

PAPER DETAILS

TITLE: İÇ DENETİM VE FİNANSAL RAPORLAMA KALİTESİ: LİTERATÜR İNCELEMESİ

AUTHORS: İlknur ESKİN

PAGES: 61-73

ORIGINAL PDF URL: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1848677>



İÇ DENETİM VE FİNANSAL RAPORLAMA KALİTESİ: LİTERATÜR İNCELEMESİ

Dr. Öğr. Üyesi İlknur ESKİN 

ÖZET

Bu çalışmanın amacı, iç denetim ile finansal raporlama kalitesi arasındaki ilişkiyi incelemektir. Bu amaç doğrultusunda, literatürde iç denetim ile finansal raporlama kalitesi arasındaki ilişkiyi araştıran ulusal ve uluslararası çalışmalar incelenmiştir. Çalışma sonucunda; denetim komitesi üyelerinin bağımsız ve finans konusunda uzman olmaları ile finansal raporlama kalitesi arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu belirlenmiştir. Denetim komitesi üyelerinin kişisel özelliklerinin (yaş, cinsiyet, deneyim) finansal raporlama kalitesine yansıdığı, etkin bir iç denetim ve iç kontrol sisteminin hileli işlemleri önlemede etkili olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca denetçilerin mesleki ve kişisel özelliklerinin (yaş, eğitim, deneyim) finansal raporlama kalitesine yansıdığı belirlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: İç Denetim, Finansal Raporlama Kalitesi, Literatür.

JEL Kodları: M40, M41, M42

INTERNAL AUDIT AND FINANCIAL REPORTING QUALITY: A LITERATURE REVIEW

ABSTRACT

The purpose of this research; it is examine the relationship between internal auditing and financial reporting quality. In this study, national and international studies investigating the relationship between internal auditing and financial reporting quality were examined in the literature. As a result of the study, it has been determined that it is a positive relationship between the audit committee members being independent and financial expert and the financial reporting quality. It has been determined that the personal characteristics of the members of the audit committee (age, gender, experience) are reflected in the quality of financial reporting, a strong internal audit and internal control system is effective in preventive fraud. In addition, it has been determined that the professional and personal characteristics of the auditors (age, education, experience) are reflected in the financial reporting quality.

* Trakya Üniversitesi, Uzunköprü Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü, Edirne/ Türkiye.
E-mail: ilknureskin@trakya.edu.tr

Makale Geçmişi/Article History

Başvuru Tarihi / Date of Application : 28 Haziran / June 2021
Düzeltilme Tarihi / Revision Date : 20 Temmuz / July 2021
Kabul Tarihi / Acceptance Date : 14 Eylül / September 2021

Keywords: Internal Audit, Financial Reporting Quality, Literature.

JEL Codes: M40, M41, M42.

1. GİRİŞ

Finansal raporlamanın temel amacı kullanıcılara karar vermelerinde yardımcı olacak finansal bilgileri sağlamaktır. Finansal bilgilerin kullanıcılar açısından yararlı ve kaliteli olabilmesi için ilgili, güvenilir, karşılaştırılabilir, zamanında sunulmuş ve anlaşılabilir olması gerekmektedir. Bu işletmenin iç ve dış paydaşlar arasındaki bilgi asimetrisini azaltacağından dolayı yatırım verimliliği ve sermaye maliyeti üzerinde olumlu faydalar sağlayacaktır (Önce ve Çavuş, 2019:44).

İç denetim, işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi için işletmenin yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerini değerlendirir ve bu süreçlerin iyileştirilmesi konusunda denetim ve danışmanlık hizmetleri sunar. Bu hizmetleri ile iç denetim, yönetime, yönetim kuruluna ve denetim komitesine güvenilir, objektif ve tarafsız hizmetler sunarken, paydaşlara yatırımın geri dönüşü, sürdürülebilir büyüme, finansal performans ve işletme faaliyetleri hakkında güvenilir bilgiler sağlamaktadır (Al-Matari vd, 2014:35).

Muhasebe literatüründe finansal raporlama kalitesi ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (Cengiz ve Tosunoğlu, 2017), vergi sistemi (Grishkina vd 2019) ve muhasebe etiği (Aifuwa vd. 2018) gibi ölçütlerle ilişkisi araştırılmıştır. Bu çalışmada iç denetim literatürüne odaklanılmış, iç denetim ile finansal raporlama kalitesi arasındaki ilişkiyi araştıran ulusal ve uluslararası çalışmalar incelenmiştir. Çalışmada öncelikle iç denetim ve finansal raporlama kalitesi kavramları açıklanmış olup daha sonra iç denetim ile finansal raporlama kalitesi arasındaki ilişkiyi inceleyen araştırmalar değerlendirilmiştir. Sonuç kısmında ise araştırmanın genel değerlendirilmesi yapılmıştır.

2. İÇ DENETİM

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors) iç denetimi şu şekilde tanımlamaktadır : “ bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız, objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek, kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.”

