



**T.C.
KAHRAMANMARAŞ SÜTÇÜ İMAM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI**

**BAĞIMSIZ DENETÇİNİN MESLEKİ
BAĞLILIĞININ DENETİMDE KALİTE
ALGISINA ETKİSİ: BİR ALAN
ÇALIŞMASI**

Nurettin KOCA

DOKTORA TEZİ

**KAHRAMANMARAŞ
HAZİRAN- 2019**



**T.C.
KAHRAMANMARAŞ SÜTÇÜ İMAM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI**

**BAĞIMSIZ DENETÇİNİN MESLEKİ
BAĞLILIĞININ DENETİMDE KALİTE
ALGISINA ETKİSİ: BİR ALAN
ÇALIŞMASI**

DANIŞMAN : Prof. Dr. Zeynep HATUNOĞLU

JÜRİ : Prof. Dr. Şaban UZAY

JÜRİ : Prof. Dr. M. Mustafa KISAKÜREK

JÜRİ : Doç. Dr. Salih YEŞİL

JÜRİ : Doç. Dr. Koray TUAN

Nurettin KOCA

DOKTORA TEZİ

KAHRAMANMARAŞ

HAZİRAN- 2019

KAHRAMANMARAŞ SÜTÇÜ İMAM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI


**BAĞIMSIZ DENETÇİNİN MESLEKİ BAĞLILIĞININ DENETİMDE
KALİTE ALGISINA ETKİSİ: BİR ALAN ÇALIŞMASI**

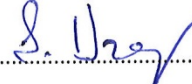
Nurettin KOCA

DOKTORA TEZİ

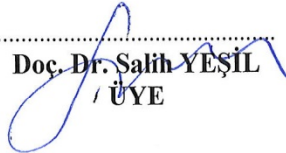
Kod No :


Bu Tez 11/06/2019 Tarihinde Aşağıdaki Jüri Üyeleri Tarafından
Oy Birliği/Oy Çokluğu ile Kabul Edilmiştir.


Prof. Dr. Zeynep HATUNOĞLU
BAŞKAN


Prof. Dr. Şaban UZAY
ÜYE


Prof. Dr. M. Mustafa
KISAKÜREK
ÜYE


Doç. Dr. Salih YEŞİL
ÜYE


Doç. Dr. Koray TUAN
ÜYE

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylıyorum.

.....
Prof. Dr. Ahmet EYİCİL
Enstitü Müdürü

Bu çalışma Bilimsel Araştırma Projeleri Koordinasyon Birimi tarafından desteklenmiştir.
Proje No: 2017/2-52D

Not: Bu tezde kullanılan özgün ve başka kaynaktan yapılan bildirişlerin, çizelge, şekil ve fotoğrafların kaynak gösterilmeden kullanımı, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunundaki hükümlere tabidir.

KAHRAMANMARAŞ SÜTÇÜ İMAM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

ÖZET

DOKTORA TEZİ

**BAĞIMSIZ DENETÇİNİN MESLEKİ
BAĞLILIĞININ DENETİMDE KALİTE
ALGISINA ETKİSİ: BİR ALAN ÇALIŞMASI**

Nurettin KOCA

Danışman : Prof. Dr. Zeynep HATUNOĞLU

Yıl : 2019 , Sayfa: 127+XIV

Jüri : Prof. Dr. Zeynep HATUNOĞLU (Başkan)
: Prof. Dr. Şaban UZAY (Üye)
: Prof. Dr. M. Mustafa KISAKÜREK (Üye)
: Doç. Dr. Salih YEŞİL (Üye)
: Doç. Dr. Koray TUAN (Üye)

Bağımsız denetim kalitesinin, ülke ekonomisinin sağlıklı bir şekilde işlemesine önemli bir katkısı bulunmaktadır. Kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılması için bağımsız denetimde kalitenin sürekliliğinin de sağlanması gerekmektedir. Bağımsız denetimde kalitenin sağlanmasına etki eden birçok faktörün varlığının yanında, bağımsız denetçinin mesleki bağlılığının ayrı ve önemli bir etkisinin olabileceği düşünülmektedir. Mesleki bağlılık, denetçilerin mesleklerini daha anlamlı bulmalarını sağlayarak denetim çalışmalarında sorumluluklarını yerine getirirken daha özenli ve dikkatli davranışları konusunda denetçileri motive etmektedir. Denetçideki bu motivasyonun ise, denetim çalışmalarının kaliteli bir şekilde yürütülmesini ve sonuçlandırılmasını sağlaması muhtemeldir.

Bu çerçevede çalışmanın amacı, bağımsız denetçinin mesleki bağlılığının denetimde kalite algısına etki edip etmediğinin tespit edilmesidir. Çalışmada öncelikle; bağımsız denetim, bağımsız denetimde kalite, bağımsız denetimde kaliteyi etkileyen faktörler ve mesleki bağlılık ele alınmış ve ardında literatürde denetçinin mesleki bağlılığı üzerine yürütülen çalışmalar incelenmiştir. Daha sonra çalışmanın amacına ve literatüre paralel olarak araştırmanın anket soruları

oluşturulmuş ve yüz yüze görüşme yöntemi ile araştırmanın örnekleme uygulanmıştır. Elde edilen verilerin analizinde SPSS 24.0 programından yararlanılmıştır. Araştırma analiz sonuçları, denetçinin mesleki bağlılığının denetimde kalite algısına olumlu yönde etki ettiğine işaret etmektedir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetimde Kalite, Denetimde Kaliteyi Etkileyen Faktörler, Mesleki Bağlılık.



DEPARTMENT OF BUSINESS ADMINISTRATION
INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES
KAHRAMANMARAŞ SÜTÇÜ İMAM UNIVERSITY

ABSTRACT

PhD THESIS

**THE EFFECT OF INDEPENDENT AUDITOR'S
OCCUPATIONAL COMMITMENT ON
QUALITY PERCEPTION IN AUDITING:
A FIELD STUDY**

Nurettin KOCA

Supervisor : Prof. Dr. Zeynep HATUNOĞLU

Year : 2019, Pages:127+XIV

Jury : Prof. Dr. Zeynep HATUNOĞLU (Chairperson)
: Prof. Dr. Şaban UZAY (Member)
: Assoc. Prof. Dr. Salih YEŞİL (Member)
: Prof. Dr. M. Mustafa KISAKÜREK (Member)
: Assoc. Prof. Dr. Koray TUAN (Member)

The quality of the independent audit has a significant contribution to the healthy functioning of the country's economy. For the operative and productive way use of resources, the continuity of quality needs to be provided in independent auditing. In addition to the existence of many factors that affect the provision of quality in the independent audit, it is considered that the occupational commitment of the independent auditor may have a separate and significant impact. Occupational commitment, motivates auditors to be more attentive and careful about in fulfilling their responsibilities in audit work by ensuring that auditors find their profession more meaningful. This motivation in the auditor is likely to ensure that audit work is carried out and concluded in a quality manner.

In this context, the purpose of study is to ascertain whether the occupational commitment of the independent auditor affects the perception of quality in auditing. Firstly, at study; independent auditing, quality in independent auditing, factors affecting quality in independent auditing and occupational commitment were dealt and then studies on the occupational commitment of the auditor in the literature were examined. Afterwards, in parallel with the purpose

of the study and the literature, the questionnaire questions of the study were formed and applied to the sample of the research with face-to-face interview method. For the analyzed to data obtained was used SPSS 24.0 program. The analysis results of the research is pointing that the occupational commitment of the auditor positively affects the quality perception in the audit.

Keywords: Independent Audit, Quality in Independent Audit, factors affecting quality in independent auditing, occupational commitment



ÖN SÖZ

Yüksek lisans çalışmamdan itibaren bu çalışmama kadar her zaman bilgi ve tecrübesiyle bana yol gösteren, yetiştiren saygıdeğer danışman hocam Prof. Dr. Zeynep HATUNOĞLU' na en içten duygularıyla teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca, akademik olarak yetişmeme katkı sağlayan “işletme bölümü” hocalarıma ve tezimin şekillenmesinde önemli katkı sağlayan Prof. Dr. Şaban UZAY ve Doç. Dr. Salih YEŞİL hocalarıma şükranlarımı sunarım.

Eğitim-Öğretim hayatıma başlamama sebep olan, hayattaki en değerli varlığım Anneme ve Babama, bu noktaya kadar olan zorlu eğitim- öğretim sürecinde benden hiçbir zaman desteğini esirgemeyen, bu dünyadaki asıl zenginliğim olan kardeşlerime sonsuz teşekkür ederim.

Nurettin KOCA



İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	i
ABSTRACT.....	iii
ÖN SÖZ.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
KISALTMALAR.....	x
TABLolar LİSTESİ.....	xi
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xiii
EKLER LİSTESİ.....	xiv
1. GİRİŞ.....	1
2. KONU İLE İLGİLİ ÖNCEKİ ÇALIŞMALAR.....	4
3. BAĞIMSIZ DENETİM İLE İLGİLİ GENEL KAVRAMLAR.....	9
3.1. Bağımsız Denetim Kavramı.....	9
3.2. Bağımsız Denetim Türleri.....	10
3.2.1. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri.....	11
3.2.1.1. Zorunlu Denetim.....	11
3.2.1.2. İsteğe Bağlı Denetim.....	11
3.2.2. Konusuna ve Amaçlarına Göre Denetim Türleri.....	11
3.2.2.1. Mali (Finansal) Tablolar Denetimi.....	11
3.2.2.2. Uygunluk Denetimi.....	12
3.2.2.3. Faaliyet Denetimi.....	12
3.2.3. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri.....	13
3.2.3.1. İç Denetim (Internal Auditing).....	13
3.2.3.2. Bağımsız Denetim (Independent Auditing).....	13
3.2.3.3. Kamu Denetimi (Public Auditing).....	13
3.2.4. SPK Mevzuatına Göre Bağımsız Denetim Türleri.....	13
3.2.4.1. Sürekli Denetim (Continuous Auditing).....	14
3.2.4.2. Sınırlı Denetim (Limited Auditing).....	14
3.2.4.3. Özel Denetim (Spicial Auditing).....	14
3.2.5. Risk Odaklı Denetim.....	14
3.3. Bağımsız Denetçi ve Denetçi Türleri.....	15
3.3.1. Bağımsız Denetçi.....	16
3.3.2. İç Denetçi.....	16
3.3.3. Kamu Denetçisi.....	16
3.4. Bağımsız Denetimin ve Denetçinin Amaçları.....	17
3.5. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKDS).....	17
3.5.1. Genel Standartlar.....	18
3.5.1.1. Mesleki Eğitim ve Yeterlilik Standardı.....	18
3.5.1.2. Bağımsızlık Standardı.....	18
3.5.1.3. Mesleki Dikkat ve Özen Standardı.....	18
3.5.2. Çalışma Alanı Standartları.....	19
3.5.2.1. Planlama ve Yardımcıların Gözlenmesi Standardı.....	19
3.5.2.2. İç Kontrolün İncelenmesi Standardı.....	19
3.5.2.3. Kanıt Toplama Standardı.....	19
3.5.3. Raporlama Standartları.....	19
3.5.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine (GKGMİ) Uygunluk Standardı.....	20
3.5.3.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini (GKGMİ) Uygulamada Değişmezlik Standardı.....	20
3.5.3.3. Yeterli Açıklama Standardı.....	20
3.5.3.4. Görüş Bildirme Standardı.....	20
3.6. Bağımsız Denetim Süreci.....	21
3.6.1. Müşteri İşletmeyi Kabul veya Devamına Karar Verme.....	22
3.6.1.1. Müşterinin Denetim Talebinden Bulunması.....	22
3.6.1.2. Müşteri Hakkında Bilgi Toplama (Müşteriyi Tanıma).....	23

3.6.1.3. Bir Önceki Denetçi ile Görüşme.....	23
3.6.1.4. Müşteri Kabulü ve Denetim Anlaşma Mektubunun Yazılması.....	23
3.6.2. Denetimin Planlanması (Risk Değerlendirme)	23
3.6.2.1. Müşteri İşletmenin İncelenmesi.....	24
3.6.2.2. Analitik İnceleme Prosedürleri	24
3.6.2.3. Önemlilik Düzeyi ve Denetim Riskinin Belirlenmesi.....	25
3.6.2.4. Denetim Programının Yapılması	25
3.6.3. Denetimin Yürütülmesi (Riske Yanıt Verme)	26
3.6.3.1. İç Kontrol Sisteminin Değerlenmesi (Kontrol Testleri).....	26
3.6.3.2. Denetim Programında Gerekli Değişikliklerin Yapılması	27
3.6.3.3. Maddi Doğruluk Prosedürlerinin Yapılması	27
3.6.4. Denetim Raporunun Hazırlanması (Raporlama).....	27
3.7. Bağımsız Denetimde Önemlilik ve Risk Değerlendirme.....	29
3.7.1. Bağımsız Denetimde Önemlilik	29
3.7.1.1. Önemlilik Düzeyinin Tespiti	30
3.7.1.2. Başlangıç Önemlilik Düzeyi.....	30
3.7.1.3. Performans Önemlilik Düzeyi	31
3.7.1.4. Hesap Kalemleri Seviyesinde Önemlilik Düzeyi	31
3.7.2. Bağımsız Denetimde Risk.....	31
3.7.2.1. Denetim Riskinin Unsurları.....	31
3.7.2.1.1. Doğal (Yapısal) Risk (YR).....	32
3.7.2.1.2. Kontrol Riski (KR).....	32
3.7.2.1.3. Bulgu Riski (BR) / Tespit Edememe Riski (TER).....	32
3.7.2.2. Denetim Riski Modeli ve Denetim Risk Unsurları Arasındaki İlişki	33
4. BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE	35
4.1. Bağımsız Denetimde Kalite Kavramı	35
4.2. Bağımsız Denetimde Kalitenin Önemi	36
4.3. Bağımsız Denetimde Kaliteyi Etkileyen Faktörler	38
4.3.1. Denetim Firmasının ve Denetim Ofisinin Büyüklüğü.....	38
4.3.2. Denetim Firmasının Kalite Kontrol Sistemine Sahip Olması.....	39
4.3.3. Denetim Firmasının İşe Alım Programının Olması ve Etkinlik Derecesi	40
4.3.4. Denetim Firmasının Terfi Politikası ve Prosedürlerinin Olması.....	40
4.3.5. Denetim Firmasının Denetçilerin Eğitimine Verdiği Önem.....	40
4.3.6. Denetim Firmasında Denetim Teknolojisinin Kullanımı	41
4.3.7. Denetim Firmasında Personelin Kalite Konusunda Bilinçlendirilmesi.....	41
4.3.8. Denetim Firmasının Örgütsel Yapısının Olması.....	41
4.3.9. Denetim Firmasının Yeni Müşteri Kabulü ve Mevcut Müşteri İle Devam Etme Kararı.....	41
4.3.10. Denetim Firmasında Örgüt Kültürü.....	41
4.3.11. Bağımsızlık	42
4.3.12. Denetçinin Özen ve Titizliği	43
4.3.13. Denetçinin Mesleki Yeterliliği (Muhasebe ve Denetim Bilgisi).....	43
4.3.14. Denetçinin Müşteri, Sektörel Bilgi ve Denetim Tecrübesi	44
4.3.15. Denetçinin İlişkili Olduğu Gruplarla Kurduğu İletişimin Etkinlik Derecesi	44
4.3.16. Yasal Yükümlülük.....	44
4.3.17. Denetçinin Özellikleri.....	45
4.3.18. Mesleki Standartlar	45
4.3.19. Bağımsız Denetimin Önemi Konusunda Kamu Bilinci.....	45
4.3.20. Bağımsız Denetim Firması ve Denetçi Rotasyonu.....	46
4.3.21. Denetlenen Firma Yönetiminin Baskısı.....	47
4.3.22. Denetim Ücreti	47
4.3.23. Denetim Firmalarının Mesleki Kuruluşlar ve Düzenleyici Otoriteler Tarafından Gözetimi ve Denetimi.....	48
4.3.24. Denetim Dışı Hizmetlerin Koşulları ve Denetim Dışı Ücretler	48
4.3.25. Denetim Görev Süresi (Denetim Firması-Denetçi Görev Süresi).....	49
4.3.26. Denetim Metodolojisi ve Araçlar	50

4.3.27. Denetim Süreci	50
4.3.28. Etik Kurallar	50
4.3.29. Kurumsal Yönetim	51
4.3.30. İç Kontrol Sistemi.....	52
4.3.31. Denetim Komitesi.....	52
4.3.32. Şeffaflık ve Denetim Raporları	52
4.4. Kamu Gözetimi Kurumu Tarafından Yapılan Denetimlerin Kaliteye Etkisi	53
4.5. Denetimde Kalite Algısında Boyutlar	54
5. MESLEKİ BAĞLILIK	57
5.1. Mesleki Bağlılık Kavramı	57
5.2. Mesleki Bağlılık le İlgili Diğer Kavramalar	58
5.2.1. Örgütsel Bağlılık	59
5.2.2. İşe Bağlılık	60
5.2.3. Kariyer Bağlılığı.....	60
5.2.4. Örgütsel ve Mesleki Özdeşleşme	61
5.2.5. Mesleki Sağlamlık (Sağlamlaştırma).....	62
5.3. Mesleki Bağlılığın Alt Boyutları	62
5.3.1. Duygusal Bağlılık	63
5.3.2. Devam Bağlılığı	63
5.3.3. Normatif Bağlılık.....	64
5.4. Mesleki Bağlılığı Etkileyen Faktörler	64
5.4.1. Bireysel Özellikler	64
5.4.2. Temel İş Özellikleri	65
5.4.3. Mesleğin Yapısına İlişkin Özellikler	65
5.5. Mesleki Bağlılığın Sonuçları.....	66
6. ÇALIŞMANIN ANA DEĞİŞKENLERİ ARASINDAKİ İLİŞKİ: MODEL VE HİPOTEZ GELİŞTİRME	67
6.1. Mesleki Bağlılık ile Bağımsız Denetimde Kalite Algısı İlişkisi	67
6.2. Duygusal Bağlılık ile Bağımsız Denetimde Kalite Algısı İlişkisi	68
6.3. Devam Bağlılığı ile Bağımsız Denetimde Kalite Algısı İlişkisi.....	68
6.4. Normatif Bağlılık ile Bağımsız Denetimde Kalite Algısı İlişkisi.....	69
6.5. Mesleki Bağlılık Alt Boyutları ile Denetimde Kalite Algısı Denetçi ve Denetim Firması Boyutu İlişkisi.....	70
6.6. Katılımcıların Mesleki Bağlılık Düzeyi ve Denetimde Kalite Algısı Düzeyindeki Farklılıklar	70
7. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ	72
7.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi	72
7.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklem	72
7.3. Araştırmanın Sınırlıkları.....	74
7.4. Araştırmada Kullanılan Veri Toplama Yöntemi	74
7.5. Araştırma Hipotezleri ve Modeli	79
8. ARAŞTIRMA BULGULARI	82
8.1. Demografik Değişkenler ile İlgili Tanımlayıcı İstatistikler	82
8.2. Geliştirilen Hipotezlerin Analiz Sonuçları ve Yorumu.....	86
8.2.1. Bağımsız Denetçide Mesleki Bağlılık Düzeyi ve Alt Boyutları ile Denetimde Kalite Algısı.....	86
8.2.2. Cinsiyete Göre Mesleki Bağlılık Düzeyi	90
8.2.3. Cinsiyete Göre Denetimde Kalite Algısı	90
8.2.4. Yaşa Göre Mesleki Bağlılık Düzeyi.....	91
8.2.5. Yaşa Göre Denetimde Kalite Algısı	92
8.2.6. Eğitim Düzeyine Göre Mesleki Bağlılık Düzeyi	93
8.2.7. Eğitim Düzeyine Göre Denetimde Kalite Algısı.....	94
8.2.8. Ünvana Göre Mesleki Bağlılık Düzeyi.....	94
8.2.9. Ünvana Göre Denetimde Kalite Algısı.....	96
8.2.10. Mesleki Tecrübeye Göre Mesleki Bağlılık Düzeyi	97
8.2.11. Mesleki Tecrübeye Göre Denetimde Kalite Algısı	98
8.2.12. Firmanın Faaliyet Alanına Göre Denetimde Kalite Algısı	99

8.2.13. Firmanın Hizmet Süresine Göre Denetimde Kalite Algısı	100
8.2.14. Denetim Firmasında Gözetim Yapılma Durumuna Göre Denetimde Kalite Algısı	100
8.2.15. Denetim Firmasında Uygulanan Disiplin İşlemlerine Göre Denetimde Kalite Algısı.....	101
8.3. Denetimde Kalite Algısı Boyutlarının Frekans Analiz Sonuçları	102
9. SONUÇ.....	109
KAYNAKLAR	114
ÖZ GEÇMİŞ	
EKLER	



KISALTMALAR

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: American Institute Of Certified Public Accountants
BDS	: Bağımsız Denetim Standartları
BDY	: Bağımsız Denetim Yönetmeliği
BİST	: Borsa İstanbul
BR	: Bulgu Riski
DRM	: Denetim Riski Modeli
DR	: Denetim Riski
D&T	: Deloitte Touch
E&Y	: Ernest and Young
GKGDS	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GKGMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
IFAC	: International Federation Of Accountants
KAP	: Kamu Aydınlatma Platformu
KGK	: Kamu Gözetimi Kurumu
KKS 1	: Kalite Kontrol Standardı 1
KKS 1A	: Kalite Kontrol Standardı 1 Açıklama
KAYİK	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş
KPMG	: Klynveld, Peat, Marwick, Goerdelar
KR	: Kontrol Riski
MAR	: Mandatory Auditor Rotation
NAS	: Non-Audit Services
PWC	: Pricewaterhouse Coopers
SEC	: Securities and Exchange Commission
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
SPSS	: Statistical Packge For Social Scienses
TDK	: Türk Dil Kurumu
TER	: Tespit Edememe Riski/Bulgu Riski (BR)
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
YR	: Yapısal Risk

TABLolar LİSTESİ

Tablo 3. 1. Bağımsız Denetim Türleri.....	10
Tablo 3. 2. Finansal Tablo Denetimi, Uygunluk Denetimi, Faaliyet Denetimi Karşılaştırılması	12
Tablo 3. 3. Klasik Denetim İle Risk Odaklı Denetimin Karşılaştırılması.....	15
Tablo 3. 4. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	18
Tablo 3. 5. Analitik Prosedürlerin Amaçları ve Zamanlaması (Koskivaara, 2007: 336).	25
Tablo 4. 1. KKS 1 ile BDS 220 İçeriklerinin Karşılaştırılması	37
Tablo 4. 2. Denetim Firması Kültürü	42
Tablo 4. 3. Denetim Ortaklarının ve Çalışanların Kişisel Özellikleri ve Becerileri	45
Tablo 4. 4. Denetleme Sürecinin Etkinliği	50
Tablo 7. 1. Tabakalı örnekleme yöntemi ile örnekleme alınan denetçi sayıları	74
Tablo 7. 2. Mesleki Bağlılık Ölçeğinin Boyutlarına Yönelik Faktör Analizi Sonuçları.76	
Tablo 7. 3. Denetimde Kalite Ölçeğinin Boyutlarına Yönelik Faktör Analizi Sonuçları	77
Tablo 7. 4. Mesleki Bağlılık Düzeyi, Denetimde Kalite Düzeyi ve Alt Boyutlarının Güvenilirlik Katsayıları.....	79
Tablo 8. 1. Kişilerin Tanımlayıcı Özelliklerine Göre Dağılımı (n=344)	82
Tablo 8. 2. Mesleki Bağlılık Düzeyi ve Boyutları ile Denetimde Kalite Algı Düzeyi ve Boyutları Arası Korelasyon Değerleri.....	87
Tablo 8. 3. Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Mesleki Bağlılığın Denetimde Kalite Algısı Üzerinde Etkisini Açıklamak Üzere Regresyon Analizi Sonuçları.....	88
Tablo 8. 4. Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Mesleki Bağlılığın Alt Boyutlarının Denetimde Kalite Algısı Üzerinde Etkisini Açıklamak Üzere Regresyon Analizi Sonuçları	88
Tablo 8. 5. Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Mesleki Bağlılık Alt Boyutlarının Denetimde Kalite Algısı Denetçi Alt Boyutu Üzerinde Etkisini Açıklamak Üzere Regresyon Analizi Sonuçları	89
Tablo 8. 6. Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Mesleki Bağlılık Alt Boyutlarının Denetimde Kalite Algısı Denetim Firması Alt Boyutu Üzerinde Etkisini Açıklamak Üzere Regresyon Analizi Sonuçları.....	89
Tablo 8. 7. Araştırmaya Katılanların Mesleki Bağlılık Düzeyi ve Boyutlarının Cinsiyette Göre Farklılaşp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan Test Sonuçları	90
Tablo 8. 8. Araştırmaya Katılanların Denetimde Kalite Algı Düzeyi ve Boyutlarının Cinsiyette Göre Farklılaşp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan Test Sonuçları	91
Tablo 8. 9. Araştırmaya Katılanların Mesleki Bağlılık Düzeyi ve Boyutlarının Yaşa Göre Farklılaşp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan Test Sonuçları	91
Tablo 8. 10. Araştırmaya Katılanların Denetimde Kalite Algı Düzeyi ve Boyutlarının Yaşa Göre Farklılaşp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan Test Sonuçları.....	92

Tablo 8. 11. Araştırmaya Katılanların Mesleki Bağlılık Düzeyi ve Boyutlarının Eğitim Seviyesine Göre Farklılaşp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan Test Sonuçları	93
Tablo 8. 12. Araştırmaya Katılanların Denetimde Kalite Algı Düzeyi ve Boyutlarının Eğitim Seviyesine Göre Farklılaşp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan Test Sonuçları	94
Tablo 8. 13. Araştırmaya Katılanların Mesleki Bağlılık Düzeyi ve Boyutlarının Denetçi Ünvanına Göre Farklılaşp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan Test Sonuçları.....	95
Tablo 8. 14. Araştırmaya Katılanların Denetimde Kalite Algı Düzeyi ve Boyutlarının Denetçi Ünvanına Göre Farklılaşp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan Test Sonuçları	96
Tablo 8. 15. Araştırmaya Katılanların Mesleki Bağlılık Düzeyi ve Boyutlarının Meslekteki Çalışma Süresine Göre Farklılaşp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan Test Sonuçları	97
Tablo 8. 16. Araştırmaya Katılanların Denetimde Kalite Algı Düzeyi ve Boyutlarının Meslekteki çalışma süresine Göre Farklılaşp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan Test Sonuçları.....	98
Tablo 8. 17. Araştırmaya Katılanların Denetimde Kalite Algı Düzeyi ve Boyutlarının Firmanın Faaliyet Alanına Göre Farklılaşp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan Test Sonuçları.....	99
Tablo 8. 18. Araştırmaya Katılanların Denetimde Kalite Algı Düzeyi ve Boyutlarının Firma Hizmet Süresine Göre Farklılaşp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan Test Sonuçları	100
Tablo 8. 19. Araştırmaya Katılanların Denetimde Kalite Algı Düzeyi ve Boyutlarının Firmada Gözetim Yapılma Durumu Göre Farklılaşp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan Test Sonuçları.....	101
Tablo 8. 20. Araştırmaya Katılanların Denetimde Kalite Algı Düzeyi ve Boyutlarının Firmada Disiplin İşlemleri Uygulanma Durumu Göre Farklılaşp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan Test Sonuçları.....	102
Tablo 8. 21. Araştırmaya Katılanların Denetimde Kalite Algısı Denetçi Boyutu Dağılımı	102
Tablo 8. 22. Araştırmaya Katılanların Denetimde Kalite Algısı Denetim Firması Boyutu Dağılımı.....	105

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 3 1. Denetim Süreci Aşamaları	22
Şekil 3 2. Denetim Riski Unsurları Arasındaki İlişki.....	34
Şekil 4. 1. Düşük Kalite Muhasebesi, Yüksek Riskli Etkileşimler ve Daha Yüksek Denetim Ücretleri Arasındaki İlişki.....	47
Şekil 4. 2. Denetim Kalitesi ve Denetim Süresi İlişkisi	49
Şekil 7. 1. Kurgulanan Araştırma Modeli.....	81
Şekil 7. 2. Mesleki Bağlılığın Alt Boyutları İçin Kurgulanan Araştırma Modeli.....	81
Şekil 7. 3. Denetimde Kalite Algısı Denetçi ve Denetim Firması Boyutları İçin Kurgulanan Araştırma Modeli	81
Şekil 8. 1. Katılımcıların Cinsiyete Göre Dağılımı.....	83
Şekil 8. 2. Katılımcıların Yaşa Göre Dağılımı.....	83
Şekil 8. 3. Katılımcıların Eğitim Seviyelerine Göre Dağılımı.....	84
Şekil 8. 4. Katılımcıların Ünvanına Göre Dağılımı	84
Şekil 8. 5. Katılımcıların Tecrübesine Göre Dağılımı.....	85
Şekil 8. 6. Firmanın Faaliyet Alanına Göre Dağılımı	85
Şekil 8. 7. Firmanın Hizmet Süresine Göre Dağılımı	85
Şekil 8. 8. Firmada KGK Gözetimi Dağılımı	86
Şekil 8. 9. Firmada Disiplin Cezası Uygulama Dağılımı	86

EKLER LİSTESİ

EK 1.Anket Formu	11299
------------------------	-------



1. GİRİŞ

Muhasebe bilgi sisteminin önemli bir parçası olan finansal tablolar, işletmelerin finansal bilgilerinin işletme ile ilgili çıkar gruplarına iletilmesini sağlamaktadır. Hissedarlar, yatırımcılar ve firmaya borç verenler gibi ilgili taraflar, karar alırken finansal tablolarda sunulan ve ekonomik bir değer olan bu bilgileri kullanmaktadırlar. Finansal kararlar, doğru ve güvenilir bilgilere dayanmalıdır. Bu nedenle, finansal tablolarda raporlanan verilerin gerçeği yansıtması gerekmektedir. Bu bilgilerin gerçeği yansıtması, karar vericilerin kıt olan kaynakları etkin ve verimli bir şekilde kullanmalarını sağlayacaktır. Ancak birçok nedenden dolayı, finansal tablolarda raporlanan bilgiler her zaman gerçeği yansıtmayabilir. Finansal piyasaları olumsuz etkileyen bu gibi durumlar ile karşılaşılması ve finansal tablolarda sunulan bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadıklarının tespit edilmesi için denetlenmesi gerekmektedir.

Finansal tablolarda sunulan bu bilgilere göre karar alan bilgi kullanıcıları, kararlarından ekonomik anlamda olumlu ya da olumsuz olarak etkilenmektedirler. Gerçeği yansıtmayan bilgilerin kullanımı sonucu olumsuz birtakım sonuçlar yaşanmaması için bilgi kullanıcıları bu bilgilerin gerçeğe uygun olduğuna ilişkin bir bilirkişinin teyidinde ihtiyaç duyarlar. İşletme çalışanları, bu bilgilerin doğruluğunu araştırıp, onları teyit etme imkânı bulurken, işletme dışındaki bilgi kullanıcıları böyle bir imkânı sahip değildir. Bu nedenle işletme dışındaki karar alıcılar, bu bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği konusunda güvence veren uzman kişilerin görüşüne başvururlar. Bu uzman kişiler, Türkiye Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından yetkilendirilmiş olan bağımsız denetçilerdir. Bağımsız denetçiler yürüttükleri denetim faaliyeti sonucunda oluşturdukları görüşü bir rapor halinde kamuoyuna sunarlar.

Bilgi akışını sağlayarak iş akışını kolaylaştıran, mali piyasalarda güven ortamını sağlayan, güven ortamının sürdürülebilmesi için gerekli şeffaflığı oluşturan bağımsız denetim faaliyetinin önemi her geçen gün artmaktadır. Bağımsız denetim; piyasada güven ortamının oluşması için gerekli olan bir hizmet türüdür. Bu hizmet türünde denetim süreci, finansal tablolarda yer alan rakamların, işletmenin faaliyet sonuçlarını ve mali durumunu gerçeğe en yakın bir biçimde yansıtıp yansıtmadığının belirlenmesine ilişkin işlemlerden oluşmaktadır. Yatırımcılar, borsaya kayıtlı bir şirkete yatırım yapma kararı alırken genellikle, kendilerine daha fazla zaman kazandıran ve daha ikna edici olan, etkin bir denetim süreci sonucunda hazırlanmış bağımsız denetçi raporundan yararlanırlar. Bağımsız denetimin etkinliği ancak, uluslararası standart ve etik kurallara uygun olarak gerçekleştirilmesi ile mümkün olur.

