ya ve Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası'na göndermek durumundadır.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından yayınlanan Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik'in Bankaların Bağımsız Denetimi başlıklı 2. Bölümünün 4. Maddesinde bankalarda yapılan bağımsız denetim faaliyetine ve hazırlanan denetim raporuna dair hükümler yer almaktadır;

"İKİNCİ BÖLÜM
Bankaların Bağımsız Denetimi

Genel esaslar
MADDE 4 *– (1) Bankaların bağımsız denetimi, bankaların hesap ve kayıt düzeni ile finansal tablolarının doğruluğu, güvenilirliği, Kanun uyarınca yürürlüğe konulan düzenlemelere ve TMS'ye uygunluğu hakkında makul güvence sağlayacak şekilde görüş oluşturulması amacıyla yürütülür.*

(2) Bağımsız denetim faaliyetleri, bankaların iç sistemlerinin, hesap ve kayıt düzeniyle ilgili birimlerinin ve muhasebe sistemlerinin Kanun ve ilgili düzenlemelere uyumu, yeterliliği ve etkinliğinin değerlendirilmesini kapsayacak şekilde yürütülür ve bu amaçla TDS kapsamında gereken denetim prosedürleri uygulanır.

(3) Bağımsız denetim raporu, TDS'de öngörülen hususlara ilave olarak bankanın iç kontrol sisteminin; finansal tabloların Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ve TMS hükümleri ile Kurul tarafından bankaların hesap ve kayıt düzenine ilişkin yayımlanan diğer düzenlemelere, Kurum genelge ve açıklamalarına uygun olarak, tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde hazırlanmasını ve sunulmasını sağlayacak nitelikte olduğu, uygun muhasebe politikalarının seçildiği ve uygulandığına ilişkin ibareleri de içerecek şekilde düzenlenir.

(4) Bankalar, sözleşme imzaladıkları bağımsız denetim kuruluşuna, bu Yönetmelik ve TDS hükümlerine uygun olarak Mart, Haziran ve Eylül ayları sonu itibarıyla ara dönem sınırlı bağımsız denetim, hesap dönemleri sonu itibarıyla yıllık bağımsız denetim yaptırmak zorundadır.

(5) Kurum, Kanun uyarınca yürürlüğe konulan düzenlemelerde öngörülen veya Kurumca belirlenecek özellik arz eden konulara münhasır olmak üzere bankalar veya bağımsız denetim kuruluşlarından özel amaçlı bağımsız denetim gerçekleştirilmesini istemeye yetkilidir.

(6) Özel amaçlı bağımsız denetime başlamadan önce, 1/11/2006 tarihli ve 26333 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Bankalarca Yıllık Faaliyet Raporunun Hazırlanmasına ve Yayımlanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik kapsamında yapılacak denetim hariç olmak üzere, banka ile bağımsız denetim kuruluşu arasında bağımsız denetimin türü ve

düzenlenecek rapora ilişkin olarak sözleşme yapılır ve denetim faaliyetleri buna göre yürütülür.

(7) Kurum, özel amaçlı bağımsız denetimin bankanın yıllık ve ara denetimlerini gerçekleştirenden farklı bir bağımsız denetim kuruluşunca yapılmasını talep etmeye yetkilidir.

(8) Hesap dönemi sonuna ilişkin konsolide ve konsolide olmayan bağımsız denetim raporları Nisan ayı sonuna kadar, ara dönemler itibarıyla düzenlenen bağımsız denetim raporlarından konsolide olmayanlar ilgili dönem sonunu izleyen kırkbeş gün içinde, konsolide olanlar ise yetmişbeş gün içinde, banka tarafından Kuruma ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasına gönderilir."

Şekil-5'de BDDK'nın Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik ile düzenlediği bankaların denetim raporlarının BDDK'ya ve Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası'na gönderilme sürelerine dair bilgiler yer almaktadır.

Şekil 5: Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik'e Göre Denetim Raporlarının BDDK'ya ve Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası'na Gönderilme Süreleri

Konsolide Durumu	Yıllık Denetim Raporu	Ara Dönem Denetim Raporu
Konsolide Olmayan	Nisan ayı sonuna kadar.	İlgili dönemin sonundan itibaren 45 gün içinde.
Konsolide Olan		İlgili dönemin sonundan itibaren 75 gün içinde.

BDDK tarafından, 19 Ekim 2005 tarihli ve 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu'nun 15, 33, 36. Maddeleri, 39. Maddesinin ikinci fıkrası ve 93. Maddesi ile 2 Nisan 2015 tarihli ve 29314 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik'in 24. Maddesi hükümlerine dayanılarak hazırlanmış olan Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Tebliğ Taslağı'nın Raporlama ve Bildirimler başlıklı beşinci

bölümünün 17. Maddesinde bağımsız denetim raporlarının BDDK'ya bildirilmesine dair bilgiler yer almaktadır. Bu bilgilere göre,

- Bankaların hazırladıkları finansal tabloları onaylayan denetim firması ile onaylanmış finansal tablolara dair denetim raporu hazırlayan denetim firmasının aynı olması gereklidir.
- Hazırlanan denetim raporlarının bir örneği, denetim firmasını temsil eden sorumlu denetçinin imzasını taşıyan bir yazının ekinde bankanın denetim komitesine teslim edilir. Bankanın denetim komitesi de teslim aldığı denetim raporunu bankanın yönetim kuruluna iletir.
- Yıllık denetim raporu, ait olduğu finansal tabloların görüşüleceği genel kurul toplantısından en az 15 gün önce hazırlanır ve genel kurulda okunur.
- Denetim raporları, Şekil-5'de belirtilen sürelerde BDDK'ya gönderilir. Gerekli hallerde BDDK ek süre vermeye yetkilidir.

BDDK tarafından Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Tebliğ Taslağı'nın Raporlama ve Bildirimler başlıklı 5. Bölümünün 17. Maddesine göre;

*"**BEŞİNCİ BÖLÜM***
Raporlama ve Bildirimler

Bağımsız denetim raporlarının Kuruma bildirimi

***MADDE 17**- (1) Bankanın finansal tablolarının onaylanması ve bağımsız denetim raporunun düzenlenmesi aynı denetim kuruluşunca yapılır. Düzenlenen bağımsız denetim raporlarının bir örneği, denetim kuruluşunu temsil ve ilzama yetkili olanların imzasını taşıyan bir yazı ekinde, bankanın yönetim kuruluna iletilmek üzere banka denetim komitesine verilir.*

(2) Hesap dönemi sonu itibarıyla düzenlenen bağımsız denetim raporu, ilgili bulunduğu hesap dönemine esas finansal tabloların görüşüleceği genel kurul toplantısından en az onbeş gün önce pay sahiplerinin emrine hazır bulundurulur ve genel kurulda okunur.

(3) Birinci fıkra çerçevesinde banka yönetim kuruluna sunulan bağımsız denetim raporları Yönetmeliğin 4 üncü maddesinin sekizinci fıkrasında belirtilen sürelerde Kuruma gönderilir. Arızî hallerde, raporun bildirimine ilişkin ek süre vermeye Kurum yetkilidir."

3.2.4. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu'na (EPDK) Göre Bağımsız Denetim Raporu Sunum Zamanı

Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu, 3 Mart 2001 tarihli ve 24335 mükerrer Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 4628 Sayılı Eski Elektrik Piyasası Kanunu[47] ile Elektrik Piyasası Düzenleme Kurumu adını alarak kurulmuştur. Günümüzde geçerli olan Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK) adını, 2 Mayıs 2001 tarihli ve 24390 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 4646 Sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanunu (Elektrik Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılması ve Doğal Gaz Piyasası Hakkında Kanun) ile almıştır.[48]

EPDK, kamu tüzel kişiliği ile idari ve mali özerkliğe sahiptir. Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı ile ilişkilidir. EPDK'nın merkezi Ankara'dadır ve taşra teşkilatı yoktur. EPDK'ye birçok kanunla yetki verilmiştir ve EPDK bu yetkilere dayanarak görevlerini yerine getirmektedir. Bu kanunlar;

- 4628 sayılı Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun,
- 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanunu,
- 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu,
- 5307 sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Kanunu,
- 6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu'dur. [49]

EPDK vizyonunu, *"Güçlü, rekabetçi ve şeffaf enerji piyasalarını oluşturacak düzenleme anlayışıyla değer yaratmak."*[50] olarak ve misyonunu ise *"Enerjinin yeterli, kaliteli, sürekli, ekonomik ve çevreyle uyumlu bir şekilde*

[47] 4628 sayılı Kanunun adı, 30/03/2013 tarihli ve 28603 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 6446 Sayılı Elektrik Piyasası Kanunu'nun 30. maddesiyle Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun olarak değiştirilmiştir. Kaynak: https://www.epdk.org.tr/Detay/Icerik/1-1167/tarihce Erişim Tarihi: 25.04.2020

[48] https://www.epdk.org.tr/Detay/Icerik/1-1167/tarihce Erişim Tarihi: 25.04.2020
[49] https://www.epdk.org.tr/Detay/Icerik/1-1167/tarihce Erişim Tarihi: 25.04.2020
[50] https://www.epdk.org.tr/Detay/Icerik/1-1169/vizyon Erişim Tarihi: 25.04.2020

tüketiciye sunulması için düzenleme ve denetleme yapmaktır."[51] şeklinde belirlemiştir.

EPDK tarafından hazırlanan, 18 Mart 2015 tarihli ve 29299 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 5507 Numaralı Kurul Kararı'nın 1. Maddesinde yer alan bilgilere göre; Elektrik Piyasasında ve Doğalgaz Piyasasında lisans sahibi olan tüzel kişiler, finansal tablolarını EPDK'nın yükümlülüklerine uygun bir şekilde bağımsız denetim firmalarına denetletirler. Elektrik Piyasasında ve Doğalgaz Piyasasında lisans sahibi olan tüzel kişiler, denetim faaliyeti sonucunda hazırlanan denetim raporunu takip eden hesap dönemi içerisinde 15 Mayıs tarihine kadar EPDK'ya bildirmekle yükümlüdürler.

EPDK tarafından hazırlanan, 18 Mart 2015 tarihli ve 29299 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 5507 Numaralı Kurul Kararı'nın 1. Maddesine göre;

***"MADDE 1**- Enerji piyasasında faaliyet gösteren ve aşağıda belirtilen;*

A)Elektrik Piyasasında;
1) Elektrik Üretim Lisansı,
2) Dağıtım Lisansı,
3) Tarifesi düzenlemeye tabi olan Tedarik Lisansı,

B)Doğalgaz Piyasasında;
1) Dağıtım lisansı,
2) Tarifesi düzenlemeye tabi olan Depolama Lisansı,
3) İletim lisansı (boru hattı), sahibi tüzel kişiler, faaliyetlerini, uygulamalarını, işlem, hesap ve mali tablolarını ilgili mevzuata uygun olarak, Enerji Piyasası Düzenleme Kurulunca yürürlüğe konulan yükümlülüklere ait düzenlemeler ve sahip oldukları lisansların ayrılmaz parçasını oluşturan genel ve özel hükümlere uygunluğunun bağımsız denetim kuruluşlarınca denetlenmesini sağlar ve denetim sonucunda düzenlenen raporu takip eden hesap dönem içerisindeki Mayıs ayının onbeşine kadar Kuruma bildirilir. Bildirimler, 27/05/2014 tarihli ve 29012 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Enerji Piyasası Bildirim Yönetmeliği kapsamında yapılır."

EPDK tarafından hazırlanan 5507 Numaralı Kurul Kararı'nın eklerinde yer alan EK-1: Elektrik Piyasası Faaliyeti İzleme ve Değerlendirme Formu'nun 8. Maddesindeki Faaliyet ve İlerleme Raporları;

"Denetlenenin tarifesi düzenlemeye tabi faaliyet yürüten lisans sahibi tüzel kişi olması durumunda, bir önceki yıla ilişkin düzenlemekle yükümlü olduğu Yıllık Faaliyet Raporunu tanzim ederek her yılın Mayıs ayı sonuna kadar kendi internet sitelerinde yayımlayıp

[51] https://www.epdk.org.tr/Detay/Icerik/1-1168/misyon Erişim Tarihi: 25.04.2020

yayımlamadığı ve Kuruma sunup sunmadığı hususunda gerekli inceleme ve tespit çalışmalarını kapsar."

EPDK tarafından hazırlanan 5507 Numaralı Kurul Kararı'nın eklerinde yer alan EK-2: Doğal Gaz Piyasası Faaliyeti İzleme ve Değerlendirme Formu'nun 9. Maddesindeki Faaliyet Raporları;

"Denetlenenin bir önceki yıla ilişkin düzenlemekle yükümlü olduğu Yıllık Faaliyet Raporunu tanzim ederek izleyen yılın Nisan ayı sonuna kadar Kuruma sunup sunmadığı hususunda gerekli tespit çalışmalarını kapsar (Doğal Gaz Piyasası Lisans Yönetmeliğinin 40 ıncı maddesi)."

3.2.5. Türk Ticaret Kanunu'na (TTK) Göre Bağımsız Denetim Raporu Sunum Zamanı

Türkiye'de bağımsız denetim ile ilgili kanunların yer aldığı 14 Şubat 2011 tarihli ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 437. Maddesinde denetim raporlarına dair bilgiler yer almaktadır. Türk Ticaret Kanunu'nun 437. Maddenin birinci fıkrasına göre; konsolide olan ve olmayan finansal tablolar, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, denetim raporları ve yönetim kurulunun kar dağıtım önerisi genel kurul toplantısından en az 15 gün önce işletmelerin merkezlerinde ve varsa şubelerinde pay sahiplerinin incelemesi için hazır bulundurulur. Konsolide olan ve olmayan finansal tablolar, işletmelerin merkezlerinde ve varsa şubelerinde pay sahiplerinin incelemesi için 1 yıl süre ile açık tutulur.

Türk Ticaret Kanunu'nun 437. Maddesinin birinci fıkrasına göre;

MADDE 437- (1) Finansal tablolar, konsolide finansal tablolar, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, denetleme raporları ve yönetim kurulunun kâr dağıtım önerisi, genel kurulun toplantısından en az onbeş gün önce, şirketin merkez ve şubelerinde, pay sahiplerinin incelemesine hazır bulundurulur. Bunlardan finansal tablolar ve konsolide tablolar bir yıl süre ile merkezde ve şubelerde pay sahiplerinin bilgi edinmelerine açık tutulur. Her pay sahibi, gideri şirkete ait olmak üzere gelir tablosuyla bilançonun bir suretini isteyebilir."

Türk Ticaret Kanunu'nun 617. Maddesinde ise genel kurul toplantılarına dair bilgilere yer verilmiştir. Anılan maddeye göre, olağan genel kurul toplantısı her yıl hesap döneminin sona ermesinden itibaren 3 ay içinde yapılır.

Türk Ticaret Kanunu'nun 617. Maddesine göre;

"MADDE 617- (1) Genel kurul müdürler tarafından toplantıya çağrılır. Olağan genel kurul toplantısı, her yıl hesap döneminin sona ermesinden itibaren üç ay içinde yapılır. Şirket sözleşmesi uyarınca ve gerektikçe genel kurul olağanüstü toplantıya çağrılır.

(2) Genel kurul, toplantı gününden en az onbeş gün önce toplantıya çağrılır. Şirket sözleşmesi bu süreyi uzatabilir veya on güne kadar kısaltabilir.

(3) Toplantıya çağrı, azlığın çağrı ve öneri hakkı, gündem, öneriler, çağrısız genel kurul, hazırlık önlemleri, tutanak, yetkisiz katılma konularında anonim şirketlere ilişkin hükümler, Bakanlık temsilcisine ilişkin olanlar hariç, kıyas yoluyla uygulanır. Her ortak kendisini genel kurulda ortak olan veya olmayan bir kişi aracılığıyla temsil ettirebilir.

(4) Herhangi bir ortak sözlü görüşme isteminde bulunmadıkça, genel kurul kararları, ortaklardan birinin gündem maddesi ile ilgili önerisine diğer ortakların yazılı onayları alınmak suretiyle de verilebilir. Aynı önerinin tüm ortakların onayına sunulması kararın geçerliliği için şarttır."

3.3. 2010–2019 Yılları Arasında Yayınlanan Uluslararası Literatürdeki Denetim Raporu Gecikmesi Üzerine Olan Çalışmaların İncelenmesi

Bu bölümde uluslararası literatürde denetim raporu gecikmesi üzerine 2010–2019 yılları arasında yapılmış olan çalışmalar incelenmiştir.

Denetim raporu gecikmesi konusu oldukça önemlidir ve derinlemesine incelenmesi gereken bir konudur. Denetim raporunun gecikmesi, denetimin de gecikmesine sebep olur. Denetimin gecikmesi de muhasebe bilgilerinin güncelliğini olumsuz bir şekilde etkiler. Knechel ve Payne (2001), zamanında sunulan muhasebe bilgilerinin ve zamanında denetlenmiş finansal tabloların yatırımcıların sermaye piyasalarına olan güvenini artıracak bir anahtar olduğunu vurgulamışlardır. (alıntılayan Munsif, Raghunandan ve Rama, 2012).

Denetim raporunun gecikmesini olumlu veya olumsuz etkileyen birçok unsur bulunmaktadır. Bazı çalışmalarda denetim raporu gecikmesini pozitif yönde etkileyen bir değişken, yapılan bir başka çalışmada denetim raporu gecikmesini negatif yönde etkilemektedir. Bunun sebebi de yapılan çalışmaların bulunduğu ülkelerin koşullarının ve kanunlarının farklılık göstermesidir. Denetim raporu gecikmesi ile ilgili yapılan çalışmalarda yer alan unsurlar aşağıdadır. Denetim raporu gecikmesini pozitif yönde etkileyen unsurlar, denetim raporu gecikmelerinde yaşanan süreyi uzatır. Denetim raporu gecikmesini negatif yönde etkileyen unsurlar ise, denetim raporu gecikmelerinde yaşanan süreyi kısaltır.

Denetim raporu gecikmesini pozitif yönde etkileyen unsurlar;

- Denetim süresinin uzunluğu,
- Denetlenen firmanın büyüklüğü,
- Denetlenen firmanın yaşı,
- Denetlenen firmaya özgü özellikler (şirket büyüklüğü, karlılık, kaldıraç, endüstri türü, denetim görüşü, denetçi türü, iştiraklerin sayısı ve haber türleri gibi),
- Denetlenen firmanın karlılığı,
- Denetim firmasının büyüklüğü,
- Denetim görüşü (olumlu görüş türü dışında bir görüş türünün beyan edilmesi),
- Denetim komitesi özellikleri,
- Mali yıl sonunun aralık ayı olması,
- Denetim raporunun niteliği,
- Sorumlu denetçinin cinsiyeti,
- Sorumlu denetçinin eğitim düzeyi,
- Hisse senetleri fiyatlarının gelecekteki düşüşü,
- Kamu denetçileri tarafından yapılan denetimler,
- Finansal raporların gelecekte yeniden düzenlenme olasılığı,
- Denetlenen firmaların iç kontrol zayıflığı ve
- Denetlenen firmaların kötü haberleridir.

Denetim raporu gecikmesini negatif yönde etkileyen unsurlar;

- Denetlenen firmaların homojen bir sektöre ait olması,
- Kaliteli yapılan denetim planı,
- Denetlenen firmanın denetim dışı hizmet alıyor olması,
- Denetim dışı hizmetlerin ücretlerinin düşük olması,
- Denetim ücretlerinin düşük olması,
- Denetim firmasının uluslararası olması,
- Denetlenen firmanın performansı,
- Denetlenen firmanın yaşı,
- Denetlenen firmanın karlılığı,
- Denetlenen firma ile görev süresi,
- Dört büyük denetim firmasından biri ile çalışmak,
- Denetçi rotasyonu,
- Gönüllü olarak yapılan denetçi rotasyonu,
- Denetim pazarındaki rekabet,
- Denetlenen firmalarda kurumsal yönetimin varlığı,
- Denetim komitesindeki uzman üye yoğunluğu,
- Denetim komitesindeki üyelerin uzmanlık seviyesi,
- Denetim komitesinin deneyimi,
- Denetim komitesindeki üyelerin bağımsızlığı,
- Denetlenen firmalarda Kurumsal Kaynak Planlaması (Enterprise Resource Planning – ERP) uygulanması ve
- Denetlenen firmaların iyi haberleridir.

Tüm bu değişkenlerin tespit edildiği çalışmalar aşağıda detaylı bir şekilde ele alınmıştır. Uluslararası literatürde denetim raporu gecikmesi üzerine 2010–2019 yılları arasında yapılmış olan çalışmalar incelendikten sonra bu çalışmaların özet literatür tablosu ve çalışmalarda geçen denetim raporu gecikmesi tanımı tablosu yer almaktadır. Tablo-15'de incelenen çalışmaların hangi yılda yapıldığı, kimler tarafından yapıldığı, çalışmanın adı, çalışmanın amacının ne olduğu, çalışmada hangi analiz yöntemlerinin kullanıldığı ve analiz sonucunda nelerin tespit edildiğine dair özet bilgiler yer

almaktadır. Tablo-16'da ise yapılan çalışmalarda kullanılan denetim raporu gecikmesi tanımlarına yer verilmiştir.

Stewart ve Cairney 2019 yılında yaptıkları çalışmada, mali yıl sonu ile denetim raporunun imzalandığı tarih arasındaki sürenin uzunluğu ile müşteri firmanın sektör bazlı homojenliği arasındaki ilişkiyi incelemeyi amaçlamışlardır. Bu amaç doğrultusunda, Compustat ve Audit Analytics'ten aldıkları finansal olmayan ABD şirket verilerini kullanarak OLS regresyon ve lojistik regresyon analizi yapmışlardır. Sonuçlar, denetçilerin daha homojen sektörlerde yaptıkları denetimleri daha hızlı tamamladıklarını ve denetim raporundaki gecikme ile homojenlik arasındaki ilişkinin negatif olduğunu göstermektedir. Buradan da denetçilerin homojen sektörlerde daha verimli olduklarına varılabilir. Stewart ve Cairney'e göre denetim raporu gecikmesi, bir şirketin mali yıl sonu ile denetim raporunun imzalandığı tarih arasındaki gün sayısıdır. Ayrıca çalışmada denetçilerin daha çok müşteri çekmek için daha düşük ücretler kullanmalarının denetim verimliliğini düşürdüğü vurgulanmıştır.

Wiyantoro ve Usman 2018 yılında yaptıkları çalışmada, denetim süresi, denetim kalitesi ve denetim dışı hizmetlerin denetim raporu gecikmesi üzerindeki etkisini incelemeyi amaçlamışlardır. 2012–2016 yılları arasında Endonezya Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören borsa şirketlerinin yıllık finansal tablolarından elde ettikleri ikincil veriler ile çoklu lineer regresyon analizi yapmışlardır. Analizin sonucunda, denetim süresinin denetim raporu gecikmesi üzerinde pozitif etkisinin olduğu, kaliteli denetimin ve denetim dışı hizmetlerin denetim raporu gecikmesi üzerinde negatif etkisi olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca çalışmada finansal tabloların zamanında sunulmasının, denetim hizmeti ve denetçiler açısından önemli bir kriter olduğundan, denetlenmiş finansal tablolardaki bilgilerin güvenilirliğinin zamanında sunum ile sağlandığının ve bu bilgilerin ancak zamanında sunulduğunda işe yaradığından bahsedilmiştir.

Wiyantoro ve Usman çalışmalarında, Habib ve arkadaşlarının 2011 yılında yaptıkları çalışmada tanımladıkları denetim raporu gecikmesini

alıntılayarak, denetim raporu gecikmesini şirketin finansal tablolarının denetiminin tamamlanma süresi olarak kabul etmişlerdir. Ayrıca Wiyantoro ve Usman çalışmalarında, Suryanto ve Ridwansyah'ın 2016 yılında yaptıkları çalışmadan alıntı yaparak Suryanto ve Ridwansyah'ın belirttikleri denetim raporu gecikmesinin üçe ayrıldığından bahsetmişlerdir. Suryanto ve Ridwansyah'a göre denetim raporu gecikmesi; ön gecikme, denetçinin imza gecikmesi ve toplam gecikme olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Ön gecikme; mali yıl sonu ile ön mali raporun sermaye piyasası tarafından alındığı tarih arasındaki zaman aralığı olarak, denetçinin imza gecikmesi; mali yılın bittiği tarih ile bağımsız denetçi raporunda belirtilen tarih arasındaki zaman aralığı olarak ve toplam gecikme ise; mali yılın bittiği tarih ile sermaye piyasası tarafından yayınlanan finansal tabloların açıklandığı tarih arasındaki zaman aralığı olarak tanımlanmıştır.

Akingunola, Soyemi ve Okunuga 2018 yılında yaptıkları çalışmada, 2010–2015 yılları arasında Nijerya'da listelenen firmaların denetim raporu gecikmesi üzerindeki müşteri özelliklerinin etkisini incelemeyi amaçlamışlardır. Nijerya'da işlem gören şirketlerin finansal verilerinden yararlanılarak OLS regresyon analizi yapılmıştır ve Breusch–Pagon ile White testleri de kontrol edilmiştir. Veri toplama aşamasında üç kriter kullanılmıştır. Birinci kriter, firma 2010/Ocak–2015/Aralık tarihleri arasında Nijerya borsasında işlem görmeli ve aktif olmalıdır. İkinci kriter, firma en az içinde üç firma bulunan bir sektöre ait olmalıdır. Üçüncü kriter ise, firma incelenen dönem içinde finansal verilere sahip olmalıdır. Toplamda üç kriteri de sağlayan 27 adet Nijerya firması incelenmiştir. Çalışma sonucunda; firma büyüklüğünün, yaşının ve karlılığının denetim raporu gecikmesi üzerinde önemli bir etkisi olduğu tespit edilmiştir. Bu durum, yatırım getirisi yüksek olan firmalarda yaşanan denetim raporu gecikmesinin yüksek olduğunu gösterir. Tanımlayıcı istatistikler, denetim raporu gecikmesinin ortalama 78,72 değerine sahip olduğunu göstermektedir. Bu değer de, Nijeryalı firmaların yaklaşık 79 günlük denetim raporu gecikmesine sahip olduğunu göstermektedir.

Akingunola, Soyemi ve Okunuga çalışmalarında, Leventis ve arkadaşlarının 2005 yılında yaptığı çalışmadan alıntı yaparak, bir şirketin paydaşlarının zamanında sunulan ve güvenilir olan finansal raporlarla ilgilendiğini ve finansal raporların güvenilirliğinin de ancak finansal bilgilerin profesyonel bir denetim firması tarafından onaylanması ile olacağını vurgulamışlardır. Ayrıca çalışmada denetim raporu ve denetim raporu gecikmesi üzerine bilgiler yer almaktadır. Akingunola, Soyemi ve Okunuga denetim raporu gecikmesini tanımlarken Carslaw ve Kaplan ile aynı tanımı kabul etmişlerdir; denetim raporu gecikmesinin muhasebe yılı sonu, finansal tabloların hazırlanması ve denetim raporu arasındaki zaman boşluğu olduğunu ifade etmişlerdir. Bu tanımın yanı sıra, Soltani'nin 2002 yılında bahsettiği; bir denetim raporunun yatırımcılar, düzenleyiciler ve diğer finansal bilgi kullanıcıları için önemli olduğunu ve denetim raporunun hazırlanmasındaki gecikmelerin, finansal raporlamanın güvenilirliğini ve kalitesini olumsuz yönde etkilediğini Soltani'nin çalışmasından alıntılayarak vurgulamışlardır. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu'nun (IAASB) 2008 yılında yaptığı tanıma değinerek; finansal raporların zamanlamasının, finansal raporların öngörülen süre içerisinde yayınlanması anlamına geldiğini belirtmişlerdir.

Nouha Khoufi ve Walid Khoufi 2018 yılında yaptıkları çalışmada, denetim raporuna sebep olan etkenleri araştırmayı amaçlamışlardır. Bu amaç doğrultusunda 2010–2014 yılları arasında Fransa'da listelenen şirketleri incelemişlerdir. Fransa'da 2010–2014 döneminde Paris Menkul Kıymetler Borsası'nda kote olan 75 adet şirketten 50 adet şirketin verileri kullanılarak OLS regresyon ve lojistik regresyon analizi yapılarak değişkenler arasındaki ilişkiye de Pearson korelasyon ile bakılmıştır. Analiz sonucunda;

- Denetim raporu gecikmesi ile denetim firmasının büyüklüğü, denetim görüşü, mali yıl sonunun aralık ayı olması ve karlılık arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmuştur.
- Denetim faaliyetinin niteliği ve denetim raporu gecikmesi arasındaki ilişkiye bakıldığında, nitelikli denetim raporlarının niteliksiz denetim raporlarından daha uzun süre gecikmeye sahip olduğu tespit edilmiştir.

- Denetim raporu gecikmesi ile denetlenen şirket büyüklüğü, denetlenen şirketin denetim faaliyeti için ödediği denetim ücreti ve anlaşma yapılan denetim firmasının uluslararası bir denetim firması olması arasında negatif ve anlamlı bir ilişki bulunmuştur.

Ayrıca Nouha Khoufi ve Walid Khoufi çalışmalarında, Ismail ve Chandler'in 2005 yılında yaptığı çalışmadan alıntı yaparak; denetimin yayınlanan finansal tabloların doğruluğunu ve şeffaflığını sağlamak için zorunlu olsa da, denetimden kaynaklanan gecikmelerinde ele alınması gerektiğine vurgu yapmışlardır. Denetim raporu gecikmesinin sonuçlarına değinerek, işletmenin paydaşlarının doğru karar vermeden yatırım kararları alabileceklerinden veya paydaşları yanlış karar almaya yönlendirebilecek resmi olmayan kanallardan bilgi almaya başvurabileceklerinden bahsetmişlerdir. Nouha Khoufi ve Walid Khoufi bunlara ek olarak çalışmalarında, Courteau ile Zeghal'in 1999 yılında ele aldığı ve Munsif ile arkadaşlarının da 2012 yılında aynısını savunduğu denetim raporu gecikmesi tanımını kabul etmişlerdir. Courteau ve Zeghal'in çalışmasına atıf yaparak denetim raporu gecikmesi, mali tablolarda denetçilerin kapanış tarihi ile genel rapor imza tarihi arasındaki takvim günü sayısıdır.