Yukarıdaki tanımda, iç denetimin iki temel hizmeti olan güvence ve danışmanlık faaliyetleri belirtilmiştir. İç denetimin güvence hizmeti, kurumun risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve operasyonel süreçlerin etkin olarak işlediğine, kurumda üretilen bilgilerin doğruluğuna ve tamlığına; varlıkların korunduğuna, faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve düzenlemelere uygun olduğuna yönelik bağımsız değerlendirmeler yapmasıdır (Selimoğlu ve Özbek, 2018: 102). İç denetimin danışmanlık hizmeti, günümüzde iç denetimin önemli bir alanını oluşturmaktadır. İç denetçi sahip olduğu bilgi, uzmanlık ve analiz yeteneği ile işletme faaliyetlerine yönelik çözümler üretmektedir. İşletmeye değer

katmayı vurgulayan iç denetimin danışmanlık rolü, yöneticilerin göremediği sorunları ortaya çıkarmakta ve bu sorunlara yönelik çözüm önerileri sunmaktadır (Özgül ve Tarhan-Mengi, 2018:130). İç denetçilerin bu sorumluluklarını yerine getirirken çıkar çatışmalarından uzak, tarafsız ve nesnel tutum sergilemeleri gerekmektedir (Arum, 2015: 1991).

İç denetim, son yıllarda bir dizi yapısal değişikliğe uğramıştır. İç denetime yönelik yeni düzenlemelerin yapılması, teknolojik yenilikler ve ekonomik krizler işletmelerin daha yoğun ve sürekli denetim ihtiyacını ortaya çıkarmıştır (Drogalas vd, 2016:570). Sürekli denetim, iç denetçinin fiziki belgelere ihtiyaç duymaksızın bilgi teknolojilerini kullanarak kısa sürede sunulan finansal bilgiye güvence vermesi esasına dayanmaktadır (Memiş ve Tüm, 2011:149). Serçemeli ve Orhan (2016) tarafından yapılan çalışmada sürekli denetimin hile riskinin yönetiminde önemli bir rolü olduğu, yönetim süreçlerini iyileştirdiği ve daha kapsamlı güvence sağladığı belirtilmiştir. Turgay vd (2020), sürekli denetimin, işletmenin hem operasyonel hem de finansal işlemlere ilişkin denetim kanıtlarını çeşitli veri analiz modelleri ile daha hızlı ve daha kolay karşılaştırmalı olarak analiz etmesine olanak sağladığı için iç denetim faaliyetlerinin daha güvenilir olduğunu ifade etmişlerdir.

Amerika Birleşik Devleti'nde 2002 yılında yürürlüğe giren Sarbanes Oxley Yasası iç denetimi düzenleyen önemli bir yasadır. Yasa, şirketlerin üst yönetim ve denetim kurullarının sorumluluklarını düzenlemenin yanı sıra bağımsız denetçiler tarafından sağlanan iç denetim ve danışmanlık hizmetlerine sınırlamalar getirmiştir (Selimoğlu ve Özbek, 2018: 102). Ayrıca yasa, halka açık şirketlerde iç kontrol sisteminin kurulması ve etkinliğinin sağlanması, finans konusunda uzman bir üyenin bulunduğu ve tamamen bağımsız üyelerden oluşan bir denetim komitesi kurulması sorumluluklarını da getirmiştir (Velte, 2017:15; Drogalas vd 2016:570).

3. FİNANSAL RAPORLAMA KALİTESİ

Literatürde finansal raporlama kalitesi kavramı hakkında genel kabul görmüş bir tanım olmamasına rağmen, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlara (UFRS) İlişkin Kavramsal Çerçeve finansal raporlama kalitesini gösteren boyutları açıklamaktadır. Kavramsal Çerçeve 'ye göre finansal tablonun temel amacı “mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç verenlere ve kredi veren diğer taraflara raporlayan işletmenin finansal raporunda sunulan bilgilere (finansal bilgilere) dayanarak işletme hakkında kararlar alırken fayda sağlayabilecek bilgiler sağlamak” şeklinde ifade edilmektedir. Kavramsal Çerçeve 'de finansal bilginin faydalı olması için sahip olması gereken temel niteliksel özellikler olarak “ihtiyaca uygunluk” ve gerçeğe uygun sunum” belirtilmiştir. Karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirlik kavramları, bilginin yararlılığını arttıran destekleyici niteliksel özellikler olarak açıklanmıştır (KGK, Kavramsal Çerçeve).

Finansal krizler ve muhasebe hileleri finansal raporların güvenilirliği konusunda sorgulamaları gündeme getirmiştir. Bu gelişmeler, kaliteli finansal raporlama olgusunu ortaya çıkarmış ve finansal raporların kalitesini arttırmak amacıyla ulusal ve uluslararası ölçekte standardizasyon çalışmalarının

başlamasına neden olmuştur (Karğın vd, 2015:506). 2005 yılında Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin borsada işlem gören yaklaşık 8.000 şirket finansal tablolarını UFRS'ye uygun olarak hazırlamıştır. Ancak yapılan araştırmalar, muhasebe kalitesindeki iyileşmenin UFRS'yi kabul eden tüm ülkelerde aynı olmadığını kanıtlamıştır (Morais vd, 2018:334). Bu durum, her ülkenin yasal ve politik sistemi, standartların kalitesi ve finansal raporlama konusundaki teşvikler gibi kurumsal faktörlerin farklı olması nedeniyle farklı yapılara sahip ülkelerde tek bir standart setinin aynı sonucu doğuramayacağı şeklinde açıklanmıştır (Adıgüzel, 2017:111).

Finansal raporlama kalitesi doğrudan ve dolaylı yöntemler kullanılarak ölçülebilmektedir. Finansal raporlama kalitesi tahakkuk modeli, değer ilişkisi modeli ve finansal tablolardaki bazı kalemler arasında ilişki kurulması yoluyla doğrudan ölçülebileceği gibi, kazanç ve zamanlılık yöntemleri kullanılarak dolaylı olarak da ölçülebilmektedir (Aifuwa ve Embele, 2019:32).