İşletmenin gerçek finansal durumunun tespit edilmesi ve tespit edilen gerçek durumun ilgili taraflara bildirilmesi ancak yüksek kalitede denetim faaliyetinin ortaya konulması ile mümkündür. Diğer bir ifadeyle, güvenilir bir sonucun elde edilmesi ancak kaliteli bir denetimle gerçekleştirilebilir. Muhasebe ve denetim araştırmalarında denetim kalitesi, finansal bilgilerin güvenilirliğini etkileyen faktörlerden biri olarak görülmektedir. İşletmenin gerçek durumunun tespit edilmesinde önemli bir faktör olarak görülen denetim kalitesinin sağlanmasını da etkileyen birçok faktör bulunmaktadır. Bu faktörler denetçi ve denetim firması boyutunu ilgilendiren faktörler olarak ele alınmaktadır. Denetçi boyutunu ilgilendiren faktörler; denetçilerin eğitimi, öğretimi ve mesleki standartlar bilgisi, denetçinin tecrübesi, kalite konusundaki bilinci, bağımsızlığı ve denetçi rotasyonu olarak sıralanabilir. Denetim firması boyutunu ilgilendiren faktörleri ise; denetim firmasının büyüklüğü, denetim firmasında kalite kontrol sisteminin varlığı, denetim firmasında örgüt kültürü, teknolojinin kullanımı, firmanın yasal yükümlülüğü, denetim firmasının rotasyonu, denetim ücreti ve denetim

ekibinin müşteri şirket yönetimiyle olan çalışma ilişkisi gibi faktörler olarak sıralanabilir. Sıralanan bu faktörlerin varlığı denetim kalitesini etkiliyor olsa da temel olarak denetimin kalitesini ve değerini doğrudan etkileyen ana faktör; finansal tablolarda sunulan gerçeği yansıtmayan yanıltıcı bilgileri tespit eden, düzelten / açığa çıkaran, işinde yeterli titizliği, özeni ve dikkati gösteren, tarafsızlığını koruyan denetçidir. Denetçinin denetim faaliyeti sonunda, sunmuş olduğu denetim görüşünün taraflarda makul bir güvence oluşturmasındaki temel şart ise, denetimde kalitenin sağlanmasıdır.

Denetimde kalitenin sağlanması ancak, denetimde kaliteyi etkileyen diğer faktörlerin sabit olması kaydıyla, mesleki bağlılık düzeyi yüksek olan denetçilerle mümkündür. Çünkü, mesleki bağlılık, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarında da belirtilen; incelemenin yapılmasında ve denetim raporunun hazırlanmasında denetçinin gerekli olan mesleki özen ve titizliği göstermesini ve ayrıca mesleki hedef, norm ve etik ilkelere bağlılığını sağlayacaktır. Bu sebeple, yukarıda sıralanan denetimde kaliteyi etkileyen faktörlerin yanı sıra denetçinin mesleki bağlılık düzeyinin de ele alınması gerekmektedir.

Mesleki bağlılık araştırmacılar tarafından, “bir bireyle mesleği arasında olan ve o mesleğe karşı duygusal tepkisine dayanan psikolojik bağ” olarak tanımlanmaktadır. Bir başka ifadeyle araştırmacılar mesleki bağlılığı; mesleki kimliği ön plana çıkarmak, mesleğini yaparken çaba sarf etmek, işine sadakat duymak, mesleki faaliyetlerini yerine getirirken mesleki hedef, değer, norm ve etik ilkelere bağlılık olarak tanımlamaktadır. İş hayatında mesleki bağlılık seviyesi yüksek olan çalışanların işlerini daha özgüvenle ve pozitif duygularla yaptıkları ve meslekleriyle kendilerini özdeşleştirdikleri kabul edilmektedir. Ayrıca bireylerin örgütsel davranışında da önemli bir faktör olan mesleki bağlılığın bireylere, işlerini yaparken güçlü bir motivasyon sağladığı da bilinmektedir. Mesleklerine güçlü bir şekilde bağlı olan çalışanların, kendilerine daha yüksek performans standartları belirlemesi ve bu standartlara ulaşmak için daha fazla çaba sarf etmesi, zayıf bağlılık düzeyi olanlara göre daha olası bir durumdur. Ayrıca mesleki bağlılık, çalışanların ek bilgi ve beceri edinme olasılığını arttırarak (örneğin, sürekli eğitim yoluyla) kendilerini yenilemelerine imkân sağlar; bu da çalışanın performansını olumlu yönde etkiler. Yapılan çalışmalar; mesleki yenileşmenin ve gelişmenin sağlanmasında, beklentilere cevap veren hizmetlerdeki kalite anlayışının artmasında, mesleki bağlılığın önemli (Kaya ve Zerenler, 2014: 53) olduğu düşüncesini desteklemektedir.

Bu bağlamda çalışmanın amacı, denetçilerin mesleklerine olan bağlılıklarının kaliteli bir denetim faaliyetinin yürütülmesi ve sonuçlandırılmasına olan muhtemel etkisini tespit etmektir. Çalışmada öncelikle, denetçinin mesleki bağlılık düzeyinin denetimde kalite algı düzeyini etkileyip etkilemediği tespit edilmeye çalışılmıştır. Daha sonra cinsiyetin, yaşın, eğitim seviyesinin, unvanın ve mesleki tecrübenin (çalışma süresinin), denetçinin mesleki bağlılık düzeyi ve denetimde kalite algı düzeyinde bir farklılık gösterip göstermediği araştırılmıştır. Ayrıca, denetim firmasının; faaliyet alanının, hizmet süresinin, KGK gözetimini yapmasının ve disiplin cezası uygulanmasının denetimdeki kalite algısı düzeyinde farklı olup olmadığı, varsa bu farkın ne düzeyde olduğu araştırılmıştır. Böylelikle yapılan bu çalışma, güvenilir ve doğru verilerin sağlanması açısından bağımsız denetçinin mesleki bağlılık düzeyinin denetimde kalite algısına denetçi ve denetim firması boyutunda etkisinin ve bu etkinin derecesinin tespit edilmesi açısından önem arz etmektedir.

Bağımsız denetçinin mesleğine olan bağlılık derecesinin denetim kalitesine etkisini ölçmek amacıyla yapılan bu çalışma, giriş dahil sekiz ana bölümden oluşmaktadır.

İkinci bölümde; denetimde kaliteyi etkileyen faktörleri incelemiş, ulusal ve uluslararası olmak üzere bu alanda yapılmış önceki araştırmalara yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde; bağımsız denetim kavramı ve denetim türleri, bağımsız denetçi ve denetçi türleri, bağımsız denetimin amaçları ve sorumlulukları, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları; denetim süreci ve denetimde önemlilik ile risk değerlendirme konuları ele alınmıştır.

Dördüncü bölümde; bağımsız denetimde kalite kavramı, bağımsız denetimde kalitenin önemi, bağımsız denetimde kalitenin kontrolü (kalite kontrol standartları) ve bağımsız denetimde kaliteyi etkileyen faktörler hakkında bilgi verilmiştir.

Beşinci bölümde; çalışmanın bir diğer temel araştırma konusu olan denetçiyi motive eden mesleki bağlılık kavramını, mesleki bağlılık ile ilgili diğer kavramları, mesleki bağlılığın alt boyutlarını, mesleki bağlılığı etkileyen faktörleri ve mesleki bağlılığın sonuçlarını içeren alt başlıklar yer almıştır.

Altıncı bölümde; çalışmanın ana değişkenleri arasındaki ilişkiye yer verilmektedir.

Yedinci bölümde; araştırmanın amacı ve önemi, araştırmanın evren ve örnekleme, araştırmanın sınırlıkları, araştırmada kullanılan veri toplama yöntemi ve araştırmanın modeli ve hipotezleri ele alınmıştır.

Sekizinci bölümde; alan çalışması için anket yöntemi ile elde edilen verilerin SPSS 24 Statistics Programı ile yapılan analiz sonuçları yer almaktadır. Bu bölümde mesleki bağlılığın denetimde kalite algısına etkisinin olumlu yönde olup olmadığını tespit etmek amacıyla oluşturulan hipotezler, elde edilen verilerin analizi yapılarak test edilmiştir. Analiz sonucunda elde ettiğimiz bulgulara göre araştırma hipotezlerinin kabul veya ret durumu değerlendirilmiştir.

Dokuzuncu bölümde ise, analiz sonuçlarına göre elde edilen bulguların araştırma hipotezlerini karşılayıp karşılamadığına dair değerlendirmeler yapılmıştır.

2. KONU İLE İLGİLİ ÖNCEKİ ÇALIŞMALAR

Ulusal ve uluslararası literatürde mesleki bağlılık, mesleki aidiyet ile denetimde kaliteyi birlikte inceleyen ve denetimde kaliteyi, kaliteye etki eden faktörler açısından inceleyen çalışmaların yer aldığı görülmektedir. Bu çalışmaların bazıları hakkında aşağıda bilgi verilmiştir.

Mesleki bağlılık ile ilgili çalışmalar;

Sotah vd., (2017); “Mesleki Bağlılık ve İş Memnuniyetinin Çaba-Ödül Dengesizliği ve Hemşireliğe Devam Etme Niyeti İçin Aracılık Etkisi” isimli çalışmalarında, mesleki bağlılık ve iş tatmininin emek-ödül dengesizliği ve hemşireliğe devam etme niyeti üzerindeki aracılık etkilerini incelemeyi amaçlamışlardır. Japonya'nın Thoku ve Kanto bölgesinde 1241 hemşireye anket uygulanmıştır. Analiz sonuçlarına bakıldığında, duygusal ve normatif mesleki bağlılık ve iş tatmininin çaba-ödül dengesizliği ve işe devam etme niyeti üzerindeki etkisine tamamen aracılık ettiğini göstermiştir.

Arslantürk (2016); “Mesleki Bağlılık: Turist Rehberleri Üzerine Bir İnceleme” isimli çalışmada, turist rehberlerinin mesleki bağlılıklarının ikinci işte çalışma ve eğitim durumuna göre fark gösterip göstermediğini tespit etmeyi amaçlamıştır. Çalışmada TUREB bünyesinde faaliyet gösteren meslek odaları yoluyla 248 anket uygulanmıştır. Yapılan analiz sonucunda, ikinci işte çalışma durumuna göre mesleki bağlılıklarının farklılaştığı görülmüştür.

Çetin vd., (2016); “Mesleki Bağlılık ve Mesleki Öz-Yeterlik Algısının Bilgi Paylaşma Davranışına Etkisi” isimli çalışmalarında, hekimlerin mesleki bağlılık ve öz-yeterlik algılarının bilgi paylaşma davranışlarına etkisini araştırmışlardır. Çalışmada dermatologlara 251 anket uygulanmıştır. Verilerin yapılan analiz sonucunda, mesleğe bağlılığı yüksek olan bireylerin mesleğin ilerlemesini daha çok önemseyeceklerini böylece bilgilerini paylaşmaya daha fazla istekli olacakları görülmüştür.

Tak ve Çiftçioğlu (2008); “Mesleki Bağlılık ile Çalışanların Örgütte Kalma Niyeti Arasındaki İlişkiyi İncelemeye Yönelik Görgül Bir Çalışma” isimli bir çalışma yapmışlardır. Çalışmada, Bursa'da faaliyet gösteren ilköğretim ve liselerde görev yapan 305 öğretmene anket uygulanmıştır. Veriler statistica 6.0 paket programı kullanılarak doğrulayıcı faktör analizi ve yapısal eşitlik modelleme analizleri yapılmıştır. Analiz sonuçlarında, iş tatmini yüksek olan bireylerin mesleklerine bağlı olmaları durumunda örgütte kalma niyetlerinin yüksek olduğu, mesleki bağlılığın örgütte kalma niyeti üzerinde dolaylı bir etkiye sahip olduğu görülmüştür.

Mesleki aidiyet ile Denetimde kaliteyi birlikte inceleyen çalışmalar;

Ulusal ve uluslararası literatürde mesleki aidiyet ile denetimde kaliteyi birlikte inceleyen sınırlı sayıda çalışma bulunmaktadır. Araştırma sonucunda ulaşılan çalışmalar aşağıda olduğu gibidir:

Yeşilçelebi (2014); Mesleki aidiyetin bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisini ölçmek üzere bağımsız denetçiler üzerine bir çalışma yapmıştır. Çalışmada 105 denetçiye anket uygulanmıştır. Elde edilen verilerin analizinde keşfedici ve doğrulayıcı faktör analizi uygulanmış ve ayrıca yapısal eşitlik modelinden yararlanılmıştır. Yeşilçelebi, Mesleki aidiyetin girdi, süreç/çıktı ve öneri kalitesi üzerine etkisini araştırdığı çalışmada, mesleki aidiyetin bağımsız denetim kalitesini etkilediği sonucuna varmıştır.

Intakan ve Ussahawanitchakit (2010); “Mesleki Aidiyet ve Etik Oryantasyonunun Bir Mesleki Sorumluluk Aracılığıyla Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetimde Kalite Üzerine Etkisi”, isimli Thailand' da 194 yeminli mali müşavirler ile

yaptıkları çalışmalarında, mesleki aidiyet ve etik oryantasyonun denetim kalitesi üzerine etkisini araştırmıştır. Mesleki aidiyet ve etik oryantasyon denetim kalitesini doğrudan ve olumlu etkilediği sonucuna ulaşmışlardır.

Denetimde kaliteyi etkileyen faktörler ile ilgili çalışmalar;

Bağımsız denetim kalitesine etkisi olduğu düşünülen birçok faktör bulunmaktadır. Literatür incelemesinde; denetim firmasının ve denetim ofisinin büyüklüğü, denetim firmasının kalite kontrol sistemine sahip olması, denetim firmasının işe alım programının olması ve etkinlik derecesi, denetim firmasının terfi politikası ve prosedürlerinin olması, denetim firmasının denetçilerin eğitimine verdiği önem, denetim firmasında denetim teknolojisinin kullanımı, denetim firmasında personelin kalite konusunda bilinçlendirilmesi, denetim firmasında örgüt kültürü, bağımsızlık, denetçinin özen ve titizliği, denetçinin mesleki yeterliliği, denetçinin müşteri ve sektörel bilgisi, denetim tecrübesi, yasal yükümlülük, denetçinin özellikleri, mesleki standartlar, bağımsız denetimin önemi konusunda kamu bilinci, bağımsız denetim firması ve denetçi rotasyonu, denetlenen firma yönetiminin baskısı, denetim ücreti, denetim firmalarının mesleki kuruluşlar ve düzenleyici otoriteler tarafından gözetimi ve denetimi, denetim görev süresi, denetim metodolojisi ve araçlar, denetim süreci, etik kurallar, kurumsal yönetim, iç kontrol sistemi, denetim komitesi, şeffaflık ve denetim raporları gibi faktörlerin öne çıktığı görülmektedir. Bu faktörler ile ilgili yapılan bazı çalışmalar aşağıda verilmiştir.

Davidson ve Neu (1993); “Denetim Firması Büyüklüğü ve Denetim Kalitesi” arasındaki ilişkiyi tespit etmek amacıyla Kanada Toronto’da bir çalışma yürütmüşlerdir. Bu çalışmada, Toronto borsasında listelenen 112 firmanın kazanç tahminlerini inceleyen, yorumlayan ve sonraki finansal tablolarını denetleyen denetim firması raporları veri olarak kullanılmıştır. Korelasyon ve regresyon analizi yapılan bu çalışmada, Davidson ve Neu, büyük denetim firmalarının, daha küçük denetim firmalarına göre, daha yüksek kaliteli denetimler ortaya koyduklarını tespit etmişlerdir.

Francis vd. (2009); ABD’deki dört büyük firmanın ofis büyüklüğü ile denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi test etmek amacıyla “4 Büyükler ve Denetim Kalitesi” isimli bir çalışma yapmışlardır. Bu çalışmada denetim raporları ve müşteri kazancı özellikleri incelenmiş ve büyük ofislere sahip olan firmaların daha kaliteli denetim yaptıkları belirlenmiştir.

Choi vd. (2010); 2000-2005 yılları arasında ABD’deki denetim müşterilerinin örneklem olarak kullanıldığı “Denetim Firması Büyüklüğü, Denetim Kalitesi ve Denetim Fiyatlandırması” isimli ampirik çalışmalarında, ofis büyüklüğü ile denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi araştırmışlardır. Çalışmanın sonucunda, ücret ve maliyet avantajına sahip olması nedeniyle denetim firmasının ofis büyüklüğünün, denetim kalitesinde ve denetimin fiyatlandırılmasında pozitif yönde önemli bir etkiye sahip olduğu görülmüştür.

Al-Thuneibat vd. (2011); “Denetim Süresi ve Firma Büyüklüğü Denetim Kalitesine Katkıda Bulunuyor mu?” isimli bir ampirik çalışma yapmışlardır. Çalışma Ürdün -Amman borsasında işlem gören şirketler üzerinde yapılmıştır. Araştırmacılar, çalışmada denetimin sosyal olarak oluşturulmuş olgu olduğunu, denetim firmasının görev süresinin ve denetim firmasının büyüklüğünün denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkisinin olmadığını tespit etmişlerdir.

Cahan vd. (2015); 2007-2013 yılları arasında Çin’de denetim raporlarını inceleyerek “Denetim Tecrübesinin Denetim Ücretlerine ve Denetim Kalitesine Etkisi” isimli bir arşiv çalışması yürütmüşlerdir. Bu çalışmada, denetim kalitesini etkileyen faktörler araştırılmıştır. Yapılan bu çalışma sonucunda araştırmacılar, denetim

tecrübesinin denetim ücreti ile pozitif ilişkili olduğunu ve ayrıca tecrübeli denetçilerin tecrübesiz denetçilere göre daha kaliteli bir denetim hizmeti sağladıklarını tespit etmişlerdir.

Wang vd. (2015); 1998-2009 yılları arasında Çin’de denetim raporlarını incelemek suretiyle “Sorumlu Denetim Ortağı Tecrübesi ve Denetim Kalitesi” isimli bir arşiv çalışması yapmışlardır. Çalışmada, sorumlu denetim ortağı tecrübesi ve denetim kalitesi arasındaki ilişki tespit edilmeye çalışılmıştır. Çalışma sonucunda elde edilen bulgular, denetim ortakları tecrübesinin denetim kalitesini olumlu yönde etkilediğini göstermektedir.

Shafie vd. (2009); “Denetim Firması Görev Süresi ve Denetçi Raporlama Kalitesi” başlıklı çalışmalarında, Malezya’da halka açık 187 şirketin yıllık denetim raporlarını, biçimsel regresyon analiz modelini kullanarak incelemişlerdir. Araştırmacılar, yapılan analiz sonuçlarına göre, denetim firmasının görev süresi ile denetçilerin raporlama kalitesi arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki olduğu sonucuna varmışlardır.

Acar ve Senal (2011); “Bağımsız Denetim Kalitesinin Artırılmasında (Kamu Gözetimi Kurumu) KGK’ nın Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma” isimli bir çalışma yürütmüşlerdir. Bu çalışmada araştırma verileri, SPK listesinde kayıtlı olan 94 denetim firmasına anket uygulanarak elde edilmiştir. Elde edilen verilerin analizi, SPSS 15.0 paket programında t testi ve anova testi uygulanarak yapılmıştır. Araştırmacılar yapılan analiz sonucunda, denetim firmaları ve denetçiler tarafından bağımsız denetim kalitesinin artırılmasında, genel olarak kamu gözetimi kurumuna ihtiyaç olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Lennox vd. (2014); Çin’de yaptıkları “Denetim Ortağının Zorunlu Rotasyonu Denetim Kalitesini İyileştirir mi?” isimli çalışmalarında, zorunlu rotasyon ve denetim kalitesi arasındaki ilişki araştırılmıştır. Araştırmacıların denetim raporlarının incelemesi şeklinde yaptıkları bu çalışmada, zorunlu rotasyonun daha yüksek denetim kalitesine yol açtığı sonucuna ulaşmışlardır.

Aslanoğlu ve Başkan (2016); “Denetçilerin Bağımsızlığının Denetim Kalitesine Etkisi: BİST’te Yapılan Bir Uygulama” isimli çalışmalarında, Borsa İstanbul’da kayıtlı olan 187 firmaya anket uygulamışlardır. Anket yöntemiyle elde ettikleri verilerin faktör analizi sonuçlarına göre araştırmacılar, denetçi bağımsızlığının denetim kalitesini yüksek oranda olumlu yönde etkilediği sonucuna varmışlardır.

Gör (2016); “Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Denetim Kalitesine Etkisi: Bağımsız Denetim Şirketleri Üzerine Bir Araştırma” isimli çalışmada Kamu Aydınlatma Platformunda (KAP) yer alan 46 bağımsız denetim şirketine anket uygulamıştır. Elde edilen verilerin analizinde boşluk modelinden yararlanılmıştır. Yapılan analiz sonuçlarına göre araştırmacı, kurumsal yönetim uygulamalarının her bir boyutunun bir ya da daha fazla denetim kalitesi boyutunu etkileyerek denetim kalitesine olumlu katkı yaptığını tespit etmiştir. Ayrıca kurumsal yönetim uygulamalarının artmasının denetim kalitesine olumlu yönde katkı sağladığı görüşünü savunmuştur.

Türk (2009); “Denetim Firmalarının Sunduğu Hizmet Kalitesi, Müşteri Tatmini ve Sadakati: Servperf Ölçeği” isimli çalışmada, müşterilerin hizmet kalitesini değerlendirmeye yarayan 22 hizmet kalite değişkenini (5 boyuta indirgenen) kullanarak denetim firması müşterilerinin algıladıkları hizmet kalitesini tespit etmeye çalışmıştır. Çalışmada, İMKB’ye (Borsa İstanbul) kayıtlı olan 321 işletmeye anket uygulanmıştır. Bu anketler, SPSS 15.0 ve Amos 6,0 paket programları kullanılarak analiz edilmiştir. Elde edilen analiz sonuçlarında; müşterilerin algıladıkları hizmet kalitesinin müşteri tatminini anlamlı ve pozitif yönde etkilediği görülmüştür.

Acar vd. (2011); “Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma” isimli bir çalışma yürütmüşlerdir. Bu çalışmada SPK listesinde yer alan 94 denetim firmasına anket uygulanmıştır. Anketlerden elde edilen verilerin frekans ve çapraz analizleri yapılmıştır. Yapılan bu analizler sonucunda, denetim firmalarının denetim personeline yeterli eğitim desteği verdiğini; denetim firmalarının denetim dışı hizmet gelirlerinin denetim gelirlerine oranının yüksek olduğunu; denetçilerin, denetim süreci içerisinde daha önceki denetçi tarafından müşteri firmanın iç kontrol ve iç denetiminin etkinliği konusunda düzenlediği raporları dikkate aldığı; fakat kuruluşlardan büyük çoğunluğunun denetim standartları hakkında bilgi düzeylerinin yetersiz olduğunu; denetim kuruluşlarının büyük çoğunluğunun kalite güvence sistemi oluşturmadıklarını; denetim kuruluşlarının büyük bir çoğunluğunun yayınlanan denetim raporlarının kamuyu aydınlatma ve şeffaflığı sağlama hususundaki yeterlilik düzeyini kısmen yetersiz olduğunu tespit etmişlerdir.

Mgbame vd. (2012); “Denetim Kalitesinde Cinsiyet Faktörü” isimli yaptıkları çalışmada, denetçinin cinsiyetinin denetim kalitesi üzerindeki etkisi incelenmiştir. Nijerya’da 150 denetçinin katılımıyla yapılan bu çalışmada z testi uygulanarak sonuçlara ulaşılmıştır. Sonuçlarda, cinsiyete dayalı farklılıkların denetim kalitesini değerlendirmede muhtemel açıklayıcı bir faktör haline gelebileceği tespit edilmiştir.

Oktay (2013); “Bağımsız Denetim Etkinliğinin Artırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri” isimli bir çalışma yapmıştır. ABD’deki bu konu ile ilgili yapılan genel düzenlemelerin incelenmesi şeklinde yaptığı bu çalışmada Oktay, ABD’de daha etkin ve daha kaliteli bağımsız denetim hizmeti için “kalite kontrolünün” önemi ve gerekliliği; bağımsız denetim firmaları, meslek kuruluşları ve düzenleyici otoriteler tarafından asla göz ardı edilmemesi gereken önemli bir faktör olduğunu vurgulamıştır. Ayrıca çalışmada Türkiye’de, her konuda yakalanmaya ve hatta geçilmeye çalışılan batı standartlarının denetim kalitesi konusunda yakalanması, geliştirilmesi ve sürekliliğinin sağlanması konusunda önerilerde bulunmuştur.

Rahmani vd. (2014); “Endonezya’daki Sermaye Piyasası Muhasebecileri Forum Üyelerinin Denetçi Bağımsızlığı, Denetim Görev Süresinin ve Denetim Ücretinin Denetim Kalitesine Etkisi” isimli bir çalışma yürütmüşlerdir. Çalışma verileri 143 anket uygulanarak toplanmıştır. Elde edilen verilerin analizinde doğrusal regresyon, t ve F testleri uygulanmıştır. Yapılan analiz sonuçlarına göre, denetim kalitesi üzerinde; denetçi bağımsızlığının, denetçi görev süresinin ve denetim ücretinin olumlu etkisinin olduğu görülmektedir.

Aslanoğlu vd. (2016); 2010-2013 yılları arasında Borsa İstanbul’da kayıtlı 60 imalat işletmesine uyguladığı “Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarının Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi: BİST’ de Bir Uygulama” isimli çalışmalarında, bu şirketlere ait 4 yıllık verileri kullanmışlardır. Verilerin, E-Views 6.0 ve Stata 10.1 paket programları aracılığıyla regresyon analizi yapılmıştır. Araştırmacılar yapılan analiz sonuçlarında, bağımsız denetim kalitesinin yaratıcı muhasebe uygulamalarını sınırlandırdığını tespit etmişlerdir.

Denetimde kaliteyi etkileyen faktörler ile ilgili yapılan çalışmalara bakıldığında; denetim firmasının büyüklüğü, denetim görev süresi, denetim dışı hizmetler, düzenleyici kurumlar, cinsiyet, bağımsızlık, denetçi rotasyonu, denetimde tecrübe, denetim ücretleri, mesleki aidiyet, kurumsal yönetim uygulamaları ve yaratıcı muhasebe uygulamaları gibi değişkenlerin denetim faaliyetlerin kaliteli bir şekilde yürütülmesi ve sonuçlandırılması üzerine olan etkisini tespit etmek amacıyla yapılan çalışmalar olduğu görülmektedir.

Yapılan bu çalışmalarda, ölçülen kalitenin bir “algı” olduğunu düşünmekteyiz. Bu bağlamda çalışma başlığı belirlenirken özellikle buna dikkat edilmiştir. Çalışma bu farklı bakış açısıyla literatüre katkı sağlayacaktır.



3. BAĞIMSIZ DENETİM İLE İLGİLİ GENEL KAVRAMLAR

Bu bölümde, bağımsız denetim kavramı ve denetim türleri, bağımsız denetçi ve denetçi türleri, bağımsız denetimin ve denetçinin amaçları, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS), denetim süreci ve denetimde önemlilik ve risk değerlendirme konuları ile ilgili bilgiler verilecektir.

3.1. Bağımsız Denetim Kavramı

Muhasebe sürecinde üretilen finansal bilgilerin işletmeyle ilgili olan paydaşlara iletilmesini sağlayan finansal tablolar, aynı zamanda işletmelerin dışa dönük yüzünü oluşturmaktadır (Usul, 2015: 2). İşletmelerin bu yüzüne bakarak karar alan bilgi kullanıcılarının amaca uygun kararlar alabilmesi için, finansal tabloların gerçeği yansıtan güvenilir karşılaştırılabilir bilgi içermesi gerekir. Karar alıcılar tarafından bu kriterlerin güvenilirliği sağlayan kurum bağımsız denetim kurumudur.

Bağımsız denetim, finansal tablolarda sunulan bilgilerin, önceden belirlenmiş olan standartlara uygunluğu ve doğruluğu hususunda ilgi duyanlara makul bir güvence sağlamak amacıyla, uzman bir kişi tarafından tarafsızca kanıt elde edilmesi ve bu kanıtların değerlendirilerek rapora bağlanması sürecidir (Selimoğlu vd., 2015: 12). Bu süreç sonunda oluşan bağımsız denetim görüşü, finansal bilgiler ile karar veren taraflar açısından makul bir güvenceyi ifade etmektedir. En geniş şekliyle bağımsız denetim; denetime tabi olan işletmelerin belirli bir döneme ait finansal tablolarda sunulan bilgilerinin muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hakkında makul bir güvence vermek amacıyla, tarafsızca bağımsız denetim standartlarına uygun bir şekilde geçerli ve güvenilir kanıt toplanması, değerlendirilmesi ve oluşturulan görüşün bir rapor halinde ilgililere iletilmesi sürecidir.

Yukarıdaki tanımlardan hareketle bağımsız denetimin unsurlarını ve özelliklerini aşağıdaki gibi açıklayabiliriz (Bozkurt, 2006: 23; Gürbüz, 1995: 5; Selimoğlu vd., 2015:13; Bozkurt, 2006: 24; Bayraklı vd., 2012: 13; Güredin, 2000: 6).

- ❖ **Denetim, ekonomik bir birim veya döneme ait bilgilere uygulanır:** Her denetim çalışmasında denetçinin sorumluluk alanının belirlenmesi esastır. Bu amaçla her denetim çalışmasında denetimin yapılacağı alan ve dönemin kesin olarak ortaya konulması gereklidir. Genelde denetim alanı, herhangi bir statüye sahip işletme veya onun bir birimi olabilir. Dönem ise, denetimin hangi zaman parçasını kapsadığını ortaya koyar. Denetim çalışmaları kesinlikle başlangıcı ve sonu belli olan bir dönemi kapsamalıdır.
- ❖ **Denetim bir karşılaştırma sürecidir:** Denetimin amacı, rakamlar ile ifade edilebilen bilgiler ile önceden tespit edilmiş kıstaslar arasındaki uyum derecesini belirlemektir. Bu açıdan denetimi, rakamlaştırılmış bilgiler ile önceden belirlenmiş kıstasların karşılaştırılması olarak tanımlayabiliriz. Denetim yapabilmek için önce rakamlarla ifade edilmiş bilgileri elde etmek gerekir. Bu bilgiler; kayıtlar, tablolar vb. olabilir. Karşılaştırma kıstasları ise genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, yasa ve yönetmeliklerdir.
- ❖ **Denetim önceden belirlenmiş ölçütlere dayanır:** Bu ölçütler denetçinin bilgileri değerlendireceği Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKMİ) ile Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) dır. Bağımsız denetim, işletmelerin tabi oldukları vergi mevzuatlarını, sermaye piyasalarını ve çeşitli otoritelerin belirlediği standartları da dikkate alarak çalışma kapsamını belirler.

- ❖ **Denetim kanıt toplama ve değerlendirme esasına dayanır:** Kanıt, denetlenen bilgilerin önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini belirlemede, denetçi tarafından kullanılan her türlü bilgi, belge ve kayıttır. Her denetim çalışmasında denetçiler oluşturacakları görüş için yeterli sayı ve kalite de kanıt toplamak zorundadırlar. Çeşitli denetim prosedürleri yardımıyla toplanan bu kanıtlar, denetçi tarafından değerlendirilerek sonuçta bir denetim görüşü oluşturulmaktadır.
- ❖ **Denetim, konusunda uzman ve bağımsız kişilerce yürütülür:** Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına (GKGDS) göre bir denetçi, yeterli bilgi ve deneyime sahip olmalıdır. Aynı zamanda bir denetçi denetim faaliyetini yürütürken tamamen bağımsız olmalıdır. Denetçinin denetimini yaptığı işletme ile herhangi bir bağı (parasal, ortaklık, akrabalık gibi) olmamalıdır ve çalışmalarında tarafsız davranması zorunludur.
- ❖ **Denetim faaliyetinin sonucuna ilgi duyanlar (bilgi kullanıcıları):** İlgi duyanlar, ilgili çıkar gruplarını ve genel anlamda kamuyu ifade etmektedir. Denetçinin bulgularını ve görüşünü kullanan her birey ilgili taraf olmaktadır. Bu gruba ortaklar, işletmenin yöneticileri, kredi verenler, devlet kurumları ve kamuoyu dahildir.
- ❖ **Denetim çalışmasının sonucunda bir rapor düzenlenir:** Denetim çalışması sonucunda bir denetim raporu oluşturulur. Böylece denetçilerin denetim görüşü yazılı hale getirilmiş olacaktır (Erdoğan vd., 2014:014). Denetçi, oluşturduğu görüşünü ayrıntılı olarak düzenleyeceği bir denetim raporu ile işletme ilgililerine bildirir. Genelde yazılı biçimde düzenlenen denetim raporu, denetimin türüne ve yararlananların niteliğine göre çeşitli biçimlerde olabilmektedir (Bozkurt, 2006: 25). Hazırlanan denetim raporu sözleşmede herhangi bir yer belirtilmediğinde, denetimi yapılan şirketin merkezinde ilgililere teslim edilir.

3.2. Bağımsız Denetim Türleri

Piyasaya katılan taraflar açısından önem taşıyan ve kamu yararına olan denetim; işletme sahipleri ve yöneticileri açısından rahatsız edici, zorunlu katlanılan masraflı bir süreçtir. Bir süreç olan denetimi bakış açısına göre değişik açılardan sınıflandırmak mümkün olmaktadır (Topçuoğlu, 2012: 4). Bu sınıflandırma genel olarak birçok kaynaktan; “Yapılış Nedenine Göre”, “Konusuna ve Amaçlarına Göre”, “Denetçinin Statüsüne Göre”, “SPK Mevzuatına Göre” ve “Risk Odaklı Denetim” türleri şeklindedir. Bu şekilde belirtilen bağımsız denetim türleri Tablo 3.1’de gösterilmiştir.