Ocak ve Özden 2018 yılında yaptıkları çalışmada, denetim raporunu imzalayan sorumlu denetçiye özgü özelliklerin denetim raporu gecikmesi üzerindeki etkisini incelemeyi amaçlamışlardır. Borsa İstanbul'da işlem gören 968 firmanın 2008–2013 yılları arasındaki verileri firmaların yıllık raporlarından, www.kap.gov.tr adresinden ve Finnet veri tabanından elde edilmiştir. Elde edilen veriler ile negatif binomial regresyon analizi yapılarak, pearson korelasyon ile değişkenler arasındaki ilişkiye bakılmıştır. Analiz sonucunda;

- Sorumlu denetçinin cinsiyeti ve eğitim düzeyinin denetim raporu gecikmesi üzerinde olumlu bir etkisi olduğu,
- Dört büyük denetim şirketinin denetledikleri müşteri firmaları finansal tablolarını zamanında sunmaya teşvik ettikleri,
- Denetim raporunda beyan edilen görüşün denetim raporu gecikmesini doğrudan etkilediği,

- Denetlenen firmanın performansı ile yaşının denetim raporu gecikmesi üzerinde negatif yönlü bir etkisinin olduğu,
- Dört büyük denetim firmalarında çalışan kadın denetçilerin daha fazla denetim raporu gecikmesine sebep oldukları ve sorumlu denetçilerin eğitim seviyeleri artıkça denetim raporu gecikmesinin de fazlalaştığı tespit edilmiştir.

Ocak ve Özden çalışmalarında, Dang'ın 2004 yılında ve Salehi ile Kangarlouei'nin 2010 yılında üzerinde durdukları denetime harcana ek süre konusuna atıf yapmışlardır. Buna göre, daha fazla denetim çabasının denetim sonuçlarının kalitesini artırdığından bahsedilmektedir ve denetim kalitesi, denetimin finansal raporlardaki önemli yanlışlıkları etkin bir şekilde tespit eden, bu yanlışlıkları beyan eden ve bilgi asimetrisini azaltan bir unsur olarak tanımlanmıştır.

Hussin, Bamahros ve Shukeri 2018 yılında yaptıkları çalışmada, iş ortaklığı iş yükünün denetim raporu gecikmesi üzerindeki etkisini incelemeyi amaçlamışlardır. Bursa Malezya'da listelenen 2013 yılına ait 651 adet firmanın verileri ile regresyon analizi yapılmıştır. Yapılan analiz sonucunda, ağır iş yüküne sahip katılım ortaklarının daha uzun bir iş ortağı–müşteri görev süresine sahip olmalarının denetim raporundaki gecikmeleri azalttığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuca ek olarak bir denetim firması, katılım ortaklarına atanan müşteri sayısını azalttığında Malezya'da yaşanan denetim raporlarındaki gecikmelerin de azalacağını düşünmektedirler. Ayrıca, iş ortağı görev süresinin doğrudan denetim raporu gecikmesiyle ilişkili olduğunu gösteren herhangi bir sonuca ulaşılamamıştır.

Habib ve Huang 2018 yılında yaptıkları çalışmada, anormal derecede uzun denetim raporu gecikmesi ile gelecekteki hisse senedi fiyatı düşme riski arasındaki ilişkiyi incelemeyi amaçlamışlardır. Bu amaçla, Çin Borsa ve Muhasebe Araştırmaları veri tabanından 2002–2013 yılları arasında listelenen Çin şirketlerinin bilgilerini almışlardır. Alınan bilgilerle 14.445 gözlem ile sabit etkiler regresyonu ve OLS regresyon analizi yapmışlardır. Analizler sonucunda, anormal derecede uzun denetim raporu gecikmesinin

gelecekte hisse senedi fiyatlarında düşüşe sebep olduğunu tespit etmişlerdir. Bu durumun iç kontrol sistemi daha zayıf olan firmaları daha çok etkilediğini gözlemlemişlerdir. Habib ve Huang çalışmalarında, Bamber ve arkadaşlarının 1993 yılında ele aldığı denetim raporu gecikmesi tanımına atıf yaparak denetim raporu gecikmesini tanımlamışlardır. Bu tanıma göre denetim raporu gecikmesi; bir şirketin mali yıl sonu ile denetim raporu tarihi arasındaki dönemdir ve yabancıların denetim verimliliğini ölçmesine olanak tanıyan, gözlemlenebilir denetim çıktılarındandır.

Ayrıca Habib ve Huang çalışmalarında, Whittred ile Zimmer'in 1980 yılında ele aldığı ve daha sonra birden fazla çalışmaya da konu olan yatırımcıların daha kısa denetim raporu gecikmesi istedikleri konusuna da atıf yapmışlardır. Whittred ile Zimmer'e göre denetim raporu gecikmesi kazanç duyurularını da geciktirebilir ve böylece kazanç bilincini azaltabilir. Bu durum da kazançlara karşı daha düşük piyasa tepkisi oluşmasına sebep olabilir. Bu nedenle yatırımcılar daha uzun bir denetim raporu gecikmesi yerine daha kısa bir gecikme tercih ederler. Ancak daha sonra Knechel ile Payne 2001 yılında, Knechel ile diğerleri 2009 yılında, Tanyi ile diğerleri 2010 yılında ve Blankey ile arkadaşları 2014 yılında bu konuyu tekrar ele aldıklarında, yatırımcıların kısa denetim raporu gecikmesi istemelerine rağmen; daha uzun denetim raporu gecikmelerinin aslında daha yüksek denetim çabası ve denetim kalitesi sağlayacağını savunmuşlardır.

Habib, Bhuiyan, Hung ve Miah 2018 yılında yaptıkları çalışmada, denetim raporu gecikmesinin belirleyicilerini meta–analitik olarak incelenmeyi amaçlamışlardır. Bu doğrultuda üç grupta meta analiz testleri yapılmıştır. Birinci grupta denetim ve denetim özellikleri, ikinci grupta kurumsal yönetim ve üçüncü grupta firmaya ait özellikler üzerinde meta regresyon tekniği kullanılarak 88 değişken ile analiz yapılmıştır. Analiz sonucunda,

- Denetim görüşünün ve denetim değişkenlerinin denetim raporu gecikmesi üzerinde etkisi olduğu tespit edilmiştir.

- Dört büyük denetim firmaları ile çalışmak, denetim dışı hizmet almak ve denetçi rotasyonu denetim raporu gecikmelerini azaltmaktadır.
- Kurumsal yönetimin varlığı ve denetim komitesinde uzman üye yoğunluğu denetim raporu gecikmelerini azaltmaktadır.
- Firmaya özgü özellikler denetim raporu gecikmesini genel olarak artırırken, firmanın karlılık oranı denetim raporu gecikmesini azaltır çünkü firmalar tarafından firmaya ait iyi haberler hızlı bir şekilde yayınlanmak istenmektedir.

Habib ve Huang kendi yaptıkları çalışmada değindikleri yatırımcıların daha kısa denetim raporu gecikmesi istedikleri konusuna bu çalışmada da değinilmiştir. Denetim raporunun zamanında yayınlanması paydaşların yatırım kararı vermesinde önemli bir etkendir. Çünkü yatırımcılar genelde daha kısa süreli denetim raporu gecikmesi tercih etmektedirler. Ayrıca Habib, Bhuiyan, Hung ve Miah çalışmada büyük denetim firmalarının daha bağımsız olduklarını ve dolayısıyla denetim anında müşteri baskısına daha dirençli davrandıklarını vurgulamışlardır.

Rezaei ve Saleh 2018 yılında yaptıkları çalışmada, denetçi türünün (kamu ve özel) ve denetim pazarındaki artan rekabetin denetim raporu gecikmesi üzerindeki etkisini araştırmayı amaçlamışlardır. İran'da 2001 yılında denetim piyasasının serbestleştirilmesinden kaynaklanan İran denetim piyasasındaki artan rekabet, denetçi rekabetinin denetim raporu gecikmesi üzerindeki etkilerini görmek için bir araştırma konusu oluşturmaktadır. Bu dönemlerde İran Denetim Örgütü (IAO), İran denetim pazarına egemen olmuştur. Çalışmada, rekabet piyasasındaki rekabetin etkisini anlamak için Yapı–Davranış–Performans Teorisi (SCP Theory; Structure–Conduct–Performance Theory) kullanılmıştır. SCP Teorisi, özellikle denetim piyasası ortamındaki değişikliklerin denetim raporu gecikmesi üzerindeki etkisini incelemek için kullanılan en yaygın teori türüdür. Hipotezler, 1999–2010 yıllarına ait Tahran Menkul Kıymetler Borsası'nda (TSE) listelenen mevcut veriler kullanılarak test edilmektedir. 1999–2010 yıllarına ait Tahran Menkul Kıymetler Borsası'nda (TSE)

listelenen firmaların yıllık raporlarından denetçi türü (kamu ve özel), denetim raporu gecikmesi ve müşteri firmaların diğer özelliklerine ilişkin veriler manuel olarak toplanmıştır. Denetim raporlarının serbestleşmesi 2001 yılının sonlarına doğru gerçekleştiğinden denetim verimliliğini, denetim pazarı serbestleşmesi öncesi ve sonrasında karşılaştırmak için 1999–2010 yılları arası seçilmiştir. Örneklem sayısı 2.075 adet olarak belirlenmiştir ve OLS regresyon kullanılarak analiz yapılmıştır. Denetim piyasasındaki artan rekabetin denetim raporu gecikmesi üzerindeki etkisi Herfindahl Endeksi kullanılarak sağlamlık kontrolü olarak da test edilmiştir. Analizler sonucunda,

- Denetim raporu gecikmesi özel denetçiler için kamu denetçilerine göre daha kısadır.
- İran denetim pazarında rekabet artıkça denetim raporu gecikmesi azalmaktadır ve daha yüksek verimlilik sağlanmaktadır.
- İran'da denetim raporu gecikmesi ortalama 82 gündür. ABD'de ise denetim raporu gecikmesi ortalama 43 gündür. ABD ile karşılaştırıldığında denetim raporu gecikmesi İran'da önemli ölçüde yüksektir.
- Denetim piyasasının serbestleştirilmesinin ardından nitelikli denetim görüşlerinin yanı sıra finansal likidite, kaldıraç ve devlet mülkiyeti verilmesi de azalmıştır.
- Özel denetçilerin pazar payı artıkça denetim raporu gecikmesi azaldığı ortaya konulmuştur.
- Denetim piyasası rekabetinin denetim raporu gecikmesi ile negatif ilişkili olduğu tespit edilmiştir. Denetim raporu gecikmesinin 2001 yılı sonlarında denetim piyasasının serbestleştirilmesine bağlı olarak İran denetim pazarındaki artan rekabetin ardından azaldığını göstermektedir.
- Denetim raporu gecikmesi ve denetim kalitesi arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır.
- Denetim piyasası seviyesindeki yoğunlaşmanın daha uzun denetim raporu gecikmesine sebep olduğu tespit edilmiştir.

Ayrıca Rezaei ve Saleh çalışmalarında, Mirshekary ile Saudagaran'ın 2005 yılında ve Bhuiyan'ın 2011 yılında yaptıkları çalışmalara atıf yaparak,

denetlenmiş yıllık raporların yayınlanmasında yaşanan uzun gecikmelerin yatırımcıların temel kaygılarının arasında olduğu konusuna değinmişlerdir. Newton ve Ashton'ın 1989 yılında yapmış olduğu denetim raporu gecikmesi ile ilgili açıklama da çalışmada alıntılanmıştır; denetim raporu gecikmesi, müşterinin mali yıl sonu ile denetim raporu tarihi arasındaki geçen zaman dilimidir.

Blankley, Hurtt ve MacGregor 2015 yılında yaptıkları çalışmada, denetim raporu gecikmelerinin finansal tabloların gelecekte yeniden düzenleme olasılığına olan etkisini araştırmayı amaçlamışlardır. Hipotezleri test etmek için iki aşamalı istatistiksel analiz kullanılmıştır. İlk aşamada denetim raporu gecikmesinin anormal veya beklenmedik kısmını tahmin etmek için güçlü bir regresyon modeli oluşturulmuştur. İkinci aşamada ise beklenmeyen denetim raporu gecikmesi ile finansal tabloların gelecekteki yeniden düzenleme olasılığı arasındaki ilişkiyi değerlendirmek için lojistik regresyon modeli kullanılmıştır. Elde edilen sonuçlara, lineer regresyon modeli kullanılarak ulaşılmıştır. Denetim raporu geciktikçe finansal tabloların gelecekteki yeniden düzenleme olasılığının fazlalaştığı tespit edilmiştir. Blankley, Hurtt ve MacGregor'a göre denetim raporu gecikmesi, mali yıl sonu ile denetim raporu tarihi arasındaki süre uzunluğudur.

Ayrıca Blankley, Hurtt ve MacGregor çalışmalarında denetime harcanan ek süreyi de detaylı bir şekilde ele almışlardır. Denetime harcanan ek sürenin aslında denetim kalitesinin artmasına katkıda bulunurken, bu ek sürenin kontrol altına alınmadığında durumun tersine döneceğinden bahsetmişlerdir. Denetime harcanan ek süre artıkça, finansal tabloların gelecekte yeniden beyan edilme riskinin de artacağından söz etmişlerdir. Uzun süren denetimlerin özellikle alışılmadık şekilde uzun süren denetimlerin daha yüksek bir denetim kalitesinin göstergesi değil de bir uyarı sinyali olabileceği üzerinde durulmuştur. Denetime harcanan ek süreyi etkileyen üç faktör tespit edilmiştir. Birinci faktör ekonomik bağdır. Denetçi ile müşteri arasında güçlü bir ekonomik bağ oluşmuşsa; denetçi denetim kanıtlarını doğru şekilde yorumlayamayabilir ve kanıtları objektif şekilde inceleyecek kadar yeterli mesleki şüpheciliği kullanamayabilir. İkinci faktör

denetçi uzmanlığıdır. Denetçinin uzmanlığı denetimin verimliliğini etkilediğinden, denetçinin uzmanlığı ne kadar fazla olursa denetçinin denetim sürecinde ortaya çıkan yüksek riskli denetim sorunlarını çözme olasılığı da o kadar artar. Daha düşük seviyeli uzmanlığa sahip denetçiler, denetim faaliyetinde daha uzun süreler geçirebilir. Bu durum, finansal tabloların gelecekte yeniden beyan edilme olasılığını artırabilir. Üçüncü faktör ise zaman baskısıdır. Denetçi zaman baskısı altında çalışırken denetim kalitesi zarar görür. Denetçinin zaman baskısı altında denetim yapmasına dair birçok çalışma mevcuttur. Bu çalışmalara göre denetçinin zaman baskısı altında çalışmasının sonuçları aşağıdadır;

- Maksymov, Nelson ve Kinney'in 2012 yılında yaptıkları çalışmaya göre denetim planı etkilenebilir.
- McDaniel'in 1990 yılında yaptığı çalışmaya göre yeterli örneklem seçilemeyebilir.
- Agoglia, Brazel, Hatfield ve Jackson'ın 2010 yılında yaptıkları çalışmaya göre denetim tekniklerinin etkinliği zayıflayabilir.
- Braun'un 2000 yılında yaptığı çalışmaya göre mesleki şüphecilik yeterince kullanılamayabilir.
- Lambert, Jones ve Brazel'in 2011 yılında yaptıkları çalışmaya göre inceleme etkinliği zedelenebilir.
- Lopez ve Peters'in 2012 yılında yaptıkları çalışmaya göre ise yorgunluk sebebiyle mesleki muhakeme zarar görebilir (alıntılayan Blankley, Hurtt ve MacGregor, 2015)

Sultana, Singh ve Zahn 2015 yılında yaptıkları çalışmada, denetim komitesi özelliklerinin Avustralyalı firmaların finansal raporlamasının güncelliğiyle ilişkili olup olmadığını belirlemeyi amaçlamışlardır. Çalışmada kullanılan veriler, 2004–2008 yılları arasında Avustralya Menkul Kıymetler Borsası (ASX) tarafından listelenen 494 adet firma üzerinden toplanmıştır. Çalışmada denetim komitesi üyesi finansal uzmanlığı, denetim komitesi deneyimi, cinsiyet çeşitliliği, denetim komitesi büyüklüğü, denetim komitesi üyelerinin bağımsızlığı ve denetim komitesi çalışkanlığı incelenmiştir. Veriler üzerinde tanımlayıcı istatistikler, korelasyon analizi ve OLS regresyon analizi yapılarak sonuca ulaşılmıştır. Ulaşılan sonuçlar;

- Finansal uzmanlığa sahip denetim komitesi üyelerinin, denetim komitesi deneyiminin ve bağımsız olan denetim komitesi üyelerinin daha kısa denetim raporu gecikmesi ile ilişkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır.
- Denetim komitesinin finansal uzmanlığını ve bağımsızlığını zorunlu kılan mevzuatın, finansal raporlamanın zamanında sunumunun iyileştirilmesinde de etkili olduğu tespit edilmiştir.
- Genel olarak sonuçlar; denetim komitelerinin, firmaların finansal raporlamasının güncelliğini ve dolayısıyla kalitesini iyileştirmeye yönelik genel çabalarda denetim komitesi deneyimi gibi diğer özelliklerle oluşturulmasının faydaları olabileceğini göstermektedir.
- Denetim raporu gecikmesi ile denetim komitesi cinsiyet çeşitliliği, denetim komitesi büyüklüğü ve toplantı sıklığı arasında bir ilişki olduğuna dair kanıt bulunamamıştır.

Ayrıca Sultana, Singh ve Zahn çalışmalarında denetim raporunun zamanında sunulması üzerinde de durmuşlardır. Firmalar tarafından finansal bilgilerin zamanında yayınlanmasının, bilgi pazarında ve kullanıcıların aldığı yatırım kararlarında önemli bir rol oynadığından dolayısıyla da finansal bilgilerin zamanında yayınlanmasının finansal raporlamanın önemli bir hususu olduğundan bahsetmişlerdir. Sultana, Singh ve Zahn'a göre denetim raporu gecikmesi; paydaşlara zamanında bilgi vermeyerek finansal bilgilerin kalitesini tehlikeye atan bir unsurdur. Literatüre dayandırarak, bilgi değeri ile finansal tabloların hazırlanması için geçen süre arasında ters bir ilişki olduğunu vurgulamışlardır. Özellikle denetçinin denetim raporu gecikmesinde yansıtıldığı üzere denetimi tamamlaması için geçen süre ne kadar uzun olursa, sinyalin de o kadar güçlü olacağından bahsetmişlerdir.

Halka Açık Şirketler Muhasebe ve Gözetim Kurulu'nun (PCAOB) çıkarmış olduğu 2 numaralı denetim standardı birçok paydaş tarafından yüksek maliyetli bulununca, PCAOB 15 Kasım 2007 tarihinde 5 numaralı yeni denetim standardını yayınladı. Mitra, Song ve Yang 2015 yılında yaptıkları çalışmada, yayınlanan 5 numaralı denetim standardının denetim raporu

gecikmeleri üzerinde etkisi olup olmadığını araştırmayı amaçlamışlardır. Analizler üç aşamada yapılmıştır. İlk aşamada 5 numaralı denetim standardı ile 2 numaralı denetim standardının 2006–2011 yılları arasında yayınlanan denetim raporu gecikmesi üzerindeki etkisi karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. İkinci aşamada 5 numaralı denetim standardının, denetim raporu gecikmesi ve iç kontrol zayıflıkları üzerindeki etkisi incelenmiştir. Üçüncü aşamada ise ikinci aşamada yapılan testler; iç kontrol zayıflığı olan firmalar, yaygın kontrol zayıflığı olan firmalar ve işletmeye özgü kontrol zayıflığı olan firmalar şeklinde sınıflandırılarak tekrar yapılmıştır. Analizler 2 numaralı denetim standardının yürürlükte olduğu 2006–2007 yıllarını ve 5 numaralı denetim standardının yürürlüğe girdiği 2007 tarihinden 2011 yılına kadar olan süre içinde yapılmıştır. Toplamda 2006–2011 yılları arasında 6.037 adet firmadan alınan verilerle elde edilen 25.304 adet gözlem ile analiz yapılmıştır. Veriler Compustat üzerinden alınmıştır ve regresyon analizi kullanılmıştır. Analiz sonucunda;

- PCAOB'nin yayınladığı 5 numaralı denetim standardının, 2 numaralı denetim standardına göre daha düşük bir denetim raporu gecikmesi sağladığı sonucuna ulaşılmıştır.
- İç kontrol zayıflığı olan firmaların denetim raporu gecikmelerinin önemli ölçüde fazlalaştığı gözlemlenmiştir.

Kim, Nicolaou ve Vasarhelyi 2013 yılında yaptıkları çalışmada, Kurumsal Kaynak Planlaması (Enterprise Resource Planning–ERP) uygulamaları ile denetim raporu gecikmeleri arasındaki ilişkiyi incelemeyi amaçlamışlardır. Bu çalışma ile ERP sistemlerinin uygulanmasının bir şirketin mali yıl sonu ile denetim raporu tarihi arasındaki süreyi etkileyip etkilemediği araştırılmıştır. ERP uygulaması ile denetim raporu gecikmesi arasındaki ilişki log–normal süre modeli tahmin edilerek test edilmiştir. Çünkü basit bir OLS modelinin bu çalışma için uygun olmadığı düşünülmüştür. ERP uygulaması verileri 2000–2008 yılları arası Lexis – Nexis Newawires'in veri tabanından alınmıştır. Sonuçta 786 adet firmaya ulaşılmıştır. Bu firmaların 151 adedi Compustat veri tabanında bulunmadığı içi analiz dışı bırakılmıştır. Denetim raporu gecikmesi verileri Audit Analytics veri tabanından alınmıştır. Audit Analytics veri tabanında bulunmayan 43 adet firma daha analiz dışı

bırakılmıştır. Sonuçta 592 adet firma üzerinde analiz yapılmıştır. Firma yılları göz önüne alındığında 8.622 örnek üzerinde analiz yapılmıştır. Değişkenler arasındaki ilişkiye İkili Pearson Korelasyon ve Spearman Korelasyon ile bakılmıştır. Analiz sonucunda;

- Genel olarak bir firmanın ERP uygulamasının denetim raporu gecikmesiyle negatif ilişkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır.
- ERP sistemlerinin uygulanmasının iç kontrollerin etkinliği ile olumlu bir şekilde olduğu kanıtını desteklememektedir.
- Denetim raporu gecikmelerinin ortalaması 46 gündür.

Ayrıca Kim, Nicolaou ve Vasarhelyi çalışmalarında denetim raporuna dair bilgilere de yer vermişlerdir. Kim, Nicolaou ve Vasarhelyi'e göre denetim raporu gecikmesi gün sayısına göre ölçülen süredir ve Givoly ile Palman'ın 1982 yılında üzerinde durduğu denetim raporu gecikmesinin finansal tabloların bilgi sağladığı karar alıcılarla ilişkili belirsizlik seviyesinin artıracağı ve sonuç olarak bu raporların yararlılığını bozabileceğinin muhtemel olduğu konusunu da ele almışlardır. Çalışmada Davies ve Whittred'in 1980 yılında tanımladığı finansal raporlamada zamanlılığın iki boyutlu olduğuna atıf yapılmıştır. Davies ve Whittred'e göre finansal raporlamada zamanlılık kavramı iki boyutla tanımlanabilir; birincisi raporlama süresinin uzunluğu anlamına gelen raporlama sıklığı, ikincisi ise raporlama gecikmesidir (alıntılayan Kim, Nicolaou ve Vasarhelyi, 2013.) Ayrıca Kim, Nicolaou ve Vasarhelyi çalışmalarında denetim raporu gecikmesinin belirleyicilerine dair yapılan çalışmaların literatür taramasına da yer vermişlerdir. Bu çalışmalara göre denetim raporu gecikmesinin belirleyicileri; denetçi yeterliliği, denetlenen firmanın büyüklüğü, denetlenen firmanın karmaşıklığı, denetlenen firmanın iç kontrol kalitesi, denetlenen firmanın kamu firması olması, denetlenen firmanın iş miktarı ve denetlenen firmanın toplam geliridir. Bu denetim raporu gecikmesinin belirleyicilerini araştıran çalışmalara ek olarak Sarbanes–Oxley Yasası'nın (SOX) 404. Bölümü ile denetim gecikmelerinin önemli ölçüde fazlalaştığı sonucuna ulaşan çalışmalar da mevcuttur.

Hashim ve Rahman 2013 yılında yaptıkları çalışmada, denetim raporundaki gecikme ile ilgili literatürü gözden geçirmişlerdir. Çalışmada yıllar içerisindeki denetim raporu gecikmesi ve kurumsal yönetim mekanizmalarına ilişkin literatür incelenmiştir. İnceleme sonucunda denetim raporundaki gecikmelerin; şirket büyüklüğü, karlılık, kaldıraç, endüstri türü, denetim görüşü, denetçi türü, iştiraklerin sayısı ve haber türleri gibi firmaya özgü değişkenlere bağlı olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu değişkenlere ek olarak kurumsal yönetim özelliklerinin de denetim raporu gecikmesiyle ilişkili olduğu sonucuna ulaşan çalışmalara rastlamışlardır. Tablo-14'de Hashim ve Rahman'ın 2013 yılında inceledikleri çalışmalarda yer alan denetim raporlarının gecikme sürelerine ilişkin veriler yer almaktadır.

Tablo 14: Hashim ve Rahman'ın 2013 Yılında İnceledikleri Çalışmalarda Yer Alan Denetim Raporlarının Ülkelere Göre Gecikme Süreleri

YIL	YAZAR	YER	GECİKME (GÜN)
1987	Ashton ve arkadaşları	ABD	Ortalama: 62,5
2003	Kamran Ahmed	Bangladeş Hindistan Pakistan	Max: 162 Max: 92 Max: 145
1989 **1991** **2003**	Ashton,Graul ve Newton Carslaw ve Kaplan Ahmad ve Kamaruddin	Malezya (1996 - 2000)	Max: 220 - 341 (5 yıllık)
2008	Che - Ahmad ve Abidin	Malezya (1993)	Max: 442
2008	Tauringana ve arkadaşları	Kenya (2005 - 2006)	Ortalama (2005): 74,50 Ortalama (2006): 76,47
2009	Afify	Mısır	Max: 115 Ortalama: 67
2010	Mohamad Naimi ve arkadaşları	Malezya (2002)	Min: 19 Max: 332
2011	Hashim ve Rahman	Malezya (2007 - 2009)	Max: 36 -184 (3 yıllık)

Munsif, Raghunandan ve Rama 2012 yılında yaptıkları çalışmada, iç kontrol sorunlarının düzeltilmesi ile denetim raporu gecikmesi arasındaki ilişkinin incelenmesini amaçlamışlardır. 2008–2009 yılları arasında listelenen firmaların verileri kullanılarak regresyon analizi yapmışlardır. Analiz sonucunda, iç kontrol sistemindeki yetersizliklerin denetim raporu gecikmesini etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Munsif, Raghunandan ve Rama'ya göre finansal bilgilerin yararlı olmasını sağlayan temel özelliklerden biri zamanlılıktır. Ayrıca denetim raporunda yaşanan gecikmeler de denetlenen finansal tablolarda yer alan finansal bilgilerin kalitesini düşürmektedir. Munsif, Raghunandan ve Rama; Hakansson'un 1977 yılında, Chambers ile Perman'ın 1984 yılında, Kross ile Schroeder'in 1984 yılında ve Eastan ile Zmijewski'nin 1993 yılında yaptıkları çalışmalarda savundukları görüş ile aynı görüşü savunmaktadırlar. Bu görüş; muhasebe bilgilerinin geç açıklanmasının daha yüksek bilgi asimetrisine sebep olabileceği ve zamanında yayınlanmayan bilgilerin olumsuz piyasa koşullarına yol olabileceğidir.

Knechel ve Sharma 2012 yılında yaptıkları çalışmada, denetçinin sağladığı denetim dışı hizmetlerin denetimin etkinliği ve verimliliği üzerindeki etkisini incelemeyi amaçlamışlardır. Bu çalışmanın amaçları bakımından, denetçinin tespit ettiği hatalarla ilgili kararların kalitesini, yani finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğini belirlemek için etkinlik kullanılmıştır. Verimlilik ise, denetimin daha hızlı ve daha az maliyetle yürütülüp yürütülemeyeceğini belirlemek için kullanılmıştır. Böylece bu çalışmada, denetim dışı hizmetler ile denetim raporlarındaki gecikmelerden kanıtlar kullanılarak denetim dışı hizmetler ile hem denetim etkinliği hem de verimlilik arasındaki ilişki incelenmiştir. Compustat veri tabanında mevcut olan verilerden 2000–2003 yılları arasında 11.793 gözlem elde edilmiştir. Denetim kalitesinde homojenliği sağlamak için bağımsız denetim firmalarına dört büyükler ile sınırlama getirilerek 360 adet gözlem örneklemden çıkarılmıştır. NYSE, AMEX ve NASDAQ'da listelenmeyen 68 adet gözlem daha örneklemden çıkarılmıştır. 2002 yılında Sarbanes–Oxley Yasası'nın yürürlüğe girmesiyle beraber SOX Bölüm 201 ile denetçinin denetim dışı hizmet vermesi yasaklandı. Tabi muhasebe mesleği genel olarak bu yasak

ile aynı fikirde değildi. Muhasebe mesleği denetim ve denetim dışı hizmetlerin beraber sunulmasının denetimin kalitesini artırdığını savundu. Bu durum göz önüne alınarak SOX Bölüm 201'in getirdiği yasaktan etkilenmeyen 6.361 adet gözlem de örneklemden çıkarılmıştır. Nihai örnek sayısı 2000–2003 dönemine ait 5.004 adet gözlem olarak belirlenmiştir ve lojistik regresyon kullanılarak analiz yapılmıştır. Ayrıca Hausman testi de kontrol edilmiştir. Analiz sonuçlarında;

- Denetim dışı hizmet ücretlerinin yüksek olması, SOX'tan önce daha kısa denetim raporu gecikmeleriyle ilişkili olduğu ancak bu etkilerin SOX'tan sonra dağıldığı tespit edilmiştir.
- Ayrıca SOX öncesi denetim dışı hizmet ücretlerinin en yüksek olduğu firmaların SOX sonrasında denetim raporu gecikmelerinde en büyük artışa sahip olduğu görülmektedir.
- Denetim dışı hizmetler ile denetim raporu gecikmesi arasında negatif bir ilişki tespit edilmiştir.
- Denetim ve denetim dışı hizmetlerin beraber sunulmasının denetimin etkinliğini azaltmadığı ve denetimin verimliliğini artırdığı sonucuna ulaşılmıştır.

