

BAĞIMSIZ DENETİMİN ŞİRKET ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ: KAYIK DIŞI ŞİRKETLERDE NİTEL BİR ANALİZ*

Dr. Bülent KINAY^a
Prof. Dr. Hüseyin DALGAR^b

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Mart 2022; 15 (1): 51-84*

ÖZ

Bu araştırmanın amacı KAYIK (Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar) dışı şirketlerde zorunlu hale getirilen bağımsız denetimin, şirket üzerindeki etkilerini tespit etmektir. Araştırmada nitel yöntem kapsamında yarı yapılandırılmış görüşme tekniği tercih edilmiştir. Denetimin şirket üzerindeki etkilerini belirleyebilmek için İSO (İstanbul Sanayi Odası) 500’de listelenen şirketler arasından 20 şirketin mali işler yöneticileri ile görüşme yapılmıştır. Görüşme sonucunda öne çıkan bulgular ise, fon sağlama imkanlarını kolaylaştırma, iş süreçleri ve iç kontrol düzeyinde yönetime faydalı tavsiyeler verme ve iç kontrolü geliştirme, hata veya suistimal nedeniyle maddi hata olasılığını azaltma ve kurumsallaşma sürecini olumlu etkileme olarak ortaya çıkmıştır.

Anahtar Sözcükler: Denetim, KAYIK Dışı Şirketler, Denetimin Değeri.

JEL Kodları: M42, M48.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Kınay, B., Dalgac, H. (2022). Bağımsız Denetimin Şirket Üzerindeki Etkilerinin Değerlendirilmesi: KAYIK Dışı Şirketlerde Nitel Bir Analiz. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 15 (1), 51-84.

* Makalenin gönderim tarihi: 03.06.2021; Kabul tarihi: 05.10.2021, iThenticate benzerlik oranı %7
^a Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, bulentkinay@akdeniz.edu.tr
ORCID: [0000-0001-9550-3193](https://orcid.org/0000-0001-9550-3193).

^bBurdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi,
hdalgac@mehmetakif.edu.tr, ORCID: [0000-0001-9743-3766](https://orcid.org/0000-0001-9743-3766).

EVALUATION OF THE EFFECTS OF AN AUDIT ON A COMPANY: A QUALITATIVE ANALYSIS IN PRIVATE COMPANIES

ABSTRACT

The purpose of this research is to determine the effects of independent auditing, which is mandatory in companies that are not public interest entities (PIEs). In the research, the semi-structured interview technique was preferred within the scope of the qualitative method. To determine the effects of an audit on a company, interviews were made with the finance managers of 20 companies from the companies listed in the Istanbul Chamber of Industry (ISO) 500. As a result of the interview the prominent findings are facilitating funding opportunities, giving advice to management at the level of business processes and internal control, improving internal control, reducing the possibility of material error due to error or abuse, and positively affecting the institutionalization process.

Keywords: Audit, Private Companies, Value of Audit.

JEL Codes: M42, M48.

EXTENDED SUMMARY

Introduction

It is stated that in private companies, due to reasons such as the lack of an internal control structure or not being fully developed, and an incomplete institutional structure, the audit of these companies should be given importance (Francis, 2004, p.346). Factors influencing audit demand for private companies range from alleviating agency problems, to increasing operational effectiveness and efficiency, to obtaining business consulting. Therefore, it is considered likely that the auditor will create value for private companies other than assuring the financial statements (Vanstraelen and Schelleman, 2017, p.578).

It is seen that the studies carried out focus on public companies and the studies are mostly aimed at determining the value of auditing in terms of external stakeholders. Since private companies do not share their audit reports and financial statements with the public, there are some difficulties in measuring the value of the audit. When the studies are examined, it is seen that measuring the direct effect of audits on public companies and private companies are insufficient.

While the debate on audit thresholds and whether an audit is mandatory in private companies in European Union countries continues with the new Turkish Commercial Code (TTK)—that came into force on 31 July 2012 in Turkey—companies of certain sizes met with IFRS and audit. These regulations have enabled companies to make more accurate decisions from audited financial statements.

As a result of the continuous lowering of audit thresholds in Turkey, the increase in the number of companies included in the audits continues. In this context, a total of 9,836 audit contracts were signed in Turkey according to the 2018 Public Oversight Authority (KGK). The results announced in 2019 showed 1,764 were public companies and 8,072 were private companies (KGK, 2018, p.72). Despite so many audits, it is seen that the effects of auditing in private companies has not been empirically measured until today. This gap in the literature constitutes the main driving force of the research. For this purpose, examining the effects of an audit on a company, which has been made compulsory for private companies in Turkey as of 2013 tax year, was deemed worthy of research.

It is thought that this research will help audit firms to better understand the demands of their clients and develop strategies for companies to provide optional audit services. In this respect, the research can also be considered as a field study, especially for small and medium-sized audit firms in Turkey. In addition, it is expected that the KGK will be beneficial in terms of the regulations it will make for the audit of private companies.

Literature on Research

According to the European Federation of Accountants and Auditors (EFAA) for the Small and medium-sized enterprises (SMEs) report, the value of auditing has been questioned from the perspective of stakeholders including company owners, managers, accountants, and directors. In the study the three most common benefits obtained from auditing are: control over accounting systems and records, the auditor provides helpful advice to management and improves internal control, and provides assurance to external finance providers (EFAA, 2019). In the study conducted on SMEs, the perception of improvement in the quality of financial reporting and the control of internal accounting records stand out as the main factors contributing to discretionary auditing (Palazuelos Cobo et al., 2017, p.63). A survey of executives identified some advantages that can be classified under various factors regarding the internal management of auditing and their value and image to third parties. In addition, the results also show that small, non-family companies that have voluntary audits are the ones that value auditing the most (Montoya del Corte et al., 2014, pp.93-95). Department for Business, Energy & Industrial Strategy (2017) showed the study evaluating the effects of audit thresholds revealed that auditing creates significant cost savings for small companies, and a possible reduction in capital cost is expected for small companies that have optional audits. In a study measuring the perceived value of mandatory auditing of small companies in Hong Kong, it was found that although there are costs associated with annual audits, the benefits from audits are perceived to be higher than the costs (Chung and Narasimhan, 2001, p.123).

There are also studies that show an audit has no contribution and factors such as audit value, audit burden and audit costs have been found to have a significant impact on the acceptance level of audit exemption among SMEs in Malaysia. The majority of SMEs in the study indicated they would choose audit exemption if it was available (Kamarudin et al., 2012, p.161).

According to the literature, it is seen that the studies on the factors affecting the demand for voluntary audit are more than the mandatory audit. As a result, it is determined that the tendency is towards continuing the voluntary audit of companies that qualify for audit exemption and shows that auditing creates added value and has significant effects for private companies.

Ellen Oliverio et al., (2005) originally conducted the study in 1984 by adding four additional questions to the original questionnaire and conducted the study again to explore views on the implementation of the Sarbanes-Oxley Act of 2002. Among the significant results, the view that external audits add value remains. Gökoğlan (2019) in his study on investment institutions, determined that audit activities encourage the corporate governance of the company and contribute positively and significantly to the brand value. In addition, it has been determined that companies increase the efficiency of their internal control systems and have a positive and significant effect on increasing transparency. Hikmet (2009) states that private companies should initiate a serious corporate-culture change process for auditing. It is emphasized that the accounting department should be reorganized by eliminating the deficiencies in accounting and documentation. On the other hand, he emphasized the importance of external audits as a supportive step to internal audits. Acar et al., (2012) also determined that auditing should be considered as a supporting factor in eliminating the problems that occur in family companies in order to adapt to the changing world conditions. Yılmaz (2019) said it has been determined that audits enable the detection of errors and fraud by evaluating the accounting policies and internal control systems in family companies and is beneficial for their institutionalization, and the effective execution of corporate governance.

In all the studies examined, it is revealed that audits create a value beyond providing assurance for the financial statements and information presented.

Method of The Research

The research was based on the phenomenology design, one of the qualitative research methods. It is an attempt to reveal what kind of effects audits create for a company from the point of view of the managers in the finance departments. In this direction, interview and document analysis techniques were used. The general framework of the research is given in Table 1.

Table 1: An Overview of the Research Method

Research Process	
Research Design	Phenomenology
The Extent of the Research	4588 private companies audited throughout Turkey as of 2017
Sample of the Research	20 companies out of 4588 private companies
Analysis Unit of the Research	23 managers in the financial affairs department of the companies (three companies had the opportunity to meet with two managers)
Data Collection Method	Interview, document review
Data collection tool	Semi-structured interview form
Data analysis	Content analysis and descriptive analysis

Findings of The Research

The findings respectively are for voluntary audits before mandatory audits, findings regarding the changes observed in the companies after the mandatory and findings regarding the delivery of non-audit services are presented under three themes.

Findings for Voluntary Audits

It has been revealed that some companies have voluntary audits before starting the mandatory ones. Reasons for companies to have voluntary audits: desire to be traded on the stock exchange, the need for internal audit consultancy, the need for the valuation of financial statements, the audit demand of foreign partners and foreign trade.

Findings Regarding the Changes Observed in the Companies After the Mandatory

As a result of the interview, the findings determined in terms of the effects of having a company audited are shown in Table 2.

Table 2: Findings Regarding the Changes Observed in the Companies After the Mandatory Audit

Theme	Sub Themes	Codes
Changes Observed in Companies After the Mandatory Audit	Facilitating Fundraising Opportunities	Facilitating and improving credit facilities
		Facilitating foreign loans
		Increasing credit limits
		Assisting financial analysts in the bank
		Providing credibility
		Facilitating joint foreign trade
		Giving Improvement Recommendations at the Level of Business Processes and Internal Control
	Bring discipline and control	
	Developing business processes	
	Identifying risks that management could not	
	Reducing the Possibility of Material Misstatement Due to Error or Abuse	Addressing the deficiencies of accounting systems
		Being more careful in accounting transactions
		Bringing discipline to employees
	Affecting the Institutionalization Process Positively	Decreased error rate
Contributing to the institutionalization process		
		Facilitating the transfer of events and processes within the company to management

Findings Regarding the Delivery of Non-Audit Services

According to the findings, it has been determined that the financial statements of some companies are prepared by the audit firm according to accounting standards. Therefore, it is necessary to consider this service received by companies as a non-assurance service. Findings regarding the provision of non-audit services are shown in Table 7.

Table 3: Findings Regarding the Delivery of Non-Audit Services

Theme	Sub-Themes	Codes
Providing Non-Audit Services	Accounting and Bookkeeping Services	Rearrangement of the financial statements prepared in accordance with the tax laws by the audit firm in agreement with accounting standards
		Making depreciation and rediscount calculations according to the standards of the audit firm
		Preparation of financial statements and footnotes in accordance with the standards and the cooperation from the company with the audit firm

Conclusion

The data represents large private companies in the manufacturing industries in Turkey, and care should be taken to generalize the sample to both public and smaller companies.