Tablo 3. 1. Bağımsız Denetim Türleri

1. Yapılış Nedenine Göre	2. Konusu ve Amaçlarına Göre	3. Denetçinin Statüsüne Göre	4. SPK Mevzuatına Göre	5. Risk Odaklı Denetim
Zorunlu Denetim	Finansal Tablolara Denetimi	İç Denetim	Sürekli Denetim	
İsteğe Bağlı Denetim	Uygunluk Denetimi	Bağımsız Denetim	Sınırlı Denetim	
	Faaliyet Denetimi	Kamu Denetimi	Özel Denetim	

Tablo 3.1’de belirtilen bağımsız denetim türleri aşağıdaki başlıklarda incelenecektir.

3.2.1. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri

Yapılış nedenine göre denetim; zorunlu denetim ve isteğe bağlı denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bu denetim türleri aşağıda kısaca açıklanmıştır.

3.2.1.1. Zorunlu Denetim

Zorunlu denetim, yasalar çerçevesinde yapılması zorunlu olan denetim türüdür. İşletmelerin bu denetimi yaptırıp yaptırmama konusunda bir tercihi söz konusu değildir. 6102 sayılı TTK 398'inci maddesi kapsamında, ülkemizde denetime tabi olacak şirketlerin usul ve esasları belirlenmiştir. Aşağıda belirlenen ölçütten en az ikisini sağlayan şirketler denetime tabidir (Çelik, 2005: 33):

- ❖ Aktif toplamı 40 milyon TL ve üstü olanlar.
- ❖ Yıllık net satış hasılatı 80 milyon TL ve üstü olanlar.
- ❖ Çalışan sayısı 200 ve üstü olanlar.

Ayrıca, halka açık şirketler, aracı kurumlar, bankalar, sigorta şirketleri, enerji piyasasında faaliyet gösteren şirketler zorunlu olarak bağımsız denetim yaptırmak durumundadırlar. İleriki yıllarda yukarıda belirtilen denetime tabi olma ölçütlerinin aşağıya çekilmesiyle birlikte bağımsız denetim büyük ölçekli şirketlerin yanında küçük ve orta ölçekli şirketler için de zorunlu hale gelebilecektir (Çelik, 2005: 33; Selimoğlu vd., 2015: 16-17).

3.2.1.2. İsteğe Bağlı Denetim

İsteğe bağlı denetim, herhangi bir yasal zorunluluk olmamasına rağmen işletmelerin belirli amaçlar ile kendi istekleriyle yaptırdıkları denetim faaliyetidir (Selimoğlu vd., 2015: 17). Denetimin işletme dışındaki bilgi kullanıcılarına olduğu kadar işletme sahipleri ve yöneticilerine de büyük faydası vardır. Bu sebeple işletmeler, hiçbir yasal zorunluluk olmamasına rağmen işletmelerini uzman kişilere denettirebilirler. Bu durum hem işletme içine hem de işletme dışındakilere işletmenin mali yapısıyla ilgili güven verir.

3.2.2. Konusuna ve Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Konusuna ve amaçlarına göre denetim türleri; “Mali Tablolar Denetimi”, “Uygunluk Denetimi” ve “Faaliyet Denetimi” olmak üzere üç ayrı başlık altında aşağıda kısaca açıklanmıştır.

3.2.2.1. Mali (Finansal) Tablolar Denetimi

Mali tablolar denetimi, işletmenin mali tablolarında sunulan bilgilerin gerçeğe uygunluğunu tespit etmeye yönelik bir denetim türüdür. Finansal tablolardaki bilgilerin gerçeği yansıtmadığının tespit edilmesi için, belgelerden defter kayıtlarına, defter kayıtlarından da finansal tablolara bilgilerin doğru aktarılıp aktarılmadığı araştırılır. Bunu yaparken mevcut bilgilerin yasalara, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, doğruluk ve dürüstlük kurallarına uygun olup olmadığı belirlenmeye çalışılır (Bakır, 2012: 15; Selimoğlu vd., 2015: 17). Bu denetim faaliyeti, KGK tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetçiler tarafından yürütülmektedir.

3.2.2.2. Uygunluk Denetimi

Tüm işletmeler, amaçlarına ulaşmak için işletme içinde bir dizi yöntem, kural ve politika oluşturmak ve uygulamak zorundadır. Ayrıca, kamu otoritelerinin koymuş olduğu düzenlemelere de uymak zorundadırlar (Erdoğan, 2006: 5). Uygunluk denetimi işletme faaliyet ve işlemlerinin söz konusu otoritelerin koyduğu kurallara uyup uymadığının belirlenmesi amacıyla yapılır. Bu denetim faaliyeti iç denetçiler ve kamu denetçileri tarafından yürütülmektedir.

3.2.2.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, işletmenin büyüme, kârlılık, gelişme gibi hedeflerini ortaya koymaya veya belirlenmiş işletme hedeflerinin uygulanabilirlik ve başarısını test etmeye, işletme hedeflerine ulaşmada engel olan gelişmeleri tespit ederek işletme yönetimini desteklemeye yönelik sistematik bir gözden geçirmedir. Bu denetim türünde işletmenin faaliyetleri objektif ölçülerle değerlendirilmeye çalışılır. Şirketin faaliyetlerinin sonuçlarının yeterli olup olmadığı, daha iyi sonuçlar alınabilme olanakları araştırılır. Ve bu amaçla işletme yönetimine düzeltici önerilerde bulunulur. Bu durum işletme yönetimine ve ortaklarına faaliyet sonuçları ve sonuçların yeterlilik düzeyleri hakkında objektif bilgiler verir (Kaval, 2005: 9; Selimoğlu vd., 2015: 17).

Konusuna ve amaçlarına göre denetim türlerinin, birbirinden farkını ortaya koyan finansal tablo denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi karşılaştırılması aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3. 2. Finansal Tablo Denetimi, Uygunluk Denetimi, Faaliyet Denetimi Karşılaştırılması (Yılancı vd., 2016: 4)

Denetim Türü	Beyanın Niteliği	Oluşturulmuş Kıstas	Kıstasa Uyuma Derecesi	Denetim Raporundan Yararlananlar
Finansal Tablo Denetimi	Kurumunun finansal tablolarındaki veriler	Genel kabul görmüş muhasebe kavram ve ilkeleri veya geçerli finansal raporlama çerçevesi	Makul Güven	Hissedarlar, kredi verenler, düzenleyici kurumlar ve toplum
Uygunluk Denetimi	Bireylerin veya örgütün yaptığı işlemler	Devlet tarafından veya kurumun kendi koyduğu yasalar, yönetmelikler, düzenlemeler, politikalar	Kesin Doğruluk	Devlet veya üst yönetim
Faaliyet Denetimi	Kurumun veya bölümlerin nihai sonuçları (Elde ettikleri çıktılar)	Kurumun kalite kontrol standartları	Yakın Olması	Yönetim

Tablo 3.2’de görüldüğü üzere finansal tablo denetimi, denetim raporunda yararlanılacak kurumun finansal tablolarındaki verileri hakkında “makul bir güvence” vermek için yapılırken, uygunluk denetimi bireylerin veya örgütün yaptığı işlemlerin otoritelerin koyduğu kurallara göre “kesinlik” derecesinde uyulup uyulmadığının tespiti amacıyla yapılmaktadır. Faaliyet denetimi ise, denetim raporunda yararlanılacak kurum veya bölümlerin nihai sonuçlarının kurum tarafından belirlenen hedeflere “yakınlık” derecesinde uyulup uyulmadığının tespit edilmesi amacıyla yapılmaktadır.

3.2.3. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetim faaliyetini yürüten denetçilerin sahip oldukları birtakım özelliklere göre denetim; İç Denetim (Internal Auditing), Bağımsız Denetim (Independent Auditing) ve Kamu Denetimi (Public Auditing) olmak üzere üç başlık altında aşağıda kısaca açıklanmıştır.

3.2.3.1. İç Denetim (Internal Auditing)

İç denetim bir kurmaylık faaliyetidir. İşletmelerin hızla büyümesi, faaliyet alanlarının genişlemesi, çalışan sayılarının artması ve işletmede departmanların çeşitlenmesi sonucu ortaya bir kavram olarak çıkmıştır. İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyet kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur (Duman, 2008: 15; Usul, 2015: 16). Bu denetim türünde hem mali nitelikteki faaliyetler hem de mali nitelikte olmayan faaliyetler gözden geçirilir ve değerlendirilir. İç denetim amaç ve kapsam yönünden gerek mali tablolar denetiminden gerek uygunluk denetiminden ve gerekse faaliyet denetiminden oldukça kapsamlıdır. İç denetim için zorunlu olarak önerilen belirli bir süre olmadığı gibi iç denetim diğer denetimlerden farklı olarak sürekli denetim niteliği taşımaktadır (Tokaç, 2006: 223-224).

3.2.3.2. Bağımsız Denetim (Independent Auditing)

Kamu adına davranan, ancak kamudan maaş ya da ücret almayan, denetçiliği meslek edinmiş tarafsız davranan ve bağımsız olan kişi ya da kurumların, 3568 sayılı yasa ve diğer mevzuatlara dayanarak özel kişi ya da kurumların talepleri üzerine yaptıkları denetime bağımsız denetim denir (Güçlü, 2008: 7). Bağımsız denetim yönetmeliği madde 4'te ise bağımsız denetim; finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması olarak tanımlanmaktadır.

3.2.3.3. Kamu Denetimi (Public Auditing)

Kamu denetimi, görev ve yetkilerini yasalardan alan kamu adına, kamunun ihtiyaçlarını karşılamak için denetim yapan kişi ve kurumlarca gerçekleştirilen finansal tablolar, uygunluk ve performans denetimlerini ifade eden kamusal bir fonksiyondur. Kamu denetimi amaç ve kapsamına göre ya da denetimi yapan kurullara göre farklılık göstermektedir. Kamuda denetim işlevini yerine getiren kurumlar, Devlet Denetleme Kurulu ve Sayıştay'dır. (Akbiyık, 2005: 42).

3.2.4. SPK Mevzuatına Göre Bağımsız Denetim Türleri

SPK mevzuatına göre denetim türleri; “Sürekli Denetim (Continuous Auditing)”, “Sınırlı Denetim (Limited Auditing)” ve “Özel Denetim (Spicial Auditing)” olarak üç başlık altında aşağıdaki gibi toplanabilir.

3.2.4.1. Sürekli Denetim (Continuous Auditing)

Halka açık şirketlerin, SPK gözetimine tabi diğer şirketlerin, bankaların ve sigorta şirketlerinin dönem sonu finansal tablolarının Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına (GKGDS) uygun bir şekilde denetlenmesidir. Sürekli denetim her yıl yapılan bir denetim türüdür (Selimoğlu vd., 2014: 9).

3.2.4.2. Sınırlı Denetim (Limited Auditing)

Sınırlı denetim, sürekli denetim yaptıran ortaklık ve sermaye piyasası kurumlarından Menkul Kıymet Yatırım Fonları, Menkul Kıymet Yatırım Ortaklıkları ve Hisse Senetleri Menkul Kıymet Borsalarında İşlem Gören Anonim Ortaklıkları tarafından düzenlenen ara mali tabloların, sürekli bağımsız denetim yapan bağımsız denetim kuruluşları tarafından ağırlıklı olarak bilgi toplama ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak sürekli denetim programına uyumlu bir şekilde denetlenmesi faaliyetidir (Yavaşoğlu, 2001: 24).

3.2.4.3. Özel Denetim (Spicial Auditing)

Özel denetim, işletmelerin tasfiyesi, birleşmesi, devir, bölünmesi gibi durumlarda veya halka ilk defa açılacak olan şirketler için yapılan bir denetim türüdür. Denetim çalışması gerektiren bu gibi durumlarda izahname ve sirküler düzenlenmekte ve bu belgelerde şirketlerin mali durumundaki gelişmeleri doğru bir şekilde ortaya koyabilmek amacıyla en az üç döneme ait finansal tablolar sunulmaktadır (Kaval, 2005: 14; Solak, 2016: 30).

3.2.5. Risk Odaklı Denetim

İşletmeler amaçlarına ulaşmak için faaliyetlerini yürütürken birçok riskle karşı karşıya kalmakta ve bu riskleri yönetmeye çalışmaktadırlar. Son zamanlarda ortaya çıkan risk yönetimi kavramı işletme yönetiminin odak noktasını oluşturmaktadır. Bu odaklanma, riskleri yönetebilecek araçların ortaya çıkması ve kullanımına da önemli katkılar sağlamıştır. Risk odaklı denetim bu araçlardan bir tanesidir (Usul ve Mizrahi, 2016:1). Risk odaklı denetim, işletmelerin risk profillerinin belirlenmesi amacıyla yapılan, denetim kaynaklarının bu esas çerçevesinde tahsis edilmesi ilkesine dayanan ve dolayısıyla da denetimin etkinliğini artırmayı amaçlayan bir denetim türüdür (Usul, 2015: 18).

Risk odaklı denetim; süreç hedefleri, risk değerlendirme, süreç tasarım, denetim testi, risk altyapısı ve eylem planlama aşamalardan oluşmaktadır (Sobel, 2008: 93). Risk odaklı denetim, klasik denetimden birtakım farklılıklar göstermektedir. Bu farklılıklar aşağıda Tablo 3.3'te gösterilmektedir (Usul, 2015: 18).

Tablo 3. 3. Klasik Denetim İle Risk Odaklı Denetimin Karşılaştırılması
(Usul, 2015: 18).

Denetim Alanı	Klasik Denetim	Risk Odaklı Denetim
Amaç	İç kontrol sisteminin etkinliğini analiz etme	İşletmenin karşılaşılabileceği riskleri belirleme
Odaklanma Noktası	İşletmenin faaliyetleri	Riske maruz kalabilecek faaliyetler
Raporlamanın Odak Noktası	İç kontrol sisteminin etkinliği ve yeterliliği	Riskin azaltılmasında etkinlik ve yeterlilik
Denetim Sonucu	Yeni veya geliştirilmiş kontrol sistemi oluşturma	Risk azaltma

Tablo 3.3'te görüldüğü üzere, klasik denetim işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğini analiz etmeyi amaçlarken, risk odaklı denetim işletmenin karşılaşılabileceği riskleri belirlemeyi amaçlamaktadır. Denetimlerin odaklanma noktalarına bakıldığında ise, klasik denetim işletmenin tüm faaliyetlerine odaklanırken, risk odaklı denetim işletmenin riske maruz kalabilecek faaliyetlerine odaklanmaktadır. Raporlamanın odak noktası açısından bakıldığında ise, klasik denetim iç kontrol sisteminin etkinliğine ve yeterliliğine odaklanırken risk odaklı denetim, riskin azaltılmasında etkinlik ve yeterliliğe odaklanmaktadır. Bu iki denetime sonuçları açısından bakıldığında, denetim sonucu klasik denetimde yeni veya geliştirilmiş bir iç kontrol sistemi oluşturma şeklinde ortaya çıkarken, risk odaklı denetimde riski azaltma şeklinde ortaya çıkmaktadır.

3.3. Bağımsız Denetçi ve Denetçi Türleri

Bağımsız denetim yönetmeliği madde 14'te belirtilen şartları taşıyan KGK tarafından yetkilendirilmiş, denetim faaliyetini meslek haline getirmiş kişiler denetçi olarak adlandırılmaktadırlar. Denetçi, denetim faaliyetini yürüten, mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki nitelikler taşıyan kariyer sahibi uzman bir kişidir. Bir kişinin denetçi olabilmesi için taşıması gereken özellikler bağımsız denetim standartlarında yer almaktadır. Buna göre denetçi olacak bir kişinin sahip olması gereken beş temel özellik aşağıda sıralanmıştır (Selimoğlu vd., 2015: 19).

- ❖ Denetim faaliyetlerini sürdüren,
- ❖ Yeterli bilgi ve deneyime sahip,
- ❖ Gerekli ahlaki niteliklere sahip,
- ❖ Çalışmalarında yeterli önemi gösteren ve
- ❖ Bağımsız davranan kişidir.

İktisadi faaliyet ve olayları denetlemek amacıyla yasal veya kişisel amaçlar dikkate alınarak görevlendirilen denetçiler genel olarak üç gruba ayrılmaktadır (Tuan ve Sağlar, 2015: 27).

1. Bağımsız Denetçi
2. İç Denetçi
3. Kamu Denetçisi

Sıralanan bağımsız denetçi türleri aşağıda üç alt başlık halinde kısaca incelenmiştir.

3.3.1. Bağımsız Denetçi

Bağımsız denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre Yeminli Mali Müşavirlik ya da Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından kurum tarafından yetkilendirilen kişilerdir (KGG, 31.01.2017, www.kgk.gov.tr). “Bağımsız Denetim Yönetmeliği” inde bağımsız denetçiler, denetimini yaptıkları işletmeyle işçi-işveren ilişkisi olmayan, işletmelere denetim ve diğer hizmetler sunan kişiler (Bozkurt, 2006: 31) olarak tanımlanmaktadır.

Günümüzde ulusal veya uluslararası alanda faaliyet gösteren büyük ölçekli denetim firmaları Finansal Tablolar, Uygunluk ve Faaliyet Denetim hizmetini sunmakla birlikte, bağımsız denetçilerin asıl faaliyet alanı finansal tabloların denetimidir (Selimoğlu vd., 2008: 6). Bağımsız denetçiler, işletmelerin sunmuş olduğu finansal tabloları denetler ve görüşünü bir rapor halinde yayımlanması için işletmeye sunar.

3.2.2. İç Denetçi

İç denetçi, işletmenin sürekli çalışanı olarak işletme bünyesinde denetim faaliyeti yürüten kişidir. İç denetim, meslek olarak 1940 lı yıllardan itibaren gelişmiştir. İç denetçilerin temel amacı, bağlı buldukları tepe yönetiminin istekleri doğrultusunda denetim hizmeti sunmak ve tepe yönetimine önerilerini de kapsayan raporlar hazırlamaktır. İç denetçilerin yerine getirdikleri başlıca görevler aşağıda sıralanmıştır. Bunlar (Bozkurt, 2006: 33; Haftacı, 2016: 15; Tuan ve Sağlar, 2015: 29):

- ❖ İşletme varlıklarının yetirince korunup korunmadığını araştırmak,
- ❖ Muhasebe belge ve bilgilerinin güvenilir olup olmadığını belirlemek,
- ❖ Faaliyetlerin politikalara, planlara, prosedürlere, kanunlara ve düzenlemelere uygunluğunu tespit etmek,
- ❖ İşletme faaliyetlerinin etken ve etkin olup olmadığı konusunda görüş oluşturmak,
- ❖ Önceden belirlenmiş amaç ve hedeflerin başarı durumunun tespit etmek,
- ❖ İşletme yönetiminin istediği özel araştırmaları yapmak,
- ❖ Çalışanlarca yapılabilecek hata ve yolsuzlukları önlemek,
- ❖ Yapılan hata ve yolsuzlukları tespit etmek,
- ❖ Sonuç ve önerileri bir rapor halinde üst yönetime sunmak ve
- ❖ Bağımsız denetçiler ile iş birliği yapmaktır.

Sıraladığımız bu görevlerden de anlaşıldığı üzere iç denetçiler, faaliyet denetimi ve uygunluk denetimi görevlerini de yerine getirirler.

3.3.3. Kamu Denetçisi

Çeşitli kamu kurumlarının teftiş birimlerinde görevli, devlet adına denetim faaliyetini yerine getiren ve denetim raporunu bağlı bulunduğu kamu kurumuna sunan denetçilerdir. Kamu yararını gözeten kamu denetçileri, oluşturulmuş olan yasa, yönetmelik ve genel politikalara göre denetim yaparlar. Kamu denetçileri, kendi kurumlarında yaptıkları çalışmalarda iç denetim, özel sektör kuruluşlarında yaptıkları çalışmalarda kamu denetimi görevini yerine getirirler. Kamu denetçilerine; Sayıştay Denetçileri, İş Müfettişleri ve Gelir İdaresinin Teftiş elemanları örnek olarak verilebilir (Selimoğlu vd., 2015: 21; Bozkurt, 2006: 33-34).

3.4. Bağımsız Denetimin ve Denetçinin Amaçları

Bağımsız denetimin amacı, hedef bilgi kullanıcılarının finansal tablolara duyduğu güven derecesini artırmaktır. Bu amaca, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçi tarafından verilen görüşle ulaşılabilmektedir. Bağımsız denetim standartlarına ve ilgili etik hükümlerine uygun olarak yürütülen bir denetim, denetçinin bu görüşü oluşturmasını sağlayacaktır (BDS 200. 3). Bu durum finansal tablo denetimini hiç şüphesiz diğer denetim türlerinden ayıran en önemli özelliktir. Diğer denetim türleri kurum içi hizmet olarak, finansal tablo denetimi ise kamuya açık bir güvence vermek için yapılmaktadır (Yılancı vd., 2016: 9).

Finansal tabloların denetim faaliyetinin yürütülmesinde denetçiler genel olarak aşağıda belirtilen amaçları göz önünde bulundururlar. Bunlar (BDS 200. 11):

- ❖ Bir bütün olarak finansal tabloların, hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediği konusunda makul bir güvence elde etmek,
- ❖ Böylece finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin görüş bildirmek ve
- ❖ Bulgularına uygun olarak, finansal tablolar hakkında raporlama yapmak ve Bağımsız Denetim Standartlarının zorunlu tuttuğu bildirimlerde bulunmaktır.

Makul güvencenin elde edilemediği ve denetçi raporundaki sınırlı olumlu görüşün (şartlı görüş) finansal tablo kullanıcılarına raporlama amaçları bakımından yetersiz kaldığı durumlarda Türkiye Bağımsız Denetim Standartları (BDS), denetçinin görüş bildirmekten kaçınmasını veya (ilgili mevzuata göre çekilmenin mümkün olması şartıyla) denetimden çekilmesini gerektirir (BDS 200. 12).

3.5. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKDS)

Denetim çalışmalarının; Kimler tarafından, ne şekilde ve nasıl yapılacağını, sonuçlarının nasıl raporlanacağını belirleyen ilke ve kurallara Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları denir. Bu standartlar herhangi bir yasada belirlenmiş değildir (Kaval, 2005: 37). Ancak, meslek örgütlerinin kabul ettiği ve her denetçinin her denetim faaliyetinde uyması gerekli olan kurallar dizisi olarak tanımlanabilir. Bu standartlar denetçiye denetim faaliyetinde bir kılavuz olarak hizmet edeceği gibi, denetim çalışmasının kalitesi de bu standartlara uygunluk derecesiyle ölçülür. Standartların iki fonksiyonu vardır. Bunlar, denetçiye rehberlik etme fonksiyonu ve denetim hizmetinin kalitesini ölçme fonksiyonudur. Bu fonksiyonlar aşağıda kısaca açıklanmıştır (Yılancı vd., 2016: 21-22):

Rehberlik Fonksiyonu: Denetçiye denetim hizmetini sunarken (denetim işinin alınmasından, denetimin planlanmasına, denetim testlerinin yürütülmesine, kanıt toplanması ve değerlendirilmesine ve denetim raporunun yazılmasına kadar) yol gösterir. Denetçiye denetim sırasında ana hatlarıyla hangi faaliyetleri yapması gerektiğini belirtir.

Kalite Ölçme Fonksiyonu: Bu standartlar aynı zamanda denetçinin sunmuş olduğu hizmetin kalitesinin ölçülmesini de sağlar. Bu standartlara uygun bir denetim hizmeti yürütülüyorsa o zaman denetimin kaliteli olduğundan söz edilebilir. Aksi takdirde kaliteli bir denetim hizmetinden bahsedilemez.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları üç ana grupta toplam on adettir. Bu standartlar aşağıdaki Tablo 3.4'te gösterilmiştir.

Tablo 3. 4. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
(Yılancı vd., 2016: 24).

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	
1.Genel standartları	1. Mesleki Eğitim ve Yeterlilik Standardı 2. Bağımsızlık Standardı 3. Mesleki Dikkat ve Özen Standardı
2. Çalışma Alanı standartları	4. Planlama ve Yardımcıların Gözlenmesi Standardı 5. İç Kontrolün İncelenmesi Standardı 6. Kanıt Toplama Standardı
3. Raporlama Standartları	7. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı 8. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini Uygulamada Değişmezlik Standardı 9. Yeterli Açıklama Standardı 10. Görüş Bildirme Standardı

Bu standartlar, genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olmak üzere üç ana başlık halinde aşağıda incelenmiştir.

3.5.1. Genel Standartlar

Denetim işlevi, muhasebe mesleğinde uzman kişiler tarafından yürütülür. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının birinci bölümü genel standartlara ayrılmıştır. Bu standartlar uzman denetçilerin karakterleri, davranışları ve mesleki eğitimleri ile ilgili esasları içerir. Bu bakımdan genel standartlara “kişisel standartlar” adı da verilmektedir (Güredin, 2010: 43). Üç standarttan oluşan bu kişisel standartlar aşağıda kısaca açıklanmıştır.

3.5.1.1. Mesleki Eğitim ve Yeterlilik Standardı

Bu standart, denetimin yeterli eğitim görmüş ve deneyime sahip bağımsız muhasebe uzmanlarınca yapılmasını öngörür. Uzmanlık sertifikasını alabilmek için, yükseköğrenimini lisans düzeyinde (Hukuk, İktisat, İşletme, Maliye ve Muhasebe gibi disiplinlerin birinde) bitirip bir uzman yanında staj yaptıktan sonra mesleki yeterlilik sınavının başarılması gerekir. Bu aşamalardan sonra ilgili odalar birliğince açılacak yeterlilik sınavından başarı göstermesi üzerine uzmanlık sertifikasını almaya hak kazanır (Selimoğlu vd., 2015:85).

3.5.1.2. Bağımsızlık Standardı

Bağımsızlık standardı, denetçinin müşteri baskısına karşı koyabilmesini ve vereceği kararlarda tarafsız kalabilme yeteneğine sahip olabilmelerini temel şart olarak kabul eder. Bağımsızlık hem düşünce planında hem de görünürde olmalıdır. Bir diğer ifadeyle standarda göre denetçi, denetleme işinin sonucunu rapor halinde sunarken kamuya hizmet sunan bir meslek mensubu olarak, çıkar gruplarının etkisi altında kalmadan bağımsız olarak hareket etmelidir (Haftacı, 2016: 25).

3.5.1.3. Mesleki Dikkat ve Özen Standardı

Bağımsız denetçinin yukarıdaki ilk iki standartta belirtildiği gibi yeterli mesleki eğitim ve deneyime sahip olması ve bağımsız davranması yeterli değildir. Denetçi

çalışmalarını yürütürken, işine gerekli önem ve özeni göstermelidir. Denetimin ve dolayısıyla denetçinin başarısı, yapılan işlerin kalitesi ile ölçülmektedir. Denetçi çalışmasının her aşamasında mesleki sorumluluk taşımak mecburiyetindedir. Denetçiler denetim faaliyetlerini yürütürken, yeterli sayı ve kalitede kanıt toplamada, çalışma kağıtlarının düzenlenmesinde ve denetim raporunun hazırlanmasında yeterince dikkat ve özeni göstermelidirler (Bozkurt, 2006: 39).

3.5.2. Çalışma Alanı Standartları

Çalışma alanı standartları genel standartlara oranla daha özeldir. Çalışma alanı standartları denetçiye güvenilir bir denetim görüşüne ulaşması için kanıt toplamada ve bu kanıtları değerlendirmede rehber olur (Güredin, 2010: 45). Çalışma alanı standartları; “Planlama ve Yardımcıların Gözlenmesi Standardı”, “İç Kontrolün İncelenmesi Standardı” ve “Kanıt Toplama Standardı” olmak üzere üç tanedir. Bunlar aşağıda kısaca açıklanmıştır.

3.5.2.1. Planlama ve Yardımcıların Gözlenmesi Standardı

Bu standart, denetçinin yapacağı çalışmayı mutlaka iyi bir şekilde planlamasını ve denetimde görev alan yardımcıları var ise onların uygun bir şekilde gözlemlenmeleri gerektiğini ifade eder. Plan, denetçinin üzerine aldığı görevi hem çabuk hem de başarıyla tamamlamasına yardımcı olur. Yardımcıların gözlemlenmesi ise, gerekli eğitici uyarılarda bulunup onların yetiştirilmesine imkân sağlar nitelikte olmalıdır (Selimoğlu vd., 2015: 86).

3.5.2.2. İç Kontrolün İncelenmesi Standardı

Denetim çalışmalarını yönlendiren en önemli aşama, işletmenin iç kontrol yapısının güvenilir bilgi sağlamadaki başarısı hakkında verilecek karardır. İç kontrol sisteminin etkinliği işletmede oluşturulan mali nitelikteki hareketlerin güvenilirliğinin bir göstergesidir. Bu amaçla işletmeler bünyelerinde etkin bir iç kontrol sistemi oluştururlar. Bu iki unsur arasında doğrusal bir ilişki vardır. İç kontrol yapısı ne kadar kaliteli ise sunulan bilgilerin güvenilirliği de o derece artmaktadır (Bozkurt, 2006:40). Bu sebeple, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları denetçilerden, denetimini yapacakları işletmenin iç kontrol sistemini incelemelerini ve değerlendirmelerini istemektedir.

3.5.2.3. Kanıt Toplama Standardı

Kanıt toplama standardına göre denetçi, incelediği finansal tablolar hakkında ulaşmak istediği görüşe esas teşkil etmek üzere mutlaka yeterli sayıda ve güvenilirliği yüksek seviyede kanıt toplamalıdır. Kanıt toplamada denetçi gözlem, soruşturma, yeniden hesaplama ve dış teyit gibi denetim tekniklerini kullanmalıdır (Yılcı vd., 2016: 28). Yeterli sayı ve güvenilirliği yüksek, denetimin konusu ile doğrudan ilgili olan kanıtlar, denetçi tarafından oluşturulacak denetim görüşünün güvenilirliğini de o ölçüde arttıracaktır.

3.5.3. Raporlama Standartları

Finansal tablolardaki bilgileri kullananlar açısından uzmanı tarafından mesleki bir incelemenin yapılmış olduğuna dair tek kanıt yayımlanan denetim raporudur. Bu açıdan denetim raporunun mesleki bir görüşle hazırlanması ve ilgililere sunulması gerekmektedir. Raporlama standartları denetim raporunun yapısı ve hazırlanması ile

ilgili ilkeleri içerir. Bu standartların, ortak bir dil olması açısından genel standartlara ve çalışma alanı standartlarına göre çok daha kesin ve özel olmaları gerekir (Güredin, 2010: 50).

Raporlama standartları; Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini Uygulamada Değişmezlik Standardı, Yeterli Açıklama Standardı ve Görüş Bildirme Standardı olmak üzere dört maddeden oluşmaktadır. Bu standartlar hakkında aşağıda kısaca bilgi verilmiştir.

3.5.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine (GKGMİ) Uygunluk Standardı

GKGMİ' de uygunluk standardı, denetlenen işletmelerin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının denetim raporunda belirtilmesini ister. Denetçi, işletmenin finansal işlemlerinin tümüyle belgelenmiş, muhasebe ilkelerine uygun olarak kaydedilmiş ve finansal tablolara yansıtılmış olup olmadığını araştırarak finansal tabloların doğruluk ve güvenilirliğini belirler ve bunu denetim raporunda açıklar. Bu açıklama bilgi kullanıcıları açısından çok önemlidir (Selimoğlu vd., 2015: 88).

3.5.3.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini (GKGMİ) Uygulamada Değişmezlik Standardı

Muhasebenin temel kavramlarından biri de değişmezlik (tutarlılık) kavramıdır. Bu kavram, seçilen muhasebe politikalarının birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gerekliliğini ifade eder. Değişmezlik kavramı, işletmelerin yıllar itibarıyla finansal durumlarının ve faaliyet sonuçlarının karşılaştırılabilir olmasını sağlar (Kepekçi, 2004: 22). Denetçi raporunda işletmenin finansal raporlarında önceki dönemler ile karşılaştırılmasına engel bir değişikliğin olup olmadığını belirtmek zorundadır.

3.5.3.3. Yeterli Açıklama Standardı

Finansal tabloların temel yapısında yer alan sayısal bilgilerin yanında, işletmeler bilgi kullanıcılarının yeteri kadar bilgilendirilmeleri için dipnotlarda çeşitli bilgiler sunmaktadırlar. Denetçi bu açıklayıcı bilgilerin yeterli olup olmadığını raporunda bildirmek zorundadır (Bozkurt, 2006: 42). Bu dipnotların hazırlanması sırasında dikkat edilecek husus önemli bilgilerin kısa ve öz olarak sunulmasıdır. Açıklayıcı notların gereksiz bilgiler ile donatılmış olması, önemli bilgilerin diğer bilgiler arasında boğulup gözden kaçmasına yol açar (Güredin, 2010: 51).