Tahakkuk modeli ile tahakkuklar isteğe bağlı ve isteğe bağlı olmayan tahakkuklar olarak sınıflandırılmaktadır. İsteğe bağlı olmayan tahakkuklar, işletmenin faaliyetleri sırasında ortaya çıkan, yönetimin müdahalesinin olmadığı tahakkuklardır. Ancak isteğe bağlı tahakkuklar, yönetim tarafından seçilen muhasebe politikalarına bağlı olarak farklılık gösterebilmektedir. Yöneticiler yasal boşluklardan yararlanarak gelir ve gider kalemlerinde oynamalar yapabilirler. Bu nedenle araştırmalar isteğe bağlı tahakkuklara yoğunlaşmıştır (Köse, 2019: 46-47). Değer ilişkisi modeli, şirketin muhasebe bilgileri ile borsa göstergeleri (hisse senedi fiyatları ve getirileri) arasındaki ilişkiye odaklanarak, finansal raporların kalitesini ölçmektedir (Aifuwa ve Embele, 2019:32). Finansal tabloların zamanlılığı, yıl sonu ile finansal raporun kamuoyuna açıkladığı tarih arasındaki süre olarak ifade edilmektedir. Şirketler, finansal raporların geç açıklanması sonucu menfaat sahiplerine zarar verebilecek durumların önüne geçmek için zamanlılığı etkileyen faktörleri tespit etmek ve bu konuda tedbirler almakla yükümlüdür (Özer ve Merter, 2020: 242).

Literatürde finansal raporlama kalitesini belirlemede en yaygın olarak kullanılan yaklaşım “kazanç yönetimi” dir. Kazanç yönetimi, yönetimin kendisine fayda sağlamak amacıyla muhasebe ve finansal raporlama sürecini etkileme işlemidir (Suryanto ve Grima, 2018:186). Healy ve Wahlen (1999) kazanç yönetimini “yöneticilerin finansal raporlama sürecinde şahsi yargılarını kullanarak, şirketin performansı hakkında paydaşları yönlendirmek için finansal sonuçları manipüle etmesidir” şeklinde tanımlamıştır.

Yöneticiler kazanç yönetimini farklı amaçlarla uygulamaktadırlar. Yöneticiler, ücretlerini ve ikramiyelerini artırmak, daha düşük maliyetle borçlanmak ve banka kredilerinin onaylanmasını sağlamak amacıyla bu yolu tercih edebilirler. Lisboa (2016), finansal kriz sırasında şirketlerin kredi kuruluşlarının ve analistlerin beklentilerini karşılamak için kazançlarını manipüle ettiğini ve aile şirketlerinin bu dönemde olumsuz finansal yapılarını gizlemek için daha fazla bu yolu tercih ettiğini tespit etmiştir. Söz konusu çalışmada, aile şirketlerinin hem şirketin finansal performansını hem de

ailenin itibarını korumak için gerçek durumu gizledikleri belirtilmiştir (Lisboa, 2016:121-129). Diğer taraftan literatürde finansal kriz dönemlerinde şirketlerin kazanç yönetimi uygulamalarını azalttığını iddia eden çalışmalar da bulunmaktadır. Filip ve Raffournier (2013) Avrupa'daki şirketlerin 2008-2009 dönemini esas alarak yaptıkları çalışmada, finansal kriz döneminde kazanç yönetimi uygulamalarının önemli ölçüde azaldığını belirlemişlerdir. Bu sonuç, piyasaların kriz döneminde şirketlere ilişkin düşük finansal beklentileri nedeniyle yöneticilerin kazançları manipüle etme baskısı hissetmemeleri ve dava riskinin yüksek olması nedeniyle yöneticilerin kontrollü davranmaları şeklinde açıklanmıştır.

Karacaer ve Özek (2010), İMKB'de işlem gören şirketlerin kâr yönetimi ile denetim firması arasındaki ilişkiyi araştırmışlardır. Çalışmada dört büyük denetim firmasının, denetledikleri şirketlerin kâr yönetimi uygulamalarını kısıtladıkları tespit edilmiştir. Söz konusu çalışmada, dört büyük denetim firmasının kötü itibar sonucunda müşterilerini kaybetmemek veya denetimle ilgili davalarda uğrayacakları zararlardan kaçınmak için şirketlerin kâr yönetimi uygulamalarını kısıtladıkları belirtilmiştir.

Ajina ve Habib (2017), kazanç yönetiminin finansal bilginin kalitesini azalttığı için bilgi asimetrisini artırdığını, yatırımcıların güven seviyesini düşürdüğünü ve buna bağlı olarak şirketin likidite seviyesinin düştüğünü belirlemişlerdir. Söz konusu çalışmada, Fransız Borsası'nda işlem gören şirketlerin 2008 ve 2011 verileri incelenmiş ve sonuç olarak kazanç yönetimi tekniklerini daha fazla kullanan şirketlerin düşük piyasa likiditesi ile ilişkili olduğu tespit edilmiştir.

4. İÇ DENETİM VE FİNANSAL RAPORLAMA KALİTESİ

Bu bölümde iç denetim ile finansal raporlama kalitesi arasındaki ilişki denetim komitesi ve iç denetim faaliyetlerinin etkinliği başlıklarında incelenmiştir.