All the companies interviewed are manufacturing and family companies. The management structure of the companies that are in the top 500 of Turkey in terms of size, are in the form of managing partner, semi-corporate and corporate companies. In companies with corporate and some semi-corporate management structures, accounting and finance departments are structured separately. In such companies, financial statements and related footnotes can be prepared by the company's own accounting department, according to accounting standards. However, companies consider the preparation of their financial statements according to accounting standards and the creation of footnotes as a part of the audit service. In addition, all companies except one company have Enterprise resource planning (ERP) and advanced accounting software.

After the mandatory audit, the most important effect of an audit on a company emerged as follows:

- Facilitating Fundraising Opportunities

Although audited financial reports facilitate access to credit facilities, many respondents reported no decrease in credit costs. On the other hand, there is a perception among some of the participants that credit opportunities will be easier if one of the four big audit firms conducts the audit, and that financial institutions look for the four big audit firms in their audit reports.

- Giving Improvement Recommendations at the Level of Business

Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi

Processes and Internal Control

The managers of companies who have created internal audit units with the internal control system, receive recommendations from audit firms for improvements and innovations in this regard, while companies that are in the process of establishing these systems and units have had the opportunity to complete these processes with the auditors. It was also revealed that almost half of the companies in the sample did not have any internal control system or internal audit units, so they could not receive any improvement or innovation advice from audit firms in this area. Half of the companies of this size do not have internal control and internal audit units. However, the fact that all of these companies have ERP systems, in terms of ensuring the effectiveness of internal control procedures of these systems (Chang et al., 2014) can be considered as a sign of the existence of an internal control system at a certain level.

-Reducing the Possibility of Material Misstatement Due to Error or Abuse

It has been determined that audits reduce the possibility of including errors in the accounting transactions and records of the companies, provides control over the accounting systems and records and creates a discipline on the accounting employees.

-Affecting the Institutionalization Process Positively

It has been determined that auditing emerges as a supporting force for companies that are in the process of establishing an institutional infrastructure or companies that have difficulty in institutionalizing due to various reasons.

The management structure of the company and the type of audit firm also affect the value of the audit. Seventeen of the companies stated that they would like to continue to have voluntary audits in case the audit exemptions increase. Therefore, it can be said that mandatory audits contribute to voluntary audits.

-Suggestions

Suggestions that should be evaluated in terms of researchers and practitioners emerge from the results of this research. Findings from the research can help identify new indicators that can be used in quantitative analysis. In addition, a questionnaire can be administered to a large sample group to test the patterns and connections that emerged in the interviews. On the other hand, the effects created by the audits can be questioned in terms of other stakeholders. Furthermore, the positive attitude of foreign banks and export customers towards the independent audit reports show the importance of independent auditing. It can also be stated that voluntary audits can be an important gain for companies that want to do business abroad.

1. GİRİŞ

2000’li yılların başından itibaren meydana gelen muhasebe skandalları ve finansal krizler bağımsız denetim¹ hizmetlerinin sorgulanmasına neden olmuştur. Ayrıca son on yılda, karmaşıklaşan iş dünyası ile birlikte bilgi teknolojileri ve sosyal medyanın da hızla gelişmesi yeni riskli alanların ortaya çıkmasına neden olmuş, böylece denetimin kapsamı genişleyerek daha önemli hale gelmiştir. Bu gelişmeler karşısında, bir takım denetim kalitesi göstergeleri ile denetimin değeri, dış paydaşlar açısından ölçülmeye çalışılmaktadır. Diğer taraftan özellikle Avrupa Birliği ülkelerindeki Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK²) dışındaki şirketlerde denetim eşiklerinin³ ne olması gerektiği tartışılmakta (EFAA, 2019, s.2) ve bu tartışmalar denetimin şirket üzerindeki etkilerinin sorgulanmasına yol açmaktadır.

KAYİK olan şirketler üzerinde, mülkiyet ve yönetim kontrolünün ayrılması, denetimin kurumsal yönetim ve şirketlerin gözetimi açısından önem kazanmasına neden olmaktadır. KAYİK dışı şirketlerde de, özellikle iç kontrol yapısının olmaması veya tam olarak gelişmemesi, kurumsal yapılarının tam oluşturulmaması gibi nedenlerden dolayı KAYİK dışı şirketlerin denetimine önem verilmesi gerektiği belirtilmektedir (Francis, 2004, s.346).

KAYİK olan şirketlerde yapılan bazı çalışmalarla (DeFond, 1992; Firth ve Smith, 1992; Francis vd., 1999; Hope vd., 2012) vekalet sorunları düzeyi ile denetim talebi arasındaki pozitif ilişkinin olduğu tespit edilmesine karşın, KAYİK dışı şirketlerde bu ilişkinin daha düşük seviyede olduğu kabul edilmiştir. KAYİK dışı şirketlerde, şirket sahipleri ile yöneticiler arasındaki ayrımın çok az olmasından dolayı vekalet sorunlarının daha düşük düzeyde çıkacağı düşünülmekteydi (Fama ve Jensen, 1983a; Fama ve Jensen, 1983b). Ancak, son zamanlardaki çalışmalarda (Carey ve Guest, 2000; Dedman vd., 2014; Niskanen vd., 2011) vekalet sorunlarının KAYİK dışı şirketlerde de ortaya çıkmasıyla birlikte, bu tür şirketlerde de denetimin çok değerli olduğu vurgulanmaktadır.

¹ Bağımsız denetim: Bundan sonra “denetim” ifadesi olarak kullanılacaktır.

² KAYİK (Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar): “Halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, factoring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için Kurum tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşları ifade etmektedir” (2/11/2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname)

³Denetim eşikleri: Bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesinde dikkate alınan ölçütlerdir. Avrupa Birliği ülkelerinde denetime tabi olma eşikleri aktif toplamı, net satış hasılatı ve ortalama personel sayısına göre belirlenmektedir (Erdem, 2020, s.159).

KAYİK dışı şirketlerdeki denetim talebi, şirketlerin çok farklı doğasından dolayı KAYİK olan şirketlere göre farklılık göstermektedir. KAYİK dışı şirketler için denetim talebini etkileyen faktörler, vekalet sorunlarının hafifletilmesinden, operasyonel etkinliğin ve verimliliğin artırılmasına ve iş danışmanlığının alınmasına kadar uzanmaktadır. Bu nedenle, denetçinin finansal tablolara güvence vermesinin dışında KAYİK dışı şirketlere değer yaratmasının muhtemel olduğu düşünülmektedir (Vanstraelen ve Schelleman, 2017, s.578).

Bu konuyla ilgili yapılan çalışmaların KAYİK olan şirketler üzerinde yoğunlaştığı ve çalışmaların ise daha çok dış paydaşlar açısından denetimin değerinin tespit edilmesine yönelik olduğu görülmektedir. KAYİK dışı şirketler, denetim raporlarını ve finansal tablolarını kamuya paylaşmadığı için denetimin değerinin ölçülmesinde birtakım zorluklar yaşanmaktadır. Literatürde, KAYİK ve KAYİK dışı şirketlerde, denetimin şirketler üzerindeki doğrudan etkisinin ölçülmesi ile ilgili çalışmaların yetersiz kaldığı görülmektedir.

Özellikle, Avrupa Birliği ülkelerinde KAYİK dışı şirketlerde denetimin zorunlu olup olmaması ve buna bağlı olarak denetim eşikleri tartışması devam ederken, Türkiye’de 31/07/2012’de yürürlüğe giren yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile belirli büyüklükteki şirketler UFRS (IFRS) ve denetimle tanışmıştır. Bu düzenlemeler şirketlerin denetimden geçmiş finansal tablolardan daha doğru karar alabilmelerine imkan sağlamıştır.

Türkiye’de denetim eşiklerinin sürekli düşürülmesi sonucunda, denetim kapsamına alınan şirket sayısındaki artış devam etmektedir. Bu kapsamda, Türkiye’de 2019 yılında açıklanan (2020 yılında açıklanan 2019 faaliyet raporunda kaç adet denetim sözleşmesi yapıldığı belirtilmemiştir) 2018 yılı KGK (Kamu Gözetimi Kurumu) faaliyet sonuçlarına göre toplam 9.836 denetim sözleşmesi imzalanmış olup, bunun 1.764’ü KAYİK olan şirket, 8.072’si ise KAYİK dışı şirketlerden oluşmaktadır (KGK, 2018, s.72).

Bu kadar denetim yapılmasına rağmen, günümüze kadar KAYİK dışı şirketlerde denetimin şirket üzerindeki etkilerinin ampirik olarak ölçülmediği görülmektedir. Literatürdeki bu boşluk araştırmanın temel itici gücünü oluşturmaktadır. Bu amaçla, Türkiye’deki KAYİK dışı şirketler için 2013 faaliyet yılı itibari ile zorunlu hale getirilen denetimin şirket üzerindeki etkilerinin incelenmesi araştırmaya değer görülmüştür.

Bu araştırma ile denetim firmalarının müşterilerinin taleplerini daha iyi anlamalarına ve isteğe bağlı denetim hizmetlerini sunmak için şirketlere yönelik stratejiler geliştirmelerine yardımcı olacağı düşünülmektedir. Bu açıdan, araştırma özellikle Türkiye’deki gelişmekte olan küçük ve orta ölçekli denetim firmaları açısından bir alan araştırması olarak da değerlendirilebilir. Ayrıca KGK’nın KAYİK dışı şirketlerin denetimi için yapacağı düzenlemeler açısından faydalı olması beklenmektedir.

2. LİTERATÜR

Son yıllarda paydaşlar, denetimin katma değer oluşturan tarafını daha net görmek istediklerini belirtmektedir. Denetimin oluşturduğu katma değer, olumlu veya olumsuz görüş vermenin ötesinde algılanması gerektiği bildirilmektedir. Denetim görüş vermenin ötesine geçerek, işletmenin iç kontrol sistemleri, BT altyapısı ve süreçleri ile ilgili bulguları ortaya çıkararak, işletmenin iş süreçlerinin iyileştirilmesi için öneriler ortaya koyarken, işletmenin sürekliliğini etkileyen riskleri de yönetimin ve yönetim kuruluna bildirmektedir (KPMG, 2016a, s.12). Yöneticiler, denetçilerin, iş tavsiyeleri sağlayarak ve düşük maliyetle finansmana erişmelerine yardımcı olarak kuruluşlarını anlamalarını ve değer katmalarını isteyebilirler (ICAEW, 2008, s.8). Ayrıca, denetim şirket iç denetimine operasyonlar, iş modeli ve risklerin analizi gibi bir derece daha yaklaşırsa, değeri o derece artacağı düşünülmektedir (KPMG, 2016b, s.25)

Denetimin denetlenen şirket ve paydaşlar açısından yarattığı birçok katma değeri bulunmaktadır. Finansal tablolara duyulan güvenin ve finansal tabloların karşılaştırılabilirliğinin artması, şirketlerin şeffaflık ve kurumsallaşma süreçlerini desteklemesi bunlardan sadece bazıları olarak sayılabilir. Ayrıca son yıllarda, denetimin katma değerini artırmaya yönelik adımlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (İvak, 2019):

- Kilit Denetim Konuları (KDK) ile denetim sırasında odaklanan konuların paydaşlar ile paylaşılması, ve böylece paydaşların şirketi daha iyi tanımlarının sağlanması,
- Yönetim Mektupları ile denetim sırasında tespit edilen iç kontrol eksikliklerinin paylaşılması ve fark edilen BT (Bilgi Teknolojileri) kontrol eksikliklerinin yönetime iletilmesi,
- Büyük veri kullanılması yoluyla analitik çözümlerle, denetlenen şirket özelinde katma değeri yüksek analizler yapılması ve karşılaştırmalar yapılarak sektördeki yerinin değerlendirilmesi,
- Ayrıca, hem iç kontrollere hem finansallara bağımsız bir bakış sağlanması, muhasebe, finans ve diğer bölümler arası sinerjinin yaratılması ve üst yönetimin hem finansal hem BT süreçleri hakkında bilgi verilmesidir.