3.5.3.4. Görüş Bildirme Standardı

Görüş bildirme standardı, denetçinin finansal tabloları incelemesi sonucunda vardığı sonucu görüş olarak denetim raporunda belirtmesi gerektiğini hüküm altına almıştır (Bozkurt, 2006: 42). Bu hükme göre denetim raporunda aşağıdaki bilgiler yer almalıdır (Selimoğlu vd., 2015:89):

- ❖ Denetim raporu ya finansal tabloların bütünü hakkında ya da görüş bildirilemeyeceğine dair bir açıklamayı içermelidir.
- ❖ Görüş kapsamlı olarak açıklanamıyor ise bunun nedenleri belirtilmelidir.
- ❖ Finansal tablolar ile birlikte denetçinin adı geçecek ise, denetçinin yaptığı incelemenin niteliği ve sorumluluk derecesi raporda yer almalıdır.

Denetçi raporunda dört şekilde görüş bildirebilir. Bunlar; Olumlu, Olumsuz, Sınırlı Olumlu Görüş ve Görüş bildirmekten kaçınmadır. Olumlu görüş; finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle, geçerli olan finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hatırlandığı sonucuna varması durumunda verdiği görüştür (BDS 700.7). Olumsuz görüş; denetçinin, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediğinde, yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak finansal tablolar için etkisinin önemli ve yaygın olduğu sonucuna varması durumunda verdiği görüştür (BDS 705.8). Sınırlı olumlu görüş; yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olan denetçinin, yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak önemli olduğu ancak finansal tablolarda yaygın olmadığı sonucuna varması veya yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememekle birlikte tespit edilmemiş yanlışların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli olabileceği ancak yaygın olmayabileceği sonucuna varması durumunda verdiği görüştür (BDS 705.7). Görüş bildirmekten kaçınma ise, denetçinin, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği durumlarda ve tespit edilememiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkisinin önemli ve yaygın olabileceği sonucuna varması veya denetçi birden fazla belirsizlik içeren istisnai durumlarda, finansal tablolara ilişkin görüş oluşturmanın mümkün olmadığı durumlarda verdiği görüştür. Denetçiye denetim faaliyetlerinde rehberlik eden Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının sıralanışına bakıldığında, denetim faaliyetinin iş yapma sürecini ortaya koyduğu görülmektedir. Etkin bir denetim çalışmasını sağlayan denetim süreci aşağıda incelenmiştir.

3.6. Bağımsız Denetim Süreci

Denetim süreci, denetçinin bir müşteri işletmenin denetimini kabul etmesiyle başlayan, denetim raporunun verilmesiyle biten bir aşamalar zincirinden oluşmaktadır (Bozkurt, 2006: 85). Denetçi, denetim talebinde bulunan bir işletmenin teklifini kabul etmeden önce, üstleneceği denetimin getireceği riskleri tespit etmeye çalışmalıdır. Denetçi, müşteri işletmenin denetimini kabul etmesiyle başlayan denetim sürecindeki planlamasında risk odaklı bir yaklaşım sergilemelidir.

2000'li yılların başında Enron gibi önemli mali skandalların ortaya çıkmasından sonra uygulanmaya başlanan, iç denetçiler için de geçerli olan risk odaklı denetim yaklaşımında planlama aşaması, müşteri işletmenin mali tablolarına etki eden risklerin değerlendirildiği aşamadır. Risk odaklı denetim, işletmenin başlıca risklerinin tespit edilmesiyle başlamakta ve böylece denetçi kaynaklarını yüksek etki düzeyine sahip önemli risklere odaklayarak denetimini gerçekleştirmektedir. Risk odaklı denetim yaklaşımı bir teknik olduğu kadar aynı zamanda bir süreçtir. Risk odaklı denetim yaklaşımı üç adımda özetlenebilmektedir. Söz konusu bu adımlar; Risk değerlendirme, Riske yanıt (karşılık) verme, Raporlama şeklindedir. Bu sebeple, risk odaklı denetim yaklaşımına 3R ya da 3 adımda denetim adı da verilmektedir. Buradan hareketle risk odaklı denetim yaklaşımına da uygun olan denetim sürecini; müşteri işletmeyi kabul veya devamına karar verme aşaması da dahil olmak üzere toplam dört aşamadan inceleyebiliriz. Bu aşamalar aşağıdaki şekilde topluca gösterilmiştir (Selimoğlu vd., 2015: 161-163; Yılcı vd., 2016: 72; Güredin, 2010: 179).



Şekil 3 1. Denetim Süreci Aşamaları

Etkin bir denetim çalışması için ortaya konulan denetim süreci; Müşteri İşletmeyi Kabul veya Devamına Karar Verme, Denetim Planlaması, Denetimin Yürütülmesi ve Denetim Raporunun Hazırlanması aşamalarından oluşmaktadır. Şekil 3.2’de belirtilen bu aşamalar aşağıdaki başlıklarda incelenmiştir.

3.6.1. Müşteri İşletmeyi Kabul veya Devamına Karar Verme

Denetçi ve denetimi yapılacak müşteri işletmenin bir araya geldiği bu aşama; müşterinin denetim talebinde bulunması, müşteriyi tanıma, bir önceki denetçiyle görüşme ve müşteri kabulü ve denetim anlaşma mektubunun yazılması aşamalarından oluşmaktadır.

3.6.1.1. Müşterinin Denetim Talebinden Bulunması

Denetçilerin faaliyetlerini sürdürebilmeleri için doğal olarak müşterilere gereksinimleri vardır. Denetim için müracaat eden her işletme, denetçi için belli bir risk taşımaktadır. Denetçi zarar görmemek için bu risk unsurunu en aza indirmek zorundadır. Denetim firması kendine müracaat eden her işletmenin teklifini kabul etmek zorunda değildir. Bu nedenle önemli risk unsurları taşıyan işletmelerin denetim talepleri reddedilir. Denetçiler kendilerine başvuran işletmelerin isteklerini kabul edip etmeyeceklerini belirleyebilmek için belli bir politika oluştururlar ve buna göre bir ön inceleme yaparlar. Bu karar verme süreci denetçiye ilk defa müracaat eden işletmelerde daha fazla önem taşımaktadır. Yeniden denetimlerde ise, denetçinin denetim talebinde bulunan işletmeyi önceden tanıdığından karar verme işlemi daha kolaydır (Güredin, 2000: 66; Bozkurt, 2006: 87).

3.6.1.2. Müşteri Hakkında Bilgi Toplama (Müşteriyi Tanıma)

Denetim talebi geldiğinde denetçinin yapması gereken ilk iş, müşteri işletmeyi tanıma yoluna gitmektir. Denetçinin, aşağıda belirtilen bazı konular hakkında bilgi edinmesi müşteri işletmeyi yeterince tanımaya olanak sağlayacaktır (Kepekçi, 2004: 40; Haftacı, 2016: 46).

- ❖ İşletmenin bulunduğu sektördeki durumu hakkında bilgilerin toplanması,
- ❖ Diğer kurum ve işletmeler ile olan ilişkisinin araştırılması,
- ❖ Denetimin hangi amaçla istendiğinin araştırılması,
- ❖ Yöneticilerin denetime bakış açılarının öğrenilmesi ve
- ❖ İşletmede bağımsız bir çalışmanın yapılıp yapılmayacağı araştırılması.

3.6.1.3. Bir Önceki Denetçi ile Görüşme

Denetim sürecinde müşteri hakkında bilgi toplanmasından sonraki aşama, bir önceki denetçiyle görüşülmesidir. Denetim kuruluşu denetim sözleşmesini imzalamadan önce, işletmenin denetimini yapan bir önceki denetçi ile görüşür. Bu görüşmeyi gerçekleştirmeden önce denetçinin, müşteri işletmeden izin alması gerekir. Eğer, müşteri işletme izin vermez ise, bu denetim sözleşmesinin imzalanmaması için bir gerekçe olabilir. Bir önceki denetim şirketiyle görüşmede; işi bırakma gerekçesi, yöneticilerin dürüstlüğü, işletmenin muhasebe sistemi, çalışmalar sırasında bir engelle karşılaşmış, karşılaşmadığı gibi konularda bilgi alınır (Güredin, 2000: 68; Bozkurt, 2006: 88; Usul, 2015: 57).

3.6.1.4. Müşteri Kabulü ve Denetim Anlaşma Mektubunun Yazılması

Denetim talebinde bulunan müşteri işletme hakkında toplanan yeterli sayıdaki bilgilerin irdelenmesinden sonra ve varsa önceki denetim şirketi ile görüşmeler yapıldıktan sonra işin alınmasına ya da ret edilmesine karar verilir. Eğer karar kabul edilmesi yönünde olur ise, denetçi tarafından doldurulup imzalanan denetim anlaşma mektubu ile müşteri işletmeye bildirilir. Denetim anlaşma mektubunda, yürütülecek denetimin koşulları, kapsamı, sınırlamaları, tamamlanacağı tarih ve açıklanması gerekli diğer hususlar bulunur. Müşteri işletme yetkilisi mektubu imzalayıp gönderir ise müşteri işletme ile denetçi arasında denetim sözleşmesi imzalanmış olur (Bozkurt, 2006: 88; Güredin, 2010: 182; Usul, 2015: 57; Yılcı vd., 2016: 72).

Günümüzde halka açık şirketlerde işletme adına denetim kuruluşu ile anlaşma yapmaya veya anlaşmayı sonlandırmaya denetim komitesi yetkili kılınmıştır. Ülkemizde denetim komitesi bulundurma zorunluluğu sadece hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklar ile bankalar için getirilmiştir (Selimoğlu vd., 2015: 179).

3.6.2. Denetimin Planlanması (Risk Değerlendirme)

Bir faaliyetin başarıya ulaşabilmesi için, o faaliyetin iyi bir şekilde yönetilmesi gerekir. Yönetimin ilk adımı ise planlamadır. İyi planlama yapılmadan yürütülmek istenen herhangi bir işin başarıya ulaşabilmesi güç olduğu gibi, başarısızlığı da işin başından kabullenildiği anlamına gelir (Yılcı vd., 2016: 81). Her işte olduğu gibi denetim faaliyetinde de iyi bir planlama yapılması gerekir. Çünkü, planlama var ise denetim vardır. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarında da iyi bir plan yapılması gerekliliğini vurgulanmıştır.

Denetimin planlanması aşaması, müşteri işletmenin incelenmesi, analitik inceleme prosedürleri, önemlilik düzeyinin belirlenmesi, denetim riskinin belirlenmesi

ve denetim programının yapılması aşamalarından oluşur. Bu aşamalar alt başlıklar halinde aşağıda kısaca açıklanmıştır.

3.6.2.1. Müşteri İşletmenin İncelenmesi

Denetçi, iyi bir planlama yapabilmesi için öncelikle işletmeyi, işletmenin içinde bulunduğu sektörü çok iyi tanımalıdır. Çünkü, işletme içinde bulunduğu sektörden ve endüstriyel yapıdan soyutlanarak ele almamaz (Erdoğan, 2006: 79-80). Bu sebeple denetçi (BDS 315.11):

- ❖ Genel finansal raporlama çerçevesi dahil, işletmenin içinde bulunduğu sektör, dahil olduğu mevzuat ve diğer dış faktörler,
- ❖ İşletmenin faaliyetleri,
- ❖ İşletmenin ortaklık ve üst yönetim yapısı,
- ❖ Özel amaçlı işletmelerdeki yatırımları dahil, işletmenin yaptığı ve yapmayı planladığı yatırımların türleri ve işletmenin yapılanma biçimi ve nasıl finanse edildiği,
- ❖ Muhasebe politikalarında yapılan değişikliklerin sebepleri dahil, işletmenin muhasebe politikaları seçimi ve uygulaması,
- ❖ İşletmenin amaç ve stratejileri ile önemli yanlışlıklara sebep olabilecek iş hayatına ilişkin ilgili riskler ve
- ❖ İşletmenin finansal performansının ölçümü ve gözden geçirilmesi hususlarında bilgi edinerek işletmeyi iyi tanımalıdır.

3.6.2.2. Analitik İnceleme Prosedürleri

Analitik prosedürler, finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki anlamlı ilişkilerin analiz edilmesi yoluyla, finansal bilgilerin değerlendirilmesini ifade eder. Analitik prosedürler ayrıca, beklenen değerlerden ciddi ölçüde farklılık gösteren veya diğer ilgili bilgilerle tutarsızlık gösteren belirlenmiş dalgalanmaların veya ilişkilerin gerektiğinde araştırılmasını da kapsar (BDS 520.4).

Denetim sürecinde analitik inceleme prosedürleri farklı üç amaçla kullanılır. Bunlar (Bozkurt, 2006: 96):

- ❖ Denetim planlamasında denetçiye yardımcı olmak,
- ❖ Çeşitli işletme iddiaları hakkında kanıt toplamak ve
- ❖ Denetimin son gözden geçirme aşamasından, mali bilgilerin toplu olarak incelemektir.

Denetçi, yukarıda belirtilen amaçlara ulaşmak için analitik inceleme prosedürlerinden, denetim sürecindeki üç farklı aşamada yararlanır. Bunlar (Selimoğlu vd., 2015: 188):

- ❖ Denetimi planlama aşaması,
- ❖ Denetim testlerinin uygulanması aşaması ve
- ❖ Denetimin tamamlandığı aşaması.

Denetçinin bu aşamalardan, analitik inceleme prosedürlerinden yararlanma amaçları ve bunların zamanlaması aşağıdaki tabloda gösterilmiştir (Koskivaara, 2007: 336)).

Tablo 3. 5. Analitik Prosedürlerin Amaçları ve Zamanlaması (Koskivaara, 2007: 336).

Amaç	Planlama Aşaması	Kanıt Toplama Aşaması	Tamamlanma Aşaması
Maddi hataların belirtilmesi	X	X	
İşletmenin sürekliliğinin değerlendirilmesi	X		X
İşletme yönetiminin hilelerine işaret edilmesi	X	X	X
Detaylı testin azaltılması	X	X	X
İç kontrol riskini değerlendirme	X		
Denetim ücretinin tahmini	X		X

Denetçi amacına göre denetim sürecinin hangi aşamasında analitik inceleme prosedürlerine başvuracağına karar verir (Koskivaara, 2007: 336; Dönmez ve Ersoy, 2011: 128). Örneğin tablo 3.6'da olduğu gibi, amaç maddi hataların belirlenmesi ise, denetçi analitik inceleme prosedürlerine denetimin planlanma aşamasında ve kanıt toplama aşamasında başvurur.

3.6.2.3. Önemlilik Düzeyi ve Denetim Riskinin Belirlenmesi

Denetimde önemlilik, muhasebe bilgilerinde bulunan herhangi bir hata veya düzensizliğin, finansal tablo kullanıcılarının verecekleri kararları etkileme ihtimalidir. Bir hata ve düzensizlik finansal tablolarda sunulan bilgileri kullananların kararlarını olumsuz yönde etkiliyorsa, bu durum önemli olarak kabul edilmektedir. Denetçi, önemlilik düzeyi ile ilgili bir kanaat oluştururken mesleki yargısına başvurur (Bozkurt, 2006: 97; Güredin, 2010: 2015).

Denetim riski ise, finansal tablolarda önemli yanlışlık olduğu halde, denetçinin finansal tabloların doğru olarak sunulduğu sonucuna varması ve finansal tablolar hakkında olumlu görüş bildirme olasılığıdır. Denetim standartları, denetim riskinin makul bir düzeye indirilebilmesi için, denetim sürecinin iyi bir şekilde planlanması gerektiğini vurgulamaktadır (Selimoğlu vd., 2015: 196; Güredin, 2010: 226).

3.6.2.4. Denetim Programının Yapılması

Denetçinin amacı, denetim faaliyetini etkin yürütülmesini sağlayacak şekilde planlamaktır (BDS 300.4). Denetçi, denetimin kapsamı, zamanlaması ve yönünü belirleyen ve denetim planının geliştirilmesine yönelik rehberlik sağlayan genel denetim programını oluşturmalıdır (BDS 300. 7). Denetim programı, denetim planının ayrıntılı ve somut halidir. Denetim programında, o denetim alanında gerçekleştirilecek denetim prosedürlerinin bir listesi bulunur (Yılancı vd., 20016:93).

Denetim programı, denetimde yapılacak işlerin neler olduğu, kim tarafından ve ne zaman yapılacağına belirlendiği bir taslaktır. Denetim programı, her hesap ve her işlem türü için hazırlanır ve programda hem kontrol testlerine hem de maddi doğruluk testlerine ilişkin denetim prosedürlerine yer verilir (Kepekçi, 2004: 60). Denetçi, denetim sırasında (gereken hallerde) genel denetim stratejisini ve denetim planını günceller ve değiştirir (BDS 300.10). Bu durum denetim programının esnek, gelişen değişikliklere uyum sağlayabilecek nitelikte hazırlanması gerekliliğini ortaya koyar.

İyi bir şekilde hazırlanmış olan bir denetim programı (Güredin, 2010: 191);

- ❖ Yapılacak denetim işinin çerçevesini belirler ve işin nasıl tamamlanacağına ilişkin talimat verir,
- ❖ Denetimin koordine edilmesine, gözetimine ve kontrolüne temel oluşturur ve
- ❖ Yapılan iş için bir kanıt oluşturur.

Ayrıca, iyi bir denetim programının sağlayacağı yararları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkün olacaktır (Selimoğlu vd., 2014:134; Güredin, 2010: 191-192; Bozkurt, 2006: 188):

- ❖ Denetim çalışmasının koordinasyon içerisinde yürütülmesi ve tamamlanması için bir rehber oluşturur.
- ❖ Denetim faaliyetini yürütecek denetçi yardımcılara kılavuzluk görevini görür.
- ❖ Gerekli planlamanın yapıldığını ve denetim sırasında yapılan işlerin kaydedildiğini kanıtlar.
- ❖ Her denetim işlemi ile ilgili sorumluluğu belirler.
- ❖ Denetçiler arasındaki görev paylaşımını organize bir biçimde geliştirir.
- ❖ Uygun bir denetim düzeni gerçekleştirir ve zaman tasarrufu sağlar.
- ❖ Gelecek yıllar için bir kılavuzluk görevi görür.
- ❖ Uygun bir planlamanın yapılmış ve önemli hususların unutulmamış olduğu konusunda güvence oluşturur.
- ❖ Denetim standartlarına ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyumu güven altına alır.
- ❖ Denetim sırasında yapılacak işlerin genel bir görünümünü sağlar.
- ❖ Denetim çalışmalarının eksiksiz yapılmasına imkân sağlar.
- ❖ Bir denetim elamanının başlamış olduğu çalışmayı başka bir denetçi sürdürebilir.
- ❖ Ekip başlarının işlere düzgün bir biçimde nezaret edebilmelerine olanak sağlar.
- ❖ Denetim sonrası yapılacak soruşturmalarda kanıt olarak kullanılır.

İyi bir denetim programı yapıldıktan sonra denetimin yürütülmesi aşamasına geçilir.

3.6.3. Denetimin Yürütülmesi (Riske Yanıt Verme)

Denetim sürecinin denetim planlamasından sonraki üçüncü aşaması hazırlanan denetim programının uygulanmasıdır. Denetimin yürütülmesi olarak adlandırdığımız bu aşamada denetim çalışmaları yapılır, denetim kanıtları toplanıp değerlendirilir (Haftacı,2016: 53).

Denetim yürütülmesi;

- ❖ İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi (Kontrol Testleri),
- ❖ Denetim Programında Gerekli Değişikliklerin Yapılması ve
- ❖ Maddi Doğruluk Prosedürlerinin Uygulanması aşamalarından oluşur.

Bu aşamalar üç alt başlık halinde aşağıda incelenmiştir.

3.6.3.1. İç Kontrol Sisteminin Değerlenmesi (Kontrol Testleri)

Bu aşama denetim sürecinin en önemli aşamalarından biridir. Genel olarak kontrol, bir işletmenin amaçlarına sağlıklı bir biçimde ulaşmasını sağlayacak politika ve prosedürler dizisine denir. Bu kontrollerin oluşturduğu bütüne ise, iç kontrol sistemi denir. İç kontrol sistemi; yönetim politikalarına uymak da dahil olmak üzere işlerin düzenli ve etkin yürütülmesi, varlıkların korunması, hata, hile ve usulsüzlüklerin önlenmesi ve tespit edilmesi, muhasebe kayıtlarının doğru ve eksiksiz olması ve finansal bilgilerin güvenilir olarak zamanında oluşturulması amacıyla işletmede uygulanan organizasyon planı ile bunlara ilişkin tüm yöntemleri kapsar. İç kontrol sisteminin kuruluşu etkin bir şekilde çalıştırılmasının sorumluluğu işletme yönetimine

aittir (Güredin, 2000: 165; Bozkurt, 2006: 122; Usul, 2015: 100). İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi aşaması, bir uygunluk denetimidir.

Denetim sürecinin bu aşamasında denetçiler müşteri işletmenin iç kontrol sistemini incelerler. Denetçiler bu incelmeyi aşağıda belirtilen hususlar açısından yaparlar. Bu hususlar (Selimoğlu vd., 2014: 135):

- ❖ İç kontrol sisteminin yeterli olup olmadığı (sistem testi) ve
- ❖ Etkin çalışıp çalışmadığı (Fonksiyon testi)'dir.

İç kontrol sistemini değerlendirmenin amacı, denetlenen işletmenin sisteminde var olabilecek zayıf noktaları ortaya çıkarmaktır (Güredin, 2010:347). Doğal olarak müşteri işletmenin iç kontrol sisteminde tespit edilen zayıflıklar denetim programını, denetim zamanını ve denetimde kullanılan teknikleri etkileyecektir.

3.6.3.2. Denetim Programında Gerekli Değişikliklerin Yapılması

Bu aşamada, denetim çalışmaları yürütülürken ortaya çıkan koşullara göre denetim planlaması kapsamında hazırlanmış olan denetim programında gerekli değişiklikler yapılır. Örneğin, iç kontrol yapısı zayıf ise denetim programı genişletilir, iç kontrol yapısı etkin bir şekilde kullanılıyor ise denetim programı daraltılır (Haftacı, 2016: 54).

3.6.3.3. Maddi Doğruluk Prosedürlerinin Yapılması

Denetim programının yürütülmesi aşamasında iç kontrol sistemi incelendikten ve koşullara göre denetim programında değişiklikler yapıldıktan sonra, maddi denetim işlemlerine başvurularak finansal tablo kalemlerinin doğruluğu araştırılır. Toplanan denetim kanıtları değerlendirilir ve yönetimin finansal tablolar aracılığı ile yaptığı bildirimün dürüstlüğü hakkında bir sonuca ulaşılmaya çalışılır (Güredin, 2010: 200).

Maddi doğrulama (Doğruluk) prosedürleri, denetimde yürütülmesi gereken esas testlerdir. Denetçi maddi doğruluk testlerini gerçekleştirirken hesap kalanlarının tümünü ayrıntılı şekilde inceler. Hesap kalanlarına odaklanan testlere BDS' lerde "Detay Testleri" adı verilir. Maddi doğruluk prosedürlerinin bir başka türü de "Analitik İnceleme Prosedürleridir" (Yılcı vd., 2016: 96).

3.6.4. Denetim Raporunun Hazırlanması (Raporlama)

Denetim sürecinin son aşaması olan kanıtların değerlendirilmesi, denetim görüşünün oluşturulması ve denetim raporunun yazımı ve müşteriye teslimi evrelerinden oluşur.

Finansal tabloda yer alan her bir hesap kalemi ve her bir denetim hedefi için gerekli bütün prosedürler tamamlanması (Selimoğlu vd., 2015: 165), işletmenin hazırladığı finansal tabloların güvenilir olup olmadığı konusunda bir görüş oluşturmak için, denetçi tarafından yeterli sayıda ve güvenilirlikte kanıt toplanmış demektir (Yılcı vd., 2016: 97). Denetçi topladığı bu kanıtlar ile elde ettiği bilgileri mesleki yargısına göre birleştirerek oluşturduğu görüşünü denetim raporunda açıklamak zorundadır (Selimoğlu vd., 2015: 165).

Denetim Raporu; denetçinin yapmış olduğu denetim çalışmalarının içeriğini ve finansal tablolar hakkında oluşturduğu görüşünü ortaya koyduğu yazılı bir belgedir. Bilgi kullanıcıları ile denetçi arasında iletişimin kurulduğu tek köprü olan denetim raporu, okuyan ve hazırlayan açısından aynı anlama gelecek biçimde düzenlenmelidir (Bozkurt, 2006: 365; Haftacı, 2016: 234-235).

Denetim raporunda “**Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma**” Bağımsız Denetim Standartları 700 ve 705’ te belirtilmiştir. Bu standartlara göre denetçi, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını belirten bir görüş oluşturur (BDS 700.10).

Denetçi, finansal tabloların, tüm yönleriyle, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı sonucuna varırsa “**Olumlu Görüş**” verir (BDS 700.16). Ancak, denetçi, aşağıda belirtilen durumlarda BDS 705 uyarınca raporunda olumlu görüş dışında bir görüş verir. Bu durumlar (BDS 700. 17):

- ❖ Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği sonucuna varması,
- ❖ Bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği sonucuna varmak için yeterli ve uygun denetim kanıtını elde edememesidir.

Denetçi bu durumlarda, raporunda üç farklı görüş bildirir. Bunlar: “Sınırlı Olumlu Görüş (Şartlı Görüş)” “Olumsuz Görüş” ve “Görüş Vermekten Kaçınmadır”. Bu görüş türlerinden hangisinin uygun olduğuna dair karar, aşağıdaki hususlara bağlıdır. Bu hususlar (BDS 705.2):

- ❖ Olumlu görüş dışında bir görüş verilmesine sebep olan hususun niteliği (finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediği veya yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilmediği durumlarda, finansal tabloların önemli yanlışlık içerebilip içermeyebileceği) ve
- ❖ İlgili hususun finansal tablolar üzerindeki etkilerinin veya muhtemel etkilerinin yaygınlığına ilişkin denetçinin muhakemesidir.

Bu hususların varlığında denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtını elde etmiş, yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak önemli olduğu ancak finansal tablolarda yaygın olmadığı sonucuna varırsa veya bu görüşe dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememekle birlikte varsa tespit edilememiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkisinin önemli olabileceği ancak yaygın olmayabileceği sonucuna varır ise “**Sınırlı Olumlu Görüş (Şartlı Görüş)**” verir (BDS 705. 7).

Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olan denetçi, yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak finansal tablolar için önemli ve (etkisinin) yaygın olduğu sonucuna varırsa “**Olumsuz Görüş**” verir (BDS 705.8).

Denetçinin, denetim raporunda oluşturacağı bir diğer görüş türü ise “**Görüş Vermekten Kaçınma**” dır. Denetçinin görüş vermekten kaçınması için aşağıda belirtilen durumların olması gerekmektedir. Bunlar (BDS 705.9-10);

- ❖ Denetçi, görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemezse ve tespit edilememiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli ve yaygın olabileceği sonucuna varırsa ve
- ❖ Denetçi, birden fazla belirsizlik içeren istisnai durumlarda, belirsizliklerin her birine ilişkin yeterli ve uygun kanıtı elde edilmiş olmasına bağlı kalmaksızın, belirsizliklerin muhtemel etkileşimi ve finansal tablolar üzerindeki muhtemel kümülatif etkileri sebebiyle, finansal tablolara ilişkin görüş oluşturmanın mümkün olmadığı sonucuna varırsa, görüş vermekten kaçınır.

Bu görüşlerden herhangi biriyle oluşturulan rapor denetim çalışmalarının son aşamasıdır. Denetçinin, sözleşme ile üstlendiği yükümlülüğün sona ermesi için hazırladığı denetim raporunu denetlediği işletmeye teslim etmesi gerekir. Yapılmış olan düzenlemeler uyarınca denetim raporu denetlenen işletmenin yönetim kuruluna ya da yönetim kuruluna iletilmek üzere denetim komitesine teslim edilir. Kural olarak raporun

teslim yeri denetlenen işletmenin yerleşim yeri olmakla birlikte taraflar raporun teslim yerini başka bir yer olarak da belirleyebilirler (Haftacı, 2016: 56).

Yukarıda sürecini anlattığımız denetim çalışmalarında denetçi riski hiçbir zaman sıfıra indiremez ve hataların tamamını tespit edemez. Bu nedenle denetçi, denetimin planlanması aşamasında hataların önemlilik düzeyini belirler ve bir risk değerlendirmesi yapar. Denetimde önemli iki kavram olan önemlilik ve risk değerlendirme aşağıdaki başlıkta incelenmiştir.

3.7. Bağımsız Denetimde Önemlilik ve Risk Değerlendirme

Önemlilik ve Risk bağımsız denetim sürecinde önemli iki kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Denetçi, denetim süreci sonunda hazırlanmış olduğu standart denetim raporunun görüş bölümünde, bu iki kavrama işaret etmektedir. İşaret edilen “Önemlilik” ve “Risk” kavramları aşağıda iki alt başlık halinde detaylı olarak incelenmiştir.

3.7.1. Bağımsız Denetimde Önemlilik

1990’lı yıllarda yaşanan şirket skandallarının nedenlerinden biri, bu şirketlere denetim hizmeti veren şirketlerin önemliliği manipüle ederek, önemli yanlışlıkları ve finansal tablo hilelerini görmezlikten gelmeleridir. Bütün bu olumsuzluklar finansal tabloların denetimiyle ilgili düzenleyici otoritelerin önemlilik ile ilgili yaklaşımlarını değiştirmiş ve standartlarda bazı düzenlemeler yapma ihtiyacını ortaya çıkarmıştır (Cömert, 2012: 31).

Denetim sürecinin birinci aşaması olan risk değerlendirme evresinde, denetim planlanırken denetim stratejisi içinde önemlilik düzeyi belirlenir ve bu belirleme BDS 320 çerçevesinde yapılır. Bu çerçevede, denetim ekibi tarafından işletmenin tanınması ve önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ile önemlilik düzeyinin belirlenmesi faaliyeti yürütülmektedir. Buradaki yaklaşım, denetim riskinin sıfıra indirilmesi ve tüm hataların ortaya çıkarılması yerine denetim riskinin en aza indirilmesi ve önemli yanlışların ortaya çıkartılabilmemesidir. Denetim çalışmaları genelde finansal tablolarda önemli yanlışlıkların var olup olmadığını anlamaya yöneliktir (İnalton ve Taş, 2015:76; Bozkurt, 2006: 97).

Denetimde önemlilik kavramını finansal raporlama çerçeveleri, genellikle finansal tabloların hazırlanması ve sunumu kapsamında ele alır. Finansal raporlama çerçeveleri genel olarak önemlilik ile ilgili, aşağıdaki açıklamaları yaparlar (BDS 320. 2):

- ❖ Genel olarak eksiklik ve yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, söz konusu eksiklik ve yanlışlıklar önemli olarak değerlendirilir.
- ❖ Önemliliğe ilişkin yargılara, içinde bulunulan şartlar çerçevesinde varılır ve bu yargılar, yanlışlığın büyüklüğünden ve niteliğinden ya da bu ikisinin bileşiminden etkilenir.
- ❖ Finansal tablo kullanıcıları için önemli olan hususlar hakkındaki yargılar, kullanıcıların bir grup olarak ortak finansal bilgi ihtiyaçlarının dikkate alınmasına dayanır. Yanlışlıkların, ihtiyaçları birbirinden oldukça farklı olabilecek belirli bireysel kullanıcılar üzerinde etkisi dikkate alınmaz.

Önemlilik yargısı, mevcut koşullar ışığında yapılmalı ve hem nicel hem de nitel değerlendirmeler dikkate alınmalıdır (Erdoğan, 2006: 113). Bu nedenle finansal tablolarda yer alan hataların hangi düzeyde önemli, hangi düzeyde önemsiz olduğuna

karar vermek denetim sürecinde alınabilecek en önemli kararlardan bir tanesidir. Önemlilik düzeyinin doğru belirlenmesi, güvenilir bir denetim gerçekleşebilmesi bakımından kritik önemdedir. Önemlilik düzeyi her ne kadar sayısal olarak belirlenen bir büyüklük olsa da denetçi önemlilik düzeyini kalemin yapısına ve özelliklerine göre niteliklerini de dikkate alarak belirler (Yılancı vd., 2016: 87).

3.7.1.1. Önemlilik Düzeyinin Tespiti

Denetçinin önemliliği belirlemesi mesleki muhakemesini kullanmasını gerektiren bir konudur. Bu muhakeme denetçinin finansal tablo kullanıcılarının finansal bilgiye olan ihtiyaçlarını algılayışlarından etkilenir. Bu çerçevede denetçi, aşağıdaki varsayımlarda bulunur (BDS 320.4):

- ❖ Finansal tablo kullanıcılarının, iş hayatı, ekonomik faaliyetler ve muhasebeyle ilgili makul ölçüde bilgiye sahip oldukları ve finansal tablolardaki bilgileri makul özen göstererek değerlendirme istekleri vardır.
- ❖ Finansal tablo kullanıcıları, finansal tabloların önemlilik düzeylerine göre hazırlandığını, sunulduğunu ve denetlendiğini anlarlar.
- ❖ Finansal tablo kullanıcıları, tahminlerin ve muhakemenin kullanılmasına ve gelecekteki olayların dikkate alınmasına dayanan tutarların ölçümünün yapısında bulunan belirsizliği kabul ederler.
- ❖ Finansal tablo kullanıcıları, finansal tablolarda yer alan bilgileri esas alarak makul ekonomik kararlar alırlar.