Tanyi, Raghunandan ve Barua 2010 yılında yaptıkları çalışmada, zorunlu ve gönüllü denetçi rotasyonunun denetim raporu gecikmesi üzerindeki etkisini incelemeyi amaçlamışlardır. Compustat ve Audit Analytics veri tabanından 2000 – 2002 yıllarına elde ettikleri veriler ile regresyon analizi yapmışlardır. Analiz sonucunda, gönüllü olarak yapılan denetçi rotasyonunun denetim raporu gecikmesini azalttığı tespit edilmiştir.

Tablo 15: 2010–2019 Yılları Arasında Yayınlanan Uluslararası Literatürdeki Denetim Raporu Gecikmesi Üzerine Olan Çalışmaların Özet Literatür Tablosu

YIL	YAZAR	BAŞLIK	MAKALE AMACI	METODOLOJİ	SONUÇ
2019	Errol G. Stewart Timothy D. Cairney	Audit Report Lag And Client Industry Homogeneity	Mali yıl sonu ile denetim raporunun imzalandığı tarih arasındaki sürenin uzunluğunu ile müşteri firmanın sektör bazlı homojenliği arasındaki ilişkiyi incelemek amaçlanmıştır.	Compustat ve Audit Analytics'ten alınan finansal olmayan ABD şirket verileri kullanılarak OLS regresyon ve lojistik regresyon analizi yapılmıştır.	Denetçilerin daha homojen sektörlerde yaptıkları denetimleri daha hızlı tamamladıkları ve denetim raporundaki gecikme ile homojenlik arasındaki ilişkinin negatif olduğu tespit edilmiştir.
2018	L.S. Wiyantoro F. Usman	Audit Tenure and Quality to Audit Report Lag in Banking	Denetim süresi, denetim kalitesi ve denetim dışı hizmetlerin, denetim raporu gecikmesi üzerindeki etkisinin incelemesi amaçlanmıştır.	2012–2016 yılları arasında Endonezya Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören borsa şirketlerinin yıllık finansal tablolarından elde edilen ikincil veriler ile çoklu lineer regresyon analizi yapılmıştır.	Denetim süresinin denetim raporu gecikmesi üzerinde pozitif etkisinin olduğu, kaliteli denetimin ve denetim dışı hizmetlerin denetim raporu gecikmesi üzerinde negatif etkisi olduğu tespit edilmiştir.
2018	Richard O. Akingunola Kenny A. Soyemi Rasaq Okunuga	Client Attributes and the Audit Report Lag in Nigeria	2010–2015 yılları arasında Nijerya'da listelenen firmaların denetim raporu gecikmesi üzerindeki müşteri özelliklerinin etkisi incelenmek amaçlanmıştır.	Nijerya'da işlem gören şirketlerin finansal verilerinden yararlanılarak OLS regresyon analizi yapılmıştır ve Breusch–Pagon ile White testleri de kontrol edilmiştir.	Firma büyüklüğünün, yaşının ve karlılığının denetim raporu gecikmesi üzerinde önemli bir etkisi olduğu tespit edilmiştir.

2018	Nouha Khoufi Walid Khoufi	An Empirical Examination Of The Determinants Of Audit Report Delay in France	Denetim raporuna sebep olan etkenleri araştırmak amaçlanmıştır.	2010–2014 döneminde Paris Menkul Kıymetler Borsası'nda kote olan 75 adet şirketten 50 adet şirketin verileri kullanılarak OLS regresyon ve lojistik regresyon analizi yapılarak değişkenler arasındaki ilişkiye de pearson korelasyon ile bakılmıştır.	Denetim raporu gecikmesi ile denetim firmasının büyüklüğü, denetim görüşü, mali yıl sonunun aralık ayı olması ve karlılık arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Denetim faaliyetinin niteliği ve denetim raporu gecikmesi arasındaki ilişkiye bakıldığında, nitelikli denetim raporlarının niteliksiz denetim raporlarından daha uzun süre gecikmeye sahip olduğu tespit edilmiştir. Denetim raporu gecikmesi ile denetlenen şirket büyüklüğü, denetlenen şirketin denetim faaliyeti için ödediği denetim ücreti ve anlaşma yapılan denetim firmasının uluslararası bir denetim firması olması arasında negatif ve anlamlı bir ilişki bulunmuştur.

2018	Murat Ocak Evrim Altuk Özden	Signing Auditor-Specific Characteristics And Audit Report Lag: A Research From Turkey	Denetim raporunu imzalayan sorumlu denetçiye özgü özelliklerin denetim raporu gecikmesi üzerindeki etkisinin incelenmesi amaçlanmıştır.	Borsa İstanbul'da işlem gören 968 firmanın 2008–2013 yılları arasındaki verileri firmaların yıllık raporlarından, www.kap.gov.tr adresinden ve Finnet veri tabanından elde edilmiştir. Elde edilen veriler ile negatif binomial regresyon analizi yapılarak, pearson korelasyon ile değişkenler arasındaki ilişkiye bakılmıştır.	Sorumlu denetçinin cinsiyeti ve eğitim düzeyinin denetim raporu gecikmesi üzerinde olumlu bir etkisi olduğu, dört büyük denetim şirketinin denetledikleri müşteri firmaları finansal tablolarını zamanında sunmaya teşvik ettikleri, denetim raporunda beyan edilen görüşün denetim raporu gecikmesini doğrudan etkilediği, denetlenen firmanın performansı ile yaşının denetim raporu gecikmesi üzerinde negatif yönlü bir etkisinin olduğu, dört büyük denetim firmalarında çalışan kadın denetçilerin daha fazla denetim raporu gecikmesine sebep oldukları ve sorumlu denetçilerin eğitim seviyeleri artıkça denetim raporu gecikmesinin de fazlalaştığı tespit edilmiştir.
2018	Wan N. Wan Hussin Hasan M.Bamahros Siti N. Shukeri	Lead Engagement Partner Workload, Partner-Client Tenure And Audit Reporting Lag Evidence From Malaysia	İş ortaklığı iş yükünün denetim raporu gecikmesi üzerindeki etkisinin incelenmesi amaçlanmıştır.	Bursa Malezya'da listelenen 2013 yılına ait 651 adet firmanın verileri ile regresyon analizi yapılmıştır.	Ağır iş yüküne sahip katılım ortaklarının daha uzun bir iş ortağı–müşteri görev süresine sahip olmalarının denetim raporundaki gecikmeleri azalttığı sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca, iş ortağı görev süresinin doğrudan denetim raporu gecikmesiyle ilişkili olduğunu gösteren herhangi bir sonuca ulaşılamamıştır.

2018	Ahsan Habib Hedy Jiaying Huang	Abnormally Long Audit Report Lags And Future Stock Price Crash Risk: Evidence From China	Anormal derecede uzun denetim raporu gecikmesi ile gelecekteki hisse senedi fiyatı düşme riski arasındaki ilişkinin incelenmesi amaçlanmıştır.	Çin Borsa ve Muhasebe Araştırmaları veri tabanından 2002–2013 yılları arasında listelenen Çin şirketlerinin bilgileri alınmıştır. Alınan verilerden elde edilen 14.445 gözlem ile sabit etkiler regresyonu ve OLS regresyon analizi yapılmıştır.	Anormal derecede uzun denetim raporu gecikmesinin gelecekte hisse senedi fiyatlarında düşüşe sebep olduğu tespit edilmiştir. Bu durumun iç kontrol sistemi daha zayıf olan firmaları daha çok etkilediği gözlemlenmiştir.
2018	Ahsan Habib Md. Borhan U. Bhuiyan Hedy Jiaying Hung Muhammad S. Miah	Determinants of Audit Report Lag: A Meta - Analysis	Denetim raporu gecikmesinin belirleyicilerinin meta–analitik olarak incelenmesi amaçlanmıştır.	Üç grupta meta analiz testleri yapılmıştır. Birinci grupta denetim ve denetim özellikleri, ikinci grupta kurumsal yönetim ve üçüncü grupta firmaya ait özellikler üzerinde meta regresyon tekniği kullanılarak 88 değişken ile analiz yapılmıştır.	Denetim görüşünün ve denetim değişkenlerinin denetim raporu gecikmesi üzerinde etkisi olduğu tespit edilmiştir. Dört büyük denetim firmaları ile çalışmak, denetim dışı hizmet almak ve denetçi rotasyonu denetim raporu gecikmelerini azaltmaktadır. Kurumsal yönetimin varlığı ve denetim komitesinde uzman üye yoğunluğu denetim raporu gecikmelerini azaltmaktadır. Firmaya özgü özellikler denetim raporu gecikmesini genel olarak artırırken, firmanın karlılık oranı denetim raporu gecikmesini azaltmaktadır.

2018	Fakhroddin M. Rezaei Norman M. Saleh	Audit Report Lag: The Role Of Auditor Type And Increased Competition In The Audit Market	Denetçi türünün (kamu ve özel) ve denetim pazarındaki artan rekabetin denetim raporu gecikmesi üzerindeki etkisinin araştırılması amaçlanmıştır.	İran'da 1999–2010 yıllarına ait Tahran Menkul Kıymetler Borsası'nda (TSE) listelenen firmaların yıllık raporlarından denetçi türü (kamu ve özel), denetim raporu gecikmesi ve müşteri firmaların diğer özelliklerine ilişkin veriler manuel olarak toplanmıştır. Örneklem sayısı 2.075 adet olarak belirlenmiştir ve OLS regresyon kullanılarak analiz yapılmıştır.	Denetim raporu gecikmesi özel denetçiler için kamu denetçilerine göre daha kısadır. İran denetim pazarında rekabet artıkça denetim raporu gecikmesi azalmaktadır ve daha yüksek verimlilik sağlanmaktadır. İran'da denetim raporu gecikmesi ortalama 82 gündür. Denetim piyasası rekabetinin denetim raporu gecikmesi ile negatif ilişkili olduğu tespit edilmiştir. Denetim raporu gecikmesi ve denetim kalitesi arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Denetim piyasası seviyesindeki yoğunlaşmanın daha uzun denetim raporu gecikmesine sebep olduğu tespit edilmiştir.

2015	Alan I. Blankley David N. Hurtt Jason E. MacGregor	Are Lengthy Audit Report Lags a Warning Signal?	Denetim raporu gecikmelerinin finansal tabloların gelecekte yeniden düzenleme olasılığına olan etkisinin araştırılması amaçlanmıştır.	Hipotezleri test etmek için iki aşamalı istatistiksel analiz kullanılmıştır. İlk aşamada denetim raporu gecikmesinin anormal veya beklenmedik kısmını tahmin etmek için güçlü bir regresyon modeli oluşturulmuştur. İkinci aşamada ise beklenmeyen denetim raporu gecikmesi ile gelecekteki yeniden düzenleme arasındaki ilişkiyi değerlendirmek için lojistik regresyon modeli kullanılmıştır.	Denetim raporu geciktikçe finansal tabloların gelecekteki yeniden düzenleme olasılığının fazlalaştığı tespit edilmiştir.
2015	Nigar Sultana Harjinder Singh J-L. W. M. Van der Zahn	Audit Committee Characteristics and Audit Report Lag	Denetim komitesi özelliklerinin Avustralyalı firmaların finansal raporlamasının güncelliğiyle ilişkili olup olmadığının belirlenmesi amaçlanmıştır.	2004–2008 yılları arasında Avustralya Menkul Kıymetler Borsası (ASX) tarafından listelenen 494 adet firma üzerinden toplanan veriler ile tanımlayıcı istatistikler, korelasyon analizi ve OLS regresyon analizi yapılmıştır.	Finansal uzmanlığa sahip denetim komitesi üyelerinin, denetim komitesi deneyiminin ve bağımsız olan denetim komitesi üyelerinin daha kısa denetim raporu gecikmesi ile ilişkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Denetim raporu gecikmesi ile denetim komitesi cinsiyet çeşitliliği, denetim komitesi büyüklüğü ve toplantı sıklığı arasında bir ilişki olduğuna dair kanıt bulunamamıştır.

2015	Santanu Mitra Hakjoon Song Joon Sun Yang	The Effect of Auditing Standard No. 5 on Audit Report Lags	PCAOB tarafından yayınlanan 5 numaralı denetim standardının denetim raporu gecikmeleri üzerinde etkisi olup olmadığının araştırılması amaçlanmıştır.	2006–2011 yılları arasında 6.037 adet firmadan alınan verilerle elde edilen 25.304 adet gözlem ile analiz yapılmıştır. Veriler Compustat üzerinden alınmıştır ve regresyon analizi kullanılmıştır.	PCAOB tarafından yayınlanan 5 numaralı denetim standardının, 2 numaralı denetim standardına göre daha düşük bir denetim raporu gecikmesi sağladığı sonucuna ulaşılmıştır. İç kontrol zayıflığı olan firmaların denetim raporu gecikmelerinin önemli ölçüde fazlalaştığı gözlemlenmiştir.
2013	Jongkyum Kim Andreas I. Nicolaou Miklos A. Vasarhelyi	The Impact of Enterprise Resource Planning (ERP) Systems on the Audit Report Lag	ERP sistemlerinin uygulanmasının bir şirketin mali yıl sonu ile denetim raporu tarihi arasındaki süreyi etkileyip etkilemediği araştırılmıştır.	ERP uygulaması ile denetim raporu gecikmesi arasındaki ilişkiyi log–normal süre modeli tahmin edilerek test edilmiştir.	ERP uygulamasının denetim raporu gecikmesiyle negatif ilişkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır. ERP sistemlerinin uygulanmasının iç kontrollerin etkinliği ile olumlu bir şekilde olduğu kanıtını desteklememektedir.
2013	Ummi J.B. Hashim Rashidah B.A. Rahman	Reviewing The Literature On Audit Report Lag And Corporate Governance	Denetim raporundaki gecikme ile ilgili literatür gözden geçirilmiştir.	Yıllar içerisindeki denetim raporu gecikmesi ve kurumsal yönetim mekanizmalarına ilişkin literatür incelenmiştir.	Denetim raporundaki gecikmelerin; şirket büyüklüğü, karlılık, kaldıraç, endüstri türü, denetim görüşü, denetçi türü, iştiraklerin sayısı ve haber türleri gibi firmaya özgü değişkenlere bağlı olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu değişkenlere ek olarak kurumsal yönetim özelliklerinin de denetim raporu gecikmesiyle ilişkili olduğu sonucuna ulaşan çalışmalara rastlamışlardır.

2012	Vishal Munsif K. Raghunandan Dasaratha V. Rama	Internal Control Reporting and Audit Report Lags: Further Evidence	İç kontrol sorunlarının düzeltilmesi ile denetim raporu gecikmesi arasındaki ilişkinin incelenmesi amaçlanmıştır.	2008–2009 yılları arasında listelenen firmaların verileri kullanılarak regresyon analizi yapılmıştır.	İç kontrol sistemindeki yetersizliklerin denetim raporu gecikmesini etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.
2012	W. Robert Knechel Divesh S. Sharma	Auditor-Provided Nonaudit Services and Audit Effectiveness and Efficiency: Evidence from Pre- and Post-SOX Audit Report Lags	Denetim dışı hizmetler ile denetim raporlarındaki gecikmelerden kanıtlar kullanılarak denetim dışı hizmetler ile hem denetim etkinliği hem de verimlilik arasındaki ilişki incelenmiştir.	Nihai örnek sayısı 2000–2003 dönemine ait 5.004 adet gözlem olarak belirlenmiştir ve lojistik regresyon kullanılarak analiz yapılmıştır. Ayrıca Hausman testi de kontrol edilmiştir.	Denetim dışı hizmetler ile denetim raporu gecikmesi arasında negatif bir ilişki tespit edilmiştir. Denetim ve denetim dışı hizmetlerin beraber sunulmasının denetimin etkinliğini azaltmadığı ve denetimin verimliliğini artırdığı sonucuna ulaşılmıştır.
2010	Paul Tanyi K. Raghunandan Abhijit Barua	Audit Report Lags after Voluntary and Involuntary Auditor Changes	Zorunlu ve gönüllü denetçi rotasyonunun denetim raporu gecikmesi üzerindeki etkisinin incelenmesi amaçlanmıştır.	2000–2002 yıllarına ait Compustat ve Audit Analytics veri tabanından elde edilen veriler ile regresyon analizi yapılmıştır.	Gönüllü olarak yapılan denetçi rotasyonunun denetim raporu gecikmesini azalttığı tespit edilmiştir.

Tablo 16: 2010-2019 Yılları Arasında Yayınlanan Uluslararası Literatürdeki Denetim Raporu Gecikmesi Üzerine Olan Çalışmalarda Geçen Denetim Raporu Gecikmesi Tanımları

YIL	YAZAR	BAŞLIK	DENETİM RAPORU GECİKMESİ TANIMI
2019	Errol G. Stewart Timothy D. Cairney	Audit Report Lag And Client Industry Homogeneity	Stewart ve Cairney'e göre denetim raporu gecikmesi, bir şirketin mali yıl sonu ile denetim raporunun imzalandığı tarih arasındaki gün sayısıdır.
2018	L.S. Wiyantoro F. Usman	Audit Tenure and Quality to Audit Report Lag in Banking	Wiyantoro ve Usman çalışmalarında, Habib ve arkadaşlarının 2011 yılında yaptıkları çalışmada tanımladıkları denetim raporu gecikmesini alıntılayarak şirketin finansal tablolarının denetiminin tamamlanma süresi olarak kabul etmişlerdir.
2018	Richard O. Akingunola Kenny A. Soyemi Rasaq Okunuga	Client Attributes and the Audit Report Lag in Nigeria	Akingunola, Soyemi ve Okunuga denetim raporu gecikmesini tanımlarken Carslaw ve Kaplan'ın tanımına atıfta bulunarak; denetim raporu gecikmesinin muhasebe yılı sonu, finansal tabloların hazırlanması ve denetim raporu arasındaki zaman boşluğu olduğunu ifade etmişlerdir.
2018	Nouha Khoufi Walid Khoufi	An Empirical Examination Of The Determinants Of Audit Report Delay in France	Nouha Khoufi ve Walid Khoufi çalışmalarında, Courteau ile Zeghal'in 1999 yılında ele aldığı ve Munsif ile arkadaşlarının da 2012 yılında aynısını savunduğu denetim raporu gecikmesi tanımını alıntılamışlardır. Courteau ve Zeghal'e göre denetim raporu gecikmesi, mali tablolarda denetçilerin kapanış tarihi ile genel rapor imza tarihi arasındaki takvim günü sayısıdır.

2018	Murat Ocak Evrim Altuk Özden	Signing Auditor-Specific Characteristics And Audit Report Lag: A Research From Turkey	Ocak ve Özden çalışmalarında, Bamber ve arkadaşlarının 1993 yılında ele aldığı denetim raporu gecikmesi tanımına atıf yapmışlardır. Bu tanıma göre denetim raporu gecikmesi; bir şirketin mali yıl sonu ile denetim raporu tarihi arasındaki dönemdir.
2018	Wan N. Wan Hussin Hasan M.Bamahros Siti N. Shukeri	Lead Engagement Partner Workload, Partner-Client Tenure And Audit Reporting Lag Evidence From Malaysia	Hussin, Bamahros ve Shukeri 'ne göre denetim raporu gecikmesi; mali yıl sonu ile denetçi rapor tarihi arasındaki gecikme süresidir.
2018	Ahsan Habib Hedy Jiaying Huang	Abnormally Long Audit Report Lags And Future Stock Price Crash Risk: Evidence From China	Habib ve Huang çalışmalarında, Bamber ve arkadaşlarının 1993 yılında ele aldığı denetim raporu gecikmesi tanımına atıf yapmışlardır. Bu tanıma göre denetim raporu gecikmesi; bir şirketin mali yıl sonu ile denetim raporu tarihi arasındaki dönemdir ve yabancıların denetim verimliliğini ölçmesine olanak tanıyan, gözlemlenebilir denetim çıktılarındandır.
2018	Ahsan Habib Md. B. U. Bhuiyan Hedy Jiaying Hung Muhammad S. Miah	Determinants of Audit Report Lag: A Meta - Analysis	Habib, Bhuiyan, Hung ve Miah çalışmalarında, Bamber ve arkadaşlarının 1993 yılında ele aldığı denetim raporu gecikmesi tanımına atıf yapmışlardır. Bu tanıma göre denetim raporu gecikmesi; bir şirketin mali yıl sonu ile denetim raporu tarihi arasındaki dönemdir.
2018	Fakhroddin M. Rezaei Norman M. Saleh	Audit Report Lag: The Role Of Auditor Type And Increased Competition In The Audit Market	Newton ve Ashton'ın 1989 yılında yapmış olduğu denetim raporu gecikmesi ile ilgili açıklama çalışmada alıntılanmıştır; denetim raporu gecikmesi, müşterinin mali yıl sonu ile denetim raporu tarihi arasındaki geçen zaman dilimidir.

2015	Alan I. Blankley David N. Hurtt Jason E. MacGregor	Are Lengthy Audit Report Lags a Warning Signal?	Blankley, Hurtt ve MacGregor'a göre denetim raporu gecikmesi, mali yıl sonu ile denetim raporu tarihi arasındaki süre uzunluğudur.
2015	Nigar Sultana Harjinder Singh J-L. W. M. Van der Zahn	Audit Committee Characteristics and Audit Report Lag	Sultana, Singh ve Zahn'a göre denetim raporu gecikmesi; paydaşlara zamanında bilgi vermeyerek finansal bilgilerin kalitesini tehlikeye atan bir unsurdur.
2015	Santanu Mitra Hakjoon Song Joon Sun Yang	The Effect of Auditing Standard No. 5 on Audit Report Lags	Mitra, Song ve Yang'a göre denetim raporu gecikmesi, finansal tablo kullanıcılarının zamanında muhakeme ve karar verme süreçlerini etkileyen kritik bir unsurdur.
2013	Jongkyum Kim Andreas I. Nicolaou Miklos A. Vasarhelyi	The Impact of Enterprise Resource Planning (ERP) Systems on the Audit Report Lag	Nicolaou ve Vasarhelyi'e göre denetim raporu gecikmesi gün sayısına göre ölçülen süredir ve Givoly ile Palman'ın 1982 yılında üzerinde durduğu denetim raporu gecikmesinin finansal tabloların bilgi sağladığı karar alıcılarla ilişkili belirsizlik seviyesinin artıracağı ve sonuç olarak bu raporların yararlılığını bozabileceğinin muhtemel olduğu konusuna da atıfta bulunmuşlardır.
2013	Ummi J.B. Hashim R.B.A. Rahman	Reviewing The Literature On Audit Report Lag And Corporate Governance	Hashim ve Rahman'a göre zamanlılık kavramı, kural koyucuların dayattığı zaman dilimi içinde finansal raporların sunulması anlamına gelir. Denetim raporu gecikmesi de dayatılan süre zarfında denetim raporunun yayınlanmamış olmasını ifade eder.
2012	Vishal Munsif K. Raghunandan Dasaratha V. Rama	Internal Control Reporting and Audit Report Lags: Further Evidence	Munsif, Raghunandan ve Rama'ya göre finansal bilgilerin yararlı olmasını sağlayan temel özelliklerden biri zamanlılıktır. Ayrıca denetim raporunda yaşanan gecikmeler de denetlenen finansal tablolarda yer alan finansal bilgilerin kalitesini düşürmektedir.

2012	W. Robert Knechel Divesh S. Sharma	Auditor-Provided Nonaudit Services and Audit Effectiveness and Efficiency: Evidence from Pre- and Post-SOX Audit Report Lags	Knechel ve Sharma, Newton ve Ashton'ın 1989 yılında yapmış olduğu denetim raporu gecikmesi ile ilgili açıklamayı çalışmalarında alıntılamışlardır; denetim raporu gecikmesi, müşterinin mali yıl sonu ile denetim raporu tarihi arasındaki geçen zaman dilimidir.
2010	Paul Tanyi K. Raghunandan Abhijit Barua	Audit Report Lags after Voluntary and Involuntary Auditor Changes	Tanyi, Raghunandan ve Barua denetim raporu gecikmesini muhasebe yılı sonu, finansal tabloların hazırlanması ve denetim raporu arasındaki gün sayısı olarak kabul etmişlerdir.

4. BÖLÜM: DENETİM RAPORU GECİKMESİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Çalışmanın araştırma bölümünde araştırmanın amacına, hipotezlerine ve modeline, önemine, sınırlarına, örnekleminin belirlenmesine, araştırma yöntemine, bulgu ve sonuçlarına yer verilmiştir.

4.1. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmada Türkiye'de yerleşik şirketler için bağımsız denetim firmalarının düzenledikleri denetim raporlarının gecikme sürelerinin ne kadar olduğu ve bir takım faktörlerin (denetçi görüşü, denetçi cinsiyeti ve denetlenen firma bazlı bir takım değişkenler) denetim raporu gecikmesi üzerinde etkisinin olup olmadığını araştırmak amaçlanmıştır.

4.2. Araştırmanın Hipotezleri ve Modeli

Ulusal ve uluslararası literatür incelendiğinde denetim firmalarının olumlu görüş dışında bir görüş bildirmeye daha az istekli olmaları nedeniyle, olumlu görüş dışında bir görüş bildirmenin denetim raporunda gecikmeye sebep olduğu sonucuna ulaşan çalışmalar bulunmaktadır. Bu çalışmaları Whittred 1980 yılında, Ashton ve diğerleri 1987 yılında, Carslaw ve Kaplan 1991 yılında, Bamber ve Schoderbeck 1993 yılında, Che Ahmed ve Abidin 2008 yılında, Baldacchino, Grech, Farrugia ve Tabone 2016 yılında ele almışlardır (alıntılayan Ocak ve Özden, 2018). Bu çalışmada, aynı görüşün hakim olduğunu düşünüyor ve aşağıdaki hipotezi kuruyoruz.

Literatüre dayanarak ilk hipotezimiz;

H_1: Denetim raporuna olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi ile denetim raporunun gecikmesi arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki vardır.

Bağımsız denetim, işin gerektirdiği sayı ve nitelikte denetçiden oluşan denetim ekipleri tarafından gerçekleştirilir. Bağımsız denetim ekibi, belirli bir bağımsız denetim görevini yerine getirmek üzere, sorumlu denetçi ve onun sorumluluğu altında görev yapan bağımsız denetçilerden oluşan ekip olarak tanımlanır (KGK – Bağımsız Denetim Yönetmeliği 4. Madde/c). Denetim ekipleri, denetlenen işletmenin büyüklüğü, faaliyetleri ile tabi olduğu düzenlemelerin özelliği ve benzeri hususlar dikkate alınarak denetimi Kurum düzenlemelerine uygun bir şekilde gerçekleştirebilecek yetki, bilgi, beceri ve tecrübeye sahip olan yeterli sayıda denetçiden oluşturulur (KGK – Bağımsız Denetim Yönetmeliği 27. Madde/1). Bağımsız denetim, denetim raporunu imzalamakla yetkili olan sorumlu denetçinin kontrolü ve gözetimi altında yapılır (KGK – Bağımsız Denetim Yönetmeliği 27. Madde/4). Sorumlu denetçi, belirli bir bağımsız denetim faaliyetinin yürütülmesinden sorumlu tutulan ve bu denetime ait raporun denetimi üstlenenler adına imzalanmasına yetkili kılınan bağımsız denetçidir (KGK – Bağımsız Denetim Yönetmeliği 4. Madde/ş). Sorumlu denetçi, denetim ekibi üyeleri ile denetim faaliyetinin planlanmasından, bir denetim stratejisinin oluşturulmasından, denetimin zamanlamasından ve denetim aşamalarında önemli kararlar almaktan sorumludur (Gül, Wu ve Young, 2013). Sorumlu denetçinin cinsiyeti, deneyimi, eğitim düzeyi, medeni durumu vb. gibi farklı özellikleri, sorumlu denetçinin denetim raporu gecikmesi üzerindeki sonuçlarını etkiler (Nelson ve Tan, 2015). Denetim raporları, finansal tablolardaki bilgilerin tahmin ve geri bildirim değeri nedeniyle zamanında sunulmalıdır. Bağımsız denetimin planlayıcısı olan sorumlu denetçinin özellikleri, denetim çalışmalarının gerçekleştirilmesinde ve denetim raporlarının zamanında sunulmasında önemli rol oynayabilir. Sorumlu denetçinin deneyim, eğitim düzeyi, elde edilen mesleki sertifikaları ve cinsiyeti gibi özellikleri, denetim işlerinin gerçekleştirilmesinde kritik faktörlerdir ve bu özellikler denetim ekibinin üyelerini, denetim kalitesini ve özellikle denetim raporunun zamanlamasını etkileyebilir (Ocak ve Özden, 2018).

Ulusal ve uluslararası literatür incelendiği zaman, kadın denetçilerin iş hayatlarında erkek denetçilere göre daha az risk almaktan kaçındığı ve etik kurallara daha çok uyduklarına dair çalışmalar mevcuttur. Buna ek olarak

Gül ve diğerleri (2013) tarafından yapılan çalışmada; kadın denetçilerin, daha detaycı oldukları için finansal tabloların doğru bilgileri yansıtıp yansıtmadığına ve güvenilir olup olmadığına karar vermek için denetim çalışmalarında erkek denetçilere göre daha çok emek sarf ettiklerine değinilmiştir (alıntılayan Ocak ve Özden, 2018).

Bu çalışmalar ışığında ikinci hipotezimiz;

H_2: Denetim raporunu imzalayan sorumlu denetçinin kadın olması ile denetim raporunun gecikmesi arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki vardır.