Denetimle ilgili yasal düzenlemelere göre, tüm ülkelerde KAYİK olan şirketler tartışmasız zorunlu denetim rejimi altındadır ve denetimin şirket üzerindeki değeri doğrudan sorgulanmadığı görülmektedir. KAYİK dışı şirketlerde ise denetim gereklilikleri ve denetim eşikleri farklı olduğu için denetimin değeri ve etkileri KAYİK olan şirketlere göre farklılık göstermekte ve literatürde daha fazla ilgi görmektedir. KAYİK dışı şirketlerde şirket değerinin piyasa ölçütlerinden yoksun olduğu için yönetim performansının değerlendirilmesinde denetimin faydalı olabileceği

vurgulanmaktadır (Van Tendeloo ve Vanstraelen, 2008, s.448). Lennox (2005), KAYİK dışı şirketlerin, devir işlemlerinde daha az hassas olmaları, analistler ve borsa tarafından incelenmemesi ve paydaşlarına daha az muhasebe bilgisi açıklaması gibi nedenlerden dolayı denetimin değerinin KAYİK olan şirketlere göre daha yüksek olduğunu iddia etmektedir.

Eilifsen vd. (2001) denetçinin şirketlere iş modeli ve iş risk analizleri sunduğunu ve genişletilmiş yönetim mektubu ve incelenmemiş süreçler hakkında geri bildirimlerde bulunduğunu tespit etmişlerdir. Clarke ve Carey (1997) denetçilerin, denetim esnasında iç kontrol ile ilgili tespit edilen konuların rutin olarak tavsiye ve rehberlik sağladığına dair kanıtlar ortaya koymuşlardır. Beattie vd. (2000) şirketlerin denetçilere değer vermesinin nedeni olarak muhasebe ilkelerinin uygulanmasına yönelik rehberlik, iç kontroller ve genel iş tavsiyeleri hakkında rehberlik gibi sağladıkları diğer hizmetlere olan talepten kaynaklandığını tespit etmişlerdir. Cassar ve Ittner (2009) KAYİK dışı şirketlerin denetim dışı hizmetlere daha fazla ihtiyaç duyulduğu belirtmektedirler. Beattie ve Fearnley (1998; akt. Vaicekauskas, 2014) tarafından yapılan çalışmada, bazı şirketlerin öncelikle denetçileri genel olarak muhasebe, finans ve işletme konularında tavsiye aldıkları bir danışman olarak gördüklerini belirtmektedirler. Vaicekauskas, (2014) şirketlerin denetçilerden daha fazla iş bilgisi, iç kontrolün iyileştirilmesi ile ilgili öneriler, denetim sürecinde sağlanan vergi danışmanlıkları, daha ayrıntılı ve faydalı bir yönetim mektubunu almak istediklerini ortaya çıkarmıştır.

Breesch vd. (2012) KAYİK dışı şirketlerin zorunlu olmayan bir denetim rejiminde denetimi yaptırmaya devam etmelerinin en önemli nedenleri; denetimin finansal tabloların güvenilirliğini artırması, şirketlerin iç kontrol sistemlerini iyileştirmesi ve denetimlerin şirkete bir mali disiplin oluşturması olarak belirlemişlerdir. EFAA (European Federation Of Accountants and Auditors For Smes) (2019) raporuna göre; denetimin değerini, şirket sahipleri, yöneticiler, muhasebeciler ve direktörleri kapsayan geniş bir paydaş kitlesinin bakış açısından sorgulayarak, en yaygın üç fayda olarak; muhasebe sistemleri ve kayıtları üzerinde kontrol sağladığı, denetçinin yönetime faydalı tavsiyeler verdiği ve iç kontrolü geliştirdiği ve dış finans sağlayıcılarına güvence verdiğini belirlemiştir.

Avrupa ülkelerinde KAYİK dışı şirketlerde denetim eşliğinin ne olması gerektiği sorgulanmakta olup, isteğe bağlı denetim ve zorunlu denetim tartışması devam etmektedir. Bu tartışmalar denetimin rolü, gerekliliği ve talebi konularındaki çalışmalarını tetiklemiş ve dolaylı olarak denetimin katkısı ortaya konulmaya başlanmıştır. 275 KOBİ üzerinde yürütülen çalışmada, denetimi isteğe bağlı olarak devam ettirmeye katkıda bulunan ana faktörler olarak, finansal raporlamanın kalitesinde ve iç muhasebe kayıtlarının kontrolündeki iyileşme algısının, olduğu öne çıkmaktadır (Palazuelos Cobo vd., 2017, s.63). 400 yönetici ile yapılan bir anketle,

denetimin şirketlerin iç yönetimi ve bunların üçüncü taraflara karşı değeri ve imajı ile ilgili olarak çeşitli faktörler altında sınıflandırılabilen bazı avantajlar belirlenmiştir. Ayrıca, sonuçlar isteğe bağlı olarak denetim yaptıran ve aile şirketi olmayan küçük şirketlerin denetime en fazla değer verenler olduğunu da göstermektedir (Montoya del Corte vd., 2014, ss.93-95). BEIS (2017) denetim eşiklerinin etkilerinin değerlendirildiği çalışmada, denetimin küçük şirketler için önemli nitelikte maliyet tasarrufu oluşturduğu, isteğe bağlı olarak denetim yaptıran küçük şirketlerin sermaye maliyetinde muhtemel bir azalma beklediği ortaya çıkmıştır. Hong Kong'daki küçük şirketler açısından zorunlu denetimin algılanan değerinin ölçüldüğü çalışmada, her ne kadar yıllık denetimlerle ilişkili maliyetler olsa da, denetimlerden elde edilen faydaların maliyetlerden daha yüksek olarak algılandığı tespit edilmiştir (Chung ve Narasimhan, 2001, s.123)

Denetimin katkısının olmadığı yönünde çalışmalara da rastlanılmaktadır; denetim değeri, denetim yükü ve denetim maliyetleri gibi faktörlerin Malezya'daki KOBİ'ler arasında denetim muafiyetinin kabul düzeyi üzerinde önemli bir etkisi olduğu belirlenmiştir. Çalışmadaki KOBİ'lerin çoğunluğu, mevcut olması durumunda denetim muafiyetini seçeceğini belirtmiştir (Kamarudin vd., 2012, s.161).

Zorunlu ve isteğe bağlı denetim talebini etkileyen unsurlara yönelik farklı ülkelerde yapılan çalışmalarda, yoğunlukla isteğe bağlı denetim talebini etkileyen çalışmalar literatürde geniş bir yer bulmaktadır. Sonuçta, denetim muafiyetlerine hak kazanan şirketlerin isteğe bağlı denetime devam edeceğine yönelik eğilimlerin olduğunun tespit edilmesi, denetimin katma değer oluşturduğu ve KAYİK dışı şirketler için denetimin önemli etkileri olduğunu göstermektedir.

Oliverio ve Newman (2005) ilk olarak 1984 yılında yaptığı çalışmadaki orijinal ankete dört ilave soru daha ekleyerek 2002 Sarbanes-Oxley Yasası'nın uygulanmasıyla ilgili görüşleri araştırmak amacıyla çalışmayı tekrar yürütmüştür. Önemli sonuçlar arasında dış denetimin değer kattığı görüşü devam etmektedir. 1984'te yüzde 95 olan bu oran 2004 yılında yüzde 92,5 olarak yine yüksek bir seviyede devam etmektedir. İkinci olarak ise, denetimin temel değeri, 1984 yılında "dış denetimin finansal raporlama sürecimize disiplin dayatması" görüşü yerine 2004 yılında "finansal tablolarımızın güvenilirliği için denetimin gerekli olduğuna inanıyoruz" görüşü öne çıkmaktadır.

Gökoğlan (2019) yatırım kuruluşları üzerine yaptığı çalışmada, denetim faaliyetlerinin şirketin kurumsal yönetimini teşvik ettiği ve marka değerine pozitif ve anlamlı yönde katkı sağladığını belirlemiştir. Bunun yanında, şirketlerin iç kontrol sistemlerinin etkinliğini artırdığı ve şeffaflığın artması yönünde pozitif ve anlamlı bir etkisinin de bulunduğunu tespit etmiştir. Hikmet (2009) KAYİK dışı şirketlerin, denetime yönelik ciddi bir kurumsal

kültür değişim sürecini başlatması gerektiğini belirtmektedir. Muhasebe ve dokümantasyon ile ilgili eksikliklerin giderilerek muhasebe departmanının yeniden düzenlenmesi gerektiği vurgulanmaktadır. Diğer taraftan iç denetimi destekleyici bir adım olarak dış denetimin önemini belirtmiştir. Acar vd. (2012) ayrıca denetimin, Aile şirketlerinde değişen dünya şartlarına uyum sağlayabilmek için oluşan sorunların giderilmesinde destekleyici bir faktör olarak dikkate alınması gerektiğini belirlemişlerdir. Yılmaz (2019) denetimin Aile şirketlerinde, muhasebe politikaları ve iç kontrol sisteminin değerlendirilerek hata ve hilelerin tespit edilmesini sağladığını ve Aile şirketlerinin kurumsallaşmasına ve kurumsal yönetimin etkin bir biçimde yürütülmesine faydalı olduğunu tespit etmiştir.

İncelenen tüm çalışmalarda denetimin, sunulan finansal tablolar ve bilgiler için güvence sağlamanın ötesinde şirket üzerinde önemli etkileri ortaya çıkmaktadır.

3. VERİ VE YÖNTEM

3.1. Araştırma Yöntemi

Araştırmada nitel araştırma desenlerinden olgubilim/fenomenoloji deseni temel alınmıştır. Fenomenoloji deseni kullanılarak denetimin şirket üzerinde nasıl bir etki oluşturduğu, şirketlerin mali işler departmanındaki yöneticilerin bakış açısından ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu doğrultuda görüşme ve doküman incelemesi tekniklerinden faydalanılmıştır. Araştırmanın genel çerçevesi Tablo 1’de verilmiştir.