Bu varsayımlarda bulunan denetçi denetim görevi sırasında; başlangıç önemlilik tutarı, performans önemlilik tutarı ve hesap kalemleri seviyesinde önemlilik tutarlarını belirler (Selimoğlu vd., 2015: 224).

3.7.1.2. Başlangıç Önemlilik Düzeyi

Bir bütün olarak finansal tablolar için önemliliğin belirlenmesinde genellikle başlangıç noktası olarak seçilen bir kıyaslama noktasına, yüzdesel bir oran uygulanır. Uygun kıyaslama noktasının belirlenmesini etkileyebilecek faktörlere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir (BDS 320.A3):

- ❖ Finansal tabloların unsurları (örneğin varlıklar, borçlar, öz kaynak, hasılat, harcamalar).
- ❖ Belirli bir işletmenin finansal tablo kullanıcılarının dikkatinin odaklanma eğilimi gösterdiği kalemlerin bulunup bulunmadığı (örneğin, finansal performansı değerlendirmek için kullanıcılar kâra, gelire veya net varlıklara odaklanma eğilimi gösterebilirler).
- ❖ İşletmenin niteliği, işletmenin yaşam döngüsünün neresinde bulunduğu ve işletmenin faaliyet gösterdiği sektör ve ekonomik çevre.
- ❖ İşletmenin ortaklık yapısı ve nasıl finanse edildiği (örneğin, işletmenin öz kaynaklarıyla değil de sadece borçlanma yoluyla finanse edilmesi durumunda kullanıcılar, işletmenin kazançları yerine varlıklara ve bu varlıklar üzerinde üçüncü kişiler tarafından iddia edilen haklara daha fazla önem verebilirler).
- ❖ Kıyaslama noktasının nispi oynaklığı.

Denetçi, işletmenin içinde bulunduğu koşulları da dikkate alarak başlangıç önemlilik düzeyini belirler.

3.7.1.3. Performans Önemlilik Düzeyi

Denetçi, “önemli yanlışlık” risklerini değerlendirmek ve müteakip denetim prosedürlerinin niteliğine, zamanlamasına ve kapsamına karar vermek amacıyla performans önemliliğini belirler (BDS 320.11). Performans önemliliği (bir veya birden fazla tutar olarak tanımlanan) düzeltilmemiş yanlışlıklar ile tespit edilmemiş yanlışlıkların toplamının bir bütün olarak finansal tablolar için belirlenen önemliliği aşması ihtimalini uygun bir seviyeye indirmek amacıyla belirlenir (BDS 320.A13).

Performans önemlilik seviyesinin belirlenmesi, denetçinin tecrübesini, sezgisini, risk algısını ve ön çalışmalarda elde ettiği bazı bulguları dikkate alarak, başlangıçta finansal tabloların bütününde veya hesap kalemleri seviyesinde belirlemiş olduğu önemlilik seviyesinin içerdiği, ortaya çıkartamama riskini azaltmak için daha önce yaptığı hoşgörü seviyesini aşağıya çekme olarak tanımlanabilir (Selimoğlu vd., 2015: 233).

3.7.1.4. Hesap Kalemleri Seviyesinde Önemlilik Düzeyi

Denetçi finansal tablolarda yer alan hesap bakiyeleri farklılıklar ve yasal gerekler gibi faktörlere bağlı olarak farklı hesaplar, işlem sınıfları veya açıklamalar için farklı önemlilik düzeyleri belirlemelidir. Denetçi; yargısal yaklaşım, rasyo (oran) yaklaşımı, düzeltme kayıtlarını değerlendirme ve formül yaklaşımlarından yararlanarak hesap kalemleri seviyesinde önemlilik düzeyini belirler (Cömert, 2012: 41-43):

3.7.2. Bağımsız Denetimde Risk

Denetim sürecinin planlama evresinde yapılacak önemli işlerden biri önemlilik düzeyinin belirlenmesi iken, bir diğeri ise, denetim riskinin değerlendirilmesidir. Denetimde önemlilik kavramı, bir büyüklük ölçüsünün belirlenmesi iken, risk belirsizliğin ölçülmesidir. Önemlilik ve risk kavramları arasında yakın bir ilişki mevcuttur. Çünkü bir denetim faaliyeti ancak ikisi birlikte olur ise bir anlam kazanır. Önemlilik ve risk düzeyi planlanan kanıt miktarını belirler (Selimoğlu vd., 2015: 247).

Denetçi, denetim çalışmaları sırasında bir işletmenin belge, defter ve kayıtlarının tamamını inceleyemez. Bu sebeple, denetim sonunda oluşturduğu denetim raporunda %100 güvence vermesi mümkün değildir. Bu durum denetçiyi eksik veya hatalı hazırlanmış finansal tablolara olumlu görüş bildirme riskiyle karşı karşıya getirmektedir. Denetim literatüründe bu durum denetim riski kavramı ile açıklanmaktadır. Denetim riski; finansal tabloların önemli yanlışlıklar içerdiği halde, bağımsız deneticinin istemeden finansal tablolar hakkında olumlu görüş verme ihtimalidir (Bozkurt, 2006: 105; Güredin, 2010: 225).

Önemli yanlışlara rağmen olumlu görüş verme ihtimalinin denetçi tarafından tamamen ortadan kaldırılması mümkün olmadığı için, denetçinin karşı karşıya kaldığı bu riski en az orana indirmesi makul bir güvence oluşturulması açısından önem taşımaktadır. Denetim riski kavramının daha iyi anlaşılması için içerdiği unsurları anlamak gereklidir.

3.7.2.1. Denetim Riskinin Unsurları

Denetim riski; finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermesine rağmen, denetçinin duruma uygun almayan bir denetim görüşü vermesi riski (BDS 200.13(c)) olarak tanımlanmaktadır. Bu şekilde tanımlanan denetim riski aşağıda belirtilen unsurları içermektedir (Yılcı vd., 2016; Haftacı, 2016; Usul, 2015; Selimoğlu vd., 2015):

- ❖ Doğal (Yapısal) Risk
- ❖ Kontrol Riski
- ❖ Bulgu Riski / Tespit Edememe Riski

Bu unsurlar aşağıda üç alt başlık halinde kısaca açıklanmıştır.

3.7.2.1.1. Doğal (Yapısal) Risk (YR)

Yapısal risk; ilgili kontrol mekanizması dikkate alınmadan önce, bir işlem sınıfına, hesap bakiyesine veya açıklamalara ilişkin bir yönetim beyanının, tek başına veya diğer yanlışlıklarla birlikte önemli olabilecek bir yanlışlık içermeye açık olması durumudur (BDS 200.13h). Standardın yaptığı bu tanımın dışında yapısal risk aşağıdaki şekillerde ifade edilmektedir (Kaval, 2005: 90; Yılcı vd., 2016:90):

- ❖ Yapısal risk, iyi bir muhasebe ve iç kontrol sistemi olmadan doğabilecek hataların toplamıdır.
- ❖ Yapısal risk, iyi bir muhasebe sisteminin olmadığı durumlarda mali tablolarda olması muhtemel hataların toplamıdır.
- ❖ Yapısal risk, işletmenin dış çevresinin ve işletmenin kontrol yapısının neden olabileceği risklerdir.
- ❖ Yapısal risk denetçi tarafından kontrol edilemeyen risktir.

Bu şekilde kavramlaştırılan yapısal riskler genellikle muhasebeleştirme ve değerlendirme yöntemlerinden farklı muhasebe politikalarının uygulanması, hesaplama açısından zorluklar, hesap kalemlerinin büyüklüğü ve diğer hesaplarla ilişkisi, varlıkların kolayca çalınabilme riski (örneğin, nakit para), dış koşullar ve işletmenin etik duruşu gibi sebeplerden dolayı ortaya çıkar (Usul, 2015: 90). Denetçi bu sebepler ile ortaya çıkma ihtimali olan yapısal riskleri değerlendirmelidir. Denetçinin yapısal risk değerlendirmesi; hangi finansal tablo kalemlerinde yanlışlıklarla karşılaşma olasılığının en fazla veya en az olduğunun tahmin edilmesidir. Denetçinin yapısal risk değerlendirmesini yaparken işletmenin yapısı, yönetimin dürüstlüğü, finansal raporlarda yolsuzluklardan kaynaklanan hatalar ile ilgili faktörler, önceki denetimin sonuçları, olağan dışı işlemler, denetimin ilk olması ve yenilenen denetim olup olmadığı, ilişkili taraflar, varlıkların kötüye kullanılması şüphesi, örneklemin yapılmaması, işletmede süregelen sorunlar, personeldeki sürekli değişim, teknolojik gelişmeler, hile riski değerlendirmesi ve tek tek yapılan hataların toplam etkisi gibi faktörleri göz önünde bulundurması gerekir (Selimoğlu vd., 2015: 254-255; Bozkurt, 2006: 106-107):

3.7.2.1.2. Kontrol Riski (KR)

Kontrol riski, bir işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamalara ilişkin bir yönetim beyanında ortaya çıkabilecek ve tek başına veya diğer yanlışlıklarla birlikte önemli olabilecek bir yanlışlığın, işletmenin iç kontrolü tarafından zamanında önlenememesi veya tespit edilerek düzeltilememesi riskidir (BDS 200. 13H).

Bağımsız denetim standardının yapmış olduğu bu tanımdan da anlaşıldığı gibi, kontrol riski işletmenin kurmuş olduğu iç kontrol sisteminin etkinliği ile alakalı bir durumdur. İşletmenin, iç kontrol sisteminin etkin olması riski azaltır, tam tersi bir durum ise riski artırır. İç kontrol sisteminin etkin olması bu riski tamamen ortadan kaldırmaz.

3.7.2.1.3. Bulgu Riski (BR) / Tespit Edememe Riski (TER)

Bulgu riski, denetçinin yordamlarının mali tablolardaki önemli yanlışlıkları ortaya çıkartamama riskidir (Erdoğan vd., 2013: 32). Bağımsız denetim standardına

göre bulgu riski ise; denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek için denetçinin uyguladığı prosedürler neticesinde, tek başına veya diğer yanlışlıklarla birlikte önemli olabilecek mevcut bir yanlışlığın tespit edilmemesidir.

Ortaya çıkaramama riski olarak da adlandırılan bu riskleri yapısal ve kontrol risklerinden ayıran en önemli özellik; kontrol riski ve yapısal riskin finansal tablolarda yer almasına rağmen, bulgu riskinin denetçinin uygulamasıyla ve denetim prosedürleriyle alakalı olmasıdır (Usul, 2015:92). Denetçinin yanlış bir denetim yöntemini kullanması, denetim işlemlerini yanlış uygulaması, hesapların veya işlemlerin aralıksız biçimde tamamının denetimlerinin yapılmamış olması, denetim sonuçlarının yanlış yorumlanması gibi durumlar bulgu riskinin nedenleri arasında sayılabilir (Güredin, 2010: 229). Bulgu riski, nedenleri ortadan kaldırılıp, gerekli tedbirlerin alınmasına karşın hiçbir zaman tamamen engellenemez. Ancak, risk düşürülebilir.

3.7.2.2. Denetim Riski Modeli ve Denetim Risk Unsurları Arasındaki İlişki

Denetçi, denetim planlaması aşamasında her işletme iddiası için uygulayacağı denetim prosedürlerinin, niteliğini, kapsamını ve uygulama zamanını belirleyebilmek için denetim riski modelini oluşturmaktadır. Her iddia için uygulanacak denetim prosedürleri farklı olacağından, katlanılacak risk dereceleri de farklı olacaktır (Bozkurt, 2006: 111).

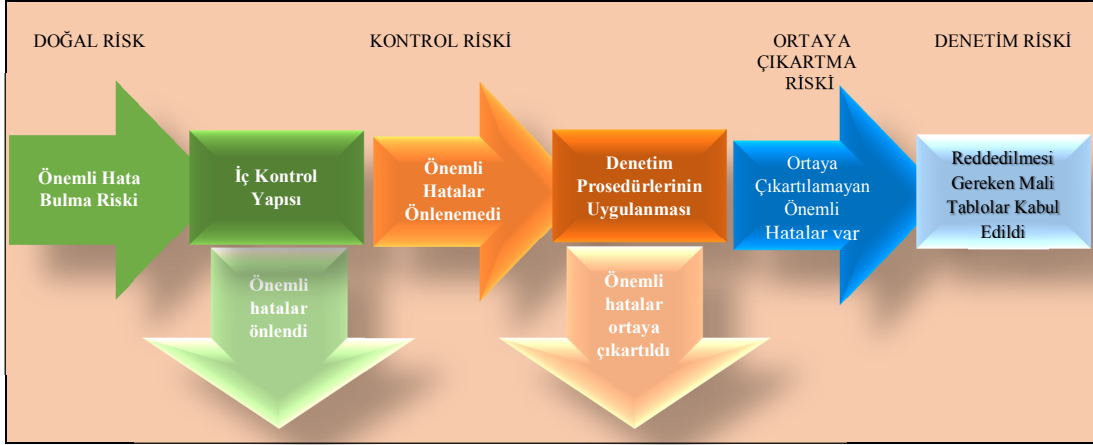
Denetim riski üç farklı riskin bir fonksiyonu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu fonksiyona Denetim Riski Modeli (DRM) adı verilmektedir. Denetim Riski Modelini oluşturan riskler, Yapısal Risk (YR), Kontrol Riski (KR) ve Tespit Edememe Riski (TER)'dir. Kısaca Denetim Riski aşağıdaki şekilde formüle edilir (Yılancı vd., 2016: 89):

$$DR = YR \times KR \times TER$$

Formülden hareketle denetim riski ile denetim unsurları arasındaki ilişki aşağıdaki şekilde açıklanabilir (Selimoğlu vd., 2015: 261);

İşletmelerde çeşitli seviyelerde yapısal (doğal) birtakım riskler vardır. Bunları makul bir seviyeye indirmek için işletmede iç kontrol sistemi oluşturulur. Kontrol riski (KR) ne kadar düşük ise denetçi için geriye kalan risk o kadar düşük olacaktır. Bulgu riski (tespit edememe) (BR), denetçinin uygulayacağı destekleyici denetim prosedürlerinin (testlerinin) etkinliğinin bir fonksiyonudur. Çünkü bulgu riski, diğer iki tür riskten etkilenir ve aralarında ters orantılı bir ilişki vardır. Şayet denetçi kontrol riski ve yapısal riski yüksek değerlerse bulgu riskini oldukça düşük belirlemek zorundadır.

Bu şekilde formüle edilen denetim riski unsurları arasındaki ilişki ve birbirini etkileme biçimleri aşağıdaki şekilde 3.2'te olduğu gibi ortaya konulabilir (Bozkurt, 2006: 110).



Şekil 3 2. Denetim Riski Unsurları Arasındaki İlişki (Bozkurt, 2006: 110)

Şekil 3.2’te gösterilen denetim riski unsurları arasındaki ilişki şu şekilde açıklanabilir: işletmelerde iyi bir iç kontrol sisteminin olmadığı durumlarda, yapılan işlemlerde her zaman doğal olarak yanlışlık içerme durumu vardır. Bu durum “doğal riski” ortaya çıkarır.

İşletmeler doğal olarak ortaya çıkabilecek hata ve yanlışlıkları önlemek veya ortaya çıkartmak için, iç kontrol sistemi kurarlar. Ancak şekilde de görüldüğü gibi, oluşturulan iç kontrol yapısı hata ve yanlışlıkları %100 önleyemez veya ortaya çıkartamaz. Bu nedenle, az da olsa önemli hatalar bulunma olasılığı devam eder. Bu durum denetçi için “kontrol riskini” ortaya çıkartır.

Denetçi, iç kontrol sisteminin varlığına rağmen finansal tablolara yansıyan önemli hataları bulmak için, bir takım denetim prosedürlerini uygular. Denetçi, uyguladığı prosedürlere rağmen bazı önemli hataları bulamayabilir. Bu durumdan dolayı, “ortaya çıkartma riski” oluşur.

Şekilde görüldüğü gibi, denetçi tarafından ortaya çıkartılmayan önemli hatalar işletmenin finansal tablolarına yansır ve reddedilmesi gereken finansal tablolar kabul edilmiş olur. Bu durum ise “denetim riskini” ortaya çıkartır.

4. BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE

Günümüzde birçok yatırımcı, borsada işlem gören bir şirkete ilişkin karar alırken sadece o şirketin finansal tablolarını değil aynı zamanda bağımsız denetçinin verdiği nitelikli denetim görüşünü de dikkate alırlar. Bu seçim yatırımcılar açısından daha zaman kazandırıcı ve ikna edicidir (Wu vd., 2016: 1). Bu bağlamda, yatırımcıların ve bu sonuçlarla ilgilenen diğer tarafların kararlarında önemli bir etkiye sahip olan denetim görüşünün kaliteli bir şekilde ortaya konulması ilgili taraflar açısından önem arz etmektedir. Bu bölüm, bağımsız denetimde kalite kavramı, bağımsız denetimde kalitenin önemi, bağımsız denetimde kalitenin kontrolü (kalite kontrol standartları), bağımsız denetimde kaliteyi etkileyen faktörler, Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yapılan denetimin kaliteye etkisi ve denetimde kalite algısında denetçi ve denetim firması boyutu başlıklarından oluşmaktadır.

4.1. Bağımsız Denetimde Kalite Kavramı

Kalite kavramı, insanlık tarihi boyunca varlığını çok boyutlu olarak sürdürmüştür. Çünkü, insan ihtiyaçlarını karşılayan mal ve hizmetler, ihtiyaçlardaki değişimlere göre farklılık göstermektedir. Bu farklılık kalite kavramı anlayışında da değişikliğe sebep olmuştur. Kalite kavramı, Türk Dil Kurumunun Türkçe sözlüğünde, “bir şeyin iyi veya kötü olma özelliği, nitelik” olarak tanımlanmaktadır. Bazı yazarlar ise kaliteyi amaca ve kullanıma uygunluk veya bir malın ya da hizmetin müşterilerin isteklerine karşılık verebilme derecesi olarak tanımlamaktadırlar (Tekin, 2004: 5). Tanımlara bakıldığında kalite kavramı insanların ihtiyaçlarını karşılayabilme derecesine göre farklılık gösterebilmektedir. Bu noktada bağımsız denetimde kaliteyi, bilgi kullanıcılarının karar verme süreçlerinde gerçeği yansıtan bilgi ihtiyacını karşılayabilme derecesi olarak tanımlanabiliriz. Ayrıca, denetim mesleğinde kalite kavramının tanımı birçok araştırmacı tarafından yapılmıştır. Denetimde kalite kavramının tanımlanmasında iki düşünce ekolü bulunmaktadır. Bu ekollerden birincisi ve en çok kullanılan DeAngelo denetim kalitesi tanımı, ikincisi ise, denetimin standartlara uygunluk düzeyleri yaklaşımıdır (Tritschler, 2013: 10).

DeAngelo'ya göre denetim hizmetlerinin kalitesi, bir denetçinin müşterinin (denetlenen firma) muhasebe sisteminde bir ihlali tespit etme ve bu ihlali raporuna yazma olasılığının bir araya gelmesidir (DeAngelo, 1981: 186). Bu tanımda iki belirgin unsur bulunmaktadır. Bunlar (Knechel, 2016:216):

- ❖ Denetçinin, müşterinin mali beyanlarındaki ihlalleri tespit edecek kadar uzman, yetkin veya bilgili olması ve
- ❖ Müşterinin tespit edilen ihlallerini düzeltecek ya da ortaya çıkaracak kadar tarafsız olmasıdır. Belirtilen bu iki özellik denetim kalitesinin değerlendirilmesinde kullanılan önemli iki temel unsurdur.

Denetim kalitesinin tanımlanmasında diğer ekol ise, standartlara uygunluk düzeylerini dikkate alır. Bu yaklaşım, daha kuralcı bir düşünce biçimidir. Denetçi, ilgili tüm standartlara tamamen uyumlu ise mükemmel bir kalite ile çalışır. Bu perspektifte bakıldığında, denetim standartlarına uyum düzeyi, denetim kalitesinin seviyesini yansıtır (Tritschler, 2013: 10). Bu yaklaşımlarda denetim kalitesiyle asıl anlatılmak istenen, denetim çalışması sonunda oluşan yargının (denetçi görüşünün) doğruluğu ve güvenilirliğidir (Oktay, 2013: 46). Güvenilir bir sonuca ulaşılması için ise, denetim faaliyetlerinin belirli standartlara uygun olarak yapılması ile olur (Selimoğlu ve Yeşilçelebi, 2014: 30).

Denetim, finansal tabloların bilgi değerine katkıda bulunur. Bu katkı, denetçi görüşlerinin olabildiğince fazla bilgiyi yansıtması açısından son derece önemlidir. Bu bağlamda denetçi, denetim faaliyetini yerine getirirken gerekli mesleki beceriye sahip olmalı, çalışmalarında gerekli özen ve dikkati göstermeli (Aronmwan vd., 2013: 67) ve taraflarda makul bir güvence oluşturmalıdır. Bağımsız denetim tanımında da ifade edilen “makul güvence” nin sağlanması ancak kaliteli bir denetim çalışması ile mümkündür.

Bağımsız denetimde kalite ölçütü, denetlenen işletmelerin finansal tablolarının Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile yasal hükümlere uygunluğunun makul bir seviyede güvenilirliğinin sağlanması işlevidir (Yereli, 2016: 52). Sağlanan bu makul seviyedeki güven, bilgi kullanıcılarının alacakları kararlarda etkili olmaktadır.

4.2. Bağımsız Denetimde Kalitenin Önemi

Finansal tabloların hata ve önemli yanlışlık içerme olasılığının bulunması, finansal tablo kullanıcılarının işletme yönetiminden gelen bilgilere güvenmelerini ve bu bilgilere dayanarak karar almalarını zorlaştırmaktadır (Yanık ve Karataş, 2017: 2). Bu nedenle, gerçeği yansıtan ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir finansal bilgi, işletmelerin faaliyetleriyle ilgilenen kişi ve kuruluşlar açısından büyük önem taşımaktadır. İşletmelerin gerçekleştirdikleri işlem ve faaliyetlerin sonucu hakkında kamuya açıkladıkları finansal tablolardaki bilgilerin doğruluğu ve ilgili mevzuata uygunluğu hususunda makul bir güvence verilmesi ihtiyacı bağımsız denetimi zaruri hale getirmiştir (KGK, 2017: 1).

Bu zaruretle birlikte denetim mesleğinin öneminin her geçen gün daha fazla artmasıyla birlikte, verilen denetim hizmetlerinin kalitesi ön plana çıkmaya başlamıştır. Bağımsız denetim mesleği sahip olduğu kısıtlar nedeniyle, finansal tablolara dair mutlak bir güvencenin değil, makul bir güvencenin arandığı bir alandır. Dolayısıyla yapılan denetimin sağladığı güvence düzeyi verilen denetim hizmetlerinin kalitesinin bir fonksiyonudur (Erdoğan ve Kutay, 2016: 106).

Bağımsız denetimin finansal rapor kalitesini artırması ve finansal tablolar üzerinden güven veren yararları göz önünde bulundurulduğunda, denetim hizmetindeki kalitenin gerekliliği ve önemi, günümüz piyasalarının sağlıklı bir şekilde işlemesi için yadsınamaz bir gerçektir. Finansal bilgilerin doğruluğu, tamlığı ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliği bağımsız denetim hizmeti aracılığıyla tasdik edilmesi, (Beisland vd., 2015: 220; Aghaei, 2011: 312; Oktay, 2013: 46; Yereli, 2016: 50-51) özellikle işletme dışındaki bilgi kullanıcıları için ayrı bir öneme sahiptir.

Bununla birlikte bağımsız denetim hizmetinin önemi, denetçinin müşteri firma tarafından bir sözleşmeye bağlı olarak kiralanması ve ücretinin denetlenen firma (müşteri firma) tarafından ödenmesine rağmen hizmet sonuçlarından üçüncü tarafların (yatırımcılar, kredi kuruluşları gibi) faydalanması yönüyle diğer mesleki hizmetlerden farklı (Acar vd., 2011: 276) olmasından kaynaklanmaktadır.

Bu bağlamda bağımsız denetimde kalite, denetim raporuyla ilgilenen tarafların denetim raporuna güvenlerini artıran ve bağımsız denetime duyulan ihtiyacı ortaya koyan bir kavram (Şeker ve Dinç, 2016: 423) olarak karşımıza çıkmaktadır. Güvenilir olmayan bilgilere dayanılarak alınacak ekonomik kararlar, kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasına engel olmakta, bunun sonucunda finansal bilgi kullanıcıları başta olmak üzere toplumun her kesimini zarara uğratabilmektedir (Sayar ve Karataş, 2017: 15). Bu açıdan bakıldığında kaliteli bağımsız denetim, iyi işleyen sermaye piyasalarının bir bileşeni (Augustine vd., 2014: 23) olarak ekonomide bir katalizör görevi görmektedir. Ekonominin sağlıklı işlemesi ve kaynakların etkin kullanımı

sağlanarak ülke refahının artırılmasında bağımsız denetime önemli görev ve sorumluluklar düşmektedir (Bozdoğan, 2014: 31). Kaynakların etkin kullanımı ve ekonominin sağlıklı işleminde önemli bir yere sahip olan bağımsız denetimde kalitenin sağlanması için ABD’de AICPA (Amercan Institute Of Certified Public Accountants) ve SEC (Securities and Exchange Commission) gibi kuruluşlar uyulması gereken zorunlu standartlar oluşturmuşlardır.

Ülkemiz açısından bakıldığında bağımsız denetimde kalite ve güvenilirliğin sağlanması ve kalite kontrol sisteminin oluşturulmasının asgari şartları Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından belirlenmektedir (Yereli, 2016: 52). KGK tarafından 2016 yılında yapılan incelemeler sonucunda Haziran 2017 yılında yayınlanan raporda; incelenen dosyaların %68’inde, başta bağımsızlık, müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi ve denetim kalitesine yönelik gözden geçirme olmak üzere kalite kontrol sistemine ilişkin eksikler tespit edilmiştir.

Kaliteli bir bağımsız denetim için denetim kuruluşlarının etkin şekilde işleyen bir kalite kontrol sistemine sahip olması büyük önem taşımaktadır. Etkin olarak işleyen kalite kontrol sistemi, yürütülen bağımsız denetim çalışmalarının kalitesini artıracak gibi denetim kuruluşlarına duyulan güveni de artırarak söz konusu kuruluşlara piyasada rekabet avantajı sağlayacaktır (KGK, 2017; 10-11).

Denetimde kalitenin sağlanması için gerekli olan ve denetim kuruluşları tarafından oluşturulacak kalite kontrol sistemine ait esasları içeren Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1) ve Bağımsız Denetim Standardı 220 (BDS 220), KGK tarafından yayınlanmıştır. KKS 1 ve BDS 220, her ikisi de denetimin kaliteli bir şekilde yürütülmesi ile ilgili olmakla birlikte KKS 1, denetim şirketlerinin; finansal tabloların bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimleri ile diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin kalite kontrol sistemi oluşturulması ile ilgili sorumluluklarını düzenler. BDS 220 ise, finansal tabloların denetimine ilişkin kalite kontrol prosedürleri açısından denetçinin özel sorumluluklarını ve denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin sorumluluklarını düzenler (KGK, 24.07.2017, www.kgk.gov.tr). KKS 1 ve BDS 220’nin içerikleri aşağıda tablo 4.1’de gösterilmiştir.

Tablo 4. 1. KKS 1 ile BDS 220 İçeriklerinin Karşılaştırılması
(Selimoğlu vd. 2015: 108).

KKS 1 ile BDS 220 İçeriklerinin Karşılaştırılması	
KKS 1: Kalite Kontrol Standardı 1	BDS 220: Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol
İÇERİK: Denetim firması aşağıda belirtilen konularda makul bir güvenceyi sağlamak için politika ve prosedürler oluşturmalıdır. Bunlar;	İÇERİK: Geçmiş finansal bilgilerin denetimine yönelik kalite kontrol hakkında denetim firması personelinin belirli sorumluluklarına dair yol göstermektedir. Bunlar;
1. Etik Kurallar	1. Denetimde kalite için liderlik sorumluluğu
2. Bağımsızlık	2. Etik Kurallar (Güvenilirlik, Tarafsızlık, Mesleki yeterlilik ve tam sorumluluk, Gizlilik ve sır saklama, Mesleki davranış kuralları)
3. Müşteri ilişkilerinin ve özel sözleşmelerin kabulü ve sürekliliği	3. Bağımsızlık
4. İnsan kaynakları	4. Özel denetim sözleşmeleri ve müşteri ilişkilerinin kabulü ve devamlılığı

KKS 1 ile BDS 220 İçeriklerinin Karşılaştırılması	
5. Sözleşme ekiplerinin tayin edilmesi	5. Sözleşme ekibinin atanması
6. Sözleşme performansı	6. Sözleşmenin gerçekleştirilmesi
7. Danışma	7. Danışma
8. Farklı düşünceler	8. Görüş ayrılığı
9. Kalite kontrolü gözden geçirme sözleşmesi	9. Sözleşmeye dair kalite kontrolün gözden geçirilmesi
10. İzleme	10. Gözetim
11. Şikâyet ve suçlamalar	
12. Dokümantasyon	

Bağımsız Denetim Standardı 220, tarihi finansal bilgilere ilişkin denetim kalitesinin kontrolü standardı bir denetim faaliyetinin başlangıcından bitimine kadar uyulması gereken kalite kontrol kurallarını belirlemektedir. Bu kurallar Kalite Kontrol Standardı 1’de de belirtilmiştir. Bu iki standart benzer konulara açıklama getirmekle birlikte, birinde kapsam denetim şirketi, diğerinde ise bağımsız denetçidir (Selimoğlu vd. 2015: 107).

4.3. Bağımsız Denetimde Kaliteyi Etkileyen Faktörler

Denetim kalitesi, finansal bilgilerin güvenilirliğinin sağlanması konusunda önem arz etmektedir. Denetim kalitesinin sağlanması da birçok önemli faktöre bağlıdır. Bu faktörler; denetim firmasının ve denetim ofisinin büyüklüğü, denetim firmasının kalite kontrol sistemine sahip olması, denetim firmasının işe alım programının olması ve etkinlik derecesi, denetim firmasının terfi politikası ve prosedürlerinin olması, denetim firmasının denetçilerin eğitimine verdiği önem, denetim firmasında denetim teknolojisinin kullanımı, denetim firmasında personelin kalite konusunda bilinçlendirilmesi, denetim firmasının örgütsel yapısının olması, denetim firmasının yeni müşteri kabulü ve mevcut müşteri ile devam etme kararı, denetim firmasında örgüt kültürü, bağımsızlık, denetçinin özen ve titizliği, denetçinin mesleki yeterliliği, denetçinin müşteri ve sektörel bilgisi, denetim tecrübesi, denetçinin ilişkili olduğu gruplarla kurduğu iletişimin etkinlik derecesi, yasal yükümlülük, denetçinin özellikleri, mesleki standartlar, bağımsız denetimin önemi konusunda kamu bilinci, bağımsız denetim firması ve denetçi rotasyonu, denetlenen firma yönetiminin baskısı, denetim ücreti, denetim firmalarının mesleki kuruluşlar ve düzenleyici otoriteler tarafından gözetimi ve denetimi, denetim dışı hizmetlerin koşulları ve denetim dışı ücretler, denetim görev süresi, denetim metodolojisi ve araçlar, denetim süreci, etik kurallar, kurumsal yönetim, iç kontrol sistemi, denetim komitesi, şeffaflık ve denetim raporları şeklindedir. Sıraladığımız bu faktörler alt başlıklar halinde aşağıda açıklanmıştır.