4.1. Denetim Komitesi ve Finansal Raporlama Kalitesi

Denetim komitesi, Yönetim Kurulu'nun denetim ve gözetim sorumluluklarını üstlenen birimdir. Denetim komitesi, finansal raporlama, iç kontrol sistemi ve iç denetim faaliyetlerinin gözetimi ve koordinasyonundan sorumludur (DeZoort vd,2002:40). Denetim komitesinin temel sorumluluğunun yönetim kurulu ile işletmenin iç, dış denetçileri ve işletme yönetimi arasında köprü kurmak olduğunu ifade edebiliriz (Altınkaynak ve Gözel, 2021:146). Komitenin bu sorumluluklarını yerine getirebilmesi için etkin bir şekilde çalışması ve doğru şekilde tasarlanması gerekmektedir. Denetim komitesinin etkinliğini belirleyen faktörlerden biri de denetim komitesinin yapısıdır. Bunun için birçok ülkede düzenlemeler yapılmıştır. Ülkemizde Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayımlanan “Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ” de denetim komitesinin yapısı açıklanmıştır. Tebliğde borsada işlem gören şirketlerin denetim komitesi kurması, komitede en az iki üyenin bulunması, komite üyelerinin bağımsız olması, muhasebe veya finans konusunda uzmanlaşmış en az bir üyenin bulunması ve komitenin yılın belirli zamanlarında toplanması zorunlu kılınmıştır (Özer ve Merter, 2020:230).

2000’li yıllarda Enron, Parmalat, Tyco, WorldCom ve Xerox şirketlerinde ortaya çıkan muhasebe skandalları, kurumsal finansal raporların kalitesine ilişkin endişeleri artırmış ve denetim komitesinin etkinliği konusunu tartışmaya açmıştır (Soliman ve Ragab, 2013: 2). Soliman ve Ragab (2013), Mısır Borsası’nda işlem gören 50 şirketin denetim kalitesi ile kazanç yönetimi uygulamaları arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Söz konusu çalışmada, denetim komitesi üyelerinin deneyimi, denetim komitesi toplantıları ve denetim kalitesi ile kazanç yönetimi arasında önemli ölçüde negatif ilişki belirlenmiştir. Hasan vd.(2020), Malezya Borsası’nda işlem gören 814 şirketin 2013-2018 dönemini incelemişler ve şirketlerin denetim komitesi ile finansal raporlama kalitesi arasındaki ilişkiyi araştırmışlardır. Çalışmada, denetim komitesinin ve denetim kalitesinin kazanç yönetimi uygulamalarının azaltılmasında önemli rol oynadığı belirlenmiştir.

Denetim komitesi üyelerinin bağımsızlığı ve finansal konularda uzmanlığı denetim komitesinin en önemli özelliklerinden biridir. Beasley vd (2009), 2002 yılında Amerika Birleşik Devleti’nde (ABD) yürürlüğe giren Sarbanes-Oxley Yasası’ndan sonra şirketlerde denetim komitesi başkanlarının muhasebe konusunda uzman olma düşüncesinin ön plana çıktığını belirtmiştir. Dhaliwal vd. (2010), denetim komitesinin finansal raporlama sürecindeki etkinliğini komite üyelerinin bağımsızlığına ve muhasebe konusundaki uzmanlığına bağlı olduğunu iddia etmişlerdir. Kusnadi (2015), denetim komitesi üyelerinin muhasebe, finans ve denetim konularındaki uzmanlıklarının finansal raporlama kalitesini arttırdığını belirtmiştir. Gerayli vd (2020), denetim komitesinin bağımsızlığının finansal raporlama kalitesi üzerinde önemli bir etkisinin olmadığını, denetim komitesinin finansal konularda uzmanlığının ise finansal raporlama kalitesini önemli ölçüde iyileştirdiğini belirlemişlerdir. Sonuç olarak denetim komitesinde muhasebe ve finansal konularında uzmanların bulunmasının finansal raporlama kalitesinde önemli bir faktör olduğu vurgulanmıştır.

Literatürde yer alan birçok çalışmada, denetim komitesi üye sayısı, toplantı sayısı ve denetim komitesi üyelerinin özellikleri (yaş, cinsiyet, deneyim süresi) ile finansal raporlama kalitesi arasındaki ilişki incelenmiştir. Persons (2009) daha sık toplanan ve büyük denetim komitesine sahip şirketlerin hileli finansal raporlama düzenleme olasılığının daha düşük olduğunu belirtmiştir. Srinidhi vd (2011), yönetim kurullarında daha fazla kadın bulunan şirketlerin daha yüksek kazanç kalitesi elde ettiğini belirtmiştir. Kazanç kalitesi yatırımcılar tarafından kurumsal yönetişimin önemli bir göstergesi olarak görüldüğünden, yönetim kurulu tarafından kazanç kalitesinin iyileştirilmesi önemli bir hedef olarak görülmektedir. Qi ve Tian (2012), Çin Borsasında işlem gören 8.148 şirketin 2004-2010 dönemini incelemişler ve denetim komitesi üyelerinin kişisel özelliklerinin (yaş, cinsiyet ve finansal konularda deneyim) şirketin kazanç yönetimi uygulamalarına etkisini araştırmışlardır. Çalışmada, denetim komitesi üyelerinin yaş, cinsiyet ve deneyim gibi kişisel özelliklerinin kazanç yönetimi ile ilişkili olduğu ve bunların finansal raporlama kalitesini etkilediği belirtilmiştir. Söz konusu çalışmada, kadın yöneticilerin erkek yöneticilere göre daha fazla etik kurallara bağlı olmasından dolayı kazanç yönetimi uygulamalarını benimsemedikleri, yaşlı üyelerin kariyerlerini korumak adına kazanç yönetimi