Hipotezler doğrultusunda araştırma modelimiz;

$\mathbf{y = x_1 + x_2 + x_3 + x_4 + x_5 + x_6 + x_7}$ şeklinde belirlenmiştir. Aşağıda Şekil-6'da modelde kullanılan değişkenlere ilişkin açıklamalar verilmiştir.

Şekil 6: Araştırma Modelinin Açıklanması

Değişken	**Açıklama**
y	Mali yıl sonu ile denetim raporu yayınlanma tarihi arasındaki gün sayısı
x_1	Sorumlu denetçinin cinsiyetinin kadın olması
x_2	Denetim raporunda olumlu görüş türü dışında (şartlı görüş, olumsuz görüş, görüş bildirmekten kaçınma) görüş bildirme
x_3	Denetlenen firmanın aktifler toplamının logaritması
x_4	Denetlenen firmanın dört büyük denetim firması (Deloitte, KMPG, PwC, E&Y) tarafından denetlenmesi
x_5	Denetlenen firmanın kaldıraç oranı
x_6	Denetlenen firmanın karlılık oranı
x_7	Denetlenen firmanın piyasa değerinin defter değerine oranı

Araştırma modelinde açıklanan değişkenlerden:

- **Bağımlı değişkenimiz;** y= Mali yıl sonu ile denetim raporu yayınlanma tarihi arasındaki gün sayısı,

- **Test ettiğimiz değişkenler;**
  - x_1= Sorumlu denetçinin cinsiyetinin kadın olması ve
  - x_2= Denetim raporunda olumlu görüş türü dışında (şartlı görüş, olumsuz görüş, görüş bildirmekten kaçınma) görüş bildirme,

- **Kontrol değişkenlerimiz ise;**
  - x_3= Denetlenen firmanın aktifler toplamının logaritması,
  - x_4= Denetlenen firmanın dört büyük denetim firması (Deloitte, KMPG, PwC, E&Y) tarafından denetlenmesi,
  - x_5= Denetlenen firmanın kaldıraç oranı,
  - x_6= Denetlenen firmanın karlılık oranı ve
  - x_7= Denetlenen firmanın piyasa değerinin defter değerine oranı olarak belirlenmiştir.

4.3. Araştırmanın Önemi

İşletmeler tarafından hazırlanan finansal tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin incelenmesi için yapılan bağımsız denetim faaliyetinin çıktısı denetim raporlarıdır. Bağımsız denetimin unsurlarından biri de bağımsız denetimin sistematik bir süreç olmasıdır. Bağımsız denetim sürecinin son evresi ise denetçilerin işletmelerin hazırladığı finansal tabloları inceleyerek finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği hakkında verdikleri nihai kararı açıkladıkları denetim raporlarıdır. Denetim raporları, denetçi ile denetlenen işletmelerle ilgilenen kişiler arasındaki tek iletişim yoludur. Denetim raporlarının şeffaf bir şekilde, hesap verebilir olarak, objektif bir gözle, etik kurallara uygun davranılarak ve Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayınlanan standartlara uygun olarak hazırlanmış olması

denetim raporundan yararlanan tarafların denetim raporuna olan güvenini artırır. Denetim raporlarının en önemli özelliklerinden biri verimliliktir. Verimlilik raporların içerdiği bilgilerin doğruluğu, güvenilirliği, kalitesi ve zamanlılığıyla ilgilidir. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'na (Financial Accounting Standards Board – FASB) göre verimliliğin en nitel özelliği zamanlılıktır. Denetim raporlarında açıklanan bilgilerin kullanışlılığı zaman geçtikçe azalmaktadır. Denetim raporlarının zamanında yayınlanması finansal bilgi kullanıcıları açısından önemli bir kriterdir. Denetim raporları zamanında yayınlanmazsa; işletmeler tarafından hazırlanan finansal tablolarda yer alan finansal bilgilerin doğru ve gerçekliği onaylanmamış olur, böylelikle bilgi asimetrisi artar ve yatırımcıların yatırım kararlarında belirsizlik seviyesi yükselir. Denetim raporları, finansal tablolardaki bilgilerin tahmin ve geri bildirim değeri nedeniyle zamanında sunulmalıdır. Finansal bilgi kullanıcıları açısından, finansal tablolara olan güvenin öneminin büyüklüğü yanında zamanında sunulması da büyük derecede önemli bir husustur. Zamanında sunulmayan bir denetim raporu, yatırımcılara güven sağlayamayacağı için müşteri firmanın yatırımcı kaybetmesine sebep olabilir. Aynı şekilde kredi verenler için de zamanında sunulmamış bir denetim raporu olumsuz etki yaratabilir. Yapılan bağımsız denetimin çıktısı olan denetim raporunun zamanında sunulması arzu edilen bir husus olduğundan, tezin önemi artmaktadır.

4.4. Araştırmanın Sınırları

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından sicile kaydedilen 277 adet ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından bağımsız denetimle yetkilendirilmiş 104 adet bağımsız denetim firmasının bulunmasına rağmen, 66 adet denetim firmasının aktif olarak bağımsız denetim yaptığı Kamu Aydınlatma Platformu'ndan (www.kap.gov.tr) alınan verilerle denetim firması ve müşteri eşleştirmesi yapılarak teker teker tespit edilmiştir.

Aktif olarak bağımsız denetim yapan 66 adet denetim firmasının müşteri eşleştirmesi yapıldığında, www.kap.gov.tr adresinden 646 adet müşteri firmaya ulaşılmıştır. Ulaşılan 646 adet müşteri firmanın sektörleri incelendiğinde; farklı finansal raporlama formatına ve dönem sonu değerleme ilkelerine sahip olan finans sektörüne, inşaat sektörüne, maden sektörüne ve spor kulüplerine ait 431 adet müşteri firmanın analize dahil edilmemiş olması tezin sınırlarını oluşturmaktadır.

Araştırmaya dahil edilmeyen ve Mali Kuruluşlar sektörüne ait olan;

- Bankalar,
- Sigorta Şirketleri,
- Finansal Kiralama ve Faktoring Şirketleri,
- Holdingler ve Yatırım Şirketleri,
- Aracı Kurumlar,
- Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları,
- Menkul Kıymet Yatırım Ortaklıkları,
- Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklıkları örneklemden çıkarılmıştır.

Aynı şekilde Maden ve Taş Ocakçılığı sektörüne ait olan;

- Kömür ve Linyit Madenciliği,
- Ham Petrol ve Doğalgaz Çıkartılması,
- Metal Cevheri Madenciliği,
- Diğer Madencilik ve Taş Ocakçılığı ile

Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler sektörüne ait olan;

- Sanat, Eğlence, Boş Zamanları Değerlendirme Hizmetleri,
- İnsan Sağlığı ve Sosyal Hizmetler,
- Yaratıcı Sanatlar, Gösteri Sanatları ve Eğlence Faaliyetleri,
- Spor Faaliyetleri, Eğlence ve Oyun Faaliyetleri ve

İnşaat ve Bayındırlık sektörüne ait olan; İnşaat ve Bayındırlık İşleri ile ilgili işletmelerin verileri analize dahil edilmemiştir.

Analize dahil edilen sektörler;

- İmalat sektörü,
- İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri sektörü,
- Teknoloji sektörü,
- Toptan ve Perakende Ticaret, Lokantalar ve Oteller sektörü ve
- Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme sektörü olarak belirlenmiştir.

Ocak ve Özden 2018 yılında yaptıkları çalışmada denetim raporunu imzalayan denetçinin cinsiyet ve eğitim düzeylerinin denetim raporu gecikmesi üzerinde olumlu bir etkisi olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Ayrıca dört büyük denetim firmasında çalışan denetçilerin daha fazla denetim raporu gecikmesine sebep oldukları sonucuna da ulaşmışlardır. Denetçilerin cinsiyetlerinin yanı sıra eğitim seviyelerinin de denetim raporu gecikmesi üzerinde etkisi olduğunu test ederek yüksek lisans ve doktora eğitimine sahip denetçilerin daha fazla denetim raporu gecikmesine yol açtıkları sonucunu elde etmişlerdir. Bunlara ek olarak, kadın denetçilerin daha fazla denetim raporu gecikmesine sebep olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Denetim raporu gecikmesine ilişkin yapılan çalışmalar çeşitli kategorilere ayrılmıştır. Birinci kategorideki çalışmalar, denetim firmasının özelliklerini içerir. Örneğin; denetim firmasının büyüklüğü, denetim firması ile denetlenen firma arasındaki görev süresini ve denetim firmasının uzmanlığı gibi faktörlerin denetim raporu gecikmesi üzerindeki etkisini araştırır. Birinci kategorideki çalışmaları; Ashton, Willingham ve Elliott 1987 yılında, Carslaw ve Kaplan 1991 yılında, Ng ve Tai 1994 yılında, İmam, Ahmed ve Han 2001 yılında, Ahmed 2003 yılında, Ahmad ve Kamarudin 2003 yılında, Leventis, Weetman ve Caramanis 2005 yılında, Owusu-Ansah ve Leventis 2006 yılında, Lee, Mande ve Oğlu 2009 yılında, Türel 2010 yılında, Lee ve Jahng 2008 yılında, Özkan, Karaibrahimoğlu, Acar ve Öz 2013 yılında, Wan-Hussin ve Bamahros 2013 yılında, Erer ve Cömert 2014 yılında, Dao ve Pham 2014 yılında, Blankley ve arkadaşları 2014 yılında, Whitworth ve Lambert 2014 yılında, Chan, Lou ve Mo 2014 yılında ele almışlardır (alıntılayan Ocak ve Özden, 2018).

İkinci kategorideki çalışmalar, denetlenen firmanın özelliklerini içerir. Örneğin, denetlenen firmanın büyüklüğü, kaldıracı, yaşı ve sektörü gibi özelliklerin denetim raporu gecikmesi üzerindeki etkisini araştırır. İkinci kategorideki çalışmaları; Dyer ve McHugh 1975 yılında, Davies ve Whittred 1980 yılında, Carslaw ve Kaplan 1991 yılında, Owusu-Ansah 2000 yılında, Ahmad ve Kamarudin 2003 yılında, Ismail ve Chandler 2004 yılında, Doğan ve arkadaşları 2007 yılında, Ahmed ve Hossein 2010 yılında, Shukeri ve Nelson 2011 yılında, Abidin ve Ahmad-Zaluki 2012 yılında, Alkhatib ve Marji 2012 yılında, Erer ve Cömert 2014 yılında, Dao ve Pham 2014 yılında, Sakka ve Jarboui 2015 yılında ele almışlardır (alıntılayan Ocak ve Özden, 2018).

Üçüncü kategorideki çalışmalar, yönetim bileşenlerinin özelliklerini içerir. Örneğin, yönetim kurulu, yönetim kurulu komiteleri ve mülkiyet yapısı gibi özelliklerin denetim raporu gecikmesi üzerindeki etkisini araştırır. Üçüncü kategorideki çalışmaları; Ishak, Sidek ve Rashid 2010 yılında, Apadore ve Noor 2013 yılında, Mouna ve Anis 2013 yılında, Abernathy, Beyer, Masli ve Stefaniak 2014 yılında, Sultana, Singh ve Van der Zahn 2014 yılında ele almışlardır (alıntılayan Ocak ve Özden, 2018).

Dördüncü kategorideki çalışmalar, bağımsız denetçinin özelliklerini içerir. Örneğin, denetçinin eğitim düzeyi, cinsiyeti, deneyimleri, yaşı, denetçi görüşü ve denetim ücreti gibi özelliklerin denetim raporu gecikmesi üzerindeki etkisini araştırır. Dördüncü kategorideki çalışmaları; Zerni 2012 yılında, Karjalainen, Niskanen ve Niskanen 2013 yılında, Gül ve arkadaşları 2013 yılında, Sutaryo ve Lase 2015 yılında, Chiang, Lin ve He 2015 yılında, Ernstberger, Koch ve Tan 2015 yılında, Hardies, Breesch ve Branson 2016 yılında ele almışlardır (alıntılayan Ocak ve Özden, 2018).

Araştırmada kullanılan veriler www.kap.gov.tr adresinden tek tek yıllık denetim raporları indirilerek elde edilmiştir. Araştırmada sorumlu denetçilerin denetim raporu gecikmesi üzerindeki etkisi araştırılırken sadece cinsiyet değişkeni ele alınmıştır. Sorumlu denetçilerin cinsiyetleri, indirilen yıllık denetim raporlarından elde edilen isimlerden yola çıkarak analizde

kullanılmak üzere bir veri haline getirilmiştir. Unisex isimler ile karşılaşıldığında denetim firmalarının internet sitelerinden kontrol edilerek, denetim raporlarında imzası bulunan sorumlu denetçilerin cinsiyetleri veri haline dönüştürülmüştür. Veri toplama aşamasında anket yöntemi kullanılmadığından sorumlu denetçilerin denetim raporu gecikmesini etkileyen diğer özellikleri (eğitim düzeyi, deneyimleri, yaşı, medeni durumu, sahip olduğu sertifikaları vb.) analize dahil edilmemiştir. Literatürde yer alan, sorumlu denetçilerin denetim raporu gecikmesi üzerindeki etkisini ortaya koyan diğer değişkenlerin (eğitim düzeyi, deneyimleri, yaşı, medeni durumu, sahip olduğu sertifikaları vb.) analize dahil edilmemiş olması çalışmanın bir diğer sınırını oluşturmaktadır.

4.5. Örneklemin Belirlenmesi

Araştırmanın evreni Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından bağımsız denetimle yetkilendirilmiş 104 adet bağımsız denetim firması olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla araştırmanın evreni 104 adettir.

Denetim firmalarına müşteri eşleştirmesi yapılarak 2019 yılında aktif olarak bağımsız denetim faaliyetini yapan 66 adet denetim firması tespit edilmiştir. Böylelikle araştırmanın örneklem seçiminde olasılığa dayalı olmayan örneklem türlerinden kolayda örneklem yöntemi kullanılmıştır ve örneklem sayımız da 66 adet denetim firmasının aktif olarak denetlediği 646 adet müşteri firma olarak belirlenmiştir.

Aktif olarak denetlenen 646 adet müşteri firmanın da 431 adedi finans sektörüne, inşaat sektörüne, maden sektörüne ve spor kulüplerine ait olduğu için bu sektörlerin farklı finansal raporlama formatlarına sahip olmasından dolayı analize dahil edilmemiştir. Araştırma; 215 adet müşteri firma üzerinden elde edilen 2014–2018 yıllarına ait 1.075 adet gözlem ile yapılmıştır.

4.6. Araştırma Yöntemi

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve Kamu Aydınlatma Platformu'ndan (www.kap.gov.tr) alınan bilgiler doğrultusunda; günümüzde 104 adet denetim firmasının SPK tarafından bağımsız denetim ile yetkilendirilmiş olmasına rağmen bunların sadece 66 tanesi bağımsız denetim yapmaktadır. Aktif olarak bağımsız denetim yapan 66 adet denetim firması için müşteri eşleştirmesi yapılarak 646 adet müşteri firmanın 2014–2018 yılları arasında yayınlanan yıllık denetim raporlarına www.kap.gov.tr adresinden manuel olarak ulaşılmıştır.

Denetim raporları incelenerek; müşteri (denetlenen) firma adı, denetim şirketi adı, denetim türü, denetçi görüş türü, sorumlu denetçi adı soyadı, sorumlu denetçi cinsiyeti ve denetim raporu tarihleri alınarak veri seti oluşturulmuştur.

Veri setine; kontrol değişkenlerimiz olan müşteri firmaların aktif toplamları, kaldıraç oranları, karlılık oranları ve piyasa değerlerinin defter değerlerine oranları elektronik yayıncılık veri iletişimi şirketi olan Financial Information News Network (FİNNET) firmasının internet adresinden (www.finnet.com.tr) alınarak dahil edilmiştir.

Toplanan verilerin içinden finans sektörüne (banka, menkul değer, menkul kıymet, portföy ve varlık yönetimi, yatırım ortaklığı) ait veriler analize dahil edilmemiştir. Bunun sebebi, finans kuruluşlarının farklı finansal raporlama formatına sahip olmasıdır. Örneğin, bankaların raporlarında alacak kalemi çok fazla yer kapladığından sağlıklı sonuç elde edilemeyecektir.

Kalan verilerin içinden farklı finansal raporlama formatına sahip olan inşaat sektörü ve maden sektörüne ait veriler de analize dahil edilmemiştir. Bunun sebebi de inşaat ve maden sektörünün farklı finansal raporlama formatına sahip olmalarının yanında farklı değerleme ilkelerine de sahip olmasıdır. Örneğin, maden sektöründe dönem sonu değerleme ilkeleri farklı olduğundan bu durum aktif toplamına yansır ve sağlıklı sonuç elde edilemez.

Son olarak, futbol şirketlerinin mali yıl sonu 31 Aralık olarak değil de 30 Haziran olarak kabul edildiği için finansal raporlama tarihleri ve dolayısıyla denetim raporu yayınlama tarihi de değişeceğinden analize dahil edilmemiştir.

Finans sektörüne, inşaat sektörüne, maden sektörüne ve spor kulüplerine ait 431 adet müşteri firmanın verileri çıkarılınca; veri setinde 215 adet müşteri firmanın verileri kalmıştır.

Kalan 215 adet müşteri firmanın 2014–2018 yıllarına ait bilgileriyle oluşturulan 1.075 adet gözlem içeren veri seti ile STATA programında analiz yapılmıştır. Analiz beş aşamadan oluşmaktadır. İlk olarak tanımlayıcı istatistik sonuçlarına bakılmıştır. Daha sonra t-testleri yapılmıştır. Üçüncü aşama olarak korelasyon analizi ile değişkenler arasındaki ilişkiye bakılmıştır ve son olarak da EKK (En Küçük Kareler) olarak da bilinen OLS (Ordinary Least Squares) regresyon analizi ile Negatif Binomial Regresyon analizi yapılarak sonuca ulaşılmıştır.

4.7. Bulgular ve Analiz

Bu bölümde sırasıyla; tanımlayıcı istatistik sonuçları, t-testleri sonuçları, korelasyon analizi sonuçları, OLS regresyon analizi sonuçları ve Negatif Binomial Regresyon analizi sonuçları yer almaktadır.

4.7.1. Tanımlayıcı İstatistik

Tablo-17'de OLS regresyon modelinde yer alan değişkenlere ait ortalama (mean), standart sapma (std. dev.), gözlem sayısı, maksimum ve minimum değerleri, basıklık değeri olan Kurtosis değerleri ve çarpıklık değeri olan Skewness değerlerine yer verilmiştir.

Yapılan çalışmada;

- İmalat sektörüne,
- İdari ve destek hizmet faaliyetleri sektörüne,
- Teknoloji sektörüne,
- Toptan ve perakende ticaret, lokantalar ve oteller sektörüne ve
- Ulaştırma, depolama ve haberleşme sektörüne ait veriler kullanılmıştır.

Tablo-17'de yer alan tanımlayıcı istatistiklere bakıldığında analizde 1.075 adet gözlemin kullanıldığı görülmektedir. Analize dahil edilen 215 adet şirketin 2014–2018 yıllarına ait 5 yıllık verileri kullanılarak analiz yapılmıştır.

Analizde kullanılan değişkenler;

- *fark:* Mali yıl sonu ile denetim raporu yayınlanma tarihi arasındaki gün sayısını,
- *size:* Denetlenen firmanın aktifler toplamının logaritmasını,
- *kaldirac:* Denetlenen firmanın kaldıraç oranını,
- *roa:* Denetlenen firmanın karlılık oranını,
- *pddd:* Denetlenen firmanın piyasa değerinin defter değerine oranını,
- *cinsiyet:* Sorumlu denetçinin cinsiyetinin kadın olduğunu,
- *olumludisindakiler:* Denetim raporunda olumlu görüş türü dışında (şartlı görüş, olumsuz görüş, görüş bildirmekten kaçınma) görüş bildirdiğini,
- *big4:* Denetlenen firmanın dört büyük denetim firması (Deloitte, KMPG, PwC, E&Y) tarafından denetlendiğini ifade etmektedir.

Tablo-17'ye bakıldığında iki değişkenin isimlerinin başında 'ln' olduğu görülmektedir. Bunun anlamı, bu değişkenlerin doğal logaritmasının alınmış olmasıdır. Hem *fark* değişkeninin hem de *size* değişkeninin logaritması alındı. Çünkü bu verilerde yer alan rakamlar diğer rakamlara göre çok daha büyüktü. Ayrıca hem *fark* değişkeni hem de *lnfark* değişkeni analize dahil edilmiştir. Bunun sebebi, *fark* değişkeninin bazı çalışmalarda normal formu ile bazı çalışmalarda ise logaritmik formu ile kullanılmış olmasıdır. Bu yüzden iki şekliyle analize dahil edilmiştir.

Tablo-17'nin son iki sütununa bakıldığında basıklık değeri olan kurtosis değerleri ve çarpıklık değeri olan skewness değerleri görülmektedir. Kurtosis (basıklık) değerlerinin normal dağılım varsayımı altında üçe yakın olması istenir. Skewness (çarpıklık) değerlerinin ise normal varsayımı altında sıfıra yakın olması istenir. Verilerin Kurtosis ve Skewness değerleri tanımlayıcı istatistik tablosunda olduğu gibidir.

SPK'nın yayınladığı "SERMAYE PİYASASINDA FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN ESASLAR TEBLİĞİ (II-14.1)" başlıklı tebliğde yer alan 3. Bölümün içinde bulunan "Yıllık Finansal Raporların Bildiriminde Süreler" başlığı altında yazan bilgilere göre; yıllık denetim raporlarının konsolide olmayan raporlar için yıl sonundan itibaren 60 gün içinde, konsolide olan raporlar için ise yıl sonundan itibaren 70 gün içinde yayınlanması gerekmektedir.

"Yıllık finansal raporların bildiriminde süreler
MADDE 10 – (Başlığı iile birlikte değişik:RG-3/2/2017-29968)

(1) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem gören işletmeler, yıllık finansal raporlarıyla bunlara ilişkin Kurulun bağımsız denetim düzenlemelerinde öngörülen bağımsız denetim raporlarını;

a) Konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğünün bulunmadığı durumlarda, hesap dönemlerinin bitimini izleyen 60 gün,

b) Konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğünün bulunduğu durumlarda, hesap dönemlerinin bitimini izleyen 70 gün içinde 12 ve 12/A maddelerinde belirlenen usullere uygun olarak bildirir."

Tablo-17'de yer alan tanımlayıcı istatistikler, analizi yapılan şirketlerin SPK'nın uyguladığı düzenlemelere genel olarak uyduğunu göstermektedir. Mali yıl sonu ile denetim raporu yayınlanma tarihi arasındaki gün sayısını ifade eden *fark* değişkenine bakıldığında; ortalama denetim raporu yayınlama süresinin 59 gün olduğu ve firmaların denetim raporlarını minimum 21 günde, maksimum 95 günde yayınladığı söylenebilir. Firmaların büyüklüğünü temsil eden *lnsize* değişkeninin doğal logaritmasının ortalamasının 19,63; minimum değerinin 15,05 ve maksimum değerinin 25,41 olduğu görülmektedir.

Analizde kullanılan değişkenlerden *kaldirac, roa* ve *pddd* değişkenleri oransal ifadelerdir. Kaldıraç oranı, bir işletmenin finansal yapısının analizinde kullanılır (Elmas ve Ardıç; 2018: 131). Kaldıraç oranı, borç oranı olarak da bilinir ve borçların toplam aktiflere bölünmesiyle hesaplanır. Hesaplama sonucunda ulaşılan oran, varlıkların ne kadarının borçlar ile finanse edildiğini gösterir. Borç oranı, işletmede aktiflerin yüzde kaçının yabancı kaynaklarla finanse edildiğini gösterir (Elmas ve Ardıç; 2018: 138). Tanımlayıcı istatistik sonuçlarına göre, firmaların ortalama kaldıraç oranının %50 olduğu ve minimum %0,054 kaldıraca sahip olan firmalar ile maksimum %99 kaldıraçla çalışan firmaların olduğu görülmektedir. Roa (Return on Assets) yani karlılık oranı, varlıkların kazanma gücü oranı olarak da ifade edilebilir ve firmaların varlıklarının yüzde kaç oranında kar ettiğini gösterir. Firmaların performansını gösteren bir orandır. Karlılık oranı, bir işletmenin karının ölçülmesinde ve yeterli olup olmadığının değerlendirilmesinde kullanılır (Elmas ve Ardıç; 2018: 146). Tanımlayıcı istatistik sonuçlarına göre, firmaların ortalama karlılık oranının %4 olduğu ve minimum -%135 karlılığa sahip olan firmalar ile maksimum %74 karlılığa sahip olan firmaların olduğu görülmektedir. PD/DD, piyasa değerinin defter değerine oranıdır. Bu oran bir hisse senedinin piyasa fiyatı ile muhasebe değerini karşılaştırmak için kullanılır. PD/DD, şirket değerlemesinde kullanılan önemli bir orandır ve büyüme hızını temsil eder. İşletmelerin en önemli amaçlarından bir tanesi büyümedir (Elmas ve Ardıç; 2018: 150). Büyüme oranı, bir işletmenin büyüme durumunun değerlendirilmesinde kullanılır (Elmas ve Ardıç; 2018: 131). Tanımlayıcı istatistik sonuçlarına göre, firmaların ortalama PD/DD

oranının %2 olduğu ve minimum %0 orana sahip olan firmalar ile maksimum %70 orana sahip olan firmaların olduğu görülmektedir.

Analizde kullanılan değişkenlerden *cinsiyet, olumludisindakiler* ve *big4* değişkenleri dummy (kukla) değişkenlerdir. Dummy değişkenler, süreksiz değişken olup iki durumu ifade (1 ya da 0) ederler. Bu değişkenlerin veri seti içindeki ortalama oranı bulunur, minimum değerinin 0 ve maksimum değerinin 1 olması bu değişkenlerin dummy değişken olmasından kaynaklanmaktadır. Cinsiyet değişkeninin (1=kadın,0=erkek) toplam gözlem içerisindeki oranı %17 olarak hesaplanmıştır. Elde edilen bu sonuç da, 1.075 adet gözlemin %17'sinin kadın denetçi tarafından denetlendiğini göstermektedir. Olumlu dışındakiler değişkeninin (olumlu görüş türü dışında bir görüş bildirilmiş ise=1,olumlu görüş türü bildirilmiş ise=0) toplam gözlem içerisindeki oranı %7,9 olarak hesaplanmıştır. Elde edilen bu oran da, 1.075 adet gözlemin %7,9'unun finansal tablolarına olumlu görüş dışında bir görüş türü (şartlı görüş, olumsuz görüş, görüş bildirmekten kaçınma) verildiğinin göstergesidir. Denetlenen firmaların dört büyük denetim firması tarafından denetlendiğini ifade eden Big4 değişkeninin (big4 tarafından denetleniyorsa=1,diğer denetim firmaları tarafından denetleniyorsa=0) toplam gözlem içerisindeki oranı %52 olarak hesaplanmıştır. Bu oran da, 1.075 adet gözlemin %52'sinin dört büyük denetim firmasından biri (Deloitte, KMPG, PwC, E&Y) tarafından denetlendiğini göstermektedir. Böylelikle analize dahil edilen 215 adet firma içerisinde dört büyükler, pazarın yarısına sahip denilebilir.

Tablo 17: Tanımlayıcı İstatistikler

Variable	Gözlem	Mean	Std. Dev.	Min	Max	Kurtosis	Skewness
fark	1.075	59,09581	11,21401	21	95	3,049685	-0,1901336
lnfark	1.075	4,05849	0,2124566	3,044523	4,553877	-	-
lnsize	1.075	19,63118	1,865426	15,05854	25,41461	2,830128	0,2610162
kaldirac	1.075	50,79804	23,25614	0,5492213	99,8201	31,99229	3,361418
roa	1.075	4,355738	11,20213	-135,9833	74,83535	66,23755	-3,806637
pddd	1.075	2,36848	4,083748	0	70,5236	165,6654	10,54363
cinsiyet	1.075	0,170233	0,3760119	0	1	2,720238	1,311578
olumludisindakiler	1.075	0,0790698	0,2699732	0	1	3,488486	1,577493
big4	1.075	0,5227907	0,4997128	0	1	1,006576	-0,0810955

4.7.2. t-testi

Hipotezleri test etmek için kullanılan en yaygın testlerden biri t-testidir. Veri setinde yer alan iki grubun ortalamaları arasında belirgin bir farklılık olup olmadığını istatistiksel olarak belirlemeye yardımcı olur. Literatürde student testi olarak da bilinir. Örnek birim sayısı az olduğunda (küçük örnekler, n<30) örnek ortalamalarının gösterdiği dağılıma örnekleme teorisinde student veya t dağılımı adı verilmektedir (Orhunbilge, 2000:223).

Tablo-18'de finansal tabloları kadınlar tarafından denetlenen firmalar ile denetlenmeyen firmaların değişkenlerinin ortalamalarının farkları görülmektedir. Tablonun ikinci ve üçüncü sütunlarında yer alan, Cinsiyet=0 kadın denetçiler tarafından denetlenmeyen grubu, Cinsiyet=1 kadın denetçiler tarafından denetlenen grubu ifade etmektedir. Son sütun olan ortalamaların farkı da t-testi sonuçlarını ifade etmektedir. Sonuçların yanına anlamlılık seviyesini gösteren * işaretleri konulmuştur. * var ise iki ortalama arasındaki farkın %90 seviyesinde anlamlı olduğu, ** var ise %95 seviyesinde ve *** var ise %99 seviyesinde anlamlı olduğu anlamı taşımaktadır. * yok ise, iki ortalama arasındaki fark anlamsızdır.

Tablo-18'e bakıldığında 1.075 adet gözlemden 183 adedinin kadın denetçiler tarafından, 892 adedinin de erkek denetçiler tarafından denetlendiği görülmektedir. Veri setimizin, 215 adet firmanın 2014–2018 yılları arasındaki 5 yıllık bilgilerinden oluştuğunu göz önüne alırsak kadın denetçilerin toplam denetçiler içindeki oranının çok düşük olduğu söylenebilir.