4.3.1. Denetim Firmasının ve Denetim Ofisinin Büyüklüğü

Kaliteli bir denetim faaliyetinin yürütülmesi ile denetim firması büyüklüğü arasındaki ilişkinin ölçülmesinde en yaygın olarak kullanılan dolaylı ölçüt, 4 büyükler ve 4 büyük olmayan ikilemidir (Tritschler, 2013: 40). Denetim firmasının büyüklüğünün denetim kalitesi üzerine etkisi yaygın olarak araştırılmaktadır. Denetim firmasının büyüklüğünün denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkisinin olmadığını ileri süren çalışmalar bulunmaktadır (Al-Thuneibat vd., 2011). Ancak, denetim firmasının büyüklüğünün sahip olduğu avantajlar göz önüne alındığında, denetim firmasının büyüklüğünün denetim kalitesi üzerindeki etkisinin önemi ortaya çıkmaktadır. Bu avantajların denetimde kaliteye etkisi aşağıda belirtilen şekillerde olmaktadır:

- ❖ Daha büyük denetim firmaları, kaynaklarının çokluğundan dolayı daha güçlü testler gerçekleştirebilmektedir. Bu durum küçük firmalara oranla büyük firmaların, daha kesin bilgi ile bağlantılı olma olasılığını yükselterek denetim kalitesini etkili bir şekilde artırmaktadır (Davidson ve Neu, 1993: 480).
- ❖ Büyük denetim firmaları daha çok kazanç elde etmektedir. Bu nedenle, hizmet kalitesini yükseltmek için daha fazla kaynağa tekrar yatırım yapar. Bu durum denetim firması boyutu ile denetim kalitesi arasında pozitif bir ilişki ortaya çıkarır. Bu ilişki denetim kalitesini olumlu yönden etkiler (Chen vd., 2013: 89).
- ❖ Genel olarak, diğer şartlar sabitken, daha fazla sayıda müşteriye sahip olan büyük denetim firmalarının, herhangi bir müşteriyi kaybetmemek için “Hile Yapma” eğilimi azalmaktadır. Bu durum, denetim kalitesini olumlu yönde etkilemektedir. Ayrıca, bir denetim firmasının bütün müşterilerden elde ettiği kazancın aynı olması durumunda, birden fazla aktif müşterisi olan denetçilerin toplam maddi teminatları yüksek olmaktadır. Böylece denetçilerin, yapılacak olan baskılara karşı dirençleri artar ve daha yüksek seviyede kaliteli denetim sunarlar (DeAngelo, 1981: 190).
- ❖ Tecrübeli denetçilerden oluşan daha büyük denetim firmaları, büyük denetimleri yönetmede daha büyük şirket içi kolektif (ortaklaşa) deneyime sahiptir. Bu durum, daha yüksek kalitede bir denetim ortaya koymalarını sağlamaktadır (Francis ve Yu, 2009: 1521).
- ❖ Büyük denetim firmaları ülkenin her bölgesinde veya diğer ülkelerde yerel ofisler kurmuştur (Sundgren ve Svanström, 2013: 3). Ofis tabanlı bir katılım ortağı ya da denetim ekibi, denetim hizmetlerinin sunumu ve bir denetim görüşü yayınlanması da dahil olmak üzere bireysel denetim sözleşmelerini yönetir ve uygular (Choi vd., 2010: 1). Bu durum, yerel ofislerin yerel müşteriler hakkında daha iyi bilgi elde etmelerini sağlar ve dolayısıyla denetim kalitesine olumlu katkıda bulunur.
- ❖ Ayrıca, büyük denetim firmalarının, sahip oldukları itibarı koruma isteği, etkin iç kontrol sistemine sahip olmaları ve yeterli teknolojik alt yapıya ve denetçi sayısına sahip olmaları (Gör, 2016: 36; Senal, 2011: 24) gibi özellikleri nedeniyle denetimde kaliteye olumlu etkileri olur.

4.3.2. Denetim Firmasının Kalite Kontrol Sistemine Sahip Olması

Bağımsız denetim firması bünyesinde uygun olarak yapılandırılmış, etkin bir şekilde işleyen kalite kontrol sisteminin varlığı, sistemle ilgili bilgilerin düzenleyici otoriteler tarafından gözetimi ve denetimi; bağımsız denetim kalitesini, kalitenin korunmasını, geliştirilmesini ve sürdürülebilir olmasını etkileyen önemli faktörlerden biridir (Oktay, 2013: 52). Kalite kontrol sistemi bağımsız denetim yönetmeliğine göre denetim kuruluşu tarafından oluşturulmak zorundadır. Bu bağlamda, bağımsız denetim kalitesinin artırılması için denetim kuruluşları ve denetçilerin faaliyetlerini kaliteli ve güvenilir denetimler gerçekleştirir şekilde yürütmesi büyük önem taşımaktadır. Bu amaçla, KGK tarafından denetim kuruluşları ve denetçilerin, finansal tabloların bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimleri ile diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin kalite kontrol sistemi ile ilgili sorumluluklarını düzenleyen Kalite Kontrol Standardı yayınlamıştır. Kalite kontrol standardı uyarınca denetim kuruluşları, aşağıda belirtilen her bir unsuru ele alan politika ve prosedürler içeren bir kalite kontrol

sistemi kurmak ve bu sistemin devamlılığını sağlamakla yükümlüdür. Bu unsurlar (KGK, 2017: 3):

- ❖ Denetim kuruluşu bünyesinde kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları,
- ❖ İlgili etik hükümler,
- ❖ Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi,
- ❖ İnsan kaynakları,
- ❖ Denetimin yürütülmesi ve
- ❖ İzlemedir.

4.3.3. Denetim Firmasının İşe Alım Programının Olması ve Etkinlik Derecesi

Bir bağımsız denetim firmasının hizmet kalitesi, denetim faaliyetini firma adına yürüten bağımsız denetçiden kaynaklanmaktadır. Bu nedenle denetim firmasının örgüt içerisinde yer alacak personellerin tedarikini, seçimini, eğitimini, işe yerleştirilmesini ve yetkilendirilmesini, mevcut personelin etkin ve verimli bir şekilde değerlendirilmesini (Ünsalan ve Şimşeker, 2008: 37) sağlayan etkin bir işe alım programı olmalıdır. Denetim firmasının etkin bir işe alım programının olması denetimde kaliteyi sağlayacak ve koruyacaktır.

4.3.4. Denetim Firmasının Terfi Politikası ve Prosedürlerinin Olması

Bağımsız denetim firmasının, kaliteli bir denetim sonucunu ortaya koyması için aşağıda belirtilen amaçlar ile ilgili bir terfi politikasını ve prosedürlerini oluşturması gerekir. Bu amaçlar (Ünsalan ve Şimşeker, 2008: 110);

- ❖ Denetçinin tam kapasite ile çalışmasını sağlayarak örgütün amaçlarına ulaşmasını sağlamak,
- ❖ Denetçinin iş tatminini ve huzurunu sağlamak,
- ❖ Denetçi devir hızını ve maliyetini azaltmak ve
- ❖ İş etiği olgusu içinde örgütsel sadakati sağlamak ve ait olma duygusunu geliştirmek şeklindedir.

Sıralanan bu amaçlar doğrultusunda terfi ettirilecek denetçinin yeni pozisyondaki görevini yerine getirebilecek özelliklere sahip olması en az terfi politikasının varlığı kadar önemlidir. Özellikle üst düzey terfilerde denetim firması, firmanın finansal başarısına katkıda bulunan denetçileri değil denetimde kalite artışına neden olabilecek denetçiler tercih edilmelidir. Ayrıca terfi politikası ve prosedürleri oluşturulurken denetimde kaliteyi artırmasına dikkat edilmelidir (Oktay, 2013: 53).

4.3.5. Denetim Firmasının Denetçilerin Eğitimine Verdiği Önem

Temel olarak, denetimin değeri, sunulan mali bilgilerdeki önemli yanıltıcı belgeleri tespit eden ve düzelter / açığa çıkaran denetçiden kaynaklanmaktadır (Sundgren ve Svanström, 2013: 9). Bu sebeple denetçi, yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip olmalıdır (Bozkurt, 2006: 32). Bu durumun sağlanması denetçinin değişen çevre koşullarına göre düzenli ve devamlı eğitim alması ile mümkündür. Bağımsız denetim firması, acemiliğin giderilmesi ve doğru değerlerin içselleştirilmesi için bu eğitimlere önem vermeli ve yeterli zamanı ayırmalıdır (Bozdoğan, 2014: 35). Denetim firmalarının eğitim konusuna yeterince önem vermeleri, kendilerine, kaliteli bağımsız denetim hizmeti olarak geri dönecektir. Ancak sadece bağımsız denetim firmalarının bu konuya önem vermeleri yeterli olmaz. Aynı zamanda denetçiler de sahip oldukları bilgi ve eğitimin, gelecekte kendileri için yeterli olmayacağını düşünerek, bilgi ve eğitim düzeylerini geliştirmek için çaba göstermelidirler (Oktay, 2013: 53-54).

4.3.6. Denetim Firmasında Denetim Teknolojisinin Kullanımı

Günümüzde bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler, işletmelerin diğer sistemlerinde olduğu gibi muhasebe ve finans sistemlerinin de değişimine neden olmuştur. İş hayatındaki bu hızlı değişimle birlikte artan işlem hacimleri işletmelerdeki veri girişleri artışını da beraberinde getirmiştir. Bu durum doğal olarak denetim alanını da etkilemiştir (Şen, 2016: 383). Bu gelişmeler muhasebe ve denetim sistemlerinde teknolojik ürünlerin kullanılmasının yolunu açmıştır.

Denetimde bilgi teknoloji ürünlerinin kullanımı, denetim sürecinde ihtiyaca uygun olan bilgilerin doğruluğu, tamlığı ve zamanlılığı hususlarında büyük bir güvence sağlayarak elde edilen bilginin güvenilirliğini ve etkinliğini artırır (Serçemeli ve Kurnaz, 2016: 44). Bu etkinlik doğal olarak deneticinin ulaşmak istediği bilgiye tam ve zamanında ulaşmasını sağlayarak denetçinin verimliliğini artırır. Bu verimlilik istenilen seviyede denetimde kaliteye ulaşılmasını kolaylaştırır.

4.3.7. Denetim Firmasında Personelin Kalite Konusunda Bilinçlendirilmesi

Bağımsız denetim kuruluşu, bünyesinde bulunan denetçileri asıl amacın yüksek miktarlarda kazanç değil, yüksek kalitede denetim olduğu konusunda bilinçlendirmelidir. Bu bilinç denetçilerin çalışmalarında bağımsızlığını koruyarak kaliteli bir denetim sonucunu ortaya koymalarını sağlayacaktır. Firmada kalite anlayışı yerleştirildiği ve personelin bu konuda bilinçlendirildiği takdirde, denetçiler çalışmalarında gerektiği kadar özen ve titizliği gösterecektir. Dolayısıyla bu durum kaliteli bir denetim sonucunun ortaya çıkmasına katkı sağlayacaktır (Oktay, 2013: 55)

4.3.8. Denetim Firmasının Örgütsel Yapısının Olması

Diğer tüm firmalarda olduğu gibi, bağımsız denetim firmalarında da örgütsel yapının olması, firmadaki tüm personelin görev ve sorumluluklarının tanımlanmış olduğunu gösterir. Firma çalışanlarının her birinin görev ve sorumlulukların tanımlanmış olmasının denetim kalitesi üzerindeki olumlu etkisi yadsınamaz (Oktay, 2013: 55). Örgütsel yapısını tam olarak oluşturamamış olan bir denetim firmasında hizmet kalitesinin istenilen seviyede yerine getirilmesi beklenemez.

4.3.9. Denetim Firmasının Yeni Müşteri Kabulü ve Mevcut Müşteri İle Devam Etme Kararı

Denetim kuruluşunun müşteri işletme ile sözleşme yapabilmesi için müşteri işletmenin kabul edilebilir denetim riskinin, denetim kuruluşunun belirlemiş olduğu risk düzeyinden düşük olması gerekir (Selimoğlu vd., 2015: 174). Denetim kuruluşu kabul veya ret kararını vermeden önce müşteri işletme hakkında yeterli bilgiye sahip olmalıdır. Özellikle işletme ile iş ilişkisinde bulunan kuruluş ve kişilerden işletmenin durumu ve yöneticilerin dürüstlüğü hakkında bilgi toplanmalı (Güredin, 2000: 68) ve denetçi kuruluşları ile veya başka kurumlar ile devam eden önemli davalarının olup olmadığına bakılmalıdır. Çünkü bu durum denetim sürecini olumsuz yönde etkileyerek, denetimde kaliteyi düşürebilir.

4.3.10. Denetim Firmasında Örgüt Kültürü

Toplumda bir grubun veya kuruluşun üyesi olmak o topluluğa uyum sağlamayı gerektirir. Uyum sağlamanın ve grup ya da kuruluş tarafından kabul görmenin temel koşulu ise, ortak amaçları, standartları ve değerleri ile alışkanlıkları, felsefe ve

ideolojileri paylaşmaktır. Bu durum “iş yapma ve yürütme biçimi” olarak tanımlanan örgüt kültürünü ortaya koymaktadır (Şimşek vd., 2003: 32).

Örgüt kültürü, bir kuruluşun amaçlarına ulaşmasında oluşturulabilecek strateji ve politikaların uygulanmasında ve geliştirilmesinde önemli bir yere sahiptir. Her örgütte (işletmede) olduğu gibi denetim firmalarında da örgüt kültürünün varlığı, denetim firmalarının yürütmüş olduğu denetim faaliyetinin kalitesini artıracaktır.

Denetim firmasında oluşturulacak örgüt kültürü, mevcut ve potansiyel müşteriler tarafından olumlu ve güvenilir bir kültür olarak algılanmalıdır. İngiltere finansal raporlama konseyi denetim firmasının kültürünün oluşturulmasında etkin olabilecek aşğıdaki göstergeleri belirlemiştir (Yükçü ve Koçakoğlu, 2017: 57):

Tablo 4. 2. Denetim Firması Kültürü (Yükçü ve Koçakoğlu, 2017: 57)

Göstergeler	
Denetim Firmasının Kültürü	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Yüksek kalitenin başarılmasına değer verildiği, yatırım yapıldığı ve ödüllendirildiği bir çevrenin yaratıldığı, ❖ Kamu yararına “doğru şeyi yapma” nın öneminin vurgulandığı ve buna benzer davranışların hem firma hem de denetçinin itibarı üzerinde etkisinin öne çıkarıldığı, ❖ Ortaklarına ve çalışanlarına zor konular ortaya çıktığında bunun üstesinden gelebilmeleri için yeterli zaman ve kaynağın sağlandığı, ❖ Finansal hususların denetim kalitesini olumsuz etkileyecek karar ve eylemlere yol açmanın önüne geçildiği, ❖ Zor konuların müzakere edilmesinin yararlarının teşvik edildiği ve ortaklara kişisel yargılarını eyleme geçirmede destek olunduğu, ❖ Müşteri kabulü ve devamlılığı için güçlü sistemler sağlandığı, ❖ Ortakları ve personel için, kaliteli bir denetimin vazgeçilmezi olan kişisel özellikleri teşvik eden bir ödül ve değerlendirme sisteminin oluşturulduğu, ❖ Denetim kalitesinin firma içinde ve uluslararası ağlarında izlenebilmesinin sağlandığı ve buna bağlı uygun eylemlerin yerine getirildiği gibi göstergelerin oluşturulması.

Tablo 4.2’de belirtilen göstergelerin bir denetim firmasında uygulanması, denetim kalitesine pozitif yönde katkıda bulunabilecektir.

4.3.11. Bağımsızlık

Bağımsızlık, bir kişinin mesleğinin gereklerini yerine getirirken “davranışlarını, tutumunu, girişimlerini herhangi bir gücün etkisinde kalmadan düzenleyebilen, hür, özgür, müstakil” (TDK, 2009: 177) davranabilen kişi olarak tanımlanmaktadır. Bireyler bu şekilde müstakil davranabilen meslek sahiplerine karşı güven duygusu içerisinde olurlar. Bu bağlamda finansal tablolarda, önemli bir yanlışlık bulunmadığına dair makul bir güvence sağlamak için, şirkete ait finansal tablolarının bağımsız ve objektif bir meslek uzmanı tarafından denetlenmesi gerekir. Bilgi kullanıcıları, bir bağımsız denetçi tarafından denetlenen finansal tabloların karar vermede temel olarak güvenilir olduğunu düşünmektedir (Rahmina ve Agoes, 2014: 325). Bu düşünce, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının bağımsızlık ilkesinden kaynaklanmaktadır.

Denetçiler, denetledikleri kurumdan bağımsız olmak ve inceledikleri konuları nesnel bir şekilde ele almak zorundadırlar (Aslanoğlu ve Baskan, 2016: 61). Ayrıca, çıkar çatışmalarını önlemek için herhangi bir taraftan yana tutum sergilememelidir (Rahmina ve Agoes, 2014: 325). Bağımsızlık, denetçilerin mesleki yargısını objektif ve tarafsız bir şekilde herhangi bir etkiden bağımsız kullanabilmelerinin ön şartıdır. DeAngelo’nun (1981) denetim kalitesi tanımında denetçinin bağımsızlığı, denetim kalitesi tanımının bir bileşeni olmuştur. Sadece denetçinin yanlış beyanları algılayan

teknik yeteneği değil, aynı zamanda tespit edilen ihlali bildirme isteği de yüksek kaliteli denetim sunmak için bir temel oluşturmaktadır (Tritschler, 2013: 27).

Denetçinin maddi bir hata tespit etme olasılığı, denetçinin yetkinlik ve çaba düzeyinin bir işlevidir. Denetçi tarafından tespit edilen bir hatanın rapor edilme olasılığı ise denetçinin bağımsızlığı ile ilgilidir (Bell vd., 2015: 466). Eğer bir denetçi mesleki bilgi ve tecrübesi ile tespit ettiği hata ve hileleri, hiç kimsenin etkisi altında kalmadan bağımsız bir şekilde ilgililere bildiremiyor ise bu tespitin hiçbir önemi yoktur.

Bağımsızlık denetim sürecinin temelini oluşturarak, denetçinin raporundaki verilerle ilgili tarafsızca görüş bildirmesine yardımcı olur. Bağımsızlık, tehditlerin herhangi bir etkisi olmaksızın denetçinin verileri planlanması, denetmesi, sonuçların değerlendirilmesi konularında tarafsız bir şekilde görev yapması gerekliliği anlamına gelir (Al Nawaiseh ve Alnawaiseh, 2015: 142). Denetçinin bağımsız davranmasını olumsuz yönde etkileyecek birtakım tehditler söz konusudur. Bu tehditler SEC (Securities and Exchange Commission). IFAC (International Federation Of Accountants) Etik Kurallarının 100.12 maddesinde tanımlanmıştır. Bunlar (Tritschler, 2013: 30):

- ❖ Kişisel çıkar tehdidi,
- ❖ Kararını gözden geçirme tehdidi,
- ❖ Savunma tehdidi,
- ❖ Yakınlık tehdidi ve
- ❖ Yıldırma tehdidi şeklindedir.

4.3.12. Denetçinin Özen ve Titizliği

Bağımsız denetçinin yeterli mesleki eğitim ve deneyime sahip olması ve aynı zamanda bağımsız davranması yeterli olmamaktadır. Denetçinin denetim çalışmalarında, işine yeterince gerekli önem ve özeni göstermesi gerekmektedir (Bozkurt, 2006: 39). Özen, bir görevin gereklilikleri uyarınca dikkatli, derinlemesine ve zamanında hareket etme sorumluluğunu kapsar (KGK, 10.06.2019, www.kgk.gov.tr). Denetçi denetim faaliyeti sırasında, finansal tabloların dayanağını oluşturan binlerce belge, kayıt ve dokümanla ilgilenmekte ve finansal tablolar ile ilgili bir görüş oluşturmaya çalışmaktadır (Yılancı vd., 2016: 26). Denetçiden beklenen bu faaliyetleri yürütürken uzmanlığını özen ve titizlikle ortaya koymasıdır (Güredin, 2010: 44). Denetim süreci boyunca özen ve titizlikle ortaya konulan uzmanlık, doğal olarak daha doğru sonuçlara ulaşarak kaliteli bir denetim sonucunun ortaya konulmasını sağlayacaktır.

4.3.13. Denetçinin Mesleki Yeterliliği (Muhasebe ve Denetim Bilgisi)

Yeterli mesleki hizmet, denetim faaliyeti yerine getirilirken mesleki bilgi ve becerinin uygulanması sırasında doğru muhakemelerde bulunulmasını gerektirir. Mesleki yeterlilik; mesleki yeterliliğin kazanılması ve mesleki yeterliliğin sürdürülebilmesi (KGK, www.kgk.gov.tr) şeklinde iki aşamaya ayrılabilir.

Bu bağlamda uygun denetim kalitesini sunmanın temel ön şartı, denetim uzmanlarının yasal mali denetim yapmak için gerekli yeteneklere sahip olmalarıdır. Bu bağlamda, IFAC, yetenekleri, "mesleki bilgi, mesleki beceriler ve yetkinliği göstermek için gereken mesleki değerler, etik ve tutumlar" olarak tanımlar. Denetim firmasının personelinin uzmanlık bilgi ve yetkinliği denetim kalitesinin sağlanmasında kritik bir girdir. Ancak, denetçi yeterliliği (yetkinliği), sahip olduğu insan sermayesinin farklı seviyelerine bağlı olarak denetim firmaları arasında değişmektedir (Chen vd., 2013: 89). Denetim kalitesinde önemli bir faktör olan mesleki yetkinliğin, periyodik olarak her

denetim firmasının ve ortaklarının alması zorunlu standartlaştırılmış ve tekdüze hale getirilmiş denetim testleri ile değerlendirilmesi denetim kalitesi açısından faydalıdır (Yükçü ve Koçakoğlu, 2016: 276). Denetim uzmanları için gerekli mesleki bilginin temel unsurları şunlardır (Tritschler, 2013: 54-55):

- ❖ Tarihi finansal bilgilerin denetimi hakkında modern bilgi ve
- ❖ Finansal muhasebe ve raporlama hakkında modern bilgi ve bilgi teknolojisi hakkındaki (temel) bilgisidir.

4.3.14. Denetçinin Müşteri, Sektörel Bilgi ve Denetim Tecrübesi

Bağımsız denetçinin müşteriye ait bilgisinin yanında, sektörel bilgi ve denetim tecrübesi, bağımsız denetim kalitesi üzerinde önemli etkisi olan faktörlerden biridir (Oktay, 2013: 57). Denetçi, mesleki tecrübesi ile denetim kalitesine olumlu katkı sağlayabilmektedir. Denetçi, mesleki tecrübesi sayesinde dış kaynaklardan elde ettiği kanıtlarla yönetimden sağladığı kanıtları birleştirip daha doğru bilgiye ulaşabilmektedir (Gör, 2016: 37). Denetçi finansal tablolarda sunulan bilginin doğruluğunu araştırırken, deneyimli denetçinin, finansal tablo hatasının kaynağı ile ilgili algılamasının, deneyimsiz denetçiye göre, daha doğru olduğunu yapılan çalışmalar ortaya koymuştur (Cahan ve Sun, 2015: 81).

Bu durum mesleki bilgi, beceri, değer, etik ve tutumların yanı sıra, profesyonel bir meslek mensubu olmak için pratik tecrübenin daha gerekli olduğunu ortaya koyar. Pratik tecrübe temel mesleki bilgiyi önemli ölçüde genişletir ve yüksek denetim kalitesi sunmanın anahtarıdır. Pratik deneyim; müşteriye özel tecrübe, sektöre özel tecrübe ve genel denetim tecrübesinden oluşur (Tritschler, 2013: 58).

4.3.15. Denetçinin İlişkili Olduğu Gruplarla Kurduğu İletişimin Etkinlik Derecesi

Bağımsız denetçi denetim çalışmalarını yerine getirirken, özellikle iki grupta etkin bir şekilde iletişim kurmak zorundadır. Bu iki grup işletme bünyesinde bulunan iç denetçiler ve denetim komiteleridir. İç denetçiler ve denetim komiteleri ile kurulan etkili iletişimin denetim kalitesine olumlu etkisi, işletmeye ait detaylı bilgiye sahip olmalarından kaynaklanmaktadır.

Bağımsız denetçinin, denetlenen işletme ile ilgili konularda ayrıntılı ve sürekli bilgi sahibi olan iç denetçiler ve denetim komiteleri ile etkili bir iletişim kurması daha nitelikli bir denetim çalışması ortaya çıkacaktır. (Oktay, 2013: 58-59). Doğal olarak bu durum denetim kalitesine olumlu yönde bir katkı sağlayacaktır.

4.3.16. Yasal Yükümlülük

Yasal sistem, denetçi davranışlarını ve denetim kalitesini etkileyen diğer bir faktördür. Yasal sistem, denetçinin yasal sorumluluğunu, denetimin amacını ve bu amaçlara ulaşmak için denetçinin sahip olduğu sorumlulukları tanımlayarak denetim standartlarını da etkilemektedir (Senal, 2011: 38). Bu yasal sistem içerisinde hem denetlenen işletmelerin hem de denetim sonuçlarından yararlanan tarafların, kalitesiz denetim hizmetinin doğuracağı olumsuz durumlar karşısında sahip oldukları yasal hakların bilincinde olmaları da denetçileri kaliteli hizmet sunmaya zorlayacaktır (Gör, 2016: 41).

Denetçilerin temel sorumluluğu, müşteri ile olan sözleşmeye dayalı ilişkiden kaynaklanmaktadır. Denetçi denetim hizmetini sözleşme koşullarına uygun olarak yerine getirmese, müşteri sözleşmenin ihlalinde dava açabilir. Ayrıca denetçinin, müşteriye karşı sorumluluğunun yanında, alacaklılar ve yatırımcılar gibi sözleşmeye

dayalı olmayan üçüncü şahıslara karşı da bir yükümlülüğü vardır (Tritschler, 2013: 53). Denetim kuruluşlarının ve denetçilerin yükümlülükleri, bağımsız denetim yönetmeliği beşinci bölümde denetim kuruluşlarının ve denetçilerin yükümlülükleri başlığı altında düzenlenmiştir.

4.3.17. Denetçinin Özellikleri

Denetçilerin kişisel özellikleri ve becerileri denetimde kaliteyi etkilemektedir. İngiltere Finansal Raporlama Konseyi, denetim firmasının denetim ortaklarının ve çalışanlarının kişisel özellikleri ve becerileri konusunda aşağıdaki göstergeleri belirlemiştir (Yükçü ve Koçakoğlu, 2017: 58):

Tablo 4. 3. Denetim Ortaklarının ve Çalışanların Kişisel Özellikleri ve Becerileri (Yükçü ve Koçakoğlu, 2017: 58)

Göstergeler	
Denetim Ortaklarının ve Çalışanların Kişisel Özellikleri ve Becerileri	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Ortakların ve çalışanların, müşterinin faaliyet alanlarını iyi anladığı ve temel denetim ve etik standartlara bağlı olması, ❖ Ortak ve çalışanların, işlerinde profesyonel kuşkuculuklarını gösterdiği ve denetim sırasında tespit ettikleri konularla başa çıkarken güçlü bir duruş sergilemesi, ❖ Kapsamlı yerinde denetim yapan personelin yeterli tecrübeye sahip olduğu ve uygun bir şekilde ortaklar veya yöneticiler tarafından nezaret edilmesi, ❖ Ortak ve yöneticilerin genç çalışanlarına “danışmanlık” ve “işte öğrenme” eğitimlerini sağlanması, ❖ Denetleme personeline muhasebe, denetim ve özellikli endüstriyel konularda yeterli eğitimin sağlanması.

Tablo 4.3’te listelenen denetim ortaklarının ve çalışanların kişisel özellikleri ve becerileri konusundaki göstergelerin sağlandığı durumlarda, denetim kalitesinin olumlu yönde etkilenmesi olasıdır.

4.3.18. Mesleki Standartlar

Hangi meslekte olursa olsun sunulan bir hizmette kalitenin sağlanması daha önceden belirlenmiş olan standartların varlığını gerektirir. Bu standartların belirlenmesi sorumluluğu, meslek kuruluşları ve/veya düzenleyici otoritelere aittir (Oktay, 2013:59). Her meslekte olduğu gibi denetimde kalitenin sağlanması da daha önceden belirlenmiş olan ve denetçiye rehberlik eden denetim standartlarına göre denetim çalışmalarını yürütmekle mümkündür.

4.3.19. Bağımsız Denetimin Önemi Konusunda Kamu Bilinci

Bağımsız denetimin önemi konusunda kamu bilincinin üç tarafı bulunmaktadır. Bu taraflar, bağımsız denetim kuruluşu ile bağımsız denetçi, bilgi kullanıcıları ve denetlenen işletmedir. Taraflarda hâkim olan kamu bilincinin yeterli düzeyde olması yürütülen denetim faaliyetlerinin kalite düzeyini olumlu yönde etkileyecektir (Oktay, 2013: 60). Finansal tabloları hazırlayıp kamuoyuna sunan işletmedeki denetimin gerekliliği ve önemi konusundaki kamu bilincinin yüksek olması, denetim kuruluşu ve denetçinin yetki ve yasal sorumluluklarının sonuçları hakkındaki bilinci ve finansal

tablo bilgileri ve denetim sonucuna göre hareket eden bilgi kullanıcılarının bilinci denetim kalitesini yükseltecektir.

4.3.20. Bağımsız Denetim Firması ve Denetçi Rotasyonu

Bağımsız denetim firması ve denetçi rotasyonu bağımsız denetimde kaliteyi etkileyen önemli faktörlerden biridir. Denetim firması ve/veya sorumlu ortak baş deneticinin aynı işletmeyi uzun yıllar denetlemesine süre sınırlaması getirilmesi şeklindeki zorunlu rotasyon uygulamasının, denetçi bağımsızlığını sağlamak suretiyle denetim kalitesini arttıracığı görüşü bağımsız denetim ile ilgili çalışmalarda yaygın bir şekilde yer almakta (Yaşar, 2016: 201) ve ayrıca zorunlu denetim firması rotasyonunun özellikle rotasyonunun düzeyi, rotasyon uygulamasının avantaj, dezavantaj, fayda ve maliyet bakımından hala tartışmalara açık olduğu görülmektedir (Yalçın, 2018: 3)..

Özellikle bu tartışmalardaki bazı taraflar, rotasyonun bağımsızlığı artırarak, orta ve küçük ölçekli denetim firmalarının dört büyükler ile rekabet edebilmesine fırsat sağlayıp denetim kalitesini olumlu yönde etkilediğini düşünürken, diğer taraftan rotasyonun, müşteriye ait özel bilginin ve konsantrasyonun azalmasına etki ettiği için denetim kalitesini düşürdüğü şeklinde algılanmaktadır (Daugherty vd., 2012: 98; Köhler vd., 2016: 212).

Bu bağlamda denetim firmasının ve denetçi rotasyonunun denetim kalitesine etkisi ile ilgili olarak iki düşünce oluşmuştur. Biri, nispeten daha uzun süreli denetimlerde diğer şartlar sabitken, denetim firmalarının şirketin iş dünyası ve endüstrisi hakkında daha fazla bilgiye sahip olduğu ve böylece daha kaliteli ve verimli bir denetim sağladığı yönündedir. Diğeri ise, daha uzun süreli görev yapan denetim firmalarının, denetim elemanları ve müşteri personel üyeleri arasında aşinalık (hatta dostluklar) yaratma olasılığının denetçi bağımsızlığını zayıflatması, denetçinin kararında ve karar verme sürecinde kasıtlı veya kasıtsız olarak önyargı uyandırması, yenilenmeyen denetim programı olasılığının artması ve denetçinin aksine kararlar alması ihtimalinin azalması nedeniyle daha düşük kalitede ve daha az etkin bir denetim sunulmasına neden olduğu yönündedir (Corbella vd., 2015: 46-47; Wang vd., 2015: 231; Başkan, 2013: 129).

Bu düşünceler devam ederken, zorunlu denetim firması ve denetçi rotasyonunun (MAR) istenebileceği konusundaki tartışmalar çözülmekten uzaktır. Denetim firmasının belirli bir şirketin mali tablolarını denetleyebileceği azami yıl sayısına ilişkin bir sınır belirleyen bir zorunlu denetim firması ve denetçi rotasyonu kuralı, denetçi bağımsızlığını korumak ve muhtemelen yatırımcıların finansal raporlara olan güvenimi artırmak için bir araç olarak önerilmiştir (Cameran vd., 2016: 35).

Bu bağlamda pek çok ülke denetim ortaklarının görev süresi konusunda sınırlamalar getirmiştir (Lennox vd., 2014: 1175-1776). Ülkemizde de Türk Ticaret Kanunu ve Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler için sınırlamalar getirilmiştir. Bu sınırlamalar aşağıda belirtildiği şekliyledir (KGK, 28.08.2017, www.kgk.gov.tr):

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nin 400/2'nci maddesine göre: *“on yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemez.”*

Bağımsız Denetim Yönetmeliği (BDY)'nin 26/1-ç maddesinde *“üç yıl geçmedikçe; denetim kuruluşları son on yılda yedi yıl, denetim kuruluşlarında çalışanlar da dahil olmak üzere denetçiler ise son yedi yılda beş yıl denetim çalışması yürüttükleri işletmelere ilişkin denetimleri”* üstlenemeyecekleri ve 26/2'nci maddesinde bu sürelerin hesabında aynı denetim ağı içinde bulunan kuruluşlar ile ilişkili denetim

kuruluşları tarafından yapılan denetimlerde geçen sürelerin topluca dikkate alınacağı belirtilmiştir.

4.3.21. Denetlenen Firma Yönetiminin Baskısı

Denetçi ile denetlenen firma (yöneticiler) arasında açık ve yapıcı ilişkinin varlığının denetim kalitesini olumlu yönde etkileyeceği kabul edilir bir gerçektir. Aksine bir durumun varlığı ve firma yönetiminin baskısı ise denetim kalitesini olumsuz yönde etkileyecektir.