uygulamalarından kaçındıkları ve finans alanında deneyimli üyelerin kazanç yönetimi uygulamalarını daha kolay tespit edebildiklerinden dolayı bu uygulamaları önleyebildikleri vurgulanmıştır. Zalata vd (2018), ABD’de 5.660 şirketin 2007- 2013 dönemini incelemişler ve şirketlerin denetim komitelerinde görev yapan finans uzmanlarının cinsiyetinin kazanç yönetimini nasıl etkilediğini araştırmışlardır. Söz konusu çalışmada, kadın finans uzmanlarının oranının kazanç yönetimi uygulamalarını önemli ölçüde azalttığı, erkek uzman oranlarının ise benzer bir etki göstermediği tespit edilmiştir.

4.2. İç Denetim Faaliyetlerinin Etkinliği ve Finansal Raporlama Kalitesi

İç Denetçiler Enstitüsü’ne (2017) göre, iç denetim faaliyeti aşağıdaki durumlarda etkin bir şekilde yönetilir (www.tide.org.tr) :

- İç denetim yönetmeliğinde yer verilen amaç ve sorumluluklara ulaştığında,
- Standartlar ’a uygun olduğunda,
- Bireysel üyelerinin, Etik Kuralları ve Standartlar ile uyum içinde olduklarını gösterdiklerinde.
- Kurumu etkileyebilecek eğilimleri ve yeni konuları göz önünde bulundurduğunda.

Literatürde iç denetimin etkinliği farklı ölçütlerle değerlendirilmiştir. Christ vd (2015), iç denetim sisteminin etkinliğinin risk değerlendirmesi, kazanç kalitesi, hileli işlemlerin önlenmesi, iç kontrol sisteminin etkinliği ve denetim kalitesi gibi göstergelerle değerlendirilebileceğini belirtmişlerdir. Arum’a (2015) göre iç denetim sisteminin etkinliği, denetçinin yetkinliği ve tarafsızlığının bir sonucudur. Bir başka görüşe göre, iç denetimin etkinliğinin belirlenmesinde organizasyonun özellikleri, iç denetçi ile paydaşlar arasındaki ilişki, iç denetçinin mesleki ve kişisel özellikleri, iç denetim tavsiyelerinin uygulanması gibi birbiriyle ilişkili ölçütler dikkate alınmalıdır (Roussy ve Raimbault, 2020: 324).

Literatürde iç denetim sistemi ile kurumsal yönetim kalitesi arasındaki ilişki incelenmiştir. Drogas vd (2016), iç denetimin yönetim ile şirket hissedarları arasında bilgi asimetrisinden kaynaklanan olası çıkar çatışmalarını azalttığını, danışmanlık rolü ile kurumsal yönetim süreçleri arasında olumlu etkisi olduğunu belirtmişlerdir. Şimşek ve Ataman (2020), BİST Kurumsal Yönetim Endeksi’ndeki şirketlerin uluslararası iç denetim standartları kapsamında yürütülen iç denetim faaliyetlerinin kurumsal yönetim kalitesini etkilediğini tespit etmişlerdir. Küresel kurumsal yönetim uygulama ilkeleri şirketlerin risk komitesi aracılığıyla riskleri belirlemelerini, değerlendirmelerini, izlemelerini ve yönetmelerini tavsiye etmektedir. Bhuiyan vd (2020) ise, risk komitesinin şirketin risklerini yönetmesini sağladığı için isteğe bağlı tahakkukları azalttığını ve sonuç olarak finansal raporlama kalitesini iyileştirdiğini tespit etmişlerdir.

İç kontrolün iç denetimle güçlü bir ilişkisi vardır. İç kontrol özellikle işletmenin varlıklarını korumayı, finansal raporlama güvenilirliği konusunda güvence sağlamayı amaçlayan bir sistemdir. Doğan ve Kayakılan (2017), işletmelerde hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında, finansal tabloların

manipülasyonlarının önlenmesinde etkin iç denetim sisteminin ve verimli iç kontrol sisteminin önemini vurgulamışlardır. Gökçen ve Tipi (2019), BİST imalat sektöründeki şirketlerin iç kontrol sistemlerinin oluşabilecek hileleri önlemedeki etkisini araştırmışlar ve sonuç olarak etkin iç kontrol sistemi olan şirketlerin hileleri önlemede başarılı olduklarını belirlemişlerdir. Demir vd. (2019), iç denetim sisteminin hileli finansal raporlamayı önlemedeki rolünü belirlemek amacıyla 300 bağımsız denetçiye anket uygulamışlardır. Söz konusu çalışmada, iç denetçilerin eğitimi ve mesleki yeterliliğe sahip olmalarının, denetim standartlarını iyi bilmelerinin, bağımsız denetçilerle ve denetim komitesiyle ilişkilerinin iyi olmalarının ve mesleki etik kurallarını iyi bilmelerinin hileli finansal raporlamanın önlenmesinde etkili olabileceği tespit edilmiştir.