Tablo 1: Araştırma Yöntemine Genel Bir Bakış

Araştırma Süreci		
Araştırma Deseni	Olgubilim/Fenomenoloji deseni	
Araştırmanın Evreni	Türkiye genelinde 2017 yılı itibari denetlenen 4588 KAYİK dışı şirket	
Araştırmanın Örnekleme	4588 KAYİK dışı şirket arasından 20 şirket	
Araştırmanın Birimi	Analiz	Şirketlerin mali işler bölümünde yer alan 23 yönetici (3 şirkette ikişer yönetici ile görüşme fırsatı elde edilmiştir)
Veri Toplama Yöntemi	Görüşme, doküman incelemesi	
Veri Toplama Aracı	Yarı yapılandırılmış görüşme formu	
Veri Analizi	İçerik analizi ve betimsel analiz	

3.2. Katılımcı Seçimi

Katılımcılar, araştırmanın ilk aşamasındaki analizin evreni olan 4588 KAYIK dışı şirket arasından seçilen, 20 şirketin mali işler bölümünde görev yapan 23⁴ yöneticilerden oluşmaktadır. Şirketler Bursa, İstanbul, Gaziantep, Eskişehir, Antalya, Osmaniye ve Karaman şehirlerinde faaliyet göstermektedir.

Şirketlerin belirlenmesinde amaçlı örnekleme yöntemleri kapsamında maksimum çeşitlilik örnekleme yönteminden yararlanılmıştır. Şirketlerde maksimum çeşitlilik sağlayabilmek için şirketlerin yönetim yapısı, denetim firması türü, faaliyet gösterdiği sektör ve faaliyet gösterdiği şehirler açısından çeşitlilik sağlanmaya çalışılmıştır. Katılımcıların ve denetim firmasının demografik bilgileri Tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2: Katılımcıların ve Denetim Firmasının Demografik Bilgileri

Katılımcının Pozisyonu	
Muhasebe Müdürü	12
Bütçe ve Raporlama Müdürü	3
CFO ⁵	3
Muhasebe ve Konsolidasyon Müdürü	1
Mali Kontrol Müdürü	1
Mali Kontrol Grup Başkan Yardımcısı	1
Bütçe Kontrol Uzmanı	1
Grup İç Denetim Direktörü	1
	23
Şirket Yönetim Yapısı	
Yönetici Ortak Şirket	4
Yarı Kurumsal Şirket	12
Kurumsal Şirket	4
	20
Şirket Sektör Türü	
Metal	8
Tekstil	6
Plastik	2
Gıda	2
Kimya	2
	20
Denetçi Türü	
Dört büyük denetim firmaları	9
Diğer uluslararası denetim ağındaki denetim firmaları	9
Yerel denetim firmaları	2
	20

⁴ Farklı bakış açılarımda değerlendirmeye almak için uygun olan 3 şirkette 2 ayrı mali işler yöneticisi ile görüşüldüğü için katılımcı sayısı 23’e ulaşmıştır.

⁵ CFO (Chief Financial Officer) : Türkçe “Mali İşler Başkanı” olarak çevrilmiş ve şu şekilde tanımlanmıştır: “Kurumda Finans Fonksiyonunu en üst düzeyde temsil eden ve tüm finans organizasyonu ve süreçlerinden sorumlu olan yönetici” (Deloitte, 2010).

Şirketlerin çoğu, yoğun ihracat işlemlerine sahip olan, daha çok İstanbul ve Bursa gibi Türkiye'nin yoğun sanayi şehirlerinde faaliyet gösteren şirketlerden oluşmaktadır. Şirketlerden biri hariç 19 şirketin Kurumsal Kaynak Planlaması (ERP) ile gelişmiş muhasebe sistemi bulunmaktadır. Katılımcılardan 6'sının geçmişte, dört büyük denetim firmasında çalışmış olması, soruları aynı zamanda denetçi bakış açısıyla değerlendirdikleri için araştırmaya ayrıca bir katkı sağlamıştır.

3.3. Veri Toplama Aracı ve Verilerin Toplanması

Görüşme formunun oluşturulmasında araştırmada yanıt aranan sorular doğrultusunda açık uçlu sorular hazırlanmıştır. Hazırlanan soruların araştırma amacına uygunluğunun belirlenebilmesi, kapsam geçerliliğinin sağlanabilmesi için iki alan uzmanına danışılmıştır. Uzman görüşleri de alındıktan sonra yarı yapılandırılmış görüşme formu kullanılarak iki şirketle pilot uygulama gerçekleştirilmiştir. Gerçekleştirilen pilot uygulama ile soruların doğru anlaşılıp anlaşılmadığı ve sorularda kullanılan ifadelerin katılımcılara uygun olup olmadığı test edilmiştir. Verilen tüm dönütler rehberliğinde yarı yapılandırılmış görüşme formu Tablo 3'te gösterildiği gibi son halini almıştır.

Görüşmeye başlamadan önce her bir katılımcı, araştırmanın amacı ile ilgili bilgilendirilmiş, araştırmaya katılımcıların gönüllülük temeline dayalı olarak yürütüleceği belirtilmiş ve araştırmada kesinlikle şirket ve katılımcı isimlerine yer verilmeyeceği ve araştırmada kendilerine şirket ve katılımcının kimliğini ortaya çıkarmayacak takma bir isim verileceği bildirilmiştir. Böyle araştırmanın gizliliği ve güvenliği hususunda araştırmaya dahil edilen katılımcılara güven sağlanmıştır. Görüşmeler, araştırmacı tarafından bizzat yapılmış ve Ekim/2019 ile Nisan/2020 arasında yaklaşık 7 aylık sürede tamamlanmıştır. Görüşmelerin ortalama süresi 30 dakika ile 90 dakika arasında değişiklik göstermiştir.

Araştırmada görüşmelere başlamadan önce, şirketlere ulaşmak için doküman incelemesi kapsamında şirketlerin web sayfasındaki bilgi toplumu hizmetleri bölümündeki veriler, yıllar itibari ile şirketlerin ticaret sicil gazetelerindeki genel kurul kayıtları ve LinkedIn sosyal medya uygulamasındaki şirket ve çalışanların verileri toplanmıştır. Hedeflenen şirketlerle görüşme yapmaya uygun mali işler yöneticilerin kimler olduğu ve mesleki deneyimleri, şirketlerin LinkedIn profesyonel iş ağındaki verilerden sağlanmıştır. Bu kapsamda 40 şirket ile görüşülebileceği tespit edilmiştir. Ancak mali işler yöneticilerinden 8 kişi, şirketin mülakatlara veya diğer akademik çalışmalara katılmamaları konusunda genel bir politikası olduğu iddiası ile görüşmeyi reddetmiştir. Diğer 12 kişi ise iş yoğunluğu nedeni ile görüşmeyi kabul etmemiştir. Sonuç olarak araştırmanın örneklemini 20 şirket oluşturmaktadır.

Araştırmanın gizliliği ve güvenliği husunda araştırmaya dahil edilen katılımcılara güven oluşturulmasına rağmen araştırmanın veri toplama aşamasında katılımcıların, ilk birkaç görüşmede ses kaydının alınmasında tedirgin ve isteksiz olduğu görülmüştür. Dolayısıyla sonraki görüşmelerimizde, katılımcıların soruları rahat ve sohbet ortamında cevaplayabilmelerini sağlamak amacıyla ses kaydı yapılmaktan vazgeçilmiştir. Görüşmelerin tamamı herhangi bir ses kaydı olmadan araştırmacı tarafından not edilmiştir. 13 kişi ile görüşme yüz yüze, 10 kişi ile de COVID-19 nedeni ile telefonla görüşme gerçekleştirilmiştir. Görüşme verileri ve doküman incelemesinde elde edilen veriler birleştirilerek analiz için hazırlık yapılmıştır.

Böylece denetimin şirket üzerinde oluşturduğu etki, mali işler departmanındaki yöneticilerin bakış açısından sorgulanabilmiştir. Araştırmanın aşamaları Tablo 3'te gösterilmiştir.

Tablo 3: Araştırmanın Aşamaları

Araştırmanın Aşamaları	Veri Toplama Yöntemi	Odak	Cevap Aranılan Sorular
1.Aşama	Doküman İncelemesi	Şirketlerin genel kurul toplantı tutanaklarının incelenmesi.	Şirketler yıllar itibari ile hangi yasal bağımsız denetim firmalarıyla çalışmışlardır?
2.Aşama	Doküman İncelemesi	Şirketlerin LinkedIn kurumsal şirket sayfasının incelenmesi	Mali işler departmanındaki çalışan yöneticilerin isimleri nedir?
3.Aşama	Görüşme	Şirketin mali işler bölümündeki aktörler ile yapılandırılmış görüşme formu üzerinden görüşmelerin yapılması	Denetim yapıldıktan sonra şirketinizde ne tür değişiklikler gözlemlediniz. Hangi alanlarda daha belirgin değişiklikler oldu ? <ul style="list-style-type: none">• Pazar payı, müşteri memnuniyeti ve müşteri portföyündeki değişiklikler• Üretim verimliliğindeki değişiklikler (makine arızaları, üretim süreleri..)• İş gören devir hızındaki değişiklikler• Çalışanlar üzerinde yarattığı olumlu ve olumsuz etkiler• İnovasyon/Ar-Ge değişiklikler• Diğer İş süreçleri ve iç kontrol düzeyindeki değişiklikler ve yenilikler• Fon sağlama maliyetlerindeki değişiklikler• Şirket politikaları ile stratejilerindeki değişiklikler ve yenilikler• Yönetim süreçlerindeki iyileşmeler Denetim firması iş risklerinizi nasıl gözlemledi ? Denetim zorunlu olmasa yine de yaptırır mısınız?

Görüşme formundaki ilk soru, denetimin şirket üzerinde etkilerini ortaya çıkarmayı amaçlamaktadır. Diğer soruların amacı ise denetimin şirket üzerindeki etkilerini farklı açılardan ortaya koymaktır.

3.4. Verilerin Analizi ve Geçerlik-Güvenirlik

Veriler betimsel analiz yoluyla çözümlenmiştir. Veriler araştırma sorularının amaç doğrultusunda tasarlanan temalara göre düzenlenebileceği gibi, görüşme ve gözlem süreçlerinde kullanılan sorular ya da boyutlar esas alınarak da sunulabilmektedir (Yıldırım ve Şimşek, 2016, s.239). Denetimin şirket üzerinde oluşturduğu etki ya da katkı temelinde literatüre dayalı olarak önceden belirlenen ana tema ve alt temalar elde edilen bulgular doğrultusunda değiştirilmiştir. Denetim yaptırmanın şirkette yarattığı değişiklikler katılımcıların bakış açısından sorgulanarak tespit edilen kodlar, ilgili alt tema ve ana tema altında gösterilmiştir. Katılımcıların doğrudan alıntılarına yer verilerek katılımcı görüşlerinin birebir aktarılmasına olanak verilmiştir.

Nitel araştırmaların iç geçerliğini sağlamak için, “uzun süreli etkileşim, derinlik odaklı veri toplama, çeşitleme, uzman incelemesi ve katılımcı teyidi” yöntemleri kullanılmaktadır (Yıldırım ve Şimşek, 2016, s.277). Araştırmada, görüşmelerden önce ve sonra uzman görüşüne başvurma yöntemi kullanılmıştır. Katılımcılarında araştırma sorularını bütün boyutlarıyla ele alabilmeleri için derinlik odaklı veri toplama yöntemi kullanılmıştır. Araştırmada yer alan şirketler farklı şehir ve sektörlerden seçilerek diğer iç geçerlik sağlama yöntemlerinden biri olan çeşitleme veri toplama yöntemi de kullanılmıştır. Toplanan verilerin ilgili alanyazınla tutarlığı devamlı kontrol edilerek, verilerin inandırıcılığı temin edilmeye çalışılmıştır. Ayrıca bulguların birebir alıntılarla desteklenmesiyle araştırmacı yanlılığının düşürülmesi, veri inandırıcılığının artırılması hedeflenmiştir. Diğer taraftan, temalar altında oluşturulan kodlar farklı bir alan uzmanı tarafından incelenmesine olanak sağlanmıştır. Böylece değerlendiriciler arasında kabul edilebilir bir uyumun olmasına dikkat edilmiştir.