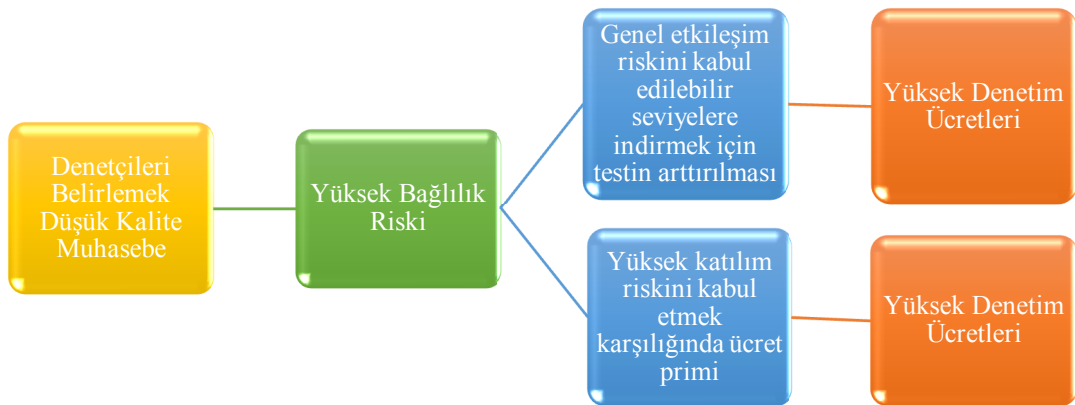
Denetlenen firmaların yönetimleri tarafından denetçilere uygulanan baskılar (Örneğin, denetim sözleşmesinin yenilenmemesi gibi) genel olarak denetim raporunda olumlu görüş bildirilmesi yönündeki konuları içermektedir (Oktay, 2013: 62). Denetim firması bu gibi durumlar karşısında gerekli olan tedbirleri almalıdır. Örneğin, bağımsız denetim firmaları bu tür baskılar karşısında her şartta bağımsızlığını koruyabilen denetçileri tercih etmeyi sağlayacak bir işe alım ve terfi politikalarına sahip olmalıdır.

4.3.22. Denetim Ücreti

Denetim hizmeti karşılığı olan ücretin uygun seviyede olmaması denetimin kalitesini etkilemektedir (Oktay, 2013: 62). Denetçilere ödenen ücretler denetim kalitesini iki şekilde etkileyebilir. İlki, denetçilere ödenen büyük ücretler, denetçiler tarafından uygulanan çabayı artırarak denetimde kalite düzeyini artırabilir. Diğeri ise, denetçi hizmetinin uygun seviyede karşılığı olmayan düşük ücretler, denetim kalitesinin düşmesine neden olabilir. Bunun dışında, denetçilere ödenen büyük ücretler, özellikle de denetim dışı hizmetler ile ilgili olan büyük ücretler, denetçileri müşterilerine karşı ekonomik olarak daha bağımlı hale getirmektedir. Böyle bir mali güvence denetçide, yüksek karlı ücretleri kaybetme korkusu nedeniyle denetim sırasında uygun soruşturma yapma konusunda isteksiz davranmasına neden olabilir (DeAngelo, 1981; Hoitash vd., 2007: 761-762). Bu isteksizlik denetim kalitesinin düşmesine sebep olacaktır.

Bu durumla ilgili olarak, Avrupa Birliği mevzuatında 2014a ve 2014b maddelerinde ücretler ile ilgili düzenlemeler yapmıştır. Özellikle, şarta bağlı ücretler yasaklanmış ve denetim dışı ücretler ile ilgili olarak denetim sözleşmesinde kazanılan denetim ücretlerinin %70'i kadar bir sınır getirilmiştir (Köhler vd., 2016: 211).

Yüksek Denetim ücretleri aynı zamanda yüksek denetim riski ve düşük muhasebe kalitesinin bir sonucu olabilir (Tritschler, 2013: 43).



Şekil 4. 1. Düşük Kalite Muhasebesi, Yüksek Riskli Etkileşimler ve Daha Yüksek Denetim Ücretleri Arasındaki İlişki (Tritschler, 2013: 43).

Şekil 4.1’de görüldüğü gibi; Denetçilerle, yüksek riskli katılım konusunda anlaşmaya varırsanız, daha yüksek bir risk primi kazanacaklardır. Denetleme riski modeline göre, denetçi, riski azaltmak için daha kapsamlı testler yapmalıdır. Yüksek denetim çabası, daha yüksek denetim ücretlerini haklı kılar.

4.3.23. Denetim Firmalarının Mesleki Kuruluşlar ve Düzenleyici Otoriteler Tarafından Gözetimi ve Denetimi

Bağımsız denetim firması faaliyetlerinin belirli bir kalite düzeyinde yürütülmesi, meslek kuruluşları ve düzenleyici otoritelerce yapılacak gözetimi ve denetimi gerekli kılmaktadır. Bu gözetim ve denetimler, denetim firmasının kanun, yönetmelik ve daha önce hazırlanmış olan standartlara uygun hareket edip etmediğinin tespit edilmesi konusunda KGK’nın ilgili organlarınca inceleme, gözetim ve uygulama şeklinde yapılmaktadır. KGK tarafından yapılan bu denetimlerin sayısı ve niteliği kadar, ilgili denetim sonucunda muhtemel yaptırımların kararlılıkla uygulanması da önemlidir (Yaşar, 2013: 478). Bu tür gözetim ve denetimler etkin bir biçimde yapıldığı takdirde; firmaların tespit edilen eksik, yanlış ve aksayan yönlerinin düzeltilmesi sağlanır (Oktay, 2013: 63). Bu etkinlik doğal olarak dolaylı yoldan yürütülen denetim sürecinin kaliteli bir şekilde tamamlanmasına katkıda bulunur.

4.3.24. Denetim Dışı Hizmetlerin Koşulları ve Denetim Dışı Ücretler

Temel olarak Denetim Dışı Hizmetler (Non-Audit Services) ile ilgili iki tür bağımsızlık riski vardır. Bunlar, ekonomik bağlar ve sosyal bağlardır. Bu tür bağlar, denetçi görevlendirildiğinde doğal ve hali hazırda mevcuttur (Svanström, 2013: 340). Uzun yıllar boyunca süren tartışmalar ve yapılan araştırmalar sonucunda, düzenleyiciler ve araştırmacılar, denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesi için risk olarak algılanan bu tehditler ile uzun zamandır devam eden bir mücadele içindedir. Bu algılanan tehditler aşağıda olduğu gibi açıklanabilir (Bell vd., 2015: 462):

- ❖ Sosyal bağlanma, müşteri yönetimiyle kişisel olarak dostça ve zamanla güvenen olmak.
- ❖ Ekonomik bağlanma ise müşteriye sağlanan denetimler ve denetim dışı hizmetlerden çok dönemli ücretlere maddi olarak bağımlı hale gelmek olarak açıklanabilir.

Düzenleyiciler tarafından yapılan bu varsayım, denetim dışı hizmetlerin sağlanmasının denetçi bağımsızlığını hem özde hem de görünüşte etkilemesidir (Lim ve Tan, 2008: 203-204). Bu etkileme sonuç doğal olarak denetim kalitesini düşürmektedir.

Denetim dışı hizmetlerin sağlanmasının avantajları ve dezavantajları konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. Bir tarafta bazı yazarlar, bazı denetim dışı hizmetlerin denetçilerin müşteri hakkındaki bilgilerini geliştirdiğini ve daha etkin ve etkili bir denetime yol açtığını iddia etmektedirler (Tritschler, 2013: 48; Carmona vd., 2015: 778). Diğer taraftan, denetim dışı hizmetlerin kısıtlamanın denetçinin göreve özgü bilgi sermayesinin kazanılmasını engelleyebileceğini ve böylece denetçi yeterliliğini düşürerek, denetim kalitesini düşüreceği görüşü hakimdir (Carmona vd., 2015: 778).

Bu iki görüşün dışında Lim ve arkadaşları (2013: 344), yüksek kurumsal izlemenin varlığında, denetçiler, müşterilerine denetim dışı hizmetler sunarken bağımsızlığını muhafaza etme ve denetim kalitesini korumaya devam edebileceklerini belirtmişlerdir.

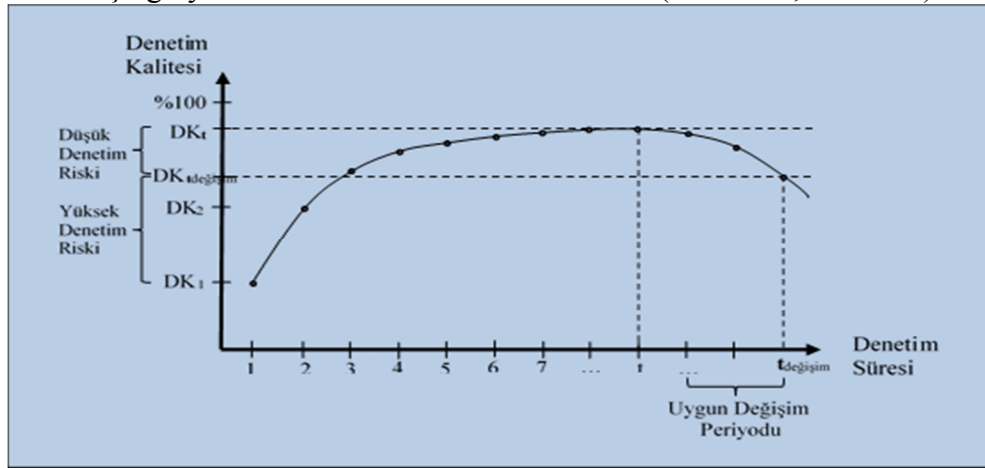
4.3.25. Denetim Görev Süresi (Denetim Firması-Denetçi Görev Süresi)

Denetim kalitesinin bir denetçinin müşteriye hizmet verdiği sürenin uzunluğundan etkilenip etkilenmediği sorusu akademisyenler tarafından araştırma konusu olmuştur. Ancak, bu sorunun mevcut araştırmalarla tamamen yanıtlanmadığı görülmektedir (Knechel ve Vanstraelen, 2007: 113). Denetim süresi, denetim firmasının müvekkilini toplam tutma süresi veya denetim firmasının müşteriye denetlediği ardıl yıl sayısı olarak tanımlanmaktadır (Tritschler, 2013: 50).

Denetçilerin görev süresinin ilişkili olduğu iki yapı vardır: “Denetçi Uzmanlığı” ve “Ekonomik Teşvikler”. İlk olarak, denetçi görev süresi, genişletilmiş görev süresi ile müşteriye özel bilgi ve uzmanlığın geliştirilmesi ve artırılmasına olanak tanıdığından daha uzun denetçi görev süresinde denetim kalitesi artmaktadır. Bilgi ve uzmanlık, tekrarlanan denetimler üzerine geliştirilmekte ve bir yıl veya daha fazla süren önemli öğrenme eğrileri oluşturmaktadır (Lim ve Tan, 2010: 923; Ball vd., 2015: 169).

İkinci olarak, daha uzun denetçi görev süresinde (zorunlu rotasyon ihtimali olmadan), müşterilerin aşinalıkları nedeniyle denetçiler çalışmalarında daha az dikkat gösterebilirler. Ayrıca denetçiler gelecekteki denetim ücretleri akışını güvence altına almaya devam etmek için müşterinin taleplerini kabul edebilirler. Bu nedenlerle denetçiler, bağımsızlıklarını tehlikeye atarak daha az bağımsız olmaya yönelik ekonomik teşvikler oluşturabilirler (Lim ve Tan, 2010: 923; Shafie vd., 2009: 99; Ball vd., 2015: 169). Bu durum doğal olarak denetimin kalitesini düşürecektir.

Bahsedilen denetim kalitesi ve denetim süresi arasındaki ilişkinin şekil 4.2’deki grafikteki gibi olması muhtemeldir. Grafikte görüldüğü gibi ilk yıllarda denetim başarısızlığı riski ve bu nedenle denetim kalitesi sonraki yıllara göre daha düşüktür. Denetçi kalitesi, müşteriye özgü bilgi ve müşteriye özel deneyim edinilmesinden itibaren zamanla artar. Belirli bir süre sonra taraf tutma ve yakınlık tehditleri, denetim kalitesinin düştüğü yıl t döneminde var olacak kadar artar (Tritschler, 2013: 51).



Şekil 4. 2. Denetim Kalitesi ve Denetim Süresi İlişkisi (Tritschler, 2013: 51)

Bu durumda, denetçi bağımsızlığını ve denetim kalitesini artırmak ve hissedarların ve menfaat sahiplerinin finansal tablolara olan güvenini sağlamak için denetim firması rotasyonu uygulanabilir. Bu rotasyon, yeni denetçilerin müşterilerini daha iyi ve dikkatli incelemeleri için imkân sunacaktır (Al-Thuneibat vd., 2011: 331).

4.3.26. Denetim Metodolojisi ve Araçlar

Türk Dil Kurumu'nun sözlüğüne göre metodoloji “yöntem bilimi” olarak tanımlanmaktadır (TDK, 07.09.2017, www.tdk.gov.tr). Denetim çalışmalarında uygulanan yöntemin etkinliği sonuç olarak kaliteli bir denetimi ortaya çıkaracaktır. Mali denetim disiplinine uygulanan bir denetim metodolojisi, denetimi gerçekleştirirken uyulması gereken standartları ve uygulamaları tanımlar. Denetim metodolojisi, denetim yaklaşımı, denetim süreci, denetim planlaması, denetim ekibi organizasyonu ve denetim ekibi iletişimi unsurlarıyla en iyi tanımlanır. Ayrıca, bağımsız denetim firmaları, verimli ve etkili denetimler gerçekleştirerek denetimde kaliteyi yükseltmek için denetim destek sistemlerini kullanmaktadırlar. Bu sistemler firmanın denetim metodolojisinin küresel olarak uygulanmasını sağlar (Tritschler, 2013: 59-60).

4.3.27. Denetim Süreci

Bağımsız denetim, genellikle bir yıldan fazla süren, müşteri işletmeden teklif alınması ile başlayıp, denetim raporu verildikten sonraki aşamaları da kapsayan sistematik bir süreçtir (Selimoğlu vd., 2015: 161). Bu sürecin etkinliği denetim kalitesini olumlu yönde etkileyecektir. İngiltere Finansal Raporlama Konseyi, denetim firmasının denetleme sürecinin etkinliği konusundaki göstergeleri aşağıdaki tablo 4.4’de gösterilmektedir (Yükçü ve Koçakoğlu, 2017: 59).

Tablo 4. 4. Denetleme Sürecinin Etkinliği (Yükçü ve Koçakoğlu, 2017: 59)

Göstergeler	
Denetleme Sürecinin Etkinliği	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Denetimde kullanılan denetim metodolojisinin ve araçların iyi yapılandırıldığı ve; <ul style="list-style-type: none"> • Ortakların ve yöneticilerin denetleme planlamasında aktif olarak yer alması için cesaretlendirildiği, • Etkin ve verimli bir biçimde uygun ve yeterli denetim kanıtının elde edilebilmesi için belli bir çerçevenin ve prosedürün temin edildiği, • Uygun denetleme dokümanlarının sağlandığı, • Denetçinin ulaştığı yargı doğrultusunda uygulama yapmasını kısıtlamadan denetim standartlarıyla uyumun sağlandığı, • Denetim işinin etkin bir şekilde gözden geçirildiği, • Denetim kalite kontrol sürecinin etkili, anlaşılabilir ve uygulanabilir olduğu, ❖ Denetim elamanlarının gereksinimi olan durumlarda veya beklenmeyen bir durumla karşılaşıldığında yüksek teknik desteğin sağlandığı, ❖ Etik standartlara uyulduğu, denetçiye dürüstlük, tarafsızlık ve bağımsızlık konularında güven sağlandığı ve ❖ Yeterli denetim kanıtlarının toplanmasının finansal kaygıya dayalı baskı ile uygun olmayan biçimde engellenmediği durumlar.

Tablo 4.4’belirtilen göstergelerin varlığı denetleme sürecinin etkinliğini artıracaktır. Bu durumda denetimde kaliteyi arttıracaktır.

4.3.28. Etik Kurallar

Etik, doğru ve yanlış davranışlar konusunda teoriler ve ilkeler geliştiren, ahlaki kavramları da içine alan sistematik bir girişim olarak tanımlanmaktadır (Senal, 2011: 49). Denetimde meslek etiği ise; bir meslek grubunun, mesleğe ilişkin olarak oluşturup koruduğu, meslek üyelerini belirli şekilde davranmaya zorlayan, kişisel eğitimlerini sınırlayan, yetersiz ve ilkesiz üyeleri meslekten dışlayan meslek içi rekabeti düzenleyen

ve hizmet ideallerini korumayı amaçlayan mesleki ilkeler bütünüdür (Koçberber, 2008: 70; Pehlivan, 1998:4).

Tanımdan da anlaşıldığı üzere meslek etiği, meslek mensuplarını ulusal ve uluslararası çalışma alanlarında aynı şekilde davranmaya zorlayarak yetersiz ve ilkesiz meslek mensuplarını dışlayarak meslekteki idealizmi devam ettirmek ve meslek mensuplarının faaliyetlerinde kaliteyi sağlamayı amaçlamaktadır. Bu amaçla uluslararası düzeyde Türkiye'nin de içinde bulunduğu birçok ülkede denetim mesleği ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır ve yapılmaya devam etmektedir (Acar ve Senal, 2011: 36). Bu düzenlemelerden biri de etik kurallar ile ilgili standartlardır. Düzenlenmiş olan bu denetim standartlarının amacı denetimde kaliteyi artırmaktır. Etik kurallar mesleki etiğin temel ilkelerini belirler. Bu ilkelerin içerdiği hususlar ise, Türkiye' de denetçinin bağımsızlığını tehditlere karşı korumak ve dolayısıyla denetimde kaliteyi sağlamak için 2013 yılında resmî gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren KKS 1' de şu şekilde sıralanmıştır (KKS 1 Bölüm 4.3.1'de açıklanmıştır);

- ❖ Dürüstlük,
- ❖ Tarafsızlık,
- ❖ Mesleki yeterlilik ve özen,
- ❖ Sır saklama ve
- ❖ Mesleğe uygun davranış.

4.3.29. Kurumsal Yönetim

Küreselleşme olgusu, finansal piyasalarda yaşanan krizler ve şirket skandalları kurumsal yönetimin önemini arttırmış ve kurumsal yönetim kavramı üzerinde titizlikle durulması gereken bir konu haline gelmiştir (Ünlü, 2017: 66). İyi yönetim yeni bir kavram değildir. Modern iş dünyasında, yönetim kavramı işletme yönetimi ve kontrol bağlamında ele alınmıştır ve bu günlerde son derece yaygın olarak kullanılan kurumsal yönetim sözcüğüyle son bulmuştur (Padachi vd., 2017: 3). Kurumsal yönetimin ne olduğu, etkinliğinin nasıl arttırılacağına yönelik çalışmalar gün geçtikçe artmaktadır (Ocak ve Arıboğa, 2017: 99). Kurumsal yönetim, eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkeleri üzerine kurulmuştur (Arsoy, 2008: 20).

Kurumsal yönetim yapıları;

- ❖ Küçük pay sahiplerinin firmanın değeri hakkında güvenilir bilgi sahibi olmalarını sağlayarak, onların şirket yöneticileri ve büyük hissedarların yatırımlarının değeri konusunda hile yapmalarını engellemek ve
- ❖ Yöneticileri, kişisel hedeflerini takip etmek yerine firma değerini en yükseğe çıkarmak için motive etmek hizmetini ortaya koyar (Bushman ve Smith, 2003: 65).

Denetçi ilk olarak, denetim planlarını etkileyebilecek yönetim faktörleri için, kurumsal yönetim gücünü tanımalı ve doğru bir şekilde değerlendirmelidir. İkinci olarak, denetim planını geliştirmek için bu kanıtları uygun bir şekilde kullanılmalıdır. Yönetim yapısı güçlüyse, bir denetçi örneklem boyutlarını (örneğin, Envanterin değerlendirilmesi için ziyaret edilen yerler sayısı) potansiyel olarak düşürebilir ve böylece yüksek maliyetli testlerin kapsamını azaltabilir. Nihayetinde bu durum, program planlarını, elde edilen kanıtları ve dolayısıyla denetim kararlarının kalitesini olumlu yönde etkiler (Cohen vd., 2002: 580).

4.3.30. İç Kontrol Sistemi

İç kontrol, işletmenin belirlediği amaç ve hedeflere ulaşması için yönetim tarafından kabul edilen politikalar ile uygulanan usul ve yöntemlerden oluşan süreci ifade eder. Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı, kullanıcılara fayda sağlayacak güvenilir finansal bilginin üretilmesi ve yasal ve idari düzenlemelere uygunluğunun sağlanması açısından büyük önem taşımaktadır (KGK, 2017: 8). Etkin iç kontrolü sayesinde üretilen güvenli finansal bilgiler denetimde kalitenin sağlanmasında dolaylı olarak önemli bir etkiye sahiptir.

İşletme faaliyetlerinin büyüklüğü, genişliği ve karmaşıklığının varlığı nedeniyle denetlenen işletmelerin denetim sürecinin düşük riskle tamamlanması mümkün değildir. Bu nedenle, denetçinin işletmenin iç kontrol yapısı ile ilgili bilgi sahibi olması ve iç kontrolü anlaması sağlıklı ve güvenilir kanıt elde etmesi açısından büyük öneme sahiptir.

Bu bağlamda bağımsız denetçi BDS 315'e göre hareket ederek işletmenin çevresini ve iç kontrol sistemini anlamış olur. Bağımsız Denetim Standardı 315' in kapsamı (BDS 315), denetçinin işletmenin iç kontrolü dâhil işletme ve çevresini tanımak suretiyle, finansal tablolardaki "önemli yanlışlık" risklerini belirleme ve değerlendirme sorumluluğunu düzenler (BDS 315. 1). Bu sorumluluk çerçevesinde hareket eden denetçi daha sağlıklı kanıtlar elde ederek güvenilir kalitede bir denetim raporu hazırlar.

4.3.31. Denetim Komitesi

Payları Borsada işlem gören ortaklıklar, Kurumsal Yönetim İlkeleri çerçevesinde, en az iki üyeden oluşan denetimden sorumlu komite kurmak zorundadırlar. Denetim komitesi kurma zorunluluğu bulunmayan işletmelerde, denetim komitesince yapılan işler, yönetim kurulunca yerine getirilir. SPK Tebliği, Seri: X, Madde: 25'e göre denetimde sorumlu komite:

- ❖ Ortaklığın muhasebe sistemi,
- ❖ Finansal bilgilerin kamuya açıklanması,
- ❖ Bağımsız denetimi ve
- ❖ Ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapar.

Kurumsal yönetimde önemli bir yere sahip olan ve yukarıdaki tebliğde belirtilen görevleri yerine getiren etkin bir denetim komitesi hatalı ve yanıltıcı finansal tabloların hazırlanmasını engelleyebilmektedir. Bu şekilde faaliyetlerini yürüten denetim komitesi dolaylı olarak bağımsız denetçinin işini kolaylaştırarak kaliteli bir denetimin ortaya çıkmasını sağlayacaktır.

4.3.32. Şeffaflık ve Denetim Raporları

Denetim kalitesinin sağlanmasında diğer önemli bir faktör de denetim firmaları hakkında şeffaf bilginin sağlanmasıdır (Senal, 2011: 28). Bağımsız denetimde şeffaflık, muhtemel sorunların tespit ederek ve düzeltici tedbirleri zamanında alınmasını sağlayarak denetim kalitesini artıracak ve sürekliliğin sağlanmasını kolaylaştıracaktır. Görünüşte şeffaflık raporları denetimde güvenin sağlanması ve denetimde kalitenin artırılması için kilit bir bileşen olarak görülmektedir. Denetimde şeffaflık raporlarının yayınlanmasındaki temel sav, şeffaflığın denetim kalitesini ortaya çıkarması, böylelikle denetim firmalarını daha yüksek kalitede ödüllendirmesi ve düşük kalitede denetim firmalarını iyileştirmesi için teşvik sağlamasıdır. Bir başka şekilde ifadeyle, denetim şeffaflığı bir denetim firmasının yöneticilerini denetim kalitesi konusunda firmalarını

değerlendirmeye sevk eder ve sonuç olarak, denetim firmalarının daha fazla rekabet etmeye teşvik ederek denetimde kaliteyi sağlar (Bedard vd, 2010: 13; Deuness vd., 2012: 207-208; Yılmaz, 2018: 3068; Yazıcı, 2019: 170). Birçok ülke denetim firmalarına, denetim firmasının idaresi ve kalite kontrol sistemine dair bilgi sağlayan şeffaflık raporlarını sunma zorunluluğu getirmektedir (Yükçü ve Koçakoğlu, 2017: 75).

Türkiye’de 26.12.2012 tarih 28509 sayılı resmî gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren bağımsız denetim yönetmeliğinin 5. Bölüm 36. maddesinde denetim kuruluşlarının yaptıkları denetim yılının ilgili takvim yılını müteakip, özel hesap dönemi kullanan denetim kuruluşları ise hesap dönemi kapanışını müteakip dördüncü ayın sonuna kadar yıllık şeffaflık raporunu kuruma bildirir ve internet sitesinde yayınlılar. Rapor denetim kuruluşuna ait aşağıdaki bilgileri içerir. Bu bilgiler (KGK, 29.08.2017, www.kgk.gov.tr):

- ❖ Hukuki yapısı ve ortakları,
- ❖ Kilit yöneticiler ve sorumlu denetçiler,
- ❖ İçinde yer aldığı denetim ağının hukuki ve yapısal özellikleri,
- ❖ Organizasyon yapısı,
- ❖ Kalite güvence sistemi incelemesinin en son ne zaman yapıldığı,
- ❖ Bir önceki yılda denetim hizmeti verdiği (Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş) KAYİK’lerin listesi,
- ❖ Denetçilerin sürekli eğitimine ilişkin izlenen politikalar,
- ❖ Bağımsızlık ile ilgili uygulamalar,
- ❖ Toplam gelirlerin, hangi faaliyetlerden ağırlıklı olarak elde edildiğini gösteren finansal bilgiler,
- ❖ Sorumlu denetçilerin ücretlendirilme esaslarına ilişkin bilgiler,
- ❖ Kalite kontrol sisteminin tanıtımı ve etkinlik beyanı ve
- ❖ Kurum tarafından istenen diğer bilgilerdir.

Bu şekilde denetim firmaları faaliyetlerini şeffaf bir şekilde kamuoyuna sunmuş olmaktadır.

4.4. Kamu Gözetimi Kurumu Tarafından Yapılan Denetimlerin Kaliteye Etkisi

Denetim kuruluşları ve denetçiler, mevzuat hükümlerine ve Kamu gözetimi Kurumu tarafından yayınlanmış olan standart ve ilgi düzenlemelere göre denetim faaliyetini yerine getirmek zorundadırlar. Bu düzenlemelere göre denetim faaliyetinin yürütülmesi kaliteli bir denetim sonucunun ortaya çıkmasını sağlayacaktır. Bunun için denetim kuruluşlarının ve denetçilerin önceden belirlenmiş olan düzenlemelere uyumu sağlanmalıdır.

Uyumun sağlanması görevi 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi Kurumu’na verilmiştir. KGK bu yetkiye dayanarak inceleme, gözetim ve uygulama görevlerini yerine getirmektedir. Bu görevler aşağıda kısaca açıklanmıştır (KGK, 10.06.2019), www.kgk.gov.tr):

İnceleme, temel olarak kalite kontrol incelemeleri ve seçilmiş dosya incelemeleri şeklindedir. İncelemeler, kamu yararını ilgilendiren kuruluşları denetleyen kuruluşlar için asgari üç yılda bir, diğer kuruluşlar için ise asgari altı yılda bir yapılmaktadır. Ayrıca ihbar ve incelemeler şikâyet gibi durumlarda ya da gerekli görüldüğü durumlarda yapılmaktadır. **Gözetim**, bağımsız denetim yönetmeliğinin 34’üncü maddesi kapsamında denetçi ve denetim kuruluşları tarafından KGK’ya sözleşme bilgi girişi sisteminden yapılan bildirimler üzerinde yapılmaktadır. Bu gözetim faaliyetleri; sözleşme bildirimleri gözetimi, denetim raporları gözetimi, gelir bildirimleri gözetimi, mesleki sorumluluk sigortası gözetimi ve şeffaflık raporları

gözetiminden oluşmaktadır. **Uygulama**, inceleme ve gözetim faaliyetleri sonucunda tespit edilen yahut ilgili kurum ve kuruluşların bildirdikleri aykırılıklara ilişkin yürütülen süreçler sonucunda, mevzuata uymadıkları tespit edilen denetçi ve kuruluşlara bu aykırılıklarının mahiyetine bağlı olarak kurul tarafından 660 sayılı KHK ve bağımsız denetim yönetmeliği uyarınca; uyarı, faaliyet iznini askıya alma veya faaliyet iznini iptal etme şeklinde yaptırımlar uygulanır.

KGK 16 Haziran 2017 yılında yayınladığı 2016 yılı inceleme raporunda bağımsız denetim kalitesin arttırmak amacıyla kalite kontrol sistemine yönelik incelemelerin yanı sıra seçilmiş dosya incelemelerini de yapmıştır. 2016 yılında 26 denetim kuruluşu ve 6 bağımsız denetçi nezdinde inceleme yapılmıştır. Kurum tarafından yapılan bu incelemelerde bağımsız denetimin sonucunu ve kalitesini etkileyen bulgular için, denetim kuruluşları ve denetçilere bulguların mahiyetine göre mevzuatta belirtilen uyarı, idari para cezası ve faaliyet izninin askıya alınması şeklinde idari yaptırımlar uygulanmıştır (KGK, 2017: 18-19). Bu tür incelemelerin devamlılığı ve etkinliği, mevzuata ve standartlara uygun olarak denetim çalışmalarının yürütülmesini sağlayacaktır. Dolayısıyla bu durum denetimde kalitenin oluşturulmasında önemli bir etkiye sahip olacaktır.

4.5. Denetimde Kalite Algısında Boyutlar

Toplumunu oluşturan kişi veya kuruluşlar farklı nedenlerden dolayı işletmelerin finansal tablolarında sunulan bilgilerle yakından ilgilenmektedirler. İlgililer veya bilgi kullanıcıları olarak adlandırılan çeşitli çıkar grupları kendi çıkarları doğrultusunda finansal tablolarda sunulan bu bilgilere göre birtakım kararlar alırlar (Bozkurt, 2006: 19). İlgililerin alacakları kararların ülke ekonomisini olumsuz yönde etkilememesi için finansal tablolarda sunulan bilgilerin gerçeği yansıtması gerekmektedir. Finansal tablo bilgilerinin gerçeği yansıtıp yansıtmadığını tespit eden kurum “*bağımsız denetimdir*”.

Bağımsız denetim, bağımsız denetim yönetmeliği madde 4’te, finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması (KGK, 28.11.2018), www.mevzuat.gov.tr süreci olarak tanımlanmaktadır.

Bağımsız denetim, işletmeyle ilgili olan paydaşlara “makul bir güvence” sağlar. Ayrıca, finansal tabloların bilgi değerine katkıda bulunur. Bu güvence ve katkı ancak bağımsız denetimde kaliteyle sağlanabilir. Bağımsız denetimde kalite, ekonominin sağlıklı işlemesi, kıt olan kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanımı ve servetin adil bir şekilde dağıtılması açısından önem taşımaktadır (Kısakürek ve Pekcan, 2005: 108). Ülke ekonomisinde bu şekilde önemli hale gelen bağımsız denetimde kaliteyi etkileyen; denetim firmasının büyüklüğü, denetim firmasında kalite kontrol sistemi, bağımsızlık, denetçinin özen ve titizliği, mesleki standartlar ve yasal yükümlülükler gibi birçok faktör bulunmaktadır.

Bağımsız denetim, bağımsız denetimde kalite kavramı ve denetimde kaliteyi etkileyen faktörlere bakıldığında, denetimde kalitenin sağlanmasında birden fazla boyut olduğu görülmektedir. Bu boyutlar;

- ❖ Denetlenen İşletme (Muhasebe kalitesi),
- ❖ Önceden belirlenen standartlar,
- ❖ Bağımsız Denetim Kuruluşu (Denetim firması),
- ❖ Bağımsız Denetçi ve

- ❖ Denetimin gözetimi olarak sıralanabilir.

Denetlenen işletme boyutu (Muhasebe Kalitesi); Müşteri işletme olarak ta adlandırılan denetlenen işletmenin muhasebe bilgi sisteminin etkinliği, muhasebe ve raporlama standartlarına uyum düzeyi ve ayrıca personelin bilgi ve tecrübe düzeyi, muhasebeleştirme ve raporlama açısından muhasebe kalitesini ortaya koyacaktır. Muhasebe kalitesi, muhasebe bilgi sisteminin ürettiği bilgiler bağımsız denetimin girdisi olması nedeniyle, denetim faaliyetinin kaliteli bir şekilde yürütülmesi ve sonuçlandırılmasını doğrudan etkilemektedir. Bu bağlamda muhasebe kalitesi, denetimde kalitenin sağlanmasında önemli bir boyuttur.