Şekil 7: Cinsiyete Göre Denetlenen Firma Sayısı

Denetçi Cinsiyeti	Denetlenen Firma Sayısı
Kadın	183
Erkek	892
Toplam	1.075

Tablo-18'e baktığımızda *fark* değişkeninin mali yıl sonu ile denetim raporu yayınlanma tarihi arasındaki gün sayısını ifade ettiğini göz önüne alırsak; kadın denetçiler tarafından denetlenen firmaların ortalama 57 günde (fark=57,36) denetlendiği, erkek denetçiler tarafından denetlenen firmaların da ortalama 59 günde (fark=59,45) denetlendiği söylenebilir. Son sütundaki t-testi sonucuna bakıldığında da (fark=2,31**) ortalamaların arasındaki farkın %95 seviyesinde ve pozitif yönde anlamlı olduğu görülmektedir. Buradan, kadın denetçilerin erkek denetçilere kıyasla daha kısa sürede denetimi gerçekleştirdiği sonucuna ulaşılabilir. Analizde kullanılan *fark* değişkeninin doğal logaritmasını alarak oluşturduğumuz *lnfark* değişkeni için de aynı durum geçerlidir ve t-testi sonucuna baktığımızda (fark=2,44***) ortalamaların arasındaki farkın %99 seviyesinde ve pozitif yönde anlamlı olduğu görülmektedir.

Müşteri firmaların aktif büyüklüğünü ifade eden *lnsize* değişkenine bakıldığı zaman; kadın denetçiler tarafından denetlenen firmaların büyüklüğünün (lnsize=19,92), erkek denetçiler tarafından denetlenen firmaların büyüklüğünden (lnsize=19,57) daha büyük olduğu görülmektedir. Son sütundaki t-testi sonucuna bakıldığında da (lnsize=-2,30**) ortalamaların arasındaki farkın %95 seviyesinde ve negatif yönde anlamlı olduğu görülmektedir. Buradan, kadın denetçilerin daha büyük firmaları denetlediği sonucuna ulaşılabilir.

Müşteri firmaların borçlanma oranını ifade eden *kaldirac* değişkenine bakıldığında; kadın denetçiler tarafından denetlenen firmaların borç oranının (kaldirac=51,51), erkek denetçiler tarafından denetlenen firmaların borç

oranından (kaldirac=50,65) daha büyük olduğu görülmektedir. Fakat t-testi sonucuna bakıldığında ise ortalamaların arasındaki farkın (kaldirac=-0,45) anlamsız olduğu ifade edilebilir. Son sütundaki t-testi sonucuna göre ortalamalar arasındaki fark anlamsız çıktığından; kadın denetçilerin denetlediği firmaların borç oranı daha yüksektir şeklinde bir sonuca ulaşılamamaktadır.

Müşteri firmaların performans oranını ifade eden *roa* değişkenine bakıldığı zaman; kadın denetçiler tarafından denetlenen firmaların performans oranının (roa=4,780), erkek denetçiler tarafından denetlenen firmaların performans oranından (roa=4,269) daha büyük olduğu görülmektedir. Fakat t-testi sonucuna bakıldığında ise ortalamaların arasındaki farkın (roa=-0,56) anlamsız olduğunu söylenebilir. Son sütundaki t-testi sonucuna göre ortalamalar arasındaki fark anlamsız çıktığından; kadın denetçilerin denetlediği firmaların performans oranı daha yüksektir şeklinde bir sonuca ulaşılamamaktadır.

Müşteri firmaların büyüme hızını temsil eden *pddd* değişkenine bakıldığı zaman; kadın denetçiler tarafından denetlenen firmaların büyüme hızının (pddd=2,269), erkek denetçiler tarafından denetlenen firmaların büyüme hızından (pddd=2,389) daha düşük olduğu görülmektedir. Fakat t-testi sonucuna bakıldığında ise ortalamaların arasındaki farkın (pddd=0,36) anlamsız olduğunu söylenebilir. Son sütundaki t-testi sonucuna göre ortalamalar arasındaki fark anlamsız çıktığından; erkek denetçiler daha hızlı büyüyen firmaları denetlemektedirler şeklinde bir sonuca ulaşılamamaktadır.

Denetim raporuna olumlu görüş türü dışında (şartlı görüş, olumsuz görüş, görüş bildirmekten kaçınma) bir görüş bildirmeyi temsil eden *olumludisindakiler* değişkenine bakıldığı zaman; kadın denetçilerin (olumludisindakiler=0,0820) erkek denetçilere (olumludisindakiler=0,0785) göre daha fazla olumlu görüş dışında bir görüş verdikleri görülmektedir. Fakat t-testi sonucuna bakıldığında ise ortalamaların arasındaki farkın (olumludisindakiler = -0,15) anlamsız olduğunu söylenebilir. Son sütundaki t-

testi sonucuna göre ortalamalar arasındaki fark anlamsız çıktığından; kadın denetçilerin erkek denetçilere göre daha fazla olumlu görüş türü dışında bir görüş beyan ettiklerine dair bir sonuca ulaşılamamaktadır.

Dört büyük denetim firması (Deloitte, KMPG, PwC, E&Y) tarafından denetlenmeyi ifade eden *big4* değişkenine bakıldığı zaman; dört büyük denetim firmasında çalışan kadın denetçilerin (big4=0,678), dört büyük denetim firmasında çalışan erkek denetçilerden (big4=0,491) daha fazla olduğu görülmektedir. Son sütundaki t-testi sonucuna bakıldığında da (big4=-4,64***) ortalamaların arasındaki farkın %99 seviyesinde ve negatif yönde anlamlı olduğu görülmektedir. Buradan, dört büyük denetim firması olarak anılan Deloitte, KMPG, PwC ve E&Y şirketlerinin kadın istihdamına daha fazla önem verdiği ve daha fazla kadın denetçi çalıştırdığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Tablo 18: Finansal Tabloları Kadın Denetçiler Tarafından Denetlenen Firmalar İle Denetlenmeyen Firmaların Değişkenlerinin Ortalamalarının Farkları

VARIABLES	Cinsiyet=0 Mean	Cinsiyet=1 Mean	0-1 Ortalama farkı
fark	59.45	57.36	2.31**
lnfark	4.066	4.024	2.44***
lnsize	19.57	19.92	-2.30**
kaldirac	50.65	51.51	-0.45
roa	4.269	4.780	-0.56
pddd	2.389	2.269	0.36
cinsiyet	-	-	-
olumludisindakiler	0.0785	0.0820	-0.15
big4	0.491	0.678	-4.64***
Observations	892	183	

***** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1**

Tablo-19'da finansal tabloları olumlu görüş dışında görüş almış firmalar ile olumlu görüş dışında görüş almamış firmaların değişkenlerinin ortalamalarının farkları görülmektedir. Tablonun ikinci ve üçüncü sütunlarında yer alan Olumludisindakiler=0 finansal tabloları olumlu görüş almış grubu, Olumludisindakiler=1 finansal tablolarına olumlu görüş dışında bir görüş türünü almış olan grubu ifade etmektedir. Son satır olan ortalamaların farkı da t-testi sonuçlarını ifade etmektedir. Sonuçların yanına anlamlılık seviyesini gösteren * işaretleri konulmuştur. * var ise iki ortalama arasındaki farkın %90 seviyesinde anlamlı olduğu, ** var ise %95 seviyesinde ve *** var ise %99 seviyesinde anlamlı olduğu anlamı taşımaktadır. * yok ise, iki ortalama arasındaki fark anlamsızdır.

Tablo-19'a bakıldığı zaman 1.075 adet gözlemden 85 adedinin finansal tablolarına şartlı görüş, olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma görüşü türlerinden birini aldığını, 990 adet gözlemin ise finansal tablolarına olumlu görüş aldığı görülmektedir. Veri setimizin, 215 adet firmanın 2014–2018 yılları arasındaki 5 yıllık bilgilerinden oluştuğu göz önüne alınırsa; finansal tablolara olumlu görüş türünün çok daha fazla verilmiş olduğunu söyleyebiliriz.

Şekil 8: Görüş Türüne Göre Denetlenen Firma Sayısı

Görüş Türü	**Denetlenen Firma Sayısı**
Olumlu Görüş	85
Olumlu GörüşTürü Dışındaki Görüşler	990

Tablo-19'a bakıldığında *fark* değişkeninin mali yıl sonu ile denetim raporu yayınlanma tarihi arasındaki gün sayısını ifade ettiği göz önüne alınırsa; finansal tablolarına olumlu görüş türü alan firmaların denetim raporlarının ortalama 58 günde (fark=58,73) yayınlandığını, finansal tablolarına olumlu görüş türü dışında bir görüş alan firmaların denetim

raporlarının ise ortalama 63 günde (fark=63,41) yayınlandığı söylenebilir. Son sütundaki t-testi sonucuna bakıldığında da (fark=-3,72***) ortalamaların arasındaki farkın %99 seviyesinde ve negatif yönde anlamlı olduğu görülmektedir. Buradan, denetim raporu gecikmesinin denetim raporuna verilen görüş türü üzerinde etkisi olduğu sonucuna ulaşılabilir. Görüş türünün olumlu olduğu finansal tabloların denetimlerinin daha kısa sürdüğü söylenebilir. Finansal tablolara olumlu görüş dışında bir görüş beyan edilmesinin daha uzun sürdüğü ve böylece şartlı görüş, olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma alan denetim raporlarının daha uzun sürede yayınlandığı söylenebilir. Analizde kullanılan *fark* değişkeninin doğal logaritması alınarak oluşturulan *lnfark* değişkeni için de aynı durum geçerlidir ve t-testi sonucuna bakıldığında (fark=-3,29***) ortalamaların arasındaki farkın %99 seviyesinde ve negatif yönde anlamlı olduğu görülmektedir.

Müşteri firmaların aktif büyüklüğünü ifade eden *lnsize* değişkenine bakıldığı zaman; finansal tablolarına olumlu görüş türü alan firmaların büyüklüğünün (lnsize=19,73), finansal tablolarına olumlu görüş türü dışında bir görüş alan firmaların büyüklüğünden (lnsize=18,47) daha büyük olduğu görülmektedir. Son sütundaki t-testi sonucuna bakıldığında da (lnsize=6,07***) ortalamaların arasındaki farkın %99 seviyesinde ve pozitif yönde anlamlı olduğu görülmektedir. Buradan, aktif toplamı büyük olan firmaların finansal tablolarına daha fazla olumlu görüş türünün beyan edildiği sonucuna ulaşılabilir.

Borçlanma oranını ifade eden *kaldirac* değişkeni ele alındığında; finansal tablolarına olumlu görüş türü alan firmaların borç oranının (kaldirac=50,60), finansal tablolarına olumlu görüş türü dışında bir görüş alan firmaların borç oranından (kaldirac=53,15) daha küçük olduğu görülmektedir. Fakat t-testi sonucuna bakıldığında ise ortalamaların arasındaki farkın (kaldirac=-0,97) anlamsız olduğunu söyleyebiliriz. Son sütundaki t-testi sonucuna göre ortalamalar arasındaki fark anlamsız çıktığından; finansal tablolarına olumlu görüş türünü alan firmaların borç oranının daha düşük olduğu şeklinde bir sonuca ulaşılamamaktadır.

Müşteri firmaların performans oranını ifade eden *roa* değişkeni ele alındığı zaman; finansal tablolarına olumlu görüş türü alan firmaların performans oranının (roa=4,785), finansal tablolarına olumlu görüş türü dışında bir görüş alan firmaların performans oranından (roa=-0,644) çok daha büyük olduğu görülmektedir. Son sütundaki t-testi sonucuna bakıldığında (roa=4,32***) ortalamaların arasındaki farkın %99 seviyesinde ve pozitif yönde anlamlı olduğu görülmektedir. Buradan, finansal tablolarına olumlu görüş türünü alan firmaların performans oranlarının daha yüksek olduğu sonucuna varılabilir. Diğer bir ifade ile performans oranı yüksek olan firmalar, finansal tabloları denetlendiği zaman denetim raporlarında olumlu görüş beyan edilmektedir.

Müşteri firmaların büyüme hızını temsil eden *pddd* değişkenine bakıldığı zaman; finansal tablolarına olumlu görüş türü alan firmaların büyüme hızının (pddd=2,301), finansal tablolarına olumlu görüş türü dışında bir görüş alan firmaların büyüme hızından (pddd=3,158) daha düşük olduğu görülmektedir. Son sütundaki t-testi sonucuna baktığımızda da (pddd=-1,86**) ortalamaların arasındaki farkın %95 seviyesinde ve negatif yönde anlamlı olduğu görülmektedir. Buradan, büyüme hızı daha yüksek olan firmaların finansal tablolarına olumlu görüş türü dışında bir görüş türünün beyan edildiği sonucuna ulaşılabilir.

Sorumlu denetçinin kadın olduğu anlamına gelen *cinsiyet* değişkeni ele alındığında; finansal tablolarına olumlu görüş türü alan firmaların denetimini yapan kadın denetçilerin (cinsiyet=1,170), finansal tablolarına olumlu görüş türü dışında bir görüş alan firmaların denetimini yapan kadın denetçilerden (cinsiyet=1,176) çok az miktarda düşük olduğu görülmektedir. Fakat t-testi sonucuna bakıldığında ise ortalamaların arasındaki farkın (cinsiyet=-0,15) anlamsız olduğu söylenebilir. Son sütundaki t-testi sonucuna göre ortalamalar arasındaki fark anlamsız çıktığından; kadın denetçilerin olumlu görüş türü dışında bir görüş beyan etmeye daha yatkın olduğu şeklinde bir sonuca varılamamaktadır. Bu sonuç, Tablo-18'de yapılmış olan t-testi sonucu ile tutarlıdır. Tablo-18'deki t-testi sonucuna göre ortalamalar

arasındaki fark anlamsız çıktığından; kadın denetçilerin erkek denetçilere göre daha fazla olumlu görüş türü dışında bir görüş beyan ettiklerine dair bir sonuca ulaşılamamıştır.

Dört büyük denetim firması (Deloitte, KMPG, PwC, E&Y) tarafından denetlenmeyi ifade eden *big4* değişkeni ele aldığı zaman; finansal tablolarına olumlu görüş türü alan firmaların denetimini yapan dört büyük denetim firmasının (big4=0,539), finansal tablolarına olumlu görüş türü dışında bir görüş alan firmaların denetimini yapan dört büyük denetim firmasından (big4=0.329) daha fazla olduğu söylenebilir. Son sütundaki t-testi sonucuna bakıldığında da (big4=3,74***) ortalamaların arasındaki farkın %99 seviyesinde ve pozitif yönde anlamlı olduğunu görmekteyiz. Buradan, dört büyük denetim firması olarak anılan Deloitte, KMPG, PwC ve E&Y şirketlerinin denetim raporlarında olumlu görüş türünü beyan etmeye daha yatkın olduğu sonucuna ulaşabilir. Diğer bir ifade ile finansal tablolarını dört büyük denetim firmasından birine denetleten firmaların denetim raporlarına olumlu görüş türü alma olasılığı daha yüksektir denilebilir.

Tablo 19: Finansal Tabloları Olumlu Görüş Dışında Görüş Almış Firmalar İle Olumlu Görüş Dışında Görüş Almamış Firmaların Değişkenlerinin Ortalamalarının Farkları

VARIABLES	Olumludisindakiler=0 Mean	Olumludisindakiler=1 Mean	0-1 Ortalama Farkı
fark	58.73	63.41	-3.72***
lnfark	4.052	4.131	-3.29***
lnsize	19.73	18.47	6.07***
kaldirac	50.60	53.15	-0.97
roa	4.785	-0.644	4.32***
pddd	2.301	3.158	-1.86**
cinsiyet	1.170	1.176	-0.15
olumludisindakiler	-	-	-
big4	0.539	0.329	3.74***
Observations	990	85	

***** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1**

4.7.3. Korelasyon Analizi

Tablo-20'de bağımsız değişkenlerimiz olan; mali yıl sonu ile denetim raporu yayınlanma tarihi arasındaki gün sayısı *(fark)*, sorumlu denetçinin cinsiyetinin kadın olması *(cinsiyet*), denetim raporunda olumlu görüş türü dışında görüş bildirme *(olumludisindakiler)*, denetlenen firmanın dört büyük denetim firması tarafından denetlenmesi *(big4)* ve kontrol değişkenlerimiz olan; denetlenen firmanın büyüklüğü *(lnsize)*, denetlenen firmanın kaldıraç oranı *(kaldirac)*, denetlenen firmanın karlılık oranı *(roa)*, denetlenen firmanın piyasa değerinin defter değerine oranı *(pddd)* arasındaki ilişki düzeyini ve yönünü gösteren korelasyon katsayıları yer almaktadır. Korelasyon analizi değişkenlerin birbiri ile ilgisini, aralarındaki ilginin yönünü ve kuvvetini tanımlar (Kurtuluş, 2010: 181). Korelasyon katsayıları tablosu, değişkenler arasında ilişki olup olmadığını ortaya koyan ve değişkenler arasında çoklu doğrusallık sorununun (multicollinearity) var olup olmadığını görmeye yarayan bir tablodur. Çoklu doğrusallık sorunu; değişkenler arasında yüksek ilişkinin var olma sorunudur. İki değişken arasında 0,70'ten daha yüksek bir ilişki varsa, regresyon analizi yapılırken iki değişkenin birbiri yerine geçmesi durumu ile karşılaşılabilir (Gujarati ve Porter, 2013). Yüksek ilişkili olan değişkenler var ise bu değişkenlerden birinin analizden çıkarılıp, regresyon analizine devam edilmesi gerekmektedir. Tablo-20'de de görüldüğü üzere değişkenler arasında yüksek ilişki tespit edilmemiştir.

Tablo-20'de değişkenler arasındaki korelasyon katsayıları görülmektedir. Mali yıl sonu ile denetim raporu yayınlanma tarihi arasındaki gün sayısı *(fark)* ile denetlenen firmanın büyüklüğü *(lnsize)* arasında -%5 negatif anlamlı ilişki tespit edilmiştir. Mali yıl sonu ile denetim raporu yayınlanma arasındaki gün sayısı yani denetim raporu gecikmesi ile müşteri firmanın aktifleri arasında ters yönlü bir ilişki vardır. Müşteri firmanın aktif büyüklüğü artıkça denetim raporunda yaşanan gecikmelerin azaldığı söylenebilir. Ya da diğer bir ifade ile denetim raporu gecikmelerinin aktif toplamı daha düşük olan firmalarda daha yüksek olduğu söylenebilir. Mali yıl sonu ile denetim raporu yayınlanma tarihi arasındaki gün sayısı *(fark)* ile

denetlenen firmanın kaldıraç oranı *(kaldirac)* arasında %14,8 pozitif anlamlı ilişki tespit edilmiştir. Yani firmaların borçlanma oranı artıkça denetim raporlarında yaşanan gecikmelerin de uzadığı söylenebilir. Mali yıl sonu ile denetim raporu yayınlanma tarihi arasındaki gün sayısı *(fark)* ile denetlenen firmanın karlılık oranı *(roa)* -%15,4 negatif anlamlı ilişki olduğu tespit edilmiştir. Müşteri firmaların performansı artıkça denetim raporunda yaşanan gecikmeler azalıyor denilebilir. Mali yıl sonu ile denetim raporu yayınlanma tarihi arasındaki gün sayısı *(fark)* ile denetlenen firmanın piyasa değerinin defter değerine oranı *(pddd)* arasında -%2,2 negatif anlamlı ilişki olduğu tespit edilmiştir. Müşteri firmaların büyüme hızı artıkça denetim raporunda yaşanan gecikmelerin azaldığı söylenebilir. Mali yıl sonu ile denetim raporu yayınlanma tarihi arasındaki gün sayısı *(fark)* ile sorumlu denetçinin cinsiyetinin kadın olması *(cinsiyet*) arasında -%5,8 negatif anlamlı ilişki olduğu tespit edilmiştir. Sorumlu denetçilerin içindeki kadın denetçi oranı artıkça denetim raporunda yaşanan gecikmelerin azaldığı söylenebilir. Diğer bir ifade ile Tablo-20'de yer alan veriler doğrultusunda kadın denetçilerin daha hızlı denetim raporu yayınladıkları söylenebilir. Bu durum literatürde yapılan önceki çalışmalar ile çelişmektedir. Fakat mali yıl sonu ile denetim raporu yayınlanma arasındaki gün sayısı *(fark)* ile sorumlu denetçinin cinsieytinin kadın olması *(cinsiyet*) arasındaki ilişkinin boyutuna bakıldığında; %5,8'lik bir ilişkinin ortaya çıktığı görülmektedir. Bu ilişki boyutunun az olması sebebi ile güçlü olmayan bir ilişkinin varlığı göz ardı edilmemelidir. Mali yıl sonu ile denetim raporu yayınlanma tarihi arasındaki gün sayısı *(fark)* ile denetim raporuna olumlu görüş türü dışında görüş bildirme *(olumludisindakiler)* arasında %16,7 pozitif anlamlı ilişki tespit edilmiştir. Olumlu görüş türü dışında bir görüş bildirme olasılığı artıkça denetim raporunda yaşanan gecikmelerin de uzadığı söylenebilir. Mali yıl sonu ile denetim raporu yayınlanma tarihi arasındaki gün sayısı *(fark)* ile denetlenen firmanın dört büyük denetim firması tarafından denetlenmesi *(big4)* arasında -%15,2 negatif anlamlı ilişki olduğu tespit edilmiştir. Firmaların dört büyük denetim şirketi (Deloitte, KMPG, PwC, E&Y) tarafından denetlenme durumu artıkça denetim raporunda yaşanan gecikmelerin azaldığı söylenebilir. Ya da diğer bir ifade ile Deloitte, KMPG, PwC ve E&Y şirketlerinin denetim raporu yayınlama süresinin daha kısa olduğu söylenebilir.

Denetlenen firmanın büyüklüğü *(lnsize)* ile diğer değişkenler arasındaki ilişkiye bakıldığında; denetlenen firmanın büyüklüğü *(lnsize)* ile denetlenen firmanın kaldıraç oranı *(kaldirac)* arasında %32,2 pozitif anlamlı ilişki tespit edilmiştir. Müşteri firmaların borçlanma oranı artıkça aktif toplamlarının da fazlalaştığı söylenebilir. Denetlenen firmanın büyüklüğü *(lnsize)* ile denetlenen firmanın karlılık oranı *(roa)* arasında %11,6 pozitif anlamlı ilişki tespit edilmiştir. Müşteri firmaların performansı artıkça aktif toplamlarının da fazlalaştığı söylenebilir. Denetlenen firmanın büyüklüğü *(lnsize)* ile denetlenen firmanın piyasa değerinin defter değerine oranı *(pddd)* -%3,7 negatif anlamlı ilişki olduğu tespit edilmiştir. Müşteri firmaların büyüme hızı artıkça aktif toplamlarının azaldığı söylenebilir. Çünkü hızla büyüyen firmaların yatırım yapıyor olma olasılığı yüksektir ve böylece nakit harcamaları da yüksek olabilir. Denetlenen firmanın büyüklüğü *(lnsize)* ile sorumlu denetçinin cinsiyetinin kadın olması *(cinsiyet*) arasında %4,5 pozitif anlamlı ilişki tespit edilmiştir. Müşteri firmaların aktif toplamları artıkça kadın denetçiler tarafından denetlenme durumu da artmaktadır. Denetlenen firmanın büyüklüğü *(lnsize)* ile denetim raporuna olumlu görüş türü dışında görüş bildirme *(olumludisindakiler)* arasında -%18,7 negatif anlamlı ilişki olduğu tespit edilmiştir. Firmanın büyüklüğü artıkça olumlu görüş türü dışında bir görüş alma olasılığı azalmaktadır. Diğer bir ifade ile olumlu görüş dışında bir görüş alma olasılığı, aktif büyüklüğü daha düşük olan firmalarda daha yüksektir. Denetlenen firmanın büyüklüğü *(lnsize)* ile denetlenen firmanın dört büyük denetim firması tarafından denetlenme *(big4)* arasında %41,4 pozitif anlamlı ilişki tespit edilmiştir. Firmanın büyüklüğü artıkça bağımsız denetim firması seçiminde dört büyük denetim şirketinden birini seçme ihtimali de artmaktadır.

Denetlenen firmanın kaldıraç oranı *(kaldirac)* ile diğer değişkenler arasındaki ilişkiye bakıldığında; denetlenen firmanın kaldıraç oranı *(kaldirac)* ile denetlenen firmanın karlılık oranı *(roa)* arasında -%26,2 negatif anlamlı ilişki olduğu tespit edilmiştir. Müşteri firmaların performansı artıkça borçlanma oranının azaldığı söylenebilir. Yani performansı yüksek olan firmaların borçlanma oranının az, performansı düşük olan firmaların borçlanma oranının yüksek olduğu sonucuna ulaşılabilir. Denetlenen

firmanın kaldıraç oranı *(kaldirac)* ile denetlenen firmanın piyasa değerinin defter değerine oranı *(pddd)* arasında %20 pozitif anlamlı ilişki tespit edilmiştir. Müşteri firmaların büyüme hızı artıkça borçlanma oranının da fazlalaştığı söylenebilir. Hızla büyüyen firmaların aktif toplamlarının azaldığını göz önüne alırsak, direkt olarak borçlanma oranın da artacağını söylemek mümkündür. Hızlı bir şekilde büyüyen bir firmanın nakit harcaması daha yüksek olacağından borçlanma oranın da yüksek olması beklenen bir durumdur. Denetlenen firmanın kaldıraç oranı *(kaldirac)* ile sorumlu denetçinin cinsiyetinin kadın olması *(cinsiyet*) arasında %5 pozitif anlamlı ilişki tespit edilmiştir. Müşteri firmaların borçlanma oranları artıkça kadın denetçiler tarafından denetlenme durumu da artmaktadır. Denetlenen firmanın kaldıraç oranı *(kaldirac)* ile denetim raporuna olumlu görüş türü dışında görüş bildirme *(olumludisindakiler)* arasında %2,8 pozitif anlamlı ilişki tespit edilmiştir. Müşteri firmaların borçlanma oranları artıkça olumlu görüş türü dışında bir görüş alma olasılığı da artmaktadır. Denetlenen firmanın kaldıraç oranı *(kaldirac)* ile denetlenen firmanın dört büyük denetim firması tarafından denetlenmesi *(big4)* arasında %8,3 pozitif anlamlı ilişki tespit edilmiştir. Firmanın borçlanma oranı artıkça bağımsız denetim firması seçiminde dört büyük denetim şirketinden birini seçme ihtimali de artmaktadır.

Denetlenen firmanın karlılık oranı *(roa)* ile diğer değişkenler arasındaki ilişkiye bakıldığında; denetlenen firmanın karlılık oranı *(roa)* ile denetlenen firmanın piyasa değerinin defter değerine oranı *(pddd)* arasında -%7,3 negatif anlamlı ilişki olduğu tespit edilmiştir. Denetlenen firmanın performansı artıkça büyüme hızı azalıyor diyebiliriz. Denetlenen firmanın karlılık oranı *(roa)* ile sorumlu denetçinin cinsiyetinin kadın olması *(cinsiyet*) arasında %1,1 pozitif anlamlı ilişki tespit edilmiştir. Müşteri firmaların performansı artıkça kadın denetçiler tarafından denetlenme durumu da artmaktadır. Denetlenen firmanın karlılık oranı *(roa)* ile denetim raporuna olumlu görüş türü dışında görüş bildirme *(olumludisindakiler)* arasında -%1,1 negatif anlamlı ilişki olduğu tespit edilmiştir. Müşteri firmaların performansı artıkça olumlu görüş türü dışında bir görüş alma olasılığı azalmaktadır. Ancak denetlenen firmanın karlılık oranı *(roa)* ile sorumlu denetçinin cinsiyetinin

kadın olması *(cinsiyet*) ve denetlenen firmanın karlılık oranı *(roa)* ile denetim raporuna olumlu görüş türü dışında görüş bildirme *(olumludisindakiler)* arasındaki ilişkilerin boyutuna bakıldığında; %1,1'lik ilişkilerin ortaya çıktığı görülmektedir. Bu ilişkilerin boyutunun çok az olması sebebi ile güçlü olmayan ilişkilerin varlığı göz ardı edilmemelidir. Güçlü olmayan bir ilişkinin olması sebebi ile yüksek performans sergileyen firmaların genel olarak olumlu görüş aldığını söylemek doğru olmayacaktır. Denetlenen firmanın karlılık oranı *(roa)* ile denetlenen firmanın dört büyük denetim firması tarafından denetlenmesi *(big4)* arasında %5,8 pozitif anlamlı ilişki tespit edilmiştir. Firmanın performansı artıkça bağımsız denetim firması seçiminde dört büyük denetim şirketinden birini seçme ihtimali de artmaktadır.

Denetlenen firmanın piyasa değerinin defter değerine oranı *(pddd)* ile diğer değişkenler arasındaki ilişkiye bakıldığında; denetlenen firmanın piyasa değerinin defter değerine oranı *(pddd)* ile sorumlu denetçinin cinsiyetinin kadın olması *(cinsiyet*) arasında -%1,7 negatif anlamlı ilişki olduğu tespit edilmiştir. Müşteri firmaların büyüme hızı artıkça kadın denetçiler tarafından denetlenme durumu azalmaktadır. Denetlenen firmanın piyasa değerinin defter değerine oranı *(pddd)* ile denetim raporuna olumlu görüş türü dışında görüş bildirme *(olumludisindakiler)* arasında %4,1 pozitif anlamlı ilişki tespit edilmiştir. Müşteri firmaların büyüme hızı artıkça olumlu görüş türü dışında bir görüş alma olasılığı da artmaktadır. Ancak denetlenen firmanın piyasa değerinin defter değerine oranı *(pddd)* ile sorumlu denetçinin cinsiyetinin kadın olması *(cinsiyet*) ve denetlenen firmanın piyasa değerinin defter değerine oranı *(pddd)* ile denetim raporuna olumlu görüş türü dışında görüş bildirme *(olumludisindakiler)* arasındaki ilişkilerin boyutuna bakıldığında; %1,7'lik ve %4,1'lik ilişkilerin ortaya çıktığı görülmektedir. Bu ilişkilerin boyutunun çok az olması sebebi ile güçlü olmayan ilişkilerin varlığı göz ardı edilmemelidir. Denetlenen firmanın piyasa değerinin defter değerine oranı *(pddd)* ile denetlenen firmanın dört büyük denetim firması tarafından denetlenmesi *(big4)* arasında %15,8 pozitif anlamlı ilişki tespit edilmiştir. Firmanın büyüme hızı artıkça bağımsız denetim firması seçiminde dört büyük denetim şirketinden birini seçme ihtimali de artmaktadır.