4. BULGULAR

Elde edilen verilerden yola çıkarak, araştırmanın soruları ekseninde oluşan bulgular, kuramsal açıklamalarla birlikte aşağıda detaylı gösterilmiştir. Bulgular sırasıyla; zorunlu denetim öncesi isteğe bağlı denetim yaptırma yönelik bulgular, zorunlu denetim faaliyeti sonrası şirketlerde gözlemlenen değişimler ve denetim dışı hizmetlerin sunulmasına yönelik bulgular olmak üzere üç tema altında sunulmuştur.

4.1. İsteğe Bağlı Denetim Yaptırmaya Yönelik Bulgular

Bazı şirketlerin zorunlu denetime başlamadan önce isteğe bağlı denetim yaptırdıkları ortaya çıkmıştır. Şirketlerin isteğe bağlı denetim yaptırma ihtiyaçları Tablo 4’te sunulmaktadır.

Tablo 4: İsteğe Bağlı Denetim Yaptırma İhtiyacına Yönelik Bulgular

Tema	Kodlar
İsteğe Bağlı Denetim Yaptırma İhtiyacı	Halka açılma isteği
	İç denetim danışmanlığı ihtiyacı
	Finansal tabloları değerlendirme ihtiyacı
	Yabancı ortakların denetim talebi
	Dış ticaret işlemlerinin olması

Katılımcılarla yaptığımız görüşmelerde katılımcıların bazıları, yasal zorunluluk başlamadan önceki yıllarda da farklı amaçlarla isteğe bağlı olarak denetim yaptıklarını açıklamışlardır:

“Öncelikle zorunlu denetim öncesi biz değerlendirme ile birlikte denetime başlamıştık. VUK’ a göre hazırlanan tablolarla şirket aktifinin gücünü gösteremiyorduk. Aldığımız makinalar EUR bazında büyük tutarlarda. Bilançoda maliyet değeri ile izlediğimiz için yıldan yıla değeri düşük görünüyordu. Bu yüzden değerlendirme ve denetim yaptırдық (§9).”

“1999 yılından beri bağımsız denetim yaptırıyoruz. Zaten global bir firma iseniz dış ticaretiniz varsa ve yurt dışından mal alıp yurt dışına mal satıyorsanız mutlaka denetim yaptırmanız gerekiyor (§19).”

“Zorunlu denetim başlamadan önce dört büyük denetim firmasına denetim yaptırılıyordu. Bir de yabancı ortak olduğu için denetim yaptırılıyordu (§20).”

Dedman vd. (2014) gelecek yıllarda halka açılma planları olan şirketlerin isteğe bağlı denetime devam etmesinin muhtemel olduğuna dair bazı kanıtlar tespit etmiştir:

“1998 yılından itibaren denetim firması ile çalışıyoruz. Bir ara yönetim şirketin halka açılmasını düşündü. Daha önce isteğe bağlı başladık denetime (§5).”

Sekiz şirketin zorunlu denetim öncesi isteğe bağlı denetim yaptırdıkları belirlenmiştir. Denetim yaptırmaya isteğe bağlı başlayan şirketler, kurumsal yönetim yapısında ve yarı kurumsal yönetim yapısında olan şirketlerdir. Ayrıca isteğe bağlı denetim yaptıranların bazıları uzun zaman öncesinde denetime başladıkları için denetim öncesi ve sonrası farklılıkları belirlemede zorluk çektiklerini belirtmişlerdir:

“Biz kurumsal bir şirketiz. Zorunlu denetim başlamadan önce denetim yaptırdığımız için çok fazla bir fark göremiyorum. Belki daha önce yaptırmamış ve zorunlu denetimle birlikte denetime yaptırmaya başlayan biraz daha küçük firmalar üzerinde denetimin farklı faydaları olabilir (Ş18).”

“Denetim tabiki kredi olanaklarının gelişimi ve bankalar nezdinde işimiz kolaylaştırıyor. Kredibilite ve finansman olanaklarını geliştiriyor. Bunun dışında denetimin herhangi bir değerini ölçemiyoruz. Denetim, Yurt dışı finansal kurumlar açısından önemli. Yalnız denetimin daha çok daha küçük şirketlere daha fazla fayda sağlayacağını düşünüyorum. Dediğim gibi zaten zorunlu denetim öncesi denetim yaptırıldığı için şirket daha önce denetime başlamıştı. Ayrıca holding finans ve iç denetim birimi de bizim şirketi sürekli takip ediyor (Ş20).”

“Zorunlu denetimden önce isteğe bağlı denetim yaptırıyorduk. Onun için biz çok bir farklılık hissetmedik. Tabiki risklerimiz ve hatalarımız tespit ediliyordur. Hata yapma oranımız azalıyor (Ş12).”

“Denetim yaptırmak derecelendirme kuruluşları nezdinde size olumlu bir yere taşır. Biz uzun yıllardan beri bağımsız denetim yaptırdığımız için denetim öncesi ve sonrasını karşılaştıramam. Ancak, bağımsız denetim üçüncü şahıslara kredibilite açısından, cari hesap ve vadeli alım satım açısından fayda sağlar (Ş19).”

Zorunlu denetim öncesi denetime başlayan şirketler, denetimin, maddi yanlışlık ihtimalini azalttığını ve iç kontrol düzeyinde iyileştirmeler yönünde tavsiyeler aldıklarını belirtmişlerdir.

4.2. Zorunlu Denetim Faaliyeti Sonrası Şirketlerde Gözlemlenen Değişimlere Yönelik Bulgular

İlk soru seti ile katılımcıların denetim sonrasında şirketlerinde ne tür değişiklikler gözlemlediklerini açıklamaları istenmiştir. Tüm katılımcılarla yapılan görüşme sonucunda denetim yaptırmanın şirket üzerinde en fazla yarattığı değişiklikler sırasıyla; fon sağlama imkanlarını kolaylaştırma, iş süreçleri ve iç kontrol düzeyinde iyileştirme tavsiyelerini vermesi, hata veya suistimal nedeniyle maddi hata olasılığını azaltma ve kurumsallaşma sürecini olumlu etkileme olarak Tablo 5’te gösterildiği gibi tespit edilmiştir.

Tablo 5: Zorunlu Denetim Faaliyeti Sonrası Şirketlerde Gözlemlenen Değişimlere Yönelik Bulgular

Tema	Alt Temalar	Kodlar
Zorunlu Denetim Faaliyeti Sonrası Şirketlerde Gözlemlenen Değişimlere Yönelik Bulgular	Fon	Kredi imkanlarını kolaylaştırması ve geliştirmesi
	Sağlama	Yurt dışı kaynaklı kredi teminini kolaylaştırması
	İmkanlarını	Kredi limitlerini artırması
	Kolaylaştırma	Bankadaki finansal analistlerin işini kolaylaştırması
		Kredibilite ve vadeli alım satım açısından fayda sağlaması
		Yabancı ortak girişini kolaylaştırması
	İş Süreçleri ve İç Kontrol	İç kontrol sistemindeki bazı eksiklikleri gidermesi
	Düzeyinde	Disiplin ve kontrol getirmesi
	İyileştirme	İş süreçlerini geliştirmesi
	Tavsiyelerini Vermesi	Yönetimin tespit edemediği riskleri belirlemesi
		Muhasebe sistemlerinin eksikliklerini gidermesi
	Hata veya Suistimal Nedeniyle Maddi Yanlışlık Olasılığını Azaltma	Muhasebe işlemlerinde daha dikkatli olunması
		Çalışanlara çekidüzen vermesi
		Hata Yapma oranının azalması
Kurumsallaşma Sürecini Olumlu Etkileme	Kurumsallaşma sürecine katkı sağlaması	
	Şirket içindeki olayları ve süreçlerin yönetime aktarılmasını kolaylaştırması	

4.2.1. Fon Sağlama İmkanlarını Kolaylaştırma

Katılımcıların yarısından fazlası denetim sonrası şirketi etkileyen en önemli değişiklik olarak finansman imkanlarındaki değişiklik olduğunu ifade etmişlerdir:

“Denetimin işletmeye önemli bir faydası olduğunu düşünmüyorum. Sadece bankadaki analistlerin işini kolaylaştırıyor. Denetim yapıldıktan sonra faiz ve fon maliyetlerimizde bu raporun etkisi olmadı. Ancak bankaların ve yabancılar için çok önemli olduğunu gördüm (Ş2b)”.

“Yurt dışı kredi temininde çok önemli katkısı oldu. Yurt dışındaki kredi kuruluşları bu denetim raporunu önemsiyor. Fon kaynağı erişimi açısından faydalı oldu. Yurt dışından kredi kullandık (§3).”

“Denetim, yeni kredi imkanları sağladı. Yurt dışı kredi imkanları sağladı... (§17).”

Denetim, finansman imkanlarına erişimi kolaylaştırırsa da katılımcıların önemli bir bölümü denetim yaptırmanın kredi maliyetlerinde bir düşüş yaratmadığı görüşünü paylaşmaktadır.

Önceki çalışmalarda, Dünya Bankası’ndan veriler kullanılarak denetimden geçmiş yıllık finansal tablolar, finansmana erişimde algılanan sorunları önemli ölçüde azalttığı (Hope vd., 2011, s.937) ve KOBİ’lerin finansman kaynaklarını çeşitlendirmesi üzerinde olumlu bir etkisi ortaya çıkmıştır (Chit, 2019, ss.349-350) Karjalainen, (2011) dört büyük denetim firmalarının veya birden fazla denetçinin olduğu durumlarda düşük borçlanma maliyetleri olduğunu belirlemiştir. Yine başka bir çalışmada da KAYİK dışı şirketlerin dört büyük denetim firması tarafından denetlenmesinin düşük faiz oranı ile ilişkisi tespit edilmiştir (Cano Rodríguez ve Sánchez Alegría, 2012, s.702).

Katılımcıların finansman imkanlarını sağlarken denetim firmasının itibarının önemli olduğunu, dört büyük denetim firmasından birisi olursa finansman imkanlarının daha kolay olabileceğini, hatta faiz indirimine bile katkısının olabileceğini iddia etmişlerdir:

“Bana göre denetim firması dört büyük denetim firmasından birisi olursa maliyetlerde minimum yarım puan farkı olacağını düşünüyorum (§1).”

“Denetimin çok fazla faydasını göremedik. Sadece faiz oranlarını düşürdü... (§13).”

“Denetim raporu herhangi bir fon ve finansman maliyetini düşürmedi. Sadece bankada kredi ve analiz bölümünün işini kolaylaştırdık diyebilirim (§2a).”