Literatürde yer alan çalışmalarda, iç denetçilerin mesleki ve kişisel özellikleri ile paydaşlarla ilişkisinin finansal raporlama kalitesine etkisini araştıran çalışmalar da mevcuttur. Hameed vd (2017), Pakistan'daki tekstil şirketlerinin iç denetim sistemi ile finansal raporlama kalitesi arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Çalışmada, iç denetçilerin uzmanlıklarının ve eğitim düzeylerinin, bağımsız denetçiler ile düzenli toplantı yapmalarının ve bağımsız denetçilerle işbirliği içinde olmalarının finansal raporlama kalitesi üzerinde olumlu etkilerinin olduğu belirlenmiştir. Lenz vd (2017), iç denetim birimi yöneticileri ile üst yönetim arasındaki ilişkinin iç denetim etkinliği üzerine etkisini araştırmışlardır. Çalışmada, iç denetim yöneticileri ile üst yönetim arasındaki etkileşim modelinin iç denetim etkinliğinde kilit rol oynadığı tespit edilmiştir.

Mesleki Uygulama Çerçevesi Kapsamında Uluslararası İç Denetim Standartları iç denetim faaliyetlerinin etkinliğini değerlendirmeyi amaçlamaktadır. Alzeban (2019), Suudi Borsası'nda işlem gören şirketlerin “Mesleki Uygulama Çerçevesi Kapsamında Uluslararası İç Denetim Standartları” na uyumu ile finansal raporlama kalitesi arasındaki ilişkiyi araştırmıştır. Söz konusu çalışmada, standartlara uyum düzeyi yüksek olan şirketlerin finansal raporlama kalitesinin daha iyi olduğu, iç denetçilerin yetkinlikleri ile standartlara uyum arasındaki etkileşimin finansal raporlama kalitesi üzerinde etkili olduğu ve standartlara tam uyum sağlayan şirketlerin daha yüksek finansal raporlama kalitesine sahip olduğu belirlenmiştir.

5. SONUÇ

Yirmi birinci yüzyılda dünya genelinde ortaya çıkan muhasebe skandalları finansal raporlama kalitesi konusunu tartışmaya açmıştır. Bu durum finansal raporlama kalitesi konusunu farklı yaklaşımlarla ele alınmasını sağlamıştır. Muhasebe literatürü finansal raporlama kalitesini UFRS, vergi sistemi, muhasebe etiği gibi göstergelerle ölçmeye ve değerlendirmeye çalışmıştır. Bu çalışmanın odak noktası iç denetim literatürü olduğu için, finansal raporlama kalitesini nelerin etkileyebileceği iç denetim sistemi açısından tartışılmıştır. Bu bağlamda iç denetim ve finansal raporlama kalitesi arasındaki ilişkiyi araştıran ulusal ve uluslararası çalışmalar değerlendirilmesi sonucunda aşağıdaki bulgulara ulaşılmıştır:

- Çalışmalarda genel olarak bir ülkenin bir dönemine ait veriler incelenmiştir.

• Finansal raporlama kalitesinin belirlenmesinde farklı yöntemler kullanılmakla birlikte en yaygın olanı “kazanç yönetimi” dir.

• İç denetim literatüründe finansal raporlama kalitesi konusu, denetim komitesi ve iç denetim faaliyetlerinin etkinliği başlıkları altında incelenmiştir.

• Denetim komitesi üyelerinin bağımsızlığı ve finansal konularda uzmanlığı ile finansal raporlama kalitesi arasında olumlu ilişki olduğu belirlenmiştir. Çalışmalarda sıklıkla denetim komitesi üye sayısı, toplantı sayısı ve denetim komitesi üyelerinin özellikleri (yaş, cinsiyet, deneyim süresi) ile finansal raporlama kalitesi arasındaki ilişki incelenmiştir. Toplantı sayısı ve denetim komitesi büyüklüğünün finansal raporlama kalitesini olumlu yönde etkilediği; denetim komitesi üyelerinin yaş, cinsiyet ve deneyim gibi kişisel özelliklerinin finansal raporlama kalitesine yansıdığı belirlenmiştir.

• İç denetim faaliyetlerinin etkinliği konusunda genellikle iç denetimin hileli işlemleri önlemedeki rolü ve iç denetçinin özellikleri araştırılmıştır. Çalışmalarda etkin bir iç denetim ve iç kontrol sisteminin hileli işlemleri önlemede etkili olduğu tespit edilmiştir. İç denetçilerin kişisel ve mesleki özelliklerinin finansal raporlama kalitesine yansıdığı belirlenmiştir. Ayrıca, iç denetim standartlarına uyum düzeyi yüksek olan şirketlerin finansal raporlama kalitesinin daha iyi olduğu belirlenmiştir.

Çalışmanın literatüre en önemli katkısı, iç denetim ile finansal raporlama kalitesi arasındaki ilişkiyi inceleyen araştırmaları derlemesi ve konuyu farklı yaklaşımlarla sunmasıdır. Çalışmanın konuyla ilgili literatür taramasından elde edilen bulgulara dayandırılması önemli bir kısıt olarak değerlendirilmelidir. Bu konuda gelecekte yapılacak çalışmalarda, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerdeki işletmelerin farklı dönemlerdeki iç denetim ölçütlerinin finansal raporlama kalitesine etkisi karşılaştırmalı olarak araştırılabilir. Ayrıca Covid-19 küresel salgının iç denetimi nasıl etkilediği ve bu etkinin finansal raporlama kalitesine ne gibi etkileri olduğu incelenebilir.