Sorumlu denetçinin cinsiyetinin kadın olması *(cinsiyet*) ile denetim raporuna olumlu görüş türü dışında görüş bildirme *(olumludisindakiler)* ve denetlenen firmanın dört büyük denetim firması tarafından denetlenmesi *(big4)* arasındaki ilişkiye bakıldığında; sorumlu denetçinin cinsiyetinin kadın olması *(cinsiyet*) ile denetim raporuna olumlu görüş türü dışında görüş bildirme *(olumludisindakiler)* -%2,4 negatif anlamlı ilişki olduğu tespit edilmiştir. Kadın denetçilerin olumlu görüş türü dışında bir görüş bildirme olasılığının daha az olduğu söylenebilir. Sorumlu denetçinin cinsiyetinin kadın olması *(cinsiyet*) ile denetlenen firmanın dört büyük denetim firması tarafından denetlenmesi *(big4)* arasında %15,8 pozitif anlamlı ilişki tespit edilmiştir. Deloitte, KMPG, PwC ve E&Y şirketlerinin daha fazla kadın denetçi çalıştırdığı söylenebilir.

Denetim raporuna olumlu görüş türü dışında görüş bildirme *(olumludisindakiler)* ile denetlenen firmanın dört büyük denetim firması tarafından denetlenmesi *(big4)* arasında -%15,8 negatif anlamlı ilişki olduğu tespit edilmiştir. Deloitte, KMPG, PwC ve E&Y şirketlerinin daha fazla olumlu görüş bildirdiği söylenebilir.

Korelasyon analizi ile değişkenlerin birbiri ile ilgisi, aralarındaki ilginin yönü ve kuvveti tanımlanır. Korelasyon katsayıları tablosunda yer alan veriler ile iki değişken arasındaki ilişkinin gücü yorumlanırken katsayının büyüklüğüne bakılır. Korelasyon tablosundaki katsayı;

- %20'den küçük ise iki değişken arasında çok zayıf ilişki olduğu,
- %20-%40 arasında ise zayıf ilişki olduğu,
- %40-%60 arasında ise orta seviyede güçlü ilişki olduğu,
- %60-%80 arasında ise yüksek seviyede güçlü ilişki olduğu,
- %80'den büyük ise çok yüksek seviyede güçlü ilişki olduğu yorumu yapılabilir.[52]

[52] Prof. Dr. Seval Kul tarafından internet sitesinde paylaşılan *"Korelasyon Analizi"* başlıklı yazısından alınmıştır. http://www.p005.net/analiz/korelasyon-analizi Erişim Tarihi: 26.08.2020

Tablo-20’de yer alan korelasyon katsayılarına baktığımızda, genellikle iki değişken arasındaki katsayının %20’den küçük olduğu görülmektedir. Böylece analize dahil edilen değişkenlerin aralarında genellikle zayıf bir ilişki olduğu gözlemlenmiştir.

Tablo 20: Korelasyon Katsayıları Tablosu

	fark	**lnsize**	**kaldirac**	**roa**	**pddd**	**cinsiyet**	**olumludisindakiler**	**big4**
fark	1							
lnsize	-0,0506**	1						
kaldirac	0,148***	0,322***	1					
roa	-0,154***	0,116***	-0,262***	1				
pddd	-0,0222	-0,0374	0,200***	-0,0735***	1			
cinsiyet	-0,0579**	0,0451*	0,0501**	0,0115	-0,0173	1		
olumludisindakiler	0,167***	-0,187***	0,0284	-0,114***	0,0416*	-0,0240	1	
big4	-0,152***	0,414***	0,0829***	0,0584**	0,0955***	0,158***	-0,185***	1

*** *p* < 0.1, ** *p* < 0.05, *** *p* < 0.01**

4.7.4. Regresyon Analizi (OLS)

Bu bölümde modelde belirtilen bağımlı değişken olan denetim raporu gecikmesini *(fark: mali yıl sonu ile denetim raporu yayınlanma tarihi arasındaki gün sayısı)*; modelin bağımsız ve kontrol değişkenleri olan denetlenen firmanın büyüklüğü *(lnsize)*, denetlenen firmanın kaldıraç oranı (*kaldirac*), denetlenen firmanın karlılık oranı *(roa)* ve denetlenen firmanın piyasa değerinin defter değerine oranı *(pddd)* ile modelin bağımsız ve test değişkenleri olan sorumlu denetçinin cinsiyetinin kadın olması *(cinsiyet)*, denetim raporuna olumlu görüş türü dışında görüş bildirme *(olumludisindakiler)* ve denetlenen firmanın dört büyük denetim firması tarafından denetlenmesi *(big4)* ile OLS (en küçük kareler yöntemi) regresyon analizi kullanarak açıklanmıştır. OLS regresyon analizinin tercih edilme sebebi; bağımlı değişkenin sürekli bir değişken olmasıdır.

Tablo-21'de bağımlı değişkenin bağımsız değişkenler ile açıklanmasına ait OLS regresyon sonuçları görülmektedir. Literatürde denetim raporu gecikmesi üzerine yapılan çalışmalarda; denetim raporu gecikmesinin gün sayılarını hem olduğu gibi hem de doğal logaritması alınarak analize dahil edildiği için analizde bağımlı değişken olan *fark* değişkeni hem *fark* olarak hem de doğal logaritması alınarak *lnfark* şeklinde analize dahil edilmiştir. İlk sütunda *fark* değişkeninin logaritması alınarak, ikinci sütunda ise *fark* değişkeninin logaritması alınmadan modele konulmuştur. Analizde tek bir yol izlemek yerine literatüre dayanarak bağımlı değişken iki şekilde de modele dahil edilmiştir.

Tablo-21'de görülen değerlerden parantez içinde olan değerler standart hataları, diğer değerler ise katsayıları (coefficient) göstermektedir. Tablo-21'de her değişkene ait P değeri verilmemektedir. Bunun yerine katsayıların yanına değişkenlerin anlamlılık seviyesini gösteren * işaretleri konulmuştur. * var ise değişkenin %90 seviyesinde anlamlı olduğu, ** var ise %95 seviyesinde ve *** var ise %99 seviyesinde anlamlı olduğu anlamı

taşımaktadır. * yok ise, değişken anlamsızdır. Tablo-21'de de görüldüğü üzere ilk sütunda *olumludisindakiler* değişkeni ve ikinci sütunda *cinsiyet* değişkeni anlamsız çıkmıştır. Bu değişkenlerin dışında kalan tüm değişkenler anlamlıdır. *olumludisindakiler* değişkeni ve *cinsiyet* değişkeni anlamsız olsalar bile katsayının yönü beklenen seviyededir.

Müşteri firmanın büyüklüğü *(lnsize)*, mali yıl sonu ile denetim raporu yayınlanma tarihi arasındaki gün sayısını yani denetim raporundaki gecikmeyi *(lnfark ve fark)* negatif ve %99 seviyesinde anlamlı (-0,0228***, -1,155***) bir şekilde etkilemektedir. Aktif toplamı fazla olan firmalarda yaşanan denetim raporundaki gecikmelerin daha kısa olduğu söylenebilir. Katsayılara göre büyük işletmeler finansal tablolarını daha erken sunmaktadırlar. Bunun da nedeni muhtemelen büyük işletmelerin daha fazla kişi çalıştırmalarıdır.

Denetlenen firmanın kaldıraç oranı (*kaldirac*), denetim raporundaki gecikmeyi *(lnfark ve fark)* pozitif ve %99 seviyesinde anlamlı (0,00162***, 0,0902***) bir şekilde etkilemektedir. Borçlanma oranının fazla olduğu firmalarda yaşanan denetim raporundaki gecikmelerin daha fazla olduğu söylenebilir. Katsayılara göre borç oranı yüksek olan işletmeler finansal tablolarını daha geç sunmaktadırlar. Bunun da nedeni muhtemelen şirketlerin iyi haberleri (örneğin kar durumu yüksek ise bu durum şirketler için iyi bir haberdir) erken yayınlarken kötü haberleri (örneğin borç oranı yüksek ise bu durum şirketler için kötü bir haberdir) geç yayınlamalarıdır.

Denetlenen firmanın karlılık oranı *(roa)*, denetim raporundaki gecikmeyi *(lnfark ve fark)* negatif ve %90 seviyesinde anlamlı (-0,00142*, -0,0736*) bir şekilde etkilemektedir. Performans oranının yüksek olduğu firmalarda yaşanan denetim raporundaki gecikmelerin daha kısa olduğu söylenebilir. Katsayılara göre karlılığı yüksek olan işletmeler finansal tablolarını daha erken sunmaktadırlar. Bunun da nedeni muhtemelen şirketlerin iyi haberleri erken yayınlamalarıdır.

Denetlenen firmanın piyasa değerinin defter değerine oranı *(pddd)*, denetim raporundaki gecikmeyi *(lnfark ve fark)* negatif ve %99 seviyesinde anlamlı (-0,00404***, -0,230***) bir şekilde etkilemektedir. Büyüme hızının yüksek olduğu firmalarda yaşanan denetim raporundaki gecikmelerin daha kısa olduğu söylenebilir. Katsayılara göre daha hızlı büyüyen işletmeler finansal tablolarını daha erken sunmaktadırlar.

Sorumlu denetçinin cinsiyetinin kadın olması *(cinsiyet)*; birinci sütunda denetim raporundaki gecikmeyi *(lnfark)* negatif ve %90 seviyesinde anlamlı (-0,0285*) bir şekilde etkilemektedir. İkinci sütunda sorumlu denetçinin cinsiyetinin kadın olması *(cinsiyet)* ile denetim raporundaki gecikme *(fark)* arasındaki ilişinin katsayısı (-1,386) istatistiksel olarak anlamsız çıkmıştır. Birinci sütundaki katsayıya göre kadın denetçilerin sorumlu olduğu denetimlerde yayınlanan denetim raporları daha hızlı şekilde yayınlanmaktadır. Literatür incelediğinde; Gül ve diğerlerinin (2013) yaptıkları çalışmada kadın denetçilerin, etik kurallara erkek denetçilerden daha çok uydukları ve daha detaylı çalıştıkları için denetim raporlarını daha geç yayınladıklarına dair ifadeler bulunmaktadır (alıntılayan Ocak ve Özden, 2018). Elde edilen sonuç ile literatürde ulaşılan sonuçlar tutarlılık göstermemektedir. Bunun sebebinin hem Türkiye'de faaliyet gösteren tüm sektörlerin analize dahil edilmemiş olması, hem sorumlu denetçilerin denetim raporu gecikmesi üzerindeki etkisi araştırılırken cinsiyet değişkeninin indirilen yıllık denetim raporlarından elde edilen isimlerden yola çıkarak ve unisex isimlerin denetim firmalarının internet sitelerinden kontrol edilerek veri haline dönüştürülmesi, hem de cinsiyetin yanı sıra sorumlu denetçilerin eğitim düzeylerinin, deneyimlerinin, yaşlarının, medeni durumlarının ve sahip oldukları sertifikaların da analize dahil edilmemesi olduğu söylenebilir. Yani denetim raporunu imzalayan sorumlu denetçinin kadın olması ile denetim raporunun gecikmesi arasında negatif ve anlamlı bir ilişki vardır. Yapılan t-testi sonuçlarında da kadın denetçilerin erkek denetçilerden daha kısa sürede denetim raporlarını yayınladıkları sonucuna ulaşılmıştı (Bakınız: Tablo-18). Kadın denetçiler tarafından denetlenen firmaların ortalama 57 günde (fark=57,36) denetlendiğini, erkek denetçiler tarafından denetlenen

firmaların da ortalama 59 günde (fark=59,45) denetlendiği tespit edilmişti. Böylelikle araştırılan hipotezlerden **H_2 hipotezi reddedilmektedir.**

*"**H_2**: Denetim raporunu imzalayan sorumlu denetçinin kadın olması ile denetim raporunun gecikmesi arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki vardır."*

Denetim raporuna olumlu görüş türü dışında (şartlı görüş, olumsuz görüş, görüş bildirmekten kaçınma) görüş bildirme, ikinci sütunda denetim raporundaki gecikmeyi *(fark)* pozitif ve %95 seviyesinde anlamlı (2,691**) bir şekilde etkilemektedir. Birinci sütunda olumlu görüş türü dışında görüş bildirme ile denetim raporundaki gecikme *(lnfark)* arasındaki ilişinin katsayısı (0,0380) istatistiksel olarak anlamsız çıkmıştır. İkinci sütundaki katsayıya göre olumlu görüş türü dışında görüş bildirme ihtimali artıkça denetim raporundaki gecikmelerin daha fazla olduğu söylenebilir. Olumlu görüş verilen denetim raporları daha hızlı şekilde yayınlanırken; şartlı görüş, olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma beyan edilen denetim raporlarının daha yavaş yayınlandığı söylenebilir. Yerli ve yabancı literatür incelendiğinde denetim firmalarının olumlu görüş dışında bir görüş bildirmeye daha az istekli olduğuna ve olumlu görüş türü dışında bir görüş bildirmenin denetim raporunda gecikmeye sebep olduğuna dair çalışmalar mevcuttur. Bu çalışmaları; Whittred 1980 yılında, Ashton ve diğerleri 1987 yılında, Carslaw ve Kaplan 1991 yılında, Bamber ve Schoderbeck 1993 yılında, Che Ahmed ve Abidin 2008 yılında, Baldacchino, Grech, Farrugia ve Tabone 2016 yılında ele almışlardır (alıntılayan Ocak ve Özden, 2018). Ulaşılan sonuç literatür ile tutarlıdır. Yani denetim raporuna olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi ile denetim raporunun gecikmesi arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki vardır. Yapılan t-testi sonuçlarında da olumlu görüş türünün beyan edildiği denetim raporlarının daha kısa sürede yayınlandığı, olumlu görüş türü dışında bir görüş türünün beyan edildiği denetim raporlarının ise daha uzun sürede yayınlandığı sonucuna ulaşılmıştı (Bakınız: Tablo-19). Finansal tablolarına olumlu görüş türü alan firmaların denetim raporlarının ortalama 58 günde (fark=58,73) yayınlandığı, finansal tablolarına olumlu görüş türü dışında bir görüş alan firmaların denetim

raporlarının ise ortalama 63 günde (fark=63,41) yayınlandığı tespit edilmişti. Böylelikle araştırılan diğer hipotez olan **H_1 hipotezi kabul edilmektedir.**

*"**H_1**: Denetim raporuna olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi ile denetim raporunun gecikmesi arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki vardır."*

Denetlenen firmanın dört büyük denetim firması (Deloitte, KMPG, PwC, E&Y) tarafından denetlenmesi *(big4)*, denetim raporundaki gecikmeyi *(lnfark ve fark)* negatif ve %95 seviyesinde anlamlı (-0,0315*, -1,634**) bir şekilde etkilemektedir. Deloitte, KMPG, PwC ve E&Y tarafından yapılan denetimlerin daha kısa sürede sonuçlandığı söylenebilir. Katsayılara göre dört büyük denetim firması tarafından yayınlanan denetim raporları daha hızlı şekilde yayınlanmaktadır. Diğer bir ifade ile dört büyük denetim firması ile çalışan müşteri firmalarda yaşanan denetim raporundaki gecikmelerin daha kısa olduğu söylenebilir.

Tablo-21'e bakıldığında modelin gözlem sayısının 1.075 olduğu görülmektedir. Tablo-21'in dokuzuncu ve onuncu satırlarında **Yıl Kontrol?** ve **Sektör Kontrol?** ifadeleri görülmektedir. Bu iki satırın anlamı; yıllık değişimlerdeki etkinin ve sektör bazlı değişen etkinin modele dahil edilmiş olmasıdır. Yani, kullanılan yılların ve sektörlerin gözlemlenemeyen etkileri kontrol edilmiştir. Çünkü örneğin; 2016 yılında bir kriz olduğu varsayalım. Bu durumda finansal tablolar daha geç sunulacağından denetim raporunda yaşanan gecikmeler de daha uzun olacaktı. Günümüzden örnek vermek gerekirse; 5 yıl sonra yapılacak bir araştırma için 2020–2025 yıllarına ait finansal tablolardaki verilerin kullanıldığını düşünelim. 2020 yılında dünya çapında yaşanan salgın sebebiyle dünya genelinde bir kriz durumu mevcut. Bu durumda 2020 yılında yayınlanmış olan finansal tabloların tarihlerinde gecikmeler olacaktır. Analizde yıllara ait gözlemlenemeyen etkiler kontrol edilmiştir. Sektör bazlı örnek vermek gerekirse; her bir sektörün kendi içindeki koşulları farklıdır. Bu durumda her sektörün kendi iç dinamikleri raporlama zamanını da etkileyecektir. Bu yüzden hem yıl bazlı hem de sektör bazlı gözlemlenemeyen etkiler kontrol edilmiştir.

Tablo-21'e bakıldığında R-squared yani R^2 değeri görülmektedir. R^2 değeri, modelin açıklayıcılık gücünü verir. Bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkeni açıklama gücü olarak da söylenebilir. Modelin R^2 değerinin birinci sütunda 0,143 ve ikinci sütunda 0,150 olduğu görülmektedir. Bunun anlamı; bağımsız değişkenlerin bağımlı değişken olan denetim raporu gecikmesinin doğal logaritmasının alınmış şeklini açıklama gücünün %14,3 ve denetim raporu gecikmesini açıklama gücünün %15 olduğudur.

Tablo 21: OLS Regresyon Sonuçları

VARIABLES	(1) lnfark	(2) fark
lnsize	-0.0228***	-1.155***
	(0.00429)	(0.223)
kaldirac	0.00162***	0.0902***
	(0.000337)	(0.0183)
roa	-0.00142*	-0.0736*
	(0.000795)	(0.0417)
pddd	-0.00404***	-0.230***
	(0.00138)	(0.0718)
cinsiyet	-0.0285*	-1.386
	(0.0166)	(0.865)
olumludisindakiler	0.0380	2.691**
	(0.0238)	(1.220)
big4	-0.0315**	-1.634**
	(0.0126)	(0.700)
Constant	4.429***	78.01***
	(0.0988)	(4.828)
Yıl Kontrol?	Evet	Evet
Sektör Kontrol?	Evet	Evet
Observations	1,075	1,075
R-squared	0.143	0.150

Robust standard errors in parentheses

***** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1**

4.7.5. Regresyon Analizi (Negatif Binomial Regresyon)

Bu bölümde OLS regresyon analizine alternatif olarak yapılan negatif binomial regresyon analizi sonuçlarına yer verilmiştir.

Tablo-22'de negatif binomial regresyon analizi sonuçları bulunmaktadır. Tablo-22'de görülen değerlerden parantez içinde olan değerler standart hataları, diğer değerler ise katsayıları (coefficient) göstermektedir. Tablo-22'de her değişkene ait P değeri verilmemektedir. Bunun yerine katsayıların yanına değişkenlerin anlamlılık seviyesini gösteren * işaretleri konulmuştur. * var ise değişkenin %90 seviyesinde anlamlı olduğu, ** var ise %95 seviyesinde ve *** var ise %99 seviyesinde anlamlı olduğu anlamı taşımaktadır. * yok ise, değişken anlamsızdır. Tablo-22'ye bakıldığında modelin gözlem sayısının 1.075 olduğu görülmektedir. Tablo-22'in 9. ve 10. satırlarında **Yıl Kontrol?** ve **Sektör Kontrol?** ifadeleri görülmektedir. Bu iki satırın anlamı; yıllık değişimlerdeki etkinin ve sektör bazlı değişen etkinin modele dahil edilmiş olmasıdır. Yani, kullanılan yılların ve sektörlerin gözlemlenemeyen etkileri kontrol edilmiştir.

Tez çalışmasında, bir önceki başlıkta sunulan en küçük kareler yönteminin (OLS regresyon) alternatifi olarak negatif binomial regresyon yöntemi kullanılmıştır. Negatif binomial regresyon analizi, kesikli değerlerin olduğu veriler için uygundur. Bağımlı değişkenimiz olan *fark* değişkeninin logaritması alınmadığı zaman kesikli değerlere sahip olduğu gözlemlenebilir. Örneğin, A işletmesinin denetim raporları 2016 yılında 45 günde sunulmuş ise, B işletmesinin aynı yıl denetim raporları 120 günde sunulmuş olabilir. Bu olasılık da bağımlı değişkenimiz olan *fark* değişkeninin kesikli değerlere sahip olduğuna ve *fark* değişkeninin logaritması alınmadan OLS regresyon uygulandığı zaman modelin tutarsız sonuçlar verebileceğine işarettir. Bu durumda negatif binomial regresyon uygulanıp, sonuçlar güçlendirilebilir.

Çalışmada negatif binomial regresyon analizi yapıldığı zaman, yapılan analiz sonucu Alpha değerinin 0'dan büyük olması ve LR testinin anlamlı çıkması negatif binomial regresyon analizinin veri için uygun olduğu anlamını taşımaktadır. Tablo-22'ye bakıldığında Alpha değerinin sıfırdan büyük olduğu (0,015) ve LR test değerinin de %99 seviyesinde anlamlı olduğu (256,35***) görülmektedir.

Yapılan analiz sonucunda, katsayılar OLS regresyon yönteminden farklılık göstermemektedir. Katsayıların yönü ve anlamlılıkları benzerdir.

Tablo 22: Negatif Binomial Regresyon Sonuçları

	(1)
VARIABLES	**fark**
lnsize	-0,0199***
	(0,00356)
kaldirac	0,00151***
	(0,000279)
roa	-0,00127**
	(0,000552)
pddd	-0,00402***
	(0,00143)
cinsiyet1	-0,0253*
	(0,0150)
olumludisindakiler1	0,0437**
	(0,0209)
big4	-0,0279**
	(0,0125)
Constant	4,408***
	(0,0756)
Yıl kontrol	Evet
Sektor kontrol	Evet
Observations	1.075
Pseudo R square	0,0197
Alpha	0,015
LR test of Alpha	256,35***

Standard errors in parentheses

***** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1**

SONUÇ

2000'li yılların başlarında dünya genelinde büyük bir ekonomik ve siyasi değişim yaşandı. Dünya genelinde yaşanan değişimlerle beraber teknolojinin de hızla gelişmesi işletme dünyasındaki iş hacimlerini artırarak ekonomik ilişkilerin daha karmaşık olmasına yol açmıştır. Bu karmaşıklıkların yanı sıra yaşanan skandallarla beraber yatırımcıların sermaye piyasasına olan güveni zedelenmiştir ve işletmelerin hazırladıkları finansal tablolarına olan güveni tekrar kazanmaları için bağımsız denetim faaliyeti bir ihtiyaç haline gelmiştir. Bağımsız denetimin ihtiyaç haline gelmesinde etkili olan diğer unsurlar;

- Düzenleyici kurumların yasal zorunlulukları ile işletmelerin hazırladıkları finansal tabloların bağımsız denetime tabi tutulma yükümlülüğü,
- İşletmelerin hazırladıkları finansal tablolarda yer alan finansal bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğinin sağlanması,
- İşletmelerin hazırladıkları finansal tablolarda yer alan finansal bilgileri kullanarak karar alan kişilerin sayısının artması,
- Finansal bilgi kullanıcıları için yatırım olanaklarının fazlalaşması ve
- Büyüyen ekonominin uluslararası bir hale gelmesi sebebiyle bağımsız denetime olan ihtiyaç giderek artmıştır.

İşletmelerin hazırladıkları finansal tablolarda yer alan finansal bilgileri kullanarak karar alan taraflar açısından finansal bilgilerin doğruyu yansıtması ve güvenilir olması oldukça önemlidir. Güvenilir olmayan finansal bilgiler ile alınan kararlar kaynakların verimsiz bir şekilde kullanılmasına ve daha birçok olumsuz sonuca yol açabilir. Finansal tablolardaki finansal bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğinin teminatı bağımsız denetimdir. Amerikan Muhasebeciler Birliği'nin (American Accounting Association) altında çalışmalarını sürdüren Denetim Kavramları Komitesi tarafından yapılan tanıma göre bağımsız 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 süreçtir. İşletmelerin hazırladıkları finansal tabloları inceleyen denetçilerin, finansal tablolarda yer alan finansal bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği hakkında vermiş oldukları kararı yazılı bir şekilde işletme yönetimine ve finansal bilgi kullanıcılarına sundukları denetim raporları, bağımsız denetim sürecinin son evresidir. Finansal bilgilerin doğru ve güvenilirliğinin yanı sıra zamanında ulaşılabilir olması da oldukça önemli bir konudur. Doğru ve güvenilir olan fakat zamanında ulaşılır olmayan finansal bilgiler değerini yitirebilir. Finansal bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin zamanında ulaşılmasını sağlayan unsur da, ülkelerde bağımsız denetim faaliyeti ile ilgili düzenlemeleri yapan düzenleyici kurumların öngördüğü yasal sürelerde yayınlanmış denetim raporlarıdır. Tez çalışmasında ülkemizde bağımsız denetim faaliyeti ile ilgili düzenlemeleri yapan düzenleyici kurumların denetim raporlarının yayınlanması için belirledikleri sürelere Düzenleyici Kurumlara Göre Bağımsız Denetim Raporu Sunum Zamanları başlık altında detaylı bir şekilde yer verilmiştir.

Denetim raporlarının zamanında yayınlanması önem arz eden bir konudur. Denetim raporları zamanında yayınlanmazsa, bilgi asimetrisi artar ve yatırımcıların kararlarındaki belirsizlik seviyesi yükselir. İşletmelerin sunduğu finansal bilgilere olan güveni oluşturacak unsur denetim raporlarıdır. Yapılan bağımsız denetimin çıktısı olan denetim raporunun zamanında sunulması arzu edilen bir husus olduğundan, tezin önemi artmaktadır. Tez çalışmasında; Türkiye'deki denetim raporlarının gecikme sürelerinin ne kadar olduğu ve denetçi görüşü, denetçi cinsiyeti ile denetlenen firmaya özgü bazı değişkenlerin denetim raporu gecikmesi üzerinde etkisinin olup olmadığının araştırılması amaçlanmıştır.

Bu amaç doğrultusunda uluslararası literatüre de dayanarak iki adet hipotez belirlenmiştir;

H_1: Denetim raporuna olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi ile denetim raporunun gecikmesi arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki vardır.

H_2: Denetim raporunu imzalayan sorumlu denetçinin kadın olması ile denetim raporunun gecikmesi arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki vardır.

Hipotezler doğrultusunda araştırma modeli;

$\mathbf{y = x_1 + x_2 + x_3 + x_4 + x_5 + x_6 + x_7}$ şeklinde belirlenmiştir. Araştırma modelinde yer alan değişkenlerden:

- **Bağımlı değişkenimiz;**
  - y= Mali yıl sonu ile denetim raporu yayınlanma tarihi arasındaki gün sayısı,

- **Test ettiğimiz değişkenler;**
  - x_1= Sorumlu denetçinin cinsiyetinin kadın olması ve
  - x_2= Denetim raporunda olumlu görüş türü dışında (şartlı görüş, olumsuz görüş, görüş bildirmekten kaçınma) görüş bildirme,

- **Kontrol değişkenlerimiz ise;**
  - x_3= Denetlenen firmanın aktifler toplamının logaritması,
  - x_4= Denetlenen firmanın dört büyük denetim firması (Deloitte, KMPG, PwC, E&Y) tarafından denetlenmesi,
  - x_5= Denetlenen firmanın kaldıraç oranı,
  - x_6= Denetlenen firmanın karlılık oranı ve
  - x_7= Denetlenen firmanın piyasa değerinin defter değerine oranı olarak belirlenmiştir.

Araştırmaya dahil edilmeyen ve Mali Kuruluşlar sektörüne ait olan;

- Bankalar,
- Sigorta Şirketleri,
- Finansal Kiralama ve Faktoring Şirketleri,
- Holdingler ve Yatırım Şirketleri,
- Aracı Kurumlar,
- Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları,
- Menkul Kıymet Yatırım Ortaklıkları,
- Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklıkları örneklemden çıkarılmıştır.

Aynı şekilde Maden ve Taş Ocakçılığı sektörüne ait olan;

- Kömür ve Linyit Madenciliği,
- Ham Petrol ve Doğalgaz Çıkartılması,
- Metal Cevheri Madenciliği,
- Diğer Madencilik ve Taş Ocakçılığı ile

Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler sektörüne ait olan;

- Sanat, Eğlence, Boş Zamanları Değerlendirme Hizmetleri,
- İnsan Sağlığı ve Sosyal Hizmetler,
- Yaratıcı Sanatlar, Gösteri Sanatları ve Eğlence Faaliyetleri,
- Spor Faaliyetleri, Eğlence ve Oyun Faaliyetleri ve

İnşaat ve Bayındırlık sektörüne ait olan; İnşaat ve Bayındırlık İşleri ile ilgili işletmelerin verileri analize dahil edilmemiştir.

Analize dahil edilen sektörler;

- İmalat sektörü,
- İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri sektörü,
- Teknoloji sektörü,
- Toptan ve Perakende Ticaret, Lokantalar ve Oteller sektörü ve
- Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme sektörü olarak belirlenmiştir.