“Denetim den sonra fon maliyetlerinde bir azalma olmadığı kanatındeyim. Eximbank kredisi ya da yurt dışı kredilerinde bağımsız denetim işe yarıyor... (§8b).”

4.2.2. İş Süreçleri ve İç Kontrol Düzeyinde İyileştirme Tavsiyelerini Vermesi

Denetçilerin iş risk analizi, yönetim mektubu ve iç müşteri süreçlerine ilişkin geri bildirim gibi denetim hizmetiyle ilgili katma değerli unsurlar nedeniyle müşterilere değer kattığı savunulmaktadır (Eilifsen vd., 2001, s.205).

Kurumsal yönetime sahip olan şirketler ve yarı kurumsal yönetim yapısına sahip şirketlerde çalışan katılımcılar, denetim firmalarından iç kontrol düzeyinde tavsiyeler aldıklarını açıklamışlardır:

“Denetimin iç kontrol süreçlerinde bazı iyileştirme önerilerini alıyoruz. Diğer konularda çok önemli tavsiyeler almadık (§5).”

“Hep big four’la çalıştık. İç kontrol sistemi üzerindeki bazı eksiklerimizi giderdi (§15).”

“Bizim sürekli olarak süreçlerimiz denetleniyor. Bu bize fayda sağlıyor. Bazı şirketler var süreçlerinin denetlenmesini istemedikleri için ya da farklı bir beklenti içinde oldukları için denetim faydalı gelmiyor olabilir (§11).”

Küçük KAYIK dışı şirketlerde, iç kontrol sistemleri daha az resmi olduğu için şirketlerin iç kontrol sistemindeki zayıflıkları gidermek için denetim bir fırsat olabilir (Abdel-Khalik, 1993, s.49; Carey vd., 2000, s.49-50).

Görüşme yapılan şirketlerin 11’inde iç kontrol sistemi ve iç denetim bulunurken, 2’sinde kısmen bulunmakta olup, geri kalan 7 şirkette ise iç kontrol sistemi ve iç denetim birimi mevcut değildir:

“İç kontrol sistemi şirketimizde yok. Ben aslında İç kontrol sisteminin kurulması gerekliliğini düşünüyorum. Ancak bunun için alt yapımız yeterli değil (§2a).”

“Denetim her yıl derinleşiyor. Ancak şirkette iç kontrol süreçleri olmadığı için iç kontrol prosedürleri olmadığı için risk tespiti biraz zorlaşıyor. Risklerimizle ilgili denetim firması tespitte bulunamıyor (§10).”

Denetim firması, iç kontrol sistemi ve iç denetim birimi gelişmemiş şirketlerin iş süreçlerini ve risklerini inceleyemediği için bu konuda tavsiyeler sunamamaktadır.

4.2.3. Hata veya Suistimal Nedeniyle Maddi Yanlılık Olasılığını Azaltmadaki Değişimler

Denetlenmiş KAYIK dışı şirket hesaplarının muhasebe hataları içerme olasılığının düşük olduğu tespit edilmiştir (Clatworthy ve Peel, 2013, s.1).

Katılımcılar, denetim yaptırmanın, bir disiplin sağladığını ve çalışanların muhasebe işlemlerinde hata yapma olasılıklarını azalttığını açıklamışlardır:

“Bağımsız denetimin tek gözlemlediğim etkisi çalışanlar üzerinde denetim yapıldığı için çalışanları ve bizleri kontrollü ve temkinli olamaya ittiğidir. Başka bir faydasını şu ana kadar hissetmedik (§2a).”

“Denetim aslında muhasebe bölümü için iş yükü oluşturuyor ama buna karşın muhasebe bölümü ve çalışanları için bir özgüven sağlıyor (§3).”

“Disiplin kontrol getiriyor. Bu yüzden faydası var. Bunun dışında işletme karlılığına doğrudan bir etkisi yok (§14).”

“Muhasebe işlemlerinde daha dikkatli oluyoruz, bize çeki düzen verdi diyebilirim. Bunun dışında doğrudan bir faydası olmadı (§16)”.

4.2.4. Kurumsallaşma Sürecini Olumlu Etkileme

Aile şirketlerinde değişime kapalı olan bir yapının bulunduğu ve ancak dışarıdan gelen zorlamalar doğrultusunda değişime gidilebildiği görülmektedir. Ortaklar ve şirket yönetimi bağımsız denetimi, bir zorunluluk değil fırsat olarak görmesi gerektiği belirtilmektedir (Acar vd., 2012, s.124). Francis vd. (2011) kurumsal yönetim yapılarının gelişmediği şirketlerde, isteğe bağlı denetimlerin bu zaafiyeti ortadan kaldırmaya yönelik yönünde kanıtlar tespit etmektedirler. Dar kapsamda denetim, aile şirketlerinde değişen dünya şartlarına uyum sağlamak için sorunların çözülmesinde destekleyici bir faktör olarak görülmektedir.

Kurumsallaşma sürecinde olan ancak kurumsal alt yapıyı oluşturabilecek yeterli uzman personeli olmayan ya da bu konuda danışmanlık almayan bazı şirketler, denetimi değişimin itici bir gücü olarak açıklamaktadırlar:

“Yarı kurumsal bir firma olduğumuz söylenebilir. Yönetimde patronlar var. Denetim aslında bizde şöyle bir faydası oluyor. Geldikleri zaman bir ay burada denetim yapıyorlar. Şirket içindeki olayları süreçleri denetim firması aracılığıyla yönetime anlatma kabiliyetimiz artıyor. Denetimin olması yönetime karşı elimizi güçlendiriyor (§17).”

“Şirketimiz bir grup şirketi. Denetim başlamadan önce ortakların kurumsallaşma çabaları vardı. Bağımsız denetimle birlikte kurumsallaşmaya katkısı çok oldu diyebilirim (§4).”

4.3. Denetim Dışı Hizmetlerin Sunulmasına Yönelik Bulgular

Bazı şirketlerin muhasebe standartlarına göre finansal tabloları, denetçi tarafından hazırlandığı tespit edilmiştir. Dolayısıyla şirketlerin aldığı bu hizmeti denetim dışı hizmet olarak değerlendirmek gerekmektedir. Denetim dışı hizmetlerin sunulmasına yönelik bulgular Tablo 6’da gösterilmiştir.

Tablo 6: Denetim Dışı Hizmetlerin Sunulmasına Yönelik Bulgular

Tema	Alt Temalar	Kodlar
Denetim Dışı Hizmetlerin Sunulması	Muhasebe ve Defter Tutma Hizmetleri	VUK’na uygun hazırlanan finansal tabloların muhasebe standartlarına göre denetim firması tarafından yeniden düzenlenmesi
		Standartlara göre amortisman ve reeskont hesaplamalarının denetim firması tarafından yapılması
		Şirketin denetim firması ile ortak çalışması ile standartlara göre finansal tablolar ve dipnotların hazırlanması

Katılımcıların yarısından fazlası, finansal tablolarını Vergi Usul Kanunu'na göre hazırladıklarını, denetim firmalarının ise bu finansal tabloları şirketin tabi olduğu muhasebe standartlarına dönüşüm yaptıklarını belirtmişlerdir:

“Mali tabloların ve dipnotların hazırlanmasını denetim firması yapıyor. VUK'a göre biz hazırlıyoruz. TMS'ye çevirimini denetim firması yapıyor (§7).”

“VUK a göre hazırladığımız mizanı biz denetçiye veriyoruz. TMS'ye göre amortisman ve reeskont hesaplamalarını, mali tablo hazırlanması ve dipnot yazımını denetçi kendi üstleniyor. Biz bir şeye karışmıyoruz (§2a).”

“Biz VUK'a göre mali tabloları hazırlıyoruz. Denetim firması geliyor ve IFRS'e çeviriyor. Sabit kıymetlerde VUK ve IFRS arasında çok fark çıkıyor. Finansal tabloları hazırlarken denetim firması ile birlikte çalışıyoruz (§11).”

“Bu yıldan itibaren Bütçe müdürlüğü oluşturarak finansal tabloları IFRS'e uygun biz yapmaya başlayacağız. Bu yıla kadar biz VUK'a göre düzenliyorduk. Denetçide IFRS'e çeviriyordu (§14).”

Önceki iş deneyimini dört büyük denetim firmasında geçiren katılımcıların bazıları Türkiye'deki genel durumu şöyle özetlemektedir:

“Yurt dışındaki diğer big four'da çalışan meslektaşlarla konuştuğumuz zaman denetim firmalarının müşterilerinin finansal tablolarını ve dipnotlarını hazırlamalarına şaşıyorlar. Ve Türkiye'de bu böyle. Firmalar VUK'a göre hazırlıyor, denetçi de tabloları IFRS'e dönüştürüyor (§8b).”

Denetim firmalarının müşterilerinin finansal tablolarını muhasebe standartlarına göre hazırlaması, muhasebe ve defter tutma hizmetleri kapsamında denetim dışı bir hizmet olarak değerlendirmek gerekmektedir.

Literatürde, KAYİK dışı şirketlerde denetim dışı hizmetlere daha fazla ihtiyaç duyulduğu tartışılmaktadır (Cassar ve Ittner, 2009, ss.335-337). Niemi vd. (2012), Ojala vd. (2016) ve Collin vd. (2017) denetim firmasının finansal tablolara verdikleri güvencenin ötesinde, KAYİK dışı şirketlere vergi, muhasebe ve karar verme konularında katkı oluşturduklarını belirtmişlerdir.

Diğer taraftan Vanstraelen ve Schelleman (2017) bu verilen hizmetlerin denetim sözleşmesinde örtülü olarak sağlanmasının denetçinin bağımsızlığı üzerindeki muhtemel etkilerinin tartışıldığını belirtmektedirler. Denetim dışı hizmetlerin ve özellikle muhasebe hizmetlerinin müşterilere verilmesinin denetim kalitesini olumlu etkilediği ve bağımsızlığı olumsuz etkilemediği yönünde görüş bulunurken (Svanström, 2013, ss.29-30), Bell vd., (2015) ise, dört büyük denetim firmasındaki verileri kullanılarak denetim dışı hizmetlerden alınan ücretler arttıkça özel müşteriler için denetim kalitesinde bir düşüş gözlemlenmiştir.

Yarı kurumsal olan şirketlerdeki katılımcılar, nitelikli muhasebe uzmanı istihdam ederek muhasebe organizasyonlarını geliştirdiklerini belirtmişler ve böylece muhasebe standartlarına göre finansal tabloların bazı bölümlerinin şirket tarafından hazırlandığını açıklamışlardır:

“Mali Tabloları ve dipnotları, muhasebe standartlarına uygun hale biz getiriyoruz. Denetim firması eksiklikler veya yanlışlıklar olursa düzeltiyor (§5).”

“Mali yapının iyi analiz edilebilmesi için TMS/TFRS alt yapısı oluşturuldu. Bunun oluşturulmasında 2013 yılından 2018 yılına kadar bağımsız denetim firmasının faydası olduğunu söyleyebilirim. Denetçiler denetimden ziyade mali tablolarının ve dipnotlarının oluşturulmasında ilk 5 yıl önemli rol oynadı. Amortisman tabloları, reeskont işlemleri derken belirli bir aşamadan sonra bütün mali tablo işlemleri yapar hale geldik (§1a).”