KAYNAKÇA

- Adıgüzel, H. (2017). “ Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uyumun Firmaların Kazanç Kalitesi Üzerine Etkisi”, Muhasebe ve Denetime Bakış, 51: 111.
- Aifuwa, H., Embele,, K .ve Saidu, M. (2018). “Ethical Accounting Practices and Financial Reporting Quality”, EPRA Journal of Multidisciplinary Research, 4(12), 31-44.
- Aifuwa, H. ve Embele, K. (2019).” Board Characteristics and Financial Reporting Quality”, Journal of Accounting and Financial Management, 5 (1):32.
- Ajina, A.ve Habib, A.(2017).” Examining the Relationship between Earning Management and Market Liquidity”, Research in International Business and Finance, 42:1164-1172.

- Al-Matari, E., Al-Swidi, A. ve Fadzil, F. (2014). “The Effect of the Internal Audit and Firm Performance: A Proposed Research Framework”, *International Review of Management and Marketing*, 4 (1):35.
- Alzeban, A. (2019). “An Examination of the Impact of Compliance with Internal Audit Standards on Financial Reporting Quality”, *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 17 (3):428-518.
- Arum, P. (2015). “Determinants of Internal Audit Function Effectiveness and its Implication on Financial Reporting Quality”, *International Journal of Economic Research*, 12 (5):1991.
- Altınkaynak, F. ve Gözel, M. (2021). “Sürdürülebilir Muhasebede Denetim Komitesinin Rolü”, *Oltu Beşeri ve Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2 (1): 146.
- Beasley, M. S., Carcello, J. V., Hermanson, D. R., ve Neal, T. L. (2009). “The Audit Committee Oversight Process”. *Contemporary Accounting Research*, 26(1), 65-122.
- Bhuiyan, M., Salman, U., Roudaki, J., Tavite, S. (2020). “Financial Reporting Quality, Audit Fees and Risk Committees”, *Asian Review of Accounting*, 28 (3): 423-444.
- Cengiz, S.ve Tosunoğlu, B. (2017).“Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Raporlama Kalitesi Üzerindeki Etkisine Yönelik Bir Araştırma”, *Ataturk University Journal of Economics & Administrative Sciences*, 31(5):201-209.
- Christ, M., Masli, A., Sharp, N., Wood, D. (2015).” Rotational Internal Audit Programs and Financial Reporting Quality: Do Compensating Controls Help?”, *Accounting, Organizations and Society*, 44, 37-59.
- Demir, M, Kısakürek, M. ve Arslan, Ö. (2019).” İç Denetim Sisteminin Hileli Finansal Raporlamayı Önlemedeki Rolüne Yönelik Bağımsız Denetçiler Üzerinde Bir Araştırma” , *Muhasebe ve Finansman Dergisi* , (82) : 111-134.
- DeZoort, F., Hermanson, D.ve Archambeault, D., Reed, S. (2002).” Audit Committee Effectiveness: A Synthesis of the Empirical Audit Committee Literature”, *Journal of Accounting Literature*, 21:38-75.
- Dhaliwal, D., Naiker, V., ve Navissi, F. (2010). “The Association between Accruals Quality and the Characteristics of Accounting Experts and Mix of Expertise on Audit Committees”, *Contemporary Accounting Research*, 27(3), 787-827.
- Doğan, S. ve Kayakıran, D. (2017). “İşletmelerde Hile Denetiminin Önemi”, *Maliye ve Finans Yazıları* , (108) : 167-187.
- Drogalas, G., Arampatriz, K.ve Anagnostopoulou, E. (2016). “The Relationship between Corporate Governance: Internal Audit and Audit Committee: Empirical Evidence from Greece”, *Corporate Ownership & Control*, 14 (1):570.

- Filip, A. ve Raffournier, B. (2013).” Financial Crisis and Earning Management: The European Evidence”, *The International Journal of Accounting*, 49 (4) :455-478.
- Gerayli, M, Pitenoci, Y, ve Abdollahi, A. (2020).” Do Audit Committee Characteristics Improve Financial Reporting Quality in Emerging Markets? Evidence from Iran”, *Asian Review of Accounting*, 29 (2), 251-267.
- Grishkina S., Sidneva V., Shcherbinina Y., Dubinina G. (2019) “Comparability of Financial Reporting Under Different Tax Regimes”, In: Antipova T., Rocha A. (eds) *Digital Science*. Vol 850. Springer.
- Gökçen, G. ve Tipi, O. (2019). “İşletmelerde Hilelerin Önlenmesine Yönelik İç Kontroller ve BIST İmalat Sektöründe Bir Araştırma”, *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 41 (1) : 145-169.
- Hameed, A., Bakar, A., Mughal, N., Imran, M. (2017). “A research Journal of Commerce, Economics, and Social Sciences, 11 (2): 223-228.
- Hasan, S., Kassim, A., Hamid, M. (2020).” The Impact of Audit Quality, Audit Committee and Financial Reporting Quality: Evidence from Malaysia”, *International Journal of Economics and Financial Issues*, 10 (5), 272-281.
- Healy, P. M.ve Wahlen, J. M. (1999). “A Review of the Earnings Management Literature and Its Implications for Standard Setting”, *Accounting Horizons*, 13(4):370.
- Karacaer, S. ve Özek, P. (2010). “Denetim Firmasının Büyüklüğü ve Kâr Yönetimi İlişkisi: İMKB Şirketleri Üzerinde Ampirik Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi* , (48) , 60-74.
- Kargın, M., Aktaş, R. ve Alıcı, N. (2015). “ Kurumsal Yönetimin Finansal Raporlama Kalitesindeki Rolü: Borsa İstanbul Üzerine Karşılaştırmalı Bir Uygulama”, *Yönetim ve Ekonomi Celal Bayar Üniversitesi İİBF Dergisi*, 22 (2):506.
- Köse, E. (2019). “ Finansal Raporlama Standartlarının Muhasebe Kalitesi Üzerine Etkisi ve Bir Uygulama”, *Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD Yayınlanmamış Doktora Tezi*.
- Kusnadi, Y, Leong, K., Suwardy, T. ve Wang, J.(2015). “Audit Committees and Financial Reporting Quality in Singapore”, *Journal of Business Ethics*, 139: 197-214.
- Lenz, R., Sarens, G. ve Hoos, F. (2017), “Internal Audit Effectiveness: Multiple Case Study Research Involving Chief Audit Executives and Senior Management”, *EDPACS*, 55:1, 1-17
- Lisboa, I. (2016).” Impact of Financial Crisis and Family Control on Earning Management of Portuguese Listed Firms”, *European Journal of Family Business*, 6:118-131.