Tez çalışmasında sorumlu denetçilerin denetim raporu gecikmesi üzerindeki etkisi araştırılırken sadece cinsiyet değişkeni ele alınmıştır. Sorumlu denetçilerin cinsiyetleri, indirilen yıllık denetim raporlarından elde edilen isimlerden yola çıkarak analizde kullanılmak üzere bir veri haline getirilmiştir. Unisex isimler ile karşılaşıldığında denetim firmalarının internet sitelerinden kontrol edilerek, denetim raporlarında imzası bulunan sorumlu denetçilerin cinsiyetleri veri haline dönüştürülmüştür. Veri toplama

aşamasında anket yöntemi kullanılmadığından sorumlu denetçilerin denetim raporu gecikmesini etkileyen diğer özellikleri (eğitim düzeyi, deneyimleri, yaşı, medeni durumu, sahip olduğu sertifikaları vb.) analize dahil edilmemiştir. Literatürde yer alan, sorumlu denetçilerin denetim raporu gecikmesi üzerindeki etkisini ortaya koyan diğer değişkenlerin (eğitim düzeyi, deneyimleri, yaşı, medeni durumu, sahip olduğu sertifikaları vb.) analize dahil edilmemiş olması tez çalışmasının bir diğer sınırını oluşturmaktadır.

Hipotezleri test etmek için; Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından bağımsız denetimle yetkilendirilmiş 104 adet bağımsız denetim firmasının Kamu Aydınlatma Platformu'nda (www.kap.gov.tr) yer alan verilerinden faydalanarak müşteri eşleştirmesi yapıldığında 66 adet denetim firmasının aktif olarak bağımsız denetim yaptığı tespit edilmiştir. Tesit edilen 66 adet denetim firmasının müşteri eşleştirmesi yapıldığında, www.kap.gov.tr adresinden 646 adet müşteri firmaya ulaşılmıştır. Ulaşılan 646 adet müşteri firmanın da 431 adedi finans sektörüne, inşaat sektörüne, maden sektörüne ve spor kulüplerine ait olduğu için bu sektörlerin farklı finansal raporlama formatlarına sahip olmasından dolayı analize dahil edilmemiştir. Kalan 215 adet müşteri firmanın 2014–2018 yıllarına ait bilgileriyle oluşturulan 1.075 adet gözlem içeren veri seti ile STATA programında analiz yapılmıştır. Analiz beş aşamadan oluşmaktadır. İlk olarak tanımlayıcı istatistik sonuçlarına bakılmıştır. Daha sonra t-testleri yapılmıştır. Üçüncü aşama olarak korelasyon analizi ile değişkenler arasındaki ilişkiye bakılmıştır ve son olarak da EKK (En Küçük Kareler) olarak da bilinen OLS (Ordinary Least Squares) regresyon analizi ile negatif binomial regresyon analizi yapılarak sonuca ulaşılmıştır.

Hipotezleri test etmek için yapılan analiz sonuçları detaylı bir şekilde dördüncü bölümde ele alınmıştır. Bu bölümde sonuçlara genel bir şekilde özet olarak yer verilmiştir. Tanımlayıcı istatistik analizi sonuçları aşağıda maddeler halinde bulunmaktadır. Tablo-23'de tanımlayıcı istatistik sonuçlarının özet hali yer almaktadır.

- Analizi yapılan şirketlerin SPK'nın uyguladığı düzenlemelere genel olarak uyduğu görülmektedir. SPK'nın yayınladığı "SERMAYE PİYASASINDA FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN ESASLAR TEBLİĞİ (II-14.1)" başlıklı tebliğde yer alan 3. Bölümün içinde bulunan "Yıllık Finansal Raporların Bildiriminde Süreler" başlığı altında yazan bilgilere göre; yıllık denetim raporlarının konsolide olmayan raporlar için yıl sonundan itibaren 60 gün içinde, konsolide olan raporlar için ise yıl sonundan itibaren 70 gün içinde yayınlanması gerekmektedir. Ortalama denetim raporu yayınlama süresinin 59 gün olduğu ve firmaların denetim raporlarını minimum 21 günde, maksimum 95 günde yayınladığı sonucuna ulaşılmıştır.
- Firmaların büyüklüğünün doğal logaritmasının ortalamasının 19,63; minimum değerinin 15,05 ve maksimum değerinin 25,41 olduğu tespit edilmiştir.
- Firmaların ortalama kaldıraç oranının %50 olduğu ve minimum %0,054 kaldıraca sahip olan firmalar ile maksimum %99 kaldıraçla çalışan firmaların olduğu sonucuna ulaşılmıştır.
- Firmaların ortalama karlılık oranının %4 olduğu ve minimum -%135 karlılığa sahip olan firmalar ile maksimum %74 karlılığa sahip olan firmaların olduğu tespit edilmiştir.
- Firmaların büyüme oranının %2 olduğu ve minimum %0 orana sahip olan firmalar ile maksimum %70 orana sahip olan firmaların olduğu sonucuna ulaşılmıştır.
- 1.075 adet gözlemin %17'sinin kadın denetçi tarafından denetlendiği sonucuna ulaşılmıştır.
- 1.075 adet gözlemin %7,9'unun finansal tablolarına olumlu görüş dışında bir görüş türü (şartlı görüş, olumsuz görüş, görüş bildirmekten kaçınma) verildiği tespit edilmiştir.
- 1.075 adet gözlemin %52'sinin dört büyük denetim firmasından biri (Deloitte, KMPG, PwC, E&Y) tarafından denetlendiği sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 23: Tanımlayıcı İstatistik Sonuçlarının Özeti

Değişken	Tanımsal İstatistik Sonucu
Denetim raporu yayınlama süresi,	ortalama 59 gündür.
Firmaların büyüklüğünün doğal logaritmasının	ortalaması 19,63'dür.
Firmaların ortalama kaldıraç oranı,	%50'dir
Firmaların ortalama karlılık oranı,	%4'dür.
Firmaların büyüme oranı,	%2'dir.
1.075 adet gözlemin	%17'si kadın denetçi tarafından denetlenmektedir.
1.075 adet gözlemin	%7.9'unun finansal tablolarına olumlu görüş dışında bir görüş türü verilmiştir.
1.075 adet gözlemin	%52'si dört büyük denetim firmasından biri tarafından denetlenmektedir.

Finansal tabloları kadın denetçiler tarafından denetlenen firmalar ile denetlenmeyen firmaların değişkenlerinin ortalamalarının farklarına dair yapılan t-testi sonucunda ulaşılan ve ulaşılamayan sonuçlar, aşağıda maddeler halinde bulunmaktadır. Tablo-24'de finansal tabloları kadın denetçiler tarafından denetlenen firmalar ile denetlenmeyen firmaların değişkenlerinin ortalamalarının farklarına dair yapılan t-testi sonuçlarının özet hali yer almaktadır.

- 1.075 adet gözlemden 183 adedinin kadın denetçiler tarafından, 892 adedinin de erkek denetçiler tarafından denetlendiği tespit edilmiştir. Kadın denetçilerin toplam denetçiler içindeki oranının çok düşük olduğu sonucuna varılmaktadır.
- Kadın denetçiler tarafından denetlenen firmaların ortalama 57 günde denetlendiği, erkek denetçiler tarafından denetlenen firmaların da ortalama 59 günde denetlendiği sonucuna ulaşılmıştır. Kadın denetçilerin erkek denetçilere kıyasla daha kısa sürede denetimi gerçekleştirdiği sonucu elde edilmiştir.
- Kadın denetçiler tarafından denetlenen firmaların büyüklüğünün, erkek denetçiler tarafından denetlenen firmaların büyüklüğünden daha büyük olduğu tespit edilmiştir. Kadın denetçilerin daha büyük firmaları denetlediği sonucuna ulaşılmaktadır.

- Dört büyük denetim firmasında çalışan kadın denetçilerin, dört büyük denetim firmasında çalışan erkek denetçilerden daha fazla olduğu tespit edilmiştir. Dört büyük denetim firması olarak anılan Deloitte, KMPG, PwC ve E&Y şirketlerinin kadın istihdamına daha fazla önem verdiği ve daha fazla kadın denetçi çalıştırdığı sonucuna ulaşılmaktadır.
- Yapılan t-testi sonucuna göre ortalamaları arasındaki farklar anlamsız çıktığından;
    - Kadın denetçilerin denetlediği firmaların borç oranın daha yüksek olduğu,
    - Kadın denetçilerin denetlediği firmaların performans oranın daha yüksek olduğu,
    - Erkek denetçilerin daha hızlı büyüyen firmaları denetledikleri,
    - Kadın denetçilerin erkek denetçilere göre daha fazla olumlu görüş türü dışında bir görüş beyan ettikleri şeklinde bir sonuca ulaşılamamıştır.

Tablo 24: Finansal Tabloları Kadın Denetçiler Tarafından Denetlenen Firmalar İle Denetlenmeyen Firmaların Değişkenlerinin Ortalamalarının Farklarının Özet Durumu

Ulaşılan Sonuçlar	Elde Edilen Sayısal Verilerden Yorum Yapılamayan Sonuçlar
Kadın denetçilerin toplam denetçiler içindeki oranı çok düşüktür.	Kadın denetçilerin denetlediği firmaların borç oranı daha yüksektir.
Kadın denetçiler erkek denetçilere kıyasla daha kısa sürede denetimi gerçekleştirirler.	Kadın denetçilerin denetlediği firmaların performans oranı daha yüksektir.
Kadın denetçiler daha büyük firmaları denetlerler.	Erkek denetçiler daha hızlı büyüyen firmaları denetler.
Dört büyük denetim firmasında çalışan kadın denetçilerin sayısı, dört büyük denetim firmasında çalışan erkek denetçilerin sayısından fazladır.	Kadın denetçiler erkek denetçilere göre daha fazla olumlu görüş türü dışında bir görüş beyan ederler.

Finansal tabloları olumlu görüş dışında görüş almış firmalar ile olumlu görüş dışında görüş almamış firmaların değişkenlerinin ortalamalarının farklarına dair yapılan t-testi sonucunda ulaşılan ve ulaşılamayan sonuçlar, aşağıda maddeler halinde bulunmaktadır. Tablo-25'de finansal tabloları olumlu görüş dışında görüş almış firmalar ile olumlu görüş dışında görüş almamış firmaların değişkenlerinin ortalamalarının farklarına dair yapılan t-testi sonuçlarının özet hali yer almaktadır.

- 1.075 adet gözlemden 85 adedinin finansal tablolarına şartlı görüş, olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma görüşü türlerinden birini aldığı, 990 adet gözlemin ise finansal tablolarına olumlu görüş aldığı tespit edilmiştir. Finansal tablolara olumlu görüş türünün çok daha fazla verildiği sonucuna varılmaktadır.
- Finansal tablolarına olumlu görüş türü alan firmaların denetim raporlarının ortalama 58 günde yayınlandığını, finansal tablolarına olumlu görüş türü dışında bir görüş alan firmaların denetim raporlarının ise ortalama 63 günde yayınlandığı sonucu elde edilmiştir. Görüş türünün olumlu olduğu finansal tabloların denetimlerinin daha kısa sürdüğü sonucuna varılmaktadır.
- Finansal tablolarına olumlu görüş türü alan firmaların büyüklüğünün, finansal tablolarına olumlu görüş türü dışında bir görüş alan firmaların büyüklüğünden daha büyük olduğu tespit edilmiştir. Aktif toplamı büyük olan firmaların finansal tablolarına daha fazla olumlu görüş türünün beyan edildiği sonucuna ulaşılmaktadır.
- Finansal tablolarına olumlu görüş türü alan firmaların performans oranının, finansal tablolarına olumlu görüş türü dışında bir görüş alan firmaların performans oranından çok daha büyük olduğu sonucuna varılmaktadır. Performans oranı yüksek olan firmaların, finansal tabloları denetlendiği zaman denetim raporlarında olumlu görüşün daha yaygın şekilde beyan edildiği sonucuna ulaşılmaktadır.
- Finansal tablolarına olumlu görüş türü alan firmaların büyüme hızının, finansal tablolarına olumlu görüş türü dışında bir görüş alan firmaların büyüme hızından daha düşük olduğu tespit edilmiştir. Büyüme hızı daha

yüksek olan firmaların finansal tablolarına olumlu görüş türü dışında bir görüş türünün daha yaygın şekilde beyan edildiği sonucuna ulaşılmaktadır.

- Finansal tablolarına olumlu görüş türü alan firmaların denetimini yapan dört büyük denetim firmasının, finansal tablolarına olumlu görüş türü dışında bir görüş alan firmaların denetimini yapan dört büyük denetim firmasından daha fazla olduğu söylenebilir. Finansal tablolarını dört büyük denetim firmasından birine denetleten firmaların denetim raporlarına olumlu görüş türü alma olasılığı daha yüksektir sonucuna varılmaktadır.
- Yapılan t-testi sonucuna göre ortalamaları arasındaki farklar anlamsız çıktığından;
    - Finansal tablolarına olumlu görüş türünü alan firmaların borç oranının daha düşük olduğu ve
    - Kadın denetçilerin erkek denetçilere göre daha fazla olumlu görüş türü dışında bir görüş beyan ettiklerine dair bir sonuca ulaşılamamıştır.

Tablo 25: Finansal Tabloları Olumlu Görüş Dışında Görüş Almış Firmalar İle Olumlu Görüş Dışında Görüş Almamış Firmaların Değişkenlerinin Ortalamalarının Farklarının Özet Durumu

Ulaşılan Sonuçlar	Elde Edilen Sayısal Verilerden Yorum Yapılamayan Sonuçlar
Finansal tablolara olumlu görüş türü diğer görüş türlerine göre daha fazla verilir.	Finansal tablolarına olumlu görüş türünü alan firmaların borç oranının daha düşüktür.
Görüş türünün olumlu olduğu finansal tabloların denetimleri daha kısa sürer.	Kadın denetçiler erkek denetçilere göre daha fazla olumlu görüş türü dışında bir görüş beyan ederler.
Aktif toplamı büyük olan firmaların finansal tablolarına daha fazla olumlu görüş türü beyan edilir.	
Performans oranı yüksek olan firmaların, finansal tabloları denetlendiği zaman denetim raporlarında olumlu görüş türü daha yaygın şekilde beyan edilir.	
Büyüme hızı daha yüksek olan firmaların finansal tablolarına olumlu görüş türü dışında bir görüş türü daha yaygın şekilde beyan edilir.	
Finansal tablolarını dört büyük denetim firmasından birine denetleten firmaların denetim raporlarına olumlu görüş türü alma olasılığı daha yüksektir.	

Analiz edilen değişkenler arasındaki ilişki düzeyini ve yönünü gösteren korelasyon analizi sonuçları yer almaktadır. Denetim raporu gecikmesi ile analize dahil edilen diğer değişkenler arasındaki korelasyon analizi sonuçları aşağıda maddeler halinde bulunmaktadır. Tablo-26'da da denetim raporu gecikmesi ile analize dahil edilen diğer değişkenler arasındaki ilişkilerin özetine yer verilmektedir.

- Denetim raporu gecikmesi ile müşteri firmanın aktifleri arasında ters yönlü bir ilişki vardır. Denetim raporu gecikmelerinin aktif toplamı daha düşük olan firmalarda daha yüksek olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.
- Denetim raporu gecikmesi ile firmanın kaldıraç oranı arasında pozitif ilişki tespit edilmiştir. Denetlenen firmaların borçlanma oranı artıkça denetim raporlarında yaşanan gecikmelerin de fazlalaştığı sonucu elde edilmiştir.
- Denetim raporu gecikmesi ile firmanın karlılık oranı negatif ilişki tespit edilmiştir. Müşteri firmaların performansı artıkça denetim raporunda yaşanan gecikmelerin azaldığı tespit edilmiştir.
- Denetim raporu gecikmesi ile müşteri firmanın piyasa değerinin defter değerine oranı arasında ters yönlü bir ilişki vardır. Müşteri firmaların büyüme hızı artıkça denetim raporunda yaşanan gecikmelerin azaldığı sonucu elde edilmiştir.
- Denetim raporu gecikmesi ile sorumlu denetçinin kadın olması arasında negatif ilişki tespit edilmiştir. Kadın denetçilerin daha hızlı denetim raporu yayınladıkları sonucuna varılmaktadır. Elde edilen sonuç literatürde yapılan önceki çalışmalar ile çelişmektedir. Ancak tespit edilen negatif ilişkinin boyutu düşük olduğundan denetim raporu gecikmesi ile sorumlu denetçinin kadın olması arasındaki ilişki güçlü değildir.
- Denetim raporu gecikmesi ile olumlu görüş türü dışında görüş bildirme arasında pozitif ilişki tespit edilmiştir. Olumlu görüş türü dışında bir görüş bildirme olasılığı artıkça denetim raporunda yaşanan gecikmelerin de fazlalaştığı sonucuna ulaşılmaktadır.
- Denetim raporu gecikmesi ile dört büyük denetim firması tarafından denetlenme arasında ters yönlü bir ilişki vardır. Deloitte, KMPG, PwC ve E&Y şirketlerinin denetim raporu yayınlama süresinin daha kısa olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo-20'de yer alan korelasyon katsayılarına baktığımızda, genellikle iki değişken arasındaki katsayının %20'den küçük olduğu görülmektedir. Böylece analize dahil edilen değişkenlerin aralarında genellikle zayıf bir ilişki olduğu gözlemlenmiştir.

Tablo 26: Denetim Raporu Gecikmesi İle Analize Dahil Edilen Diğer Değişkenler Arasındaki İlişkilerin Özeti

Denetim Raporu Gecikmesi İle Arasında Negatif İlişki Olan Değişkenler	Denetim Raporu Gecikmesi İle Arasında Negatif İlişki Olan Değişkenler	Yorum
Denetlenen firmanın aktifleri		Denetim raporu gecikmeleri, aktif toplamı daha düşük olan firmalarda daha yüksektir.
	Denetlenen firmanın kaldıraç oranı	Denetlenen firmaların borçlanma oranı artıkça denetim raporlarında yaşanan gecikmeler de artar.
Denetlenen firmanın karlılık oranı		Müşteri firmaların performansı artıkça denetim raporunda yaşanan gecikmeler azalır.
Denetlenen firmanın piyasa değerinin defter değerine oranı		Müşteri firmaların büyüme hızı artıkça denetim raporunda yaşanan gecikmeler azalır.
Sorumlu denetçinin cinsiyetinin kadın olması		Kadın denetçiler daha hızlı denetim raporu yayınlar. (Güçsüz bir ilişki.)
	Olumlu görüş türü dışında görüş bildirme	Olumlu görüş türü dışında bir görüş bildirme olasılığı artıkça denetim raporunda yaşanan gecikmeler de artar.
Dört büyük denetim firması tarafından denetlenme		Deloitte, KMPG, PwC ve E&Y şirketlerinin denetim raporu yayınlama süresi daha kısadır.

- Denetlenen firmanın büyüklüğü,
- Denetlenen firmanın kaldıraç oranı,
- Denetlenen firmanın karlılık oranı,
- Denetlenen firmanın piyasa değerinin defter değerine oranı,
- Sorumlu denetçinin cinsiyetinin kadın olması ve
- Denetim raporuna olumlu görüş türü dışında görüş bildirme ile analize dahil edilen diğer değişkenler arasındaki korelasyon analizi sonuçları 4. Bölümde yer alan 4.7.3. Korelasyon Analizi başlıklı bölümde detaylı bir şekilde açıklanmıştır.

Modelde belirtilen bağımlı değişken olan denetim raporu gecikmesi; modelin bağımsız değişkenleri ile OLS (en küçük kareler yöntemi) regresyon analizi kullanılarak açıklanmıştır. OLS regresyon analizi sonucuna ait bulgular aşağıda maddeler halinde bulunmaktadır. Tablo-27'de de bağımsız değişkenlerin bağımlı değişken olan denetim raporu gecikmesini ne şekilde etkilediğine dair özet bilgiler yer almaktadır.

- Denetlenen firmanın büyüklüğü, denetim raporundaki gecikmeyi negatif ve %99 seviyesinde anlamlı bir şekilde etkilemektedir. Aktif toplamı fazla olan firmalarda yaşanan denetim raporundaki gecikmelerin daha kısa olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Büyük işletmeler finansal tablolarını daha erken sunmaktadırlar. Bu durumun nedeni, büyük işletmelerin daha fazla kişi çalıştırmaları olabilir.
- Denetlenen firmanın kaldıraç oranı, denetim raporundaki gecikmeyi pozitif ve %99 seviyesinde anlamlı bir şekilde etkilemektedir. Borçlanma oranının fazla olduğu firmalarda yaşanan denetim raporundaki gecikmelerin daha fazla olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Borç oranı yüksek olan işletmeler finansal tablolarını daha geç sunmaktadırlar. Bu durumun nedeni, şirketlerin iyi haberleri (örneğin kar durumu yüksek ise bu durum şirketler için iyi bir haberdir) erken yayınlarken kötü haberleri (örneğin borç oranı yüksek ise bu durum şirketler için kötü bir haberdir) geç yayınlamaları olabilir.
- Denetlenen firmanın karlılık oranı, denetim raporundaki gecikmeyi negatif ve %90 seviyesinde anlamlı bir şekilde etkilemektedir. Performans oranının yüksek olduğu firmalarda yaşanan denetim raporundaki gecikmelerin daha kısa olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Karlılığı yüksek olan işletmeler finansal tablolarını daha erken sunmaktadırlar. Bu durumun da nedeni yine şirketlerin iyi haberleri erken yayınlamaları olabilir.
- Denetlenen firmanın piyasa değerinin defter değerine oranı, denetim raporundaki gecikmeyi negatif ve %99 seviyesinde anlamlı bir şekilde etkilemektedir. Büyüme hızının yüksek olduğu firmalarda yaşanan denetim raporundaki gecikmelerin daha kısa olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Daha hızlı büyüyen işletmeler finansal tablolarını daha erken sunmaktadırlar.

- Denetlenen firmanın dört büyük denetim firması tarafından denetlenmesi, denetim raporundaki gecikmeyi negatif ve %95 seviyesinde anlamlı bir şekilde etkilemektedir. Deloitte, KMPG, PwC ve E&Y tarafından yapılan denetimlerin daha kısa sürede sonuçlandığı tespit edilmiştir. Dört büyük denetim firması tarafından yayınlanan denetim raporları daha hızlı şekilde yayınlanmaktadır.
- Denetim raporuna olumlu görüş türü dışında görüş bildirme, denetim raporundaki gecikmeyi pozitif ve %95 seviyesinde anlamlı bir şekilde etkilemektedir. Olumlu görüş türü dışında görüş bildirme ihtimali artıkça denetim raporundaki gecikmelerin daha fazla olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Olumlu görüş verilen denetim raporları daha hızlı şekilde yayınlanırken; şartlı görüş, olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma beyan edilen denetim raporlarının daha yavaş yayınlandığı sonucu elde edilmiştir. Yani denetim raporuna olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi ile denetim raporunun gecikmesi arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki vardır. Uluslararası literatür ile de uyumlu olan regresyon sonucunu t-testi sonuçları da desteklemektedir ve araştırılan hipotezlerden **H_1 hipotezi kabul edilmektedir.**
- Sorumlu denetçinin kadın olması, denetim raporundaki gecikmeyi negatif ve %90 seviyesinde anlamlı bir şekilde etkilemektedir. Kadın denetçilerin sorumlu olduğu denetimlerde yayınlanan denetim raporları daha hızlı şekilde yayınlanmaktadır. Yani denetim raporunu imzalayan sorumlu denetçinin kadın olması ile denetim raporunun gecikmesi arasında negatif ve anlamlı bir ilişki vardır. Uluslararası literatür ile uyumlu olmayan regresyon sonucunu t-testi sonuçları da desteklemektedir ve araştırılan diğer hipotez olan **H_2 hipotezi reddedilmektedir.** Uluslararası literatürde kadın denetçilerin, etik kurallara erkek denetçilerden daha çok uydukları ve daha detaylı çalıştıkları için denetim raporlarını daha geç yayınladıklarına dair çalışmalar bulunmaktadır. Ulaşılan sonuç ile literatürde yer alan sonuçlar tutarlılık göstermemektedir. Bunun sebebinin hem Türkiye'de faaliyet gösteren tüm sektörlerin analize dahil edilmemiş olması, hem sorumlu denetçilerin denetim raporu gecikmesi üzerindeki etkisi araştırılırken cinsiyet değişkeninin indirilen yıllık denetim raporlarından elde edilen isimlerden

yola çıkarak ve unisex isimlerin denetim firmalarının internet sitelerinden kontrol edilerek veri haline dönüştürülmesi, hem de cinsiyetin yanı sıra sorumlu denetçilerin eğitim düzeylerinin, deneyimlerinin, yaşlarının, medeni durumlarının ve sahip oldukları sertifikaların da analize dahil edilmemesi olduğu söylenebilir.

Tablo 27: Bağımlı Değişken Olan Denetim Raporu Gecikmesinin Bağımsız Değişkenler İle Açıklanması

Denetim Raporu Gecikmesini Negatif Etkileyen Değişkenler	Denetim Raporu Gecikmesini Negatif Etkileyen Değişkenler	Yorum
Müşteri firmanın büyüklüğü		Aktif toplamı fazla olan firmalarda yaşanan denetim raporundaki gecikmeler daha kısadır.
	Müşteri firmanın kaldıraç oranı	Borçlanma oranının fazla olduğu firmalarda yaşanan denetim raporundaki gecikmeler daha fazladır.
Müşteri firmanın karlılık oranı		Performans oranının yüksek olduğu firmalarda yaşanan denetim raporundaki gecikmeler daha kısadır.
Müşteri firmanın piyasa değerinin defter değerine oranı		Büyüme hızının yüksek olduğu firmalarda yaşanan denetim raporundaki gecikmeler daha kısadır.
Dört büyük denetim firması tarafından denetlenme		Dört büyük denetim firması tarafından yayınlanan denetim raporları daha hızlı şekilde yayınlanmaktadır.
	Olumlu görüş türü dışında görüş bildirme	Olumlu görüş türü dışında görüş bildirme ihtimali artıkça denetim raporundaki gecikmeler daha fazla olur.
Sorumlu denetçinin kadın olması		Kadın denetçilerin sorumlu olduğu denetimlerde yayınlanan denetim raporları daha hızlı şekilde yayınlanmaktadır.

Tez çalışmasında, OLS regresyon analizinin alternatifi olarak negatif binomial regresyon analizi de yapılmıştır. Negatif binomial regresyon analizi yapıldığı zaman, yapılan analiz sonucu Alpha değerinin 0'dan büyük olması ve LR testinin anlamlı çıkması negatif binomial regresyon analizinin veri için uygun olduğu anlamını taşımaktadır. Tablo-22'ye bakıldığında Alpha değerinin sıfırdan büyük olduğu (0,015) ve LR test değerinin de %99 seviyesinde anlamlı olduğu (256,35***) görülmektedir. Yapılan analiz sonucunda, katsayılar OLS regresyon yönteminden farklılık göstermemektedir. Katsayıların yönü ve anlamlılıkları benzerdir.

Denetim raporu gecikmesi ile analize dahil edilen diğer değişkenler arasındaki korelasyon analizi sonuçları ile OLS regresyon analizi ve negatif binomial regresyon analizi sonuçları birbiri ile tutarlıdır. Üç analiz sonucunda da denetim raporu gecikmesi ile müşteri firmanın büyüklüğü, karlılık oranı, piyasa değerinin defter değerine oranı, dört büyük denetim firması tarafından denetlenme ve sorumlu denetçinin kadın olması arasında negatif yönlü bir ilişki varken; denetim raporu gecikmesi ile müşteri firmanın kaldıraç oranı ve olumlu görüş türü dışında görüş bildirme arasında pozitif yönlü ilişki olduğu tespit edilmiştir.

Uluslararası literatürde denetim raporu gecikmesi üzerine 2010–2019 yılları arasında yapılmış olan çalışmalar incelendiğinde; denetim raporu gecikmesini pozitif ve negatif yönde etkileyen unsurlar ile tez çalışmasında elde edilen sonuçlar genel olarak tutarlılık göstermektedir. İncelenen literatürde cinsiyet üzerine yapılan analizlerde cinsiyetin yanı sıra kişilerin eğitim düzeylerinin, deneyimlerinin, yaşlarının, medeni durumlarının ve sahip oldukları sertifikaları gibi karakteristik özelliklerinin de analizlere dahil edildiği görülmektedir. Tez çalışmasında cinsiyet üzerine yapılan analizde sorumlu denetçinin sadece kadın ve erkek olma durumları test edildiğinden literatür ile tutarlı bir sonuç elde edilememiştir.

Tez çalışmasında yapılan analizlere ek olarak; denetim firmalarına, denetim firmalarında görev alan sorumlu denetçilere ve denetlenen firmalara anket çalışması yapılarak daha kapsamlı sonuçlar elde edilebilecektir. Cinsiyet üzerine yapılan analizin verilerine ek olarak, sorumlu denetçilere yapılacak anket çalışmasında sorulacak sorular ile sorumlu denetçilerin eğitim düzeyleri, becerileri, deneyimleri, yaşları, medeni durumları gibi daha fazla karakteristik özelliklerine ait veriler elde edilerek yapılacak olan çalışmada daha geniş kapsamlı ve genelleşebilir sonuçlar elde edilebilir.

Finans sektörüne, inşaat sektörüne, maden sektörüne ve spor kulüplerine ait olan firmaların da analize dahil edilerek daha büyük veriler ile bir analiz yapılması durumunda daha geniş kapsamlı ve genelleşebilir sonuçlar elde edilebilir.

KAYNAKÇA

"Kamu Denetimi Nedir?", http://www.bagimsizdenetim.net/kamu-denetimi-nedir/, 13.04.2020.

"Karlılık Oranları Nedir ve Nasıl Hesaplanır?", http://www.spfinans.com/karlilik-oranlari-nedir-nasil-hesaplanir/, 06.04.2020.

Acar, Durmuş, Serpil Senal (2011). "Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma", *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 11(22), s:273-306.

Ada, Şebnem (2016). "Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerinde Etkili Olan Faktörler: Türkiye Örneği", (Doktora Tezi). Kahramanmaraş: Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü .

Adiloğlu, Burcu (2011). *İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri,* 1. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitap Yayınevi.

AICPA, AICPA Hakkında. https://www.aicpa.org/about/missionandhistory.html, 16.04.2020.

AICPA, AICPA Misyonu. https://www.aicpa.org/about/missionandhistory/majorprograms.html, 16.04.2020.

AICPA, AICPA'nın Kalite Kontrol Standartları. https://www.aicpa.org/, 16.04.2020.