Denetim firması işbirliği ile Netsis yazılımı sisteme dahil etmeyi başardık. Mali Tabloların TMS/TFRS kapsamında oluşturmak için TMS/TFRS de uzman personel aldık (§1a).”

Denetçiler, denetim sürecinin önemli bir kısmını VUK’a göre hazırlanan finansal tabloların muhasebe standartlarına göre çevirilmesinde harcadıkları için denetimin diğer alanlarına ayırdıkları zaman azalmış olabilir:

“Özellikle ilk 5 yıl denetim hizmeti verilirken denetim için ayrılan zamanın bir kısmını denetçi, mali tabloların hazırlaması için harcadı (§1a).”

Diğer taraftan kurumsal yönetim yapısında olan şirketlerdeki katılımcılar, kendi muhasebe organizasyonları tarafından finansal tablolarını muhasebe standartlarına uygun bir şekilde hazırladıklarını açıklamaktadırlar:

“Biz Finansal Tabloları IFRS’e göre hazırlıyoruz. Hatta şöyle bir kpi geldi. Sadece birim yöneticileri için hazırlanan IFRS’e göre tablolar, denetim firmasının hazırladığı rapora göre uygun olursa prim alıyor. (§12).”

“TMS/TFRS’ye göre finansal tabloları biz düzenliyoruz. Denetim firması bunları kontrol ediyor (§15).”

“Muhasebe standartları çevrimini biz yapıyoruz. Denetim firması gelip standart uygulamalarını kontrol ediyor (§18).”

“Muhasebe standartları çevrimini muhasebe bölümümüz yapıyor. Denetçiler gelip standart uygulamalarına bakıyor ve grup şirketine mali tablolarımızı konsolide ediyor (§20).”

Kurumsal yönetim yapısında olan şirketlerin muhasebe ve finans bölümündeki çalışanların nitelikleri, diğer şirketlere göre dikkat çekici bir şekilde farklı olduğu tespit edilmiştir. LinkedIn sosyal medya uygulamasındaki muhasebe ve finans bölümündeki çalışanların pozisyonu ve nitelikleri incelendiğinde, muhasebe standartlarını uygulayabilecek

nitelikte bir insan kaynağının olduğu ve dört büyük denetim firması geçmişine sahip çalışanların olduğu belirlenmiştir.

Ayrıca denetimin diğer bulgularını özetlemek gerekirse; katılımcılar, denetim raporunun dış paydaş olarak en çok finansal kurumlara paylaşıldığını belirtmişlerdir. Katılımcıların önemli bir kısmı ise yönetim ve ortakların denetim raporuna çok az ilgi gösterdiklerini ifade etmişlerdir. Bununla birlikte tüm katılımcılar denetim raporunu web sayfasından paylaşmanın diğer paydaşlara bir faydasının olmayacağını vurgulamıştır. Denetlenen şirketler, büyük ölçekte ve uluslararası bir yapıda olmalarına rağmen finansal tablolarını ve denetim raporlarını paylaşmaktan çekinmektedir.

Denetimden fayda sağlamak isteyenler şirkete değer katacak bir denetim istiyorlar ve bu ihtiyaçları doğrultusunda itibarlı bir denetim firması tercihi ediyorlar. Buna karşın denetimi yasal bir zorunluluk olarak gören şirketler ile iş süreçlerinin denetlenmesini istemeyen şirketler ise daha az nitelikli denetim firmalarını tercih etmektedirler.

Katılımcılar, iç kontrol sistemi ve iç denetim birimi olmayan şirketlerde, denetim firmasının, şirketin bütünündeki riskleri değerlendirmekte zorluk yaşadıkları için daha çok finansal tabloların denetimine yoğunlaştıklarını belirtmektedir.

Katılımcıların önemli bir çoğunluğunun, denetim muafiyetlerinin yükselmesi durumunda isteğe bağlı denetime devam etme yönündeki görüşleri, denetimin katma değer sağladığı anlamına gelmektedir. Bu sonuç, Avrupa'da yapılan çalışma ile benzerlik göstermektedir (Breesch vd., 2012, ss.27-28). Ayrıca ülkemizde 2013 faaliyet dönemi itibari ile başlatılan zorunlu denetim politikasının bu şirketlerde etkili olduğu ortaya çıkmaktadır.

5. SONUÇ

Öncelikle, veriler Türkiye'deki imalat endüstrilerindeki büyük ölçekli KAYIK dışı şirketleri temsil etmekte olup, örneklemin hem KAYIK olan şirketler ve daha küçük şirketler için genelleştirilmesi konusunda dikkatli olunmalıdır.

KAYIK dışı ve 20 şirkette görev yapan 23 mali işler yöneticisi ile görüşme yapılmıştır. Görüşme yapılan şirketlerin tamamı imalat ve aile şirketlerinden oluşmaktadır. Büyüklük olarak Türkiye'nin ilk 500'ünde yer alan şirketlerin yönetim yapısı, yönetici ortak, yarı kurumsal ve kurumsal şirket şeklindedir. Kurumsal ve bazı yarı kurumsal yönetim yapısında olan şirketlerde muhasebe ve finans departmanları ayrı olarak yapılandırılmıştır. Bu tür şirketlerde muhasebe standartlarına göre finansal tablolar ve ilgili dipnotlar şirketin kendi muhasebe bölümü tarafından hazırlanabilmektedir. Ancak

şirketler finansal tablolarının muhasebe standartlarına göre hazırlanmasını - denetimin bağımsızlığı ve kalitesi ile ilgili tartışmalar sürerken (Svanström, 2013; Bell vd., 2015)- denetim hizmetinin bir parçası olarak görmektedirler. Finansal tabloların denetçi tarafından düzenlenmesi, denetim hizmetinin bir parçası olarak görülmeye başlanmış ve bu konunun Türkiye'ye özgü bir durum olarak değerlendirildiği belirlenmiştir. Oysa ki, finansal tabloların muhasebe standartlarına uygun olarak düzenlenmesi/dönüştürülmesi denetim sürecinin bir parçası değildir. Bu durum denetim kalitesinin sorgulanmasına neden olabilir. Diğer taraftan, denetçilerin denetim süresinin önemli bir kısmını, VUK'a göre hazırlanan finansal tabloların muhasebe standartlarına göre düzenlenmesinde harcadıkları için denetimde diğer konular için ayıracakları zamanın azaldığı da tespit edilmiştir.

Ayrıca bir şirket hariç tüm şirketlerde ERP sistemleri ile gelişmiş muhasebe yazılımları bulunmaktadır.

Zorunlu denetim sonrasında denetimin şirket üzerinde en önemli etkileri aşağıdaki gibi ortaya çıkmıştır:

-Fon sağlama imkanlarını kolaylaştırma

Denetimden geçmiş finansal raporlar, kredi imkanlarına erişimi kolaylaştırırsa da katılımcıların büyük bölümü kredi maliyetlerinde bir tasarruf olmadığını tespit etmiştir. Diğer taraftan bazı katılımcılarda, denetimi dört büyük denetim firmalarından birisinin yapması durumunda kredi imkanlarının daha da kolaylaşacağı, hatta finansal kurumların denetim raporlarında dört büyük denetim firmasını aradıklarını yönelik bir algı bulunmaktadır.

-İş süreçleri ve iç kontrol düzeyinde yönetime faydalı tavsiyeleri verme ve iç kontrolü geliştirme

İç kontrol sistemi ile iç denetim birimlerini oluşturmuş şirketlerin yönetimleri bu konuda iyileştirmeler ve yenilikler için denetim firmalarından tavsiyeler almakta, bu sistem ve birimleri oluşturma aşamasında olan şirketler ise denetimle birlikte bu süreçlerini tamamlama imkanı elde etmişlerdir. Ayrıca örnekteki şirketlerin neredeyse yarısının hiçbir şekilde iç kontrol sistemi ve iç denetim birimlerinin olmadığı için denetim firmalarından bu alanda hiçbir iyileştirme ve yenilik tavsiyesi alamadıkları ortaya çıkmıştır. Her ne kadar bu büyüklükteki olan şirketlerin yarısının iç kontrol ve iç denetim birimleri olmasa da, bu şirketlerin ERP sistemlerine sahip olması, bu sistemlerin iç kontrol prosedürlerinin etkinliğini sağlaması (Chang Vd., 2014) açısından belirli bir düzeyde iç kontrol sisteminin varlığının işareti olarak değerlendirilebilir.

-Hata veya suistimal nedeniyle maddi hata olasılığını azaltma

Denetimin, şirketlerin muhasebe işlem ve kayıtlarındaki hataları içerme olasılığını azalttığı, muhasebe sistemleri ve kayıtları üzerinde kontrol

sağladığı ve muhasebe çalışanları üzerinde bir disiplin oluşturduğu tespit edilmiştir.

-Kurumsallaşma sürecini olumlu etkileme

Denetimin, kurumsal alt yapıyı oluşturma aşamasında olan şirketler ya da çeşitli nedenlerden dolayı kurumsallaşmakta zorlanan şirketler için destekleyici bir güç olarak ortaya çıktığı tespit edilmiştir.

Ayrıca şirketin yönetim yapısı ve denetim firması türü de denetimin değerini etkilemektedir. Şirketlerden 17'si denetim muafiyetlerin yükselmesi durumunda isteğe bağlı denetim yaptırmaya devam etmek istediğini belirtmiştir. Dolayısıyla, 2013 mali yılı ile başlayan zorunlu denetimin, isteğe bağlı denetim yaptırmaya katkı sağladığı söylenebilir.

Diğer taraftan şirket ortakları ve yönetimin denetim raporuna ilgi göstermedikleri ve finansal tabloları ile denetim raporlarını paylaşmaktan çekindikleri ortaya çıkmıştır. Dolayısıyla bu da, zorunlu denetimin şirketlere şeffaflık ve hesap verilebilirlik kazandırmadığını göstermektedir.

Öneriler

Bu araştırma sonuçlarından araştırmacılar ve uygulayıcılar açısından değerlendirilmesi gereken öneriler ortaya çıkmaktadır; Analizden elde edilen bulgular nicel analizde kullanılacak yeni göstergelerin belirlenmesine yardımcı olabilir. Ayrıca görüşmede ortaya çıkan örüntüleri ve bağlantıları test etmek için geniş bir örneklem grubuna bir anket düzenlenebilir. Diğer taraftan denetimin etkileri diğer paydaşlar açısından da sorgulanabilir.

Araştırma sonucunda şirketlerin dört büyükler veya uluslararası denetim ağı içerisinde olan denetim firmaları ile çalışma çabası içerisinde oldukları görülmektedir. Bu durum denetim firmalarına da yansımakta, dört büyük dışındaki büyük ölçekli ve yerli firmalarda, yabancı denetim ağlarının parçası haline gelmektedir. Ancak burada politika yapıcılarının ve uygulamacıların, “Yerli denetim firmalarının merkezini Türkiye’yi alarak uluslararasılaşmasının sağlanması ve kendilerinin Türkiye merkezli denetim ağları haline gelmesi” şeklinde bir hedef belirlemeleri yerinde olabilir. Böyle bir durum yerli denetim firmalarıyla ilgili olumsuz algıları düzeltebilir ve aynı zamanda Türkiye’den firmaların diğer ülkelere girişini hızlandırabilir.