- Memiş, M. ve Tüm, K. (2015). “Sürekli Denetim Süreci ve İç Denetim İle İlişkisi”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 37: 149.
- Morais, A, Fialho, A. ve Dionísio, A. (2018). Is the Accounting quality after the mandatory adoption of IFRS a random walk? Evidence Europe”, Journal of Applied Accounting Research, 19 (3):334.
- Önce, S. ve Çavuş, G. (2019). “Finansal Raporlama Kalitesini Etkileyen Faktörler ve Finansal Raporların Kalitesinin Ölçümüne İlişkin Yaklaşımlar”, Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 20 (1) : 44.
- Özer, G. ve Merter, A. (2020).” Denetim Komitesi Özelliklerinin Finansal Raporlama Zamanlılığına Etkisi: BIST’te Bir Uygulama”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 22:230-242.
- Özgül, B. ve Tarhan-Mengi, B. (2018). “ İşletme Körlüğü ve Çözüm Önerisi Olarak Güvenilir Danışman İç Denetim”, Muhasebe ve Denetime Bakış, 54:130.
- Persons, O.S. (2009). “Audit committee characteristics and earlier voluntary ethics disclosure among fraud and no-fraud firms”, International Journal of Disclosure and Governance, 6(4):1-20.
- Roussy, M., Barbe, O. ve Raimbault, S. (2020). “Internal Audit: From Effectiveness to Organizational Significance”, Managerial Auditing Journal, 25 (2):322-342.
- Selimoğlu, S. ve Özbek, C. (2018). “ İç Denetim- Uluslararası İç Denetim Standartları İle Uyumlu”, Ankara: Nobel Yayınevi.
- Serçemeli, M. ve Orhan, S. (2016).” Sürekli Denetim ve Denetimin Geleceğine Bakış Üzerine BIST-100 Şirketlerinde Bir Araştırma”, Sayıştay Dergisi, 101:31-50.
- Srinidhi, B., Gul, F. ve Tsui, J. (2011).“Female Directors and Earning Quality”, <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1911-3846.2011.01071.x> (15.05.2021)
- Soliman, M. ve Ragab, A. (2014).” Audit Committee Effectiveness, Audit Quality and Earning Management: An Empirical Study of the Listed Companies in Egypt”, Research Journal of Finance and Accounting, 5 (2):2.
- Suryanto, T. ve Grima, S. (2018). “The Corporate Decision in Indonesia: Result of Corporate Governance Requirements, Earning Management and Audit Reports”, Emerald Publishing, ISBN: 987-1-78743-816-3.
- Şimşek, K. ve Ataman, B. (2021). “Uluslararası İç Denetim Standartları Kapsamında Yürütülen İç Denetim Faaliyetlerinin Kurumsal Yönetim Kalitesi Üzerindeki Rolünün Çoklu Regresyon Analizi İle Değerlendirilmesi “, Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 42 (2) , 386-409.
- Turğay, İ., Doğan, S. ve Tarhan Mengi, B. (2020). “İç Denetim Faaliyetlerinde Sürekli Denetim: Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı”, Denetişim, 0 (21), 5-26.

Velte, P. (2017). “The Link between Audit Committees, Corporate Governance: Quality and firm performance: A Literature Review”, Corporate Ownership & Control, 14:15.

Zalata, A., Taurigana, V. ve Tingbani, I. (2018). “Audit Committee Financial Expertise, Gender, and Earnings Management: Does gender of the financial expert matter?”, International Review of Financial Analysis, 55:173-183.

Qi, B . ve Tian, G. (2012). “The Impact of Audit Committees Personal Characteristics on Earnings Management: Evidence from China”, Journal of Applied Business Research, 26 (6) : 1331-1335.

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve;

<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10239/TFRS-2020-Seti> (18.05.2021)

The Institute of Internal Auditors (II A) :<https://na.theiia.org/standardsguidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx> (19.05.2021).

<https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf> (27.05.2021)

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Çıkar Çatışması: Yazar çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Teşekkür: -

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author has no conflict of interest to declare.

Grant Support: The author declared that this study has received no financial support.

Acknowledgement: -