Akarca, Akif, Mehmet Şafak (06.11.2014). "Verginin Gündemi: Günümüzde Denetim ve Önemi", https://www.dunya.com/kose-yazisi/gunumuzde-denetim-ve-onemi/21854, 14.04.2020.

Akbıyık, Sedat (2005). *Vergi Uygulamaları Yönüyle Denetim ve Raporlama,* 1. Baskı, Ankara, Ekin Kitabevi.

Akça, Mustafa. "t-testi", http://mustafaakca.com/t-testi/, 06.04.2020.

Akdoğan, Nalan (2020). “Borsa İstanbul (BİST) Şirketlerinin 2017 ve 2018 Yıllarındaki Denetim Görüşleri İle Bağımsız Denetçi Raporlarında Verilen Görüşün Dayanağının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (59), s:1-18.

Akingunola, R. Oreoluwa, Kenny A. Soyemi, Rasaq Okunuga (2018). “Client Attributes and the Audit Report Lag in Nigeria”, *Market Forces College of Management Sciences,* 13(1), s:30-41.

Aktuğlu, M. Ali (1986). *Denetleme ve Revizyon,* 1. Baskı, İzmir, Bilgehan Basımevi.

Altaş, Soner (2015). *Şirket Denetimi,* 6. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

Altıntaş, Taylan (2007). “Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesinin Algılanmasına İlişkin Bir Araştırma”, (Doktora Tezi). İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Aobdia, Daniel (2018). “The Impact of the PCAOB Individual Engagement Inspection Process—Preliminary Evidence”, *American Accounting Association: THE ACCOUNTING REVIEW,* 93(4), s:53-80.

Arens, A. Alvin, Randal J. Elder, Mark S. Beasley, Chris E. Hogan (2014). *Auditing Assurance Services: An Integrated Approach,* 14. Baskı, New Jersey, Prentice Hall.

Arıkan, Yahya (2008). “Yeni Dönemde Denetim Mesleğine Hazır mıyız?”, *Mali Çözüm Dergisi*, (90), s:7-11.

Ashton, Robert H., John J. Willingham, Robert K. Elliot. (1987). “An Emprirical Analysis of Audit Delays”, *Journal of Accounting Research,* 25(2), s:275-292.

Ayan, Adem. “PDDD Oranı Nedir?”, https://www.ademayan.com/pddd-orani-nedir/, 06.04.2020.

Azgın, Nurcan (2011). “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Uygulaması, Denetim ve Denetim Kalitesi”, (Yüksek Lisans Tezi). Kahramanmaraş: Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Bağatır, Yusuf (2019). "Bağımsız Denetim Yaptırılmamasının Finansal ve Hukuki Sonuçları", *Ekonomi, İşletme ve Maliye Araştırmaları Dergisi*, 1(2), s:121-134.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği. (2012, 26 Aralık). *Resmi Gazete* (Sayı: 28509). https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/12/20121226-5.htm.

Baldacchino, Peter J., Loraine Grech, Konrad Farrugia, Norbert Tabone (2016). "An Analysis of Audit Report Lags in Maltese Companies", *Contemporary Studies in Economics and Financial Analysis*, 98, s:161-182.

Bamber, E. Michael (1983). "Expert Judgment in the Audit Team: A Source Reliability Approach", *Journal of Accounting Research*, 21(2), s:396-412.

Bamber, E. Michael, L. Smith Bamber, M. Peter Schoderbek (1993). "Audit Structure and Other Determinants of Audit Report Lag: An Empirical Analysis", *A Journal of Practice & Theory,* 12(1), s:1-23.

Bankacılık Kanunu. Kanun Numarası: 5411. (2005, 1 Kasım). *Resmi Gazete* (Sayı: 25983). https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5411.pdf.

Bankalar Kanunu. Kanun Numarası: 4389. (1999, 23 Haziran). *Resmi Gazete* (Sayı: 23734).https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc083/kanuntbmmc083/kanuntbmmc08304389.pdf.

Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik. (2006, 1 Kasım). *Resmi Gazete* (Sayı: 26333). https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/11/20061101-28.htm.

Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik. (2007, 4 Temmuz). *Resmi Gazete* (Sayı: 26592). https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/07/20070724-4.htm.

Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Tebliğ Taslağı. (2015, 2 Nisan). *Resmi Gazete* (Sayı: 29314). https://www.bddk.org.tr/ContentBddk/dokuman/mevzuat_0827.pdf.

Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik. (2015, 2 Nisan). *Resmi Gazete* (Sayı: 29314). https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/04/20150402-5.htm.

Başpınar, Ahmet (2004). "Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", *Maliye Dergisi*, (146), s:35-62.

BDDK, BDDK Hakkında. https://www.bddk.org.tr/Hakkimizda/Kurulus/9, 20.04.2020.

BDDK, BDDK'nın Misyon ve Vizyonu. https://www.bddk.org.tr/Hakkimizda/Misyon-ve-Vizyon/10, 20.04.2020.

Bedard, Jean, Nathalie Gonthier-Besacier, Alain Schatt (2018). "Consequences of Expanded Audit Reports: Evidence from the Justifications of Assessments in France", *American Accounting Association,* 38(3), s:1-57.

Berglund, Nathan R., John D. Eshleman, Peng Guo (2018). "Auditor Size and Going Concern Reporting", *American Accounting Association, AUDITING: A JOURNAL OF PRACTICE & THEORY*, 37(2), s:1-25.

Beyazıtlı, Ercan (1991). "Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartlarının Türkiye'ye Uygulaması", *Anadaolu Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 46(3), s:143-193.

Bezirci, Muhammet, Fehmi Karasioğlu (2011). "Türkiye'de Denetimin Tarihsel Gelişimi", *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 11(21), s:571-592.

Bilgi Asimetrisi. https://www.investopedia.com/terms/a/asymmetricinformation.asp, 24.04.2020.

Bills, Kenneth L., Christie Hayne, Sarah E. Stein (2018). "A Field Study on Small Accounting Firm Membership in Associations and Networks: Implications for Audit Quality", *American Accounting Association:THE ACCOUNTING REVIEW,* 93(5), s:73-96.

Blankley, Alan I., David N. Hurtt, Jason E. MacGregor (2015). "Are Lengthy Audit Report Lags a Warning Signal?", *American Accounting Association: Current Issues in Auditing*, 9(2), s:19-P28.

Bozkurt, Nejat (2006). *Muhasebe Denetimi,* 4. Baskı, İstanbul, : Alfa Basım Yayım Dağıtım.

Brivot, Marion, Mélanie Roussy, Maryse Mayer (2018). "Conventions of Audit Quality: The Perspective of Public and Private Company Audit Partners", *American Accounting Association, AUDITING: A JOURNAL OF PRACTICE & THEORY*, 37(2), s:51-71.

Burke, Jenna J., Rani Hoitash, Udi Hotish (2018). "Audit Partner Identification and Characteristics: Evidence from U.S. Form AP Filings", *American Accounting Association, Auditing: A Journal of Practice & Theory,* 38(3), s:1-48.

Carslaw, Charles A. P. N., Steven E. Kaplan (1991). "An Examination of Audit Delay: Further Evidence From New Zealand", *Accounting and Business Research*, 22(85), s:21-32.

Cengiz, Selim (2017). "Denetim Komitesi Etkinliğinin Denetim Raporlarının Yayınlanma Süresi Üzerindeki Etkisinin İncelenmesi: Borsa İstanbul'da Bir Uygulama", *Mali Çözüm Dergisi,* (141), s:31-60.

Ceylan, Onur (22.01.2016). "Piyasa Değeri Defter Değeri (PD/DD) Oranı Nedir, Nasıl Hesaplanır?", https://piyasarehberi.org/yatirim/temel-analiz/190-piyasa-degeri-defter-degeri-pd-dd-orani-nedir-nasil-hesaplanir, 06.04.2020.

Kul, Seval. "Korelasyon Analizi", http://www.p005.net/analiz/korelasyon-analizi, 26.08.2020.

Che-Ahmed, Ayoib, Shamharir Abidin (2008). "Audit Delay of Listed Companies: A Case of Malaysia", *International Business Research*, 1(4), s:32-39.

Christensen, Brant E., Thomas C. Omer, Marjorie K. Shelley, Paul A. Wong (2018). "Affiliated Former Partners on the Audit Committee: Influence on the Auditor-Client Relationship and Audit Quality", *American Accounting Association, Auditing: A Journal of Practice & Theory,* 38(3), s:1-48.

Çankaya, Fikret, Bilal Gerekan (2009). "Hile Denetçiliği Mesleği ve Sertifikalı Hile Denetçiliği Mesleki Standartları ve Ahlak Kuralları", *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 28, s:93-108.

Deloitte, Denetim Tanımı. https://www2.deloitte.com/tr/tr/services/audit.html, 12.04.2020.

Denetim Raporu. https://www.denetimnet.net/Pages/bagimsiz-denetci-raporu-dis-denetim.aspx, 23.04.2020.

Dinç, Engin , Bilal Gerekan (2014). "Denetimde Beklenti Farklılığı ve Denetim Eğitiminin Beklenti Farklılığı Üzerindeki Etkisine Yönelik Bir Araştırma", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 19(1), s:21-36.

Dinç, Engin, Hasan Abdioğlu (2009). "İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemleri İlişkisi: İMKB-100 Şirketleri Üzerinde Ampirik Bir Araştırma", *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(21), s:157-184.

Doğan, Aziz (2018). "Bağımsız Denetimde Yeni Bir Yaklaşım: Kilit Denetim Konuları", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(1), s:65-89.

Dönmez, Adnan, Başak Berberoğlu, Ayten Ersoy (2005). "Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları–AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması", *Akdeniz İİ BF Dergisi,* 5(9), s:52-78.

Dönmez, Hüseyin (2016). "Kurumsal Sürdürülebilirlik ve Denetim", (Tezsiz Yüksek Lisans Projesi). Edirne: Trakya Üniversitesi.

Elmas, Bekir, Muhammed Ardıç (2018). *Meslek Yüksek Okulları İçin Mali Tablolar Analizi,* 1. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi.

Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu'nun 5507 Sayılı Kurul Kararı. (2015, 18 Mart). *Resmi Gazete* (Sayı: 29299). Erişim adresi: https://www.resmigazete.gov.tr/ilanlar/eskiilanlar/2015/03/20150318-4.htm#%C3%8705.

EPDK, EPDK Hakkında. https://www.epdk.org.tr/Detay/Icerik/1-1167/tarihce, 25.04.2020.

EPDK, EPDK'nın Misyonu. https://www.epdk.org.tr/Detay/Icerik/1-1168/misyon, 25.04.2020.

EPDK, EPDK'nın Vizyonu. https://www.epdk.org.tr/Detay/Icerik/1-1169/vizyon, 25.04.2020.

Fargher, Neil L., Alicia Jiang, Yangxin Yu (2018). "Further Evidence on the Effect of Regulation on the Exit of Small Auditors from the Audit Market and Resulting Audit Quality", *American Accounting Association, AUDITING: A JOURNAL OF PRACTICE & THEORY*, 37(4), s:95-115.

Finansal Kaldıraç Oranı. https://piyasarehberi.org/sozluk/finansal-kaldirac-orani, 06.04.2020.

Finnet, "Aktif Karlılık, Piyasa Değeri Defter Değeri, Aktif Toplamı ve Kaldıraç Oranı", www.finnet.com.tr, 11.03.2020.

Garven, Sarah A., Amanda W. Beck, Linda M. Parsons (2018). "Are Audit-Related Factors Associated with Financial Reporting Quality in Nonprofit Organizations?", *American Accounting Association, AUDITING: A JOURNAL OF PRACTICE & THEORY,* 37(1), s:49-68.

Gaver, Jennifer J., Steven Utke (2018). "Audit Quality and Specialist Tenure", *American Accounting Association:The Accounting Review*, 94(3), s:1-65.

Griffith, Emily E. (2018). "When Do Auditors Use Specialists' Work to Improve Problem Representations of and Judgments about Complex", *American Accounting Association:THE ACCOUNTING REVIEW*, 93(4), s:177-202.

Gujarati, Damodar N., Dawn C. Porter (2013). *Essentials of Econometrics,* 3. Baskı, McGraw Hill International Edition.

Gul, Ferdinand A., Chee Yeow Lim, Kun Wang, Yanping Xu (2018). "Stock Price Contagion Effects of Low-Quality Audits at the Individual Audit Partner Level", *American Accounting Association, AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 38(2), s:1-71.

Gul, Ferdinand A., Donghui Wu, Zhifeng Yang (2008). "Do Individual Auditors Affect Audit Quality? Evidence From Archival Data", *Accounting Review*, 86(6), s:1993-2023.

Gunn, Joshua L., Paul N. Michas (2018). “Auditor Multinational Expertise and Audit Quality”, *American Accounting Association: THE ACCOUNTING REVIEW,* 93(4), s:203-224.

Güredin, Ersin (2014). *Denetim ve Güvence Hizmetleri,* 14. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi.

Habib, Ahsan, H. Jiaying Huang (2019). “Abnormally Long Audit Report Lags and Future Stock Price Crash Risk: Evidence From China”, *International Journal of Managerial Finance,* 15(4), s:611-635.

Habib, Ahsan, Md. B. Uddin Bhuiyan, H. Jiaying Huang, M. Shahin Miah (2019). “Determinants of Audit Report Lag: A Meta – Analysis”, *Wiley Online Library,* 23(1), s:20-44.

Hardies, Kris, Marie-Laure Vandenhaute, Diane Breesch (2018). “An Analysis of Auditors’ Going-Concern Reporting Accuracy in Private Firms”, *American Accounting Association: ACCOUNTING HORIZONS,* 32(4), s:117-132.

Hashim, U. Junaidda B., R. B. Abdul Rahman (2013). “Reviewing the Literature on Audit Report Lag and Corporate Governance”, *SSRN´s eLibrary*, s:1-15.

Hazine Müsteşarlığı, Denetim Otoritesi Görevleri. https://www.hmb.gov.tr/denetim-otoritesi-gorevleri, 21.04.2020.

Hazine Müsteşarlığı, Denetim Otoritesi Hakkında. https://www.hmb.gov.tr/denetim-otoritesi-hakkinda, 21.04.2020.

Hurley, Patrick J., Brian W. Mayhew, Kara M. Obermire (2019). “Realigning Auditors’ Accountability: Experimental Evidence”, *American Accounting Association, The Accounting Review,* 94(3), s:233-250.

Hussin, W. Nordin, Hasan M. Bamahros, S. Norwahida Shukeri (2018). “Lead Engagement Partner Workload, Partner-Client Tenure and Audit Reporting Lag Evidence From Malaysia”, *Managerial Auditing Journal*, 33(3), s:246-266.

IAASB, IAASB Hakkında. https://www.iaasb.org/about-iaasb, 18.04.2020.

IFAC, IFAC Anayasa. https://www.ifac.org/system/files/IFAC-Constitution-November-2019.pdf, , 18.04.2020.

IFAC, IFAC Hakkında. https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose, , 18.04.2020.

Kakaşçı, Murat (2017). "Muhasebe Denetimde Etik Sorunu; Etik İlkelerin Dış Denetim Kalitesi ve Güvenilirliği Üzerine Etkisi", (Yüksek Lisans Tezi). Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kandemir, Tuğrul, Halim Akbulut (2013). "Bağımsız Denetimin Etkinliğinde Denetimden Sorumlu Komitenin Rolü: Türkiye'de Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma", *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 9(20), s:37-55.

KAP, Müşteri Firmaların Yıllık Denetim Raporları. www.kap.gov.tr, 14.01.2020.

Kassem, Rasha (2018). "Assessing Management Integrity: Insights from Big 4 Auditors in Egypt", *American Accounting Association: CURRENT ISSUES IN AUDITING,* 12(1), s:A29-A39.

Kavut, Lerzan, Burcu Adiloğlu (2016). "Türkiye'de Bağımsız Denetimin Gelişimi: Dünden Bugüne", *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü*, s:35-61.

Kavut, Lerzan, Oktay Taş, Tuba Şavlı (2009). *Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim,* Yayın No:130, İstanbul, İSMMMO.

Kaya, H. Pınar (2017). "Türkiye'de Bağımsız Denetim Şirketlerinin Kadrolarında Yer Alan Denetçi Sayısını Etkileyen Faktörler", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (50), s:45-60.

Kepekçi, Celal (1996). *Bağımsız Denetim*, 2. Baskı, Ankara, Cem Web Ofset Ltd. Şti.

Kesimli, İffet (2015). "Türk Bağımsız Denetim Firmalarının Uluslararası Kalite Kontrol Standardı Açısından İncelenmesi", (Doktora Tezi). Edirne: Trakya Üniversitesi.

Kesimli, İffet (2010). “Son Krizin Reel Sektörün Dönen Varlıkları Üzerindeki Etkileri”, (Yüksek Lisans Tezi). Edirne: Trakya Üniversitesi.

KGK, KGK'nın Misyon ve Vizyonu. https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5282/Vizyon-Misyon, 21.04.2020.

KGK, KGK'nın Yayınladığı Denetim Standartları. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/standartlar_tablo.pdf, 21.04.2020.

KGK, Tanıtım Kitapçığı. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Kariyer_Uzman%C4%B1.pdf, 21.04.2020.

Khoufi, Nouha, Walid Khoufi (2018). “An Empirical Examination of The Determinants of Audit The Determinants of Audit”, *Managerial Auditing Journal*, 33(8/9), s:700-714.

Kim, Jongkyum, Andreas I. Nicolaou, Miklos A. Vasarhelyi (2013). “The Impact of Enterprise Resource Planning (ERP) Systems on the Audit Report Lag” *American Accounting Association: JOURNAL OF EMERGING TECHNOLOGIES IN ACCOUNTING,* 10(1), s:63-88.

Knechel, W.Robert, Divesh S. Sharma (2012). “Auditor-Provided Nonaudit Services and Audit Effectiveness and Efficiency: Evidence from Pre- and Post-SOX Audit Report Lags”, *American Accounting Association, Auditing: A Journal of Practice & Theory,* 31(4), s:85-114.

Knechel, W.Robert, Jeff L. Payne (2001). “Additional Evidence On Audit Report Lag”, *Auditing: A Journal Of Practice & Theory*, 20(1), s:137-146.

Kurtuluş, Kemal (2010). *Araştırma Yöntemleri,* 1. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitap Yayınevi.

Kwon, Soo Young, Han S. Yi (2018). “Do Social Ties between CEOs and Engagement Audit Partners Affect Audit Quality and Audit Fees?”, *American Accounting Association, AUDITING: A JOURNAL OF PRACTICE & THEORY*, 37(2), s:139-161.

Legoria, Joseph, Kenneth J. Reichelt, Jared S. Soileau (2018). “Auditors and Disclosure Quality: The Case of Major Customer Disclosures”, *American Accounting Association, AUDITING: A JOURNAL OF PRACTICE & THEORY,* 37(3), s:163-189.

Leventis, Stergios, Pauline Weetman, Constantinos Caramanis (2005). “Determinants of Audit Report Lag: Some Evidence from the Athens Stock Exchange”, *International Journal of Auditing*, 9(1), s:45-58.

Lin, Yi-Hung, , Meghann A. Cefaratti, Chih-Chen Lee, Hua-Wei Huang (2018). “Internal Control Material Weaknesses and Foreign Corrupt Practices Act Violations”, *American Accounting Association: Journal of Forensic Accounting Research*, 3(1), s:A80-A104

McGowan, Michele M., Siew H. Chan, Yuliya V. Yurova, Chunhui Liu, Raymond M. K. Wong (2018). “The Influence of Institutional Regulatory Pressure on Nonprofit Hospital Audit Quality”, *American Accounting Association, Journal of Governmental and Nonprofit Accounting*, 7(1), s:1-37.

Mevzuat.gov.tr, https://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.4650&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=serbest%20muhasebeci, 12.04.2020.

Mil, H. İbrahim (2016). *Türk Kamu Denetim Sistemi,* 1. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi.

Mitra, Santanu, Hakjoon Song, Joon Sun Yang (2015). “The Effect of Auditing Standard No. 5 on Audit Report Lags”, *American Accounting Association, Accounting Horizons*, 29(3), s:507-527.

Munsif, Vishal, K. Raghunandan, Dasaratha V. Rama (2012). “Internal Control Reporting and Audit Report Lags: Further Evidence”, *American Accounting Association, Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(3), s:203-218.

Nelson Mark, Hun-Tong Tan (2005). “Judgment and Decision Making Research in Auditing: A Task, Person, and Interpersonal Interaction Perspective”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24, s:41-71.

Nolder, Christine, Zoe-Vonna Palmrose (2018). “Economic Analysis of Proposed PCAOB Standards: Finding a Path Forward”, *American Accounting Association: ACCOUNTING HORIZONS, 32*(3), s:183-200.

Ocak, Murat, Evrim A. Özden (2018). “Signing Auditor-Specific Characteristics And Audit Report Lag: A Research From Turkey”, *The Journal of Applied Business Research*, 34(2), s:277-294.

Orhunbilge, Neyran (2000). *Tanımsal İstatistik Olasılık ve Olasılık Dağılımları,* Yayın No:279, İstanbul, İşletme Fakültesi.

Palmrose, Zoe-Vonna, Jr. William R. Kinney (2018). “Auditor and FASB Responsibilities for Representing Underlying Economics - What U.S. Standards Actually Say”, *American Accounting Association: ACCOUNTING HORIZONS*, 32(3), s:83-90.

PCAOB, PCAOB Denetim Standartları. https://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/default.aspx, 17.04.2020.

PCAOB, PCAOB Hakkında. https://pcaobus.org/About/Pages/default.aspx, 17.04.2020.

PCAOB, PCAOB Misyon ve Vizyon. https://pcaobus.org/About/History/Pages/mission-vision-values.aspx, 17.04.2020.

Porter, Brenda, Jon Simon, David Hatherly (2008). *Principles of External Auditing,* Wiley.

Porter, Christine M. (2018). “Employee Benefit Plan Audits: The Current State and Future Direction”, *American Accounting Association: CURRENT ISSUES IN AUDITING*, 12(1), s:A1-A6.

PwC, “Bağımsız Denetim Nedir?”, https://www.pwc.com.tr/blog/bagimsiz-denetim, 13.04.2020.

Rezaei, F. Mohammad, Norman Mohd-Saleh (2018). “Audit Report Lag: The Role of Auditor Type and Increased Competition In The Audit Market”, *Accounting and Finance,* 58, s:885-920.

Sağlam, Necdet, Mehmet Yolcu (2014). *Türkiye Denetim Standartlarına Göre Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Raporlanması*, 1. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık.

Sakin, Turgay (2019). "KGK İnceleme Raporları Çerçevesinde Türkiye'de Denetim Kalitesi", *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute*, (61), s:25-33.

Sawyer, Lawrence B. (2003). *Sawyer's Internal Auditing*, 5. Baskı, Florida, USA: Custom Edition.

Seavey, Scott E., , Michael J. Imhof, Tiffany J. Westfall (2018). "Audit Firms as Networks of Offices", *American Accounting Association, AUDITING: A JOURNAL OF PRACTICE & THEORY*, 37(3), s:211-242.

SEC, SEC Hakkında. https://www.sec.gov/, 16.04.2020.

Sekizsu, Bilge, F. Coşkun Ertaş (2018). "Şirketlerin Bağımsız Denetim Raporlarının Analizi: Borsa İstanbul'da Bir Araştırma", *Muhasebe ve Finansman Dergisi,* (80), s:43-63.

Senal, Serpil (2011). "Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma", (Doktora Tezi). Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usulleri Hakkında Yönetmelik. (1990, 3 Ocak). *Resmi Gazete* (Sayı: 20391). https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=4650&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu. Kanun Numarası: 3568. (1989, 13 Haziran). *Resmi Gazete* (Sayı: 20194). https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3568.pdf.

Sermaye Piyasası Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu Numarası: 6362. https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6362.pdf, 18.04.2020.

Sermaye Piyasası Kanunu. Kanun Numarası: 2499. (1981, 28 Temmuz). *Resmi Gazete* (Sayı: 17416). http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2499.doc.

Sermaye Piyasası Kurulu, Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğ (Seri: X, No: 22). (2006, 12 Haziran). *Resmi Gazete* (Sayı: 26196). https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/06/20060612M1-1.htm.

Sermaye Piyasası Kurulu, Sermaye Piyasası Kurulu Hakkında. https://www.spk.gov.tr/Sayfa/Index/0/0/2, 18.04.2020.

Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (II - 14.1). (2013, 13 Haziran). *Resmi Gazete* (Sayı: 28676). https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/06/20130613-11.htm.

Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik. (1987, 13 Aralık). *Resmi Gazete* (Sayı: 19663). https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/19663.pdf.

Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Emeklilik Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik. (2008, 12 Temmuz). *Resmi Gazete* (Sayı: 26934). https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/07/20080712-6.htm.

Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik. (2008, 12 Temmuz). *Resmi Gazete* (Sayı: 26934). https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/07/20080712-7.htm.

Simnett, Roger, Ken T. Trotman (2018). "Twenty-Five-Year Overview of Experimental Auditing Research: Trends and Links to Audit Quality", *American Accounting Association: BEHAVIORAL RESEARCH IN ACCOUNTING*, 30(2), s:55-76.

Stewart, Errol G., Timothy D. Cairney (2019). "Audit Report Lag and Client Industry Homogeneity", *Managerial Auditing Journal*, 34(8), s:1008-1028.

Student T Testi. https://ankarabiyoistatistikuzmani.wordpress.com/2017/12/22/student-t-testi/, 10.04.2020.

Sultana, Nigar, Harjinder Singh, J-L. W. Mitchell Van der Zahn (2015) "Audit Committee Characteristics and Audit Report Lag", *International Journal of Auditing,* 19, s:72-87.

Şahin, O. Nuri, Şaban Uzay (2018). "Bağımsız Denetimde Duygusal Zeka: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma", *Muhasebe Bilim Dünyası,* (20), s:553-589.

Şeker, Yasin. (2015). "Bağımsız Denetimde Kalite Kültürü Anlayışı ve Kalite Kontrol Standardının Uygulama Etkinliğinin Belirlenmesi: Bağımsız Denetim Şirketlerine Yönelik Bir Araştırma", (Yüksek Lisans Tezi). Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Tanç, Ahmet, Abdurrahman Gümrah (2015). "Bağımsız Denetimde Mesleki Muhakeme Becerisini Etkileyen Faktörlerin Tespit Edilmesine Yönelik Bir Araştırma", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi,* 3(17), s:525-538.

Tanyi, Paul, K. Raghunandan, Abhijit Barua (2010). "Audit Report Lags after Voluntary and Involuntary Auditor Changes", *American Accounting Association: Accounting Horizons*, 24(4), s:671-688.

TDK, TDK Sözlük: Firma, İşletme, Şirket Tanımları. https://sozluk.gov.tr/, 28.04.2020.

Terzi, Serkan (2012). *Hileli Finansal Raporlama Önleme ve Tespit,* 1. Baskı, İstanbul, Beta Basım.

Tuan, A. Kadir, Jale Sağlar (2015). *Denetimde Kalite ve Kalite Kontrolü,* 1. Baskı, Karahan, Karahan Kitabevi.

Tuan, Koray (2016). "Finansal Raporlama Zamanlılığına Farklı Bir Bakış", *Muhasebe ve Finansman Dergisi,* (69), s:99-114.

Türk Ticaret Kanunu. (2011, 14 Şubat). *Resmi Gazete* (Sayı: 27846). https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110214-1-1.htm.

Türker, Masum (2006). "Türkiye'de Muhasebe Denetim Faaliyetlerinin Gelişimi", *Dayanışma Dergisi*, (89), s:5-7.

TÜRMOB, TÜRMOB Hakkında. https://www.turmob.org.tr/Kurumsal/TURMOB-Hakkinda, 20.04.2020.

TÜRMOB, TÜRMOB Meslek Mensubu Cinsiyet Tablosu. https://www.turmob.org.tr/istatistikler/df447eb1-e8ef-4df2-a3c0-92376d568eba/meslek-mensubu-cinsiyet-tablosu, 20.04.2020.

TÜRMOB, TÜRMOB Meslek Mensubu Eğitim Tablosu. https://www.turmob.org.tr/istatistikler/b074a3e0-6282-41ef-8dd6-526e9f2ed59e/meslek-mensubu-egitim-tablosu, 20.04.2020.

TÜRMOB, TÜRMOB Meslek Mensubu Yaş Grupları Dağılım Tablosu. https://www.turmob.org.tr/istatistikler/bf9036e1-06f1-40e7-bb89-0b29f0dbe15a/meslek-mensubu-yas-gruplari-dagilim-tablosu, 20.04.2020.

Uzay, Şaban, Ahmet Tanç (2009). "Türkiye'de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe-1", *Mali Çözüm Dergisi*, (95), s:125-140.

Uzay, Şaban, Seçkin Gönen (2010). "Muhasebeci ve Denetçilere Yönelik Yaptırımların Finansal Raporlama Sürecindeki Yeri", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi,* 12(1), s:115-144.

Whittred, Gregory P. (1980). "The Timeliness of The Australian Annual Report: 1972-1977", *Journal od Accounting Research*, 18(2), s:623-628.

Wiyantoro, L. Sugeng, Fatima Usman (2018). "Audit Tenure and Quality to Audit Report Lag in Banking", *European Research Studies Journal*, 21(3), s:417-428.

Yakar, Serbay (2015). "Denetim Kalitesinde Denetim Komitesinin Etkinliği", *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 14(54), s:251-263.

Yalman, Sevda (2014). "İç Kontrol ve İç Denetimin Bağımsız Denetim Açısından Önemi", (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yanık, Serap, Muharrem Karataş (2017). "Denetim Raporlarının Geleceği: Yeni Düzenlemeler ve Ülke Uygulamaları", *Muhasebe ve Finansman Dergisi,* (73), s:1-26.

Yıldırım, Suat (2008). "Türk Ticaret Kanun Tasarısına Göre Anonim Şirketlerde Denetim", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 10(1), s:141-169.

Yükçü, Süleyman, Özlem Koçakoğlu (2017). *Bağımsız Denetimde Denetim Kalitesi Genel Çerçevesi ve Göstergeleri,* 1. Baskı, İzmir, Kitapana Basım Yayın Dağıtım Bilişim.