Diğer taraftan yurtdışı bankaların ve ihracat müşterilerinin denetim raporlarına olumlu bakmaları da başlı başına denetimin önemini göstermektedir. Dışa açılmak isteyen şirketler açısından isteğe bağlı denetimin önemli bir kazanım olabileceği de ifade edilebilir.

KAYNAKÇA

Abdel-Khallik, A.R. (1993). Why Do Private Companies Demand Auditing? A Case for Organizational Loss of Control. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 8(1), 31-52.

Acar, D., Aktürk, A., & Coşkun, A. (2012). Gönüllüden Zorunlu Bağımsız Denetime Geçişin Aile İşletmelerinde Kurumsal Yönetime Etkileri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (34), 115–124.

Beattie, V., & Fearnley, S. (1998). What Companies Want (and Don't Want) from Their Auditor. *ICAEW Research Board*.

Beattie, V., Fearnley, S., & Brandt, R. (2000). Behind the Audit Report: A Descriptive Study of Discussions and Negotiations Between Auditors and Directors. *International Journal of Auditing*, 4(2), 177–202.

Bell, T. B., Causholli, M., & Knechel, W. R. (2015). Audit Firm Tenure, Non-Audit Services, and Internal Assessments of Audit Quality. *Journal of Accounting Research*, 53(3), 461–509.

Breesch, D., Hardies, K., & De Muylder, J. (2012). The Added Value of Auditing in Belgium: Does Audit Remain If No Longer Mandatory?. (December 17, 2012), SSRN Electronic Journal, <https://doi.org/10.2139/ssrn.2190396>.

Cano Rodríguez, M., & Sánchez Alegría, S. (2012). The value of audit quality in public and private companies: evidence from Spain. *Journal of Management & Governance*, 16(4), 683–706.

Carey, P., & Guest, R. (2000). Determining the Optimal External Audit Interval for Private (and Family-Controlled) Companies. In *Journal of Accounting, Auditing & Finance* 15(4), 439–458. <https://doi.org/10.1177/0148558X0001500404>.

Cassar, G., & Ittner, C. D. (2009). Initial retention of external accountants in startup ventures. *European Accounting Review*, 18(2), 313–340.

Chang, S. I., Yen, D. C., Chang, I. C., & Jan, D. (2014). Internal control framework for a compliant ERP system. *Information and Management*, 51(2), 187–205.

Chit, M. M. (2019). Financial Information Credibility, Legal Environment, and SMEs' Access to Finance. *International Journal of the Economics of Business*, 26(3), 329–354.

Chung, S., & Narasimhan, R. (2001). Perceived value of mandatory audits of small companies. *Managerial Auditing Journal*, 16(3), 120–123.

- Clarke, B., & Carey, P.J. (1997). An empirical investigation into the report to management: use, content and effectiveness. *Perspectives on Contemporary Auditing*, 62-71.
- Clatworthy, M. A., & Peel, M. J. (2013). The impact of voluntary audit and governance characteristics on accounting errors in private companies. *Journal of Accounting and Public Policy*, 32(3), 1–25.
- Collin, S. O. Y., Ahlberg, J., Berg, K., Broberg, P., & Karlsson, A. (2017). The auditor as consigliere in family firm. *Journal of Family Business Management*, 7(1), 2–20.
- Dedman, E., Kausar, A., & Lennox, C. (2014). The Demand for Audit in Private Firms: Recent Large-Sample Evidence from the UK. *European Accounting Review*, 23(1), 1–23.
- DeFond, M. L. (1992). The association between changes in client firm agency costs and auditor switching. *A Journal of Practice & Theory*, 11(1), 16–31.
- Deloitte. (2010). *CFO Serisi 1*, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/finance-transformation/turkey-tr-ceo-cfoserisi1-250510.pdf>.
- Department for Business, Energy & Industrial Strategy, (2017). *The impact of exempting small companies from statutory audit*. https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/583972/audit-exemption-small-companies-impact.pdf.
- EFAA. (2019). *Report Presents Evidence on the Value of Audit for SMEs in Europe*, from <https://www.efaa.com/news/the-value-of-sme-audit-is-central-to-the-public-interest.html>, (20.06.2020).
- Eilifsen, A., Knechel, W. R., & Wallage, P. (2001). Application of the Business Risk Audit Model: A Field Study. *Accounting Horizons*, 15(3), 193–207.
- Erdem, B. (2020). Bağımsız Denetim Muafiyet Eşiklerinin Yolsuzluk Eneksi Üzerindeki Etkisi: Avrupa Birliği Ülkelerinde Bir Analiz., *Mali Çözüm*, 30(160), 143–162.
- Fama, E.F., & Jensen, M. C. (1983a). Separation of ownership and control. *Journal of Law & Economics*, 26(2), 301– 326.
- Fama, Eugene F., & Jensen, M. C. (1983b). Agency Problems and Residual Claims. *The Journal of Law and Economics*, 26(2), 327–349.
- Firth, M., & Smith, A. (1992). Selection of auditor firms by companies in the new issue market. *Applied Economics*, 24(2), 247–255.

Francis, J. R. (2004). What do we know about audit quality?. *The British Accounting Review*, 36(4), 345–368.

Francis, J. R., Khurana, I. K., Martin, X., & Pereira, R. (2011). The Relative Importance of Firm Incentives versus Country Factors in the Demand for Assurance Services by Private Entities. *Contemporary Accounting Research*, 28(2), 487–516.

Francis, J. R., Maydew, E. L., & Sparks, H. C. (1999), The role of Big 6 auditors in the credible reporting of accruals. *Auditing*, 18(2), 17–34.

Glaser, B., & Strauss, A. (1967). *The discovery of grounded theory: strategies for qualitative research*, New York: Aldine Publishing Co.

Gökoğlan, K., & Tanç, A. (2018). [Denetçi Bağımsızlığının Denetimin Katma Değeri Üzerine Etkisi](#), *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, (20), 377-390.

Hikmet, N. (2009). *Preparation Of Non-Listed Companies For External Auditing*. IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu 9 Th National Symposium On Auditing In Turkey, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/SEMPOZYUMLAR/SEMPOZYUM_09/EN/6%20paralel%20oturum%204/3%20nazim%20hikmet.pdf.

Hope, O. K., Thomas, W., & Vyas, D. (2011). Financial credibility, ownership, and financing constraints in private firms. *Journal of International Business Studies*, 42(7), 935–957.

Hope, O.K., Langli, J. C., & Thomas, W. B. (2012). Agency conflicts and auditing in private firms. *Accounting, Organizations and Society*, 37(7), 500–517.

ICAEW. (2008). *Stakeholders Expectation of Audit" Audit Quality Forum*. <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/audit-and-assurance/audit-quality/audit-quality-forum-evolution/evolution-stakeholder-expectations-of-an-audit.ashx>.

İvak, N. (2019). *Denetimde Katma Değeri Arttırmaya Yönelik Atılan Adımlar. Denetimin Katma Değerinin Ölçülmesinde Güncel Yaklaşımlar Ve Zorluklar*, https://istanbulymmo.org.tr/dosyalar/duyurular/201904018_19PanelProgrami.pdf.

Kamarudin, N., Abidin, Z. Z., & Smith, M. (2012). Audit exemption among SMEs in Malaysia. *In Asian Review of Accounting*, 20(2), 152–162.

Karjalainen, J. (2011). Audit Quality and Cost of Debt Capital for Private Firms: Evidence from Finland. *International Journal of Auditing*, 15(1), 88–108.

- KGK. (2017). *2017 Faaliyet Raporu*.
https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/KGK_Faaliyet_Raporu_2017.pdf.
- KGK. (2018). *2018 Faaliyet Raporu*.
https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/KGK_Faaliyet_Raporu_2018.pdf.
- KGK. (2019a). *2019 Faaliyet Raporu*
https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/KGK_2019_Faaliyet_Raporu.pdf,
- KGK. (2019b). *2019 Yıllık İnceleme Raporu*.
<https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/YILLIK%20C4%B0NCELEME%20RAPORU%202019.pdf>.
- KPMG. (2016a). *Denetimin Değeri* (Editör B.Koçer).
<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/04/tr-denetimin-degeri-final-for-web.pdf>,
- KPMG. (2016b). *Denetimin Değeri Yuvarlak Masa Toplantıları*.
<https://home.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/tr-denetimin-degeri-round-table.pdf>,
- Lennox, C. (2005). Management ownership and audit firm size. *Contemporary Accounting Research*, 22(1), 205–227.
- Montoya del Corte, J., Fernández Laviada, A., & Martínez García, F. J. (2014). Utilidad de la auditoría de cuentas: perspectiva de las PYMES en España. *UCJC Business and Society Review view*, 1(41), 80-97.
- Niemi, L., Kinnunen, J., Ojala, H., & Troberg, P. (2012). Drivers of Voluntary Audit in Finland: To Be or Not to Be Audited?. *Accounting and Business Research*, 4(2), 169-196.
- Niskanen, M., Karjalainen, J., & Niskanen, J. (2011). Demand for audit quality in private firms: Evidence on ownership effects. *International Journal of Auditing*, 15(1), 43–65.
- Ojala, H., Collis, J., Kinnunen, J., Niemi, L., & Troberg, P. (2016). The Demand for Voluntary Audit in Micro-Companies: Evidence from Finland. *International Journal of Auditing*, 20(3), 267–277.
- Oliverio, M. E., & Newman, B. (2005). *Value of An External Audit Revisited*. *Faculty Working Papers*. 48,
http://digitalcommons.pace.edu/lubinfaculty_workingpapers/48,
- Palazuelos Cobo, E., Montoya del Corte, J., & Herrero Crespo, Á. (2017). Determinantes de la continuidad en la contratación de la auditoría de forma voluntaria: evidencia para el caso de España, *Revista de Contabilidad*, 20(1), 63–72.

- Svanström, T. (2013). Non-audit Services and Audit Quality: Evidence from Private Firms. *European Accounting Review*, 22(2), 337–366.
- Vaicekauskas, D. (2014). Differences Between Audit Quality Provided By International And Local Audit Firms: The Research On Audit Clients' Perceptions In The Audit Market Of Lithuania", *Ekonomika*, 93(4), 157-173.
- Van Tendeloo, B. ve Vanstraelen, A., (2008), "Earnings Management and Audit Quality in Europe: Evidence from the Private Client Segment Market", *European Accounting Review*, 17(3), (447–469)
- Vanstraelen, A., & Schelleman, C. (2017). Auditing private companies: what do we know?". *Accounting and Business Research*, 47(5), 565–584.
- Yıldırım, A., & Şimşek, H. (2016). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri* (Genişletilmiş 10.Baskı), Ankara: Seçkin.
- Yılmaz, S. (2019). *Aile Şirketlerinde Bağımsız Denetim Algısını Tespit Etmeye Yönelik Bir Araştırma*. (Yüksek Lisans Tezi), Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.