Önceden belirlenen standartlar boyutu; standartlar, Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından yayınlanan denetçiye denetim çalışmalarını yürütürken önemli bir rehberlik görevini yerine getiren ve denetçinin uyması gerekli olan kurallar bütünü olarak tanımlanmaktadır. Denetimde kalite kavramı tanımlanırken, bu standartlara uygunluk düzeyi dikkate alınmaktadır. Bu kalite kavramı tanımı yaklaşımına göre, denetçinin denetim çalışmalarını yürütürken standartlara uygunluk düzeyi denetimde kalite seviyesini belirlemektedir. Bu yaklaşım, önceden belirlenen standartların, denetimde kaliteyi etkileyen önemli bir boyut olduğunu göstermektedir.

Denetimin gözetimi boyutu; denetimin gözetimi, denetimde kalitenin sağlanması amacıyla KGK tarafından inceleme ve denetimler şeklinde yapılmaktadır. Kurumca yapılan incelemeler ve denetimler bağımsız denetim yönetmeliği madde 38'de; Kurum, oluşturacağı kalite güvence sistemi kapsamında, seçilmiş yeterli sayıda denetim dosyaları ve diğer bilgi, bildirim ve belgeler çerçevesinde denetim kuruluşlarını ve denetçileri inceler ve denetler. İnceleme ve denetim faaliyetleri, ilgili kuruluşların görüşü alınmak suretiyle kurulca her yıl hazırlanan yıllık inceleme ve denetim planı kapsamında yürütülür. İnceleme sonuçları her yıl bir raporla kamuoyuna sunulur. Bu kapsamda denetim kuruluşlarındaki inceleme ve denetimler; denetim kuruluşlarınca gerçekleştirilmiş denetim çalışmalarının mevzuat çerçevesinde gözden geçirilmesi ve bu kuruluşların faaliyetlerinin mevzuata uygunluğunun denetim ile harcanan kaynakların nitelik ve niceliği, alınan denetim ücreti ve denetim kuruluşunun iç kontrol sistemi ile ilgili değerlendirmelerini kapsamaktadır. Bu açıdan bakıldığında, denetimin gözetimi denetimde kaliteyi etkileyen önemli bir boyut olduğu görülmektedir.

Bağımsız Denetim Kuruluşu (Denetim Firması); denetim firması bağımsız denetim yönetmeliği madde 13(1)'de belirtilen şartları taşıyan ve KGK tarafından "Bağımsız Denetim Kuruluşu Belgesi" ile yetkilendirilmiş kuruluşlardır. Bu kuruluşlar denetimde kalitenin sağlanmasında önemli olan bir diğer boyuttur. Denetim firması yürüttüğü denetim faaliyetinde kaliteli bir sonuç elde edilmesi için bir takım politika, prosedür ve özellikleri bünyesinde taşıması gerekmektedir. Bunların bazıları aşağıda olduğu gibi sıralanabilir. Denetim firmasında;

- ❖ Kalite kontrol sisteminin varlığı ve etkinliği,
- ❖ Bilgisayar destekli denetim teknolojisinin kullanımı,
- ❖ Üst düzey terfilerde firmanın finansal başarısına değil, kaliteli denetim faaliyeti yürütülmesine katkısı olan denetçiler tercih edilmesi,
- ❖ Firmada denetçilerin eğitimine önem verilmesi,
- ❖ Personel, firmanın en önemli özelliğinin kaliteli denetim hizmeti vermek olduğu konusunda bilinçlendirilmesi,
- ❖ Firmada denetçi bağımsızlığını engelleyen faktörlerin ortadan kaldırılması için uygulamaların bulunması,
- ❖ Çalışma kağıtları tekrar gözden geçirilmesi,
- ❖ Denetçi raporu, firma içinde tekrar gözden geçirilmesi,

- ❖ Personelde bağımsızlığı koruduklarına dair yazılı taahhütname alması,
- ❖ Tartışmalı konularda kurum içinde gerekli istişare yapması ve
- ❖ Denetçiler, sorumlu denetçi tarafından gözetlenmesidir.

Bağımsız denetçi boyutu; bağımsız denetçi, bağımsız denetim yönetmeliği madde 14(1)'de belirtilen şartları taşıyan ve KGK tarafından, “Bağımsız Denetçi Belgesi”, “Denetçi Kimliği” ve “Denetçi Mührü” verilerek yetkilendirilen kişilerdir. Bağımsız denetçi, denetimde kalitenin sağlanmasında en önemli boyuttur. Çünkü, denetim faaliyetini yerine getiren denetçidir. Denetçinin önceden belirlenen standartlara uyup uymaması, tecrübesi ve bağımsız denetimin toplumsal çıkar noktasındaki yaklaşımı denetim sonucunu doğrudan etkileyecektir. Bu bağlamda denetçi/denetçinin;

- ❖ Sosyal sorumluluk düzeyi en üst seviyede olmalıdır.
- ❖ İnsani ilişkiler bağımsızlığını etkileyecek derecede olmamalıdır.
- ❖ Müşteri hakkındaki bilgi düzeyi yeterli olmalıdır.
- ❖ Müşteri işletmenin iç denetçileri ve denetim komitesi ile iletişim etkili olmalıdır.
- ❖ Kendini geliştirip yenileme isteği en üst düzeyde olmalıdır.
- ❖ Etik ilkeler ile ilgili tebliğe uyum tam olmalıdır.
- ❖ Önceki denetçinin hazırlamış olduğu raporunu incelemelidir.
- ❖ Sorumlu denetçi ile önemli hususlarda müzakere etmelidir.
- ❖ Sorumlu denetçi tarafından gözetlenmekten rahatsız olmamalıdır.

Denetçinin bu gibi davranışlar sergilemesi için, mesleğine olan duygusal duygusal bağının en üst düzeyde olması gerekmektedir. Araştırmacılar, meslek mensubunun duygusal olarak mesleğine tepkisini mesleki bağlılık olarak tanımlamaktadır. Mesleki bağlılık kavramı bir sonraki beşinci bölümde incelenmiştir.

5. MESLEKİ BAĞLILIK

Çalışanların ve meslek sahiplerinin verimliliğinin artırılması konusunda, mesleki bağlılık olgusunun önemi her geçen gün artmaktadır. Mesleki bağlılık sadece çalışanlar ve meslek sahipleri için değil, örgütler ve ülkenin gelişmişlik düzeyi açısından da büyük önem taşımaktadır. Çalışanların mesleklerine olan bağlılıkları, onların yaptıkları işi daha anlamlı bulmalarını sağlar ve işlerini daha iyi yapmaları konusunda onları motive eder (Kaya ve Zerenler, 2014: 49). Bu motivasyon, her meslekte olduğu gibi denetim mesleğinde de yapılan çalışmaların kaliteli bir sonuç ortaya çıkarmasını sağlar. Çalışmamızın bu bölümünde meslek mensubunu motive eden mesleki bağlılık kavramı, mesleki bağlılık ile ilgili diğer kavramlar, mesleki bağlılığın alt boyutları, mesleki bağlılığı etkileyen faktörler ve mesleki bağlılığın sonuçları hakkında bilgi verilecektir.

5.1. Mesleki Bağlılık Kavramı

Kültürel farklılıklar ve toplumların farklı geçmişlere sahip olması, meslek kavramının farklı şekillerde tanımlanmasına sebep olmuştur. Ülkemizde meslek kavramı “bir kimsenin geçimini sağlamak için yaptığı sürekli iş” (TDK, 2009: 1377) olarak tanımlanmaktadır. Başka bir anlamda meslek kavramı ele alınırsa, hemşire, bankacı, kâtip gibi bir bireyin hayatını kazanması için tanımlanan özel bir iş hattı olarak görülür (Lee vd., 2000: 800). Bir iş hattında, çalışanların motivasyonun korunması ve performansının arttırılması için en iyi yolun bulunması, kâr amacı gütsün gütmesin tüm kuruluşlarda her zaman bir sorun olmuştur (Riveros ve Tsai, 2011: 324). Sorunun çözümünde, çalışanlardaki mesleki bağlılık duygusunun geliştirilmesi en önemli etkenlerden biri olarak kabul edilmektedir.

Swart ve arkadaşlarına göre (2013), çalışma hayatının farklı yönlerine karşı çalışanların sahip oldukları bağlılık türleri mikro düzeyde takım arkadaşlarına, yöneticilerine ve iş birimlerine; makro düzeyde ise, örgütlerine, mesleklerine ve kariyerlerine olan bağlılık şeklinde ele alınabilmektedir (Çetin vd., 2016: 6). Günümüz iş dünyasında, mesleki bağlılık yapısı eskisine göre daha önemli bir çalışma alanı haline gelmiştir. Örneğin, yüksek düzeyde ekonomik belirsizlik ve örgütsel istikrarsızlık ortaya çıktığında, kendi görelî güven kuşkusundan ötürü, bireyler işe bağlılık odağını örgütten uzaklaştırırlar (Smola, 2011: 69). Bu da personelin performansını olumsuz yönde etkiler.

Bağlılık önceleri, zaman zaman araştırma konusu olarak ilgi görse de son yıllarda bu konudaki araştırmalar düzenli bir şekilde artış göstermiştir. Bağlılık kavramına olan ilginin artışıyla birlikte hem teori hem de araştırma alanında önemli gelişmeler olmuştur (Meyer vd., 1993: 538). Mesleki bağlılık literatürü incelendiğinde kavramın ilk olarak 1971 yılında Greenhaus tarafından tanımlandığı görülmektedir. Ancak mesleki bağlılığın bugün tartışıldığı anlamda ilk kez Morrow (1983) tarafından geliştirilmiş olan beş faktörlü bağlılık modeli içinde kavramsallaştırıldığı genel kabul görmektedir. Bu kapsamda mesleki bağlılık, “*mesleki kimliğin ön plana çıkarılması, mensubu olunan meslek için çaba sarf edilmesi, mesleki hedef, değer, norm ve etik ilkelere bağlılığın geliştirilmesi*” olarak tanımlanmaktadır (Tak ve Çiftçioğlu, 2009: 36).

Araştırmacılar bugüne kadar mesleki bağlılığın içeriği hakkında iki temel yönelim belirlemiştir. Birincisi, mesleki bağlılığın basit bir fikir ve temel içeriğinin bir kişinin mesleğine duygusal olarak bağlanması olduğu düşüncesidir. İkincisi ise, birçok araştırmacının mesleki bağlılığı duygusal, ekonomik ve sosyal faktörlerden oluşan çok faktörlü bir teori olarak görmesidir (Lee ve ark. 2000; Yuan ve Li, 2012: 301).

Mesleki bağlılık yapısını anlamak birçok nedenden dolayı önemlidir. Bu nedenler (Lee vd., 2000: 799-800):

- ❖ Meslekler birçok kişinin hayatında anlamlı bir odak noktasıdır.
- ❖ Mesleki bağlılık hem mesleki hem de örgütsel üyelik anlamında kalıcılığa olan potansiyel bağlantısı nedeniyle önemlidir.
- ❖ Mesleki bağlılık, iş performansı ile potansiyel bağlantıları nedeniyle önemlidir şeklinde sıralanabilir.

Mesleki bağlılık birçok şekilde tanımlanmıştır. Bu tanımlardan bazıları aşağıda verilmiştir. İş gücü kapasitesinin korunmasında önemli bir yere sahip olan (Knudsen vd., 2013: 529) mesleki bağlılık, kişinin mesleğine olan duygusal tepkisidir ve mesleki kimlik geliştirme ile ilgilidir (Nägele ve Neuenschwander, 2014: 386).

Vandenberg ve Scarpello (1994) da mesleki bağlılığın bir kişinin mesleğiyle kendisi arasında psikolojik bir bağ ve bireyin işinin değerine ve iş seçimine olan inancı olduğunu söylemektedir (Yuan vd., 2014: 69). Morrow (1993) ise, işe bağlılığı, işe bağlılık, örgütsel bağlılık, mesleki bağlılık ve iş etiği onayını kapsayan bir konu olarak kavramsallaştırmıştır (Kim ve Mueller, 2011: 5). Hall'a (1971) göre mesleki bağlılık ise: seçilen bir kariyer rolünde kişinin çalışmak için motivasyonunun gücü olarak tanımlanmıştır (Blau, 1985: 277). Satoh ve diğerlerine göre (2017) Mesleki bağlılık, “bir bireyle mesleği arasındaki ve o mesleğe karşı duygusal tepkisine dayanan psikolojik bağlıdır”.

Yapılan bu tanımlara bakıldığında, mesleki bağlılık düzeyi daha yüksek olan bireylerin, meslekleri ile güçlü bir özdeşleşme hissettiği ve mesleklerine karşı pozitif duygular taşıdığı (Blau, 2003: 470; Blau ve Holladay, 2006: 692) görülmektedir. Bu sebeple çalışanlar iş kaynaklı stresle daha kolay baş edebilmektedirler (Satoh vd., 2017: 51). Mesleklerine karşı pozitif duygular besleyen ve iş kaynaklı stresle baş edebilen, işini daha iyi yapma konusunda motive olan çalışanlar, mesleklerinde daha başarılı olurlar. Aşağıda vermiş olduğumuz çalışmaların sonuçları, bu durumu açıkça ortaya koymaktadır.

Doğan vd. (2017), çalışanların motivasyonu üzerinde mesleki bağlılığın etkisini ölçmek için öğretmenler üzerinde yaptıkları çalışmalarında; mesleki bağlılığın öğretmenlerin motivasyonu üzerinde olumlu etkisinin olduğunu tespit etmişlerdir.

Günlük vd. (2017), mesleki bağlılığın, meslek memnuniyeti ve bireysel iş performansı arasındaki ilişkide ara değişken olup olmadığını tespit etmek için muhasebe meslek mensupları üzerinde bir araştırma yapmışlardır. Araştırma sonucunda, meslek memnuniyetinin, muhasebe meslek mensuplarının mesleğe duygusal, devam ve normatif bağlılıklarını pozitif yönde etkilediği, mesleğe olan duygusal, devam ve normatif bağlılığın da muhasebe meslek mensuplarının bireysel iş performansını olumlu yönde etkilediği sonucuna varmışlardır.

5.2. Mesleki Bağlılık ile İlgili Diğer Kavramlar

Örgütlerde etkinlik ve verimliliğin artırılmasına yönelik eylemler, literatürde son yıllarda geniş bir biçimde ele alınmaktadır (Özdevecioğlu, 2003: 113). Etkinlik ve verimliliğin artırılması yetenekli ve tecrübeli, mesleklerine bağlı çalışanlarla mümkündür. Bu niteliklere sahip olan profesyonellerin mesleklerine olan bağlılıklarının yanında, örgütüne ve kariyerine olan bağlılıklarının da iş sonuçları üzerinde güçlü bir etkiye sahip (Benligiray ve Sönmez, 2011: 29) olduğunu yapılan çalışmalar göstermektedir. Çalışmamızın bu bölümünde mesleki bağlılık ile ilgili ve/veya ilişkili

diğer kavramlar olan örgütsel bağlılık, işe bağlılık, kariyer bağlılığı, örgütsel ve mesleki özdeşleşme ve mesleki sağlamlık hakkında bilgi verilecektir.

5.2.1. Örgütsel Bağlılık

Nitelikli ve tecrübeli işgücünün örgütte devamlılığının sağlanmasının artan önemi ve işinden tatmin olan çalışanın verimliliğinin yüksek olacağına ilişkin beklentiler, örgütlerde çalışan bağlılığına verilen önemi arttırmaktadır. Örgüte karşı güçlü bağlılık duyan çalışanlar, (Aslan, 2008. 163) mensubu oldukları örgütün amaç ve değerlerini benimsemekte, örgüt için büyük çaba sarf etmekte ve örgütte kalmak için daha fazla istek duymaktadırlar (Tekin ve Çelik, 2017: 72).

Çok yönlü ve karmaşık olgu olan “bağlılık” yönetim ve özellikle örgütsel davranış yazınında uzun yıllardır tartışılmasına rağmen güncelliğini yitirmemiştir. Aksine ortaya çıkan farklı mesleki tanımlar ve farklı bakış açıları bağlamında ilgili yazının temel çalışma alanlarında biri olmuştur (Özmen vd., 2005: 2). Örgütsel bağlılığın üç temel göstergesi vardır. Bunlar (Özdevecioğlu ve Aktaş, 2007: 4):

- ❖ Örgütün amaçlarını ve değerlerin kabul etme ve sıkı sıkıya bağlanma,
- ❖ Örgütün amaçlarına ulaşabilmesi için gayret gösterme ve
- ❖ Örgütün bir üyesi olarak kalma konusunda güçlü bir isteğe sahip olmadır.

Örgüt bağlılığı literatüründe Meyer ve Allen (1991) bağlılığın tanımında öne çıkan üç tema belirlemiştir. Bunlar sırasıyla duygusal bağlılık, devamlılık bağlılığı ve normatif bağlılıktır. Bu üç yaklaşımın ortak yönü, bağlılığın bir çalışanın örgüt içerisindeki ilişkisini şekillendiren ve örgüt üyeliğine devam edip etmeme kararını etkileyen psikolojik bir durum olduğu görüşüdür (Meyer vd., 1993: 539).

Yapılan literatür incelemesinde birçok “Örgüt Bağlılığı” tanımına rastlamak mümkündür. Bu tanımlardan bazılarını aşağıda olduğu gibi sıralamak mümkündür:

- ❖ Porter ve arkadaşları örgütsel bağlılığı “bireyin belirli bir örgüte adanmışlık bağıyla kendini özdeşleştirme derecesi” olarak tanımlamıştır (Şimşek ve Aslan, 2012. 418).
- ❖ Örgütsel bağlılık, bireyin çalıştığı örgüt ve örgütün yönetsel amaçlarına yönelik bütünleşme duygusu ve örgütün başarısı için çaba sarf etmeye, kararlara katılmaya ve yönetsel değerleri içselleştirmeye kendini hazır hissetme düzeyidir (Bakan, 2011. 8).
- ❖ Örgütsel bağlılık, çalışanın örgütte kalma ve onun için çaba gösterme isteği ile örgütün amaç ve değerlerini benimsemesidir (Altınöz vd., 2011: 287).
- ❖ Örgütsel bağlılık, çalışanın örgütü ile girdiği kimlik birliğinin derecesi ve örgütün aktif bir üyesi olmaya devam etmeye istekli olmasıdır (Sökmen ve Şimşek, 2016: 608).
- ❖ Örgütsel bağlılık, örgütün hedef ve çıkarlarına ulaşma yolunda, sadakat ve örgüt değerlerine olan inanç da dahil olmak üzere bireyin örgüte olan psikolojik bağlılığını ifade eder (Çetin, 2004; Tekin ve Çelik, 2017: 72).

Yukarıda verilmiş olan bu tanımların genelinde, çalışanın örgütün amaç ve hedeflerini benimsemesi, bu amaçlara ulaşmak için beklenilenden daha çok gayret göstermesi, örgütüyle kimlik bütünleşmesini gerçekleştirmesi ve örgütteki üyeliğinin devamı için güçlü istek duyması gibi bağlılığı ifade eden öğelere yer verilmektedir (Bakan, 2011: 10). Örgütsel bağlılığı etkileyen faktörler kişisel, örgütsel ve örgüt dışı faktörler olmak üzere üç grupta ele alınabilir (Sökmen ve Şimşek, 2016: 608-609):

- ❖ Kişisel faktörler iş beklentileri, psikolojik sözleşme ve kişisel özelliklerdir.

- ❖ Örgütsel faktörler için niteliği ve önemi, yönetim ve liderlik tarzı, ücret/maaş düzeyi, ödüller, gözetim/denetim, takım çalışması, rol çatışmaları/rol belirsizliği örgütsel adalet, örgüt kültürüdür.
- ❖ Örgüt dışı faktörler ise yeni iş bulma imkânı ve profesyonelliktir.

Örgütsel bağlılık ve mesleki bağlılık birbirleriyle ilişkili ve karşılıklı olarak bağlıdır. Çünkü insanlar hem örgütlerine ve hem de mesleklerine son derece bağlıdır. Ancak, örgütsel bağlılık ve mesleki bağlılık arasında bir çatışma olabilir, örneğin, bir meslekle ilgili etik standartlar işveren tarafından saygı görmeyebilir (Nägele ve Neuenschwander, 2014: 386).

5.2.2. İşe Bağlılık

İşe bağlılık, genel olarak verimliliği dikkate alan araştırmaların ortaya koyduğu bir kavramdır. Çalışanın sunmuş olduğu hizmete olan saygısını, işi yaparken sergilediği etik düzeyini ve işin sonuçlarından doğacak muhtemel zararlar karşısında yerine getireceği sorumluluk bilincini ifade eder. Dolayısıyla işin niteliği, çalışanın işe yaptığı katkı, işle ilgili personel düşünceleri ve verilecek hizmet ne olursa olsun kişinin benzer bir bağlılıkla görevini yerine getireceğinin bilinmesi işe bağlılıktaki ana faktörlerdir (Şahin ve Şahin, 2016: 250). Ayrıca, işe bağlılık kavramı bireyin iş yaşamı, kişisel tatmin düzeyi ve özel yaşamıyla yakından ilişkili bir kavramdır. (Gürel, 2016: 355).

Bu kavram, literatürde birçok şekilde tanımlanmıştır. Bu tanımların bazıları aşağıda verilmiştir (Arı vd., 2010: 147; Gül ve Erol, 2016: 55; Kuruüzüm vd., 2010: 184; Göksel ve Ekmekçioğlu, 2016: 725):

- ❖ İşe bağlılık, bireyin işini yaşamının merkezi, odağı ve kimliğinin bir parçası haline getirmesidir.
- ❖ İşe bağlılık, tükenmişlik algısına sahip olmayan ve işe yönelik aktivitelerde daha enerjik ve etkin iletişime sahip olan çalışanların sahip oldukları algıdır.
- ❖ İşe bağlılık, “iş durumunun öz benliğin merkezinde olma derecesidir.”
- ❖ İşe bağlılık, bireyin kendini işiyle psikolojik olarak tanımlama ve kişinin benlik bilincinde işe verdiği önem değeri; bireyin iş performansının kendi öz beğenisini etkileme derecesi ya da bireysel olarak işin erdemliliği ya da önemi hakkındaki değerlerin içselleştirilmesi olarak ifade edilmektedir.

İş hayatında çalışanların işine olan bağlılığı sonuçları itibariyle büyük öneme sahiptir. Bu bağlamda çalışanın işine bağlı olması aşağıda belirtilen sonuçları ortaya çıkartabilir (Gülova vd., 2013: 56; Eryılmaz ve Doğan, 2012: 50; Öztürk vd., 2011: 86):

- ❖ Kişinin işine bağlı olması, onun işletme hedefleriyle bütünleşmesini sağlar.
- ❖ İşe bağlılık, bireylerin işlerini yaparken kendilerini dinç hissetmelerini, kendilerini işlerine adanmalarını ya da işlerinden doyum almaları ve işine yoğunlaşmalarını sağlar.
- ❖ İşe bağlı olan kişi, önemli ve yararlı olduğu konusunda değerler geliştirir ve yaptığı işlerden duyduğu zevk ve işin yerine getirilmesi konusunda isteği artar.

5.2.3. Kariyer Bağlılığı

Başarılı bir insan kaynakları yönetimi sürecinin en önemli faaliyetlerinden birisi kariyer yönetimidir. Çünkü, kariyerlerinden memnun olan bireylerin mesleklerine ve örgütlerine olan bağlılıkları arasında anlamlı ilişkiler olduğu öngörülmektedir. Kariyer safhalarına ilişkin kariyer memnuniyeti ve meslekî bağlılık düzeylerinin belirlenmesinin örgütsel ve bireysel kariyer planlama süreçlerine önemli katkılar sağlayacağı düşünülmektedir (Aktaş, 2014: 196).

Kariyer, Türk Dil kurumunda “bir meslekte zaman ve çalışmayla elde edilen aşama, başarı ve uzmanlık” olarak tanımlanmaktadır (TDK, 07.09.2017, www.tdk.gov.tr). Kariyer sadece bir kişinin sahip olduğu işler değil, çalıştığı işletmede pozisyonuna ilişkin beklenti, amaç, duygu ve arzularının gerçekleştirebilmesi noktasında eğitilmesi ve sahip olduğu bilgi, yetenek, tecrübe ve çalışma isteğiyle mesleğinde pozisyon olarak yükselmesi, ilerlemesi, amaç ve hedeflerini gerçekleştirebilmesidir (Öztürk ve Teber, 2006: 70).

Kariyer bağlılığı ise, profesyonel ve mesleki olmak üzere iki farklı kategoride anılmaktadır. Kariyer planlamasında bireylerin mesleki bağlılıkları ve mesleklerine olan profesyonel tutumları bir bütün olarak yazında kariyer bağlılığı adında incelenmeye başlanmıştır (İnan, 2017: 190-191). Literatür incelendiğinde kariyer bağlılığı; kişilerin seçmiş oldukları kariyerlerinde elde ettikleri motivasyon şeklinde tanımlanmaktadır (İnan, 2017: 191; Otluoğlu, 2014: 354). Bir başka ifadeyle kariyer bağlılığı, kişinin mesleğine veya işine karşı tutumu olarak tanımlanmaktadır (Blau, 1985: 278). Bir diğer tanımda ise kariyer bağlılığı, bireyin mesleğinde daha iyi bir statü elde edebilmek için dışsal hiçbir zorlama olmaksızın, olumlu davranışlar sergilemesi (Bakan, 2011: 18) olarak tanımlanmaktadır.

Kariyerlerine yüksek derecede bağlı bireyler bağlı olmayan bireylere oranla daha yüksek düzeyde kariyer başarısı gösterebilmektedir. Bireylerin kariyerlerine bağlılığının üç temel nedeni bulunmaktadır. Bunlar (Özdevecioğlu ve Aktaş, 2007: 4):

- ❖ Kariyer bireyin geleceğini ifade eder. Bireyler vizyonlarının bir gereği olarak kariyerlerine bağlı olurlar.
- ❖ Kariyer bireyin statüsünün gelişmesini ifade eder, aynı zamanda statü sembolüdür. Birey bu sembolü iş dışı yaşamında da kullanır.
- ❖ Kariyer bağlılığı başarıya ihtiyacının bir uzantısı şeklinde düşünülebilir. Başarıya ihtiyacı yüksek insanlar için kariyere bağlılık önemlidir.

Yukarı bölümlerde açıklanan kariyer bağlılığı, işe bağlılık ve örgütsel bağlılık arasında kavramsal olarak farklılık bulunmaktadır. Colarelli ve Piskopos (1990), bu kavramlar arasındaki ayırımı şu şekilde açıklamışlardır (Riveros ve Tsai, 2011: 329):

"İş bağlılığı, nispeten kısa vadeli bir nesnel görev gereksinimi taahhüdünü ortaya koyarken, örgütsel bağlılık" bir kurum ve kuruluş amaçlarına bağlılık "imkânı sunmaktadır. Kariyer bağlılığı, uzun vadeli bir bakış açısı ve daha içsel, öznel ve bireysel zihnini içerir "

5.2.4. Örgütsel ve Mesleki Özdeşleşme

Hem örgütler hem de çalışanlar, çevrelerindeki değişen koşullara uyum sağlama, rekabet edebilme ve sürekli yenilenme telaşına düşmekte ve bu telaştan olumsuz olarak etkilenebilmektedirler. Bu olumsuz etkiler; çalışanlar açısından stres ve işten ayrılma gibi sonuçlara neden olmakta, örgütler açısından ise işgücü devir oranında artışa, çalışan bağlılığında ve örgütle özdeşleşmesinde düşüşe ve bunun sonucunda da performans ve verimlilik azalışına neden olmaktadır (Sökmen ve Şimşek, 2016: 608-609).

Bilişsel bir süreç olarak da ifade edilen örgütsel özdeşleşmenin, çalışanlar arasında içselleştirilmiş güven duygusu, hedef belirleme süreci, içselleştirilmiş örgütsel normlar ve uygulamalar, örgütte kalma arzusu, diğer çalışanlarla gönüllü olarak iş birliği yapma isteği gibi bazı kritik tutum, inanç ve davranışların oluşmasını desteklemesiyle (Taşlıyan vd., 2016: 1341-1342) yukarıda belirtilen olumsuzlukları ortadan kaldıracakları düşünülmektedir.

Özdeşleşen birey kendini örgütü ile tanımlar; çünkü örgütün amaçlarını ve hedeflerini kendine yakın bulur ve kendini örgütün bir parçasıymış gibi hisseder (Bitmiş

vd., 2013: 31; Nartgün ve Demirer, 2016: 239). Dolayısıyla bireyin kimliği örgütün kimliğine benzeştikçe veya birbirleriyle iç içe oldukça ya da birey kendi kimliğini örgütün kimliğinden ayrı tutamayacak zihinsel bir oluşuma sahip olmuşsa örgütsel düzeyde bir özdeşleşmenin varlığından söz edilebilir (Kırkbeşoğlu ve Tüzün, 2009: 2-3).

Tokgöz ve Seymen (2013: 64), örgütsel özdeşleşmenin iki boyutundan söz etmiş; birincisinin grup içi özdeşleşme, ikincisinin örgütle özdeşleşme olduğunu ve iş görenin kendini ait hissettiği grubun başarı ya da başarısızlığını kişisel düzeyde yaşadığını belirtmişlerdir (Öktem vd., 2016: 164-165).

Diğer bir anlatılma örgütsel özdeşleşme, birey-örgüt arasındaki psikolojik bir bağ olup, bu ilişkiyi anlamak ve analiz etmek için kullanılan kavramlardan biridir (Göksel ve Ekmekçioğlu, 2016: 724-725).

Örgütsel özdeşleşme genel olarak; “çalışanların, çalıştıkları örgüt ve kurumları tanımakta kullandıkları kavramlarla kendilerini ne seviyede tanımladıklarının bir göstergesi ya da örgüt çalışanlarının kendilerini örgüt özellikleriyle aynı şekilde tanımlama derecesi olarak ifade edilebilir (Polat ve Meydan, 2010: 146).

Bir diğer ifadeyle özdeşleşme, bireyin örgütün amaç ve değerlerinin gerçekleştirilmesine yönelik durumu ile ilgili örgütle kurduğu duygusal bir bağlıdır (Özgözü vd., 2017: 1060). Dutton ve diğerlerine (1994) göre özdeşleşme ise; kişinin, kendisiyle benzer özellikler gösteren organizasyona inanması ve kendisini onun üyesi olarak derecelendirme düzeyidir (Derin ve Tuna, 2017: 114). Örgütsel özdeşleşme tanımlarında birey-örgüt ilişkisi bireyin benliği açısından ele alınmakta ve örgüt üyeliğinin bireyin benliği üzerindeki etkisi farklı yönlerden ifade edilmektedir (Şantaş vd., 2016: 872-873).

Örgütsel özdeşleşme çalışanların çalıştıkları örgütlerle bağlılık geliştirmeleri olarak ifade edilirken, mesleki özdeşleşme ise bireylerin mesleki kimliğinin diğer kimliklerden daha fazla ön plana çıkması olarak tanımlanmaktadır. Mesleki özdeşleşme bireyin kendisini yaptığı çalışma (örneğin, ben bir doktorum) ve bu çalışmayı yapan bireylere atfedilen tipik uyarıcı nitelikler açısından tanımlamasıdır. Bu çalışma iş ya da meslek olarak adlandırılmaktadır (Kaya ve Zerenler, 2014). Bu açıardan bakıldığında örgütsel özdeşleşme ile mesleki özdeşleşme ayrı birer kavram olarak karşımıza çıkmaktadır.

5.2.5. Mesleki Sağlamlık (Sağlamlaştırma)

Mesleki sağlamlaştırma, biriken maliyetleri ve sınırlı alternatiflere odaklanarak genişletilmiş iki boyutlu bir ölçüm kaynağı olarak, mesleki bağlılığı ölçmede kullanılabilir. Mesleki sağlamlaştırma, bir bireyin mesleği bırakması durumunda katlanacağı maliyetlere ve alternatif mesleklerin azlığına odaklanarak mesleki bağlılığın devamlılık boyutuyla büyük ölçüde örtüşen bir yapıdır. Dolayısıyla mesleki sağlamlaştırma daha geniş bağlamda mesleki bağlılıkla birlikte düşünülebileceğini ve bu bağlılığın ölçümünde kullanılabileceğini söylemek mümkündür. Carson ve çalışma arkadaşları (1995) mesleki sağlamlaştırmanın üç boyuttan oluştuğunu belirtmektedir: mesleki yatırım, duygusal maliyetler ve mesleki alternatiflerin sınırlılığı. (Blau, 2003: 470-471; Blau ve Holladay, 2006: 692-693)

5.3. Mesleki Bağlılığın Alt Boyutları

Meyer Allen (1991) bağlılığın tanımında öne çıkan bağlılık bileşenlerini sırasıyla duygusal bağlılık, devam bağlılığı ve normatif bağlılık olarak sıralamıştır (Meyer vd., 1993: 539). Çalışmamızın bu bölümünde mesleki bağlılığın alt boyutları

olan “Duygusal Bağlılık”, “Devam Bağlılığı” ve “Normatif Bağlılık” kavramları incelenmektedir.

5.3.1. Duygusal Bağlılık

Mesleğe olan duygusal bağlılık, bir kişinin mesleğine olan duygusal bağlılığını ve kişinin mesleki rolde kalma isteğini ifade eder (Lee vd., 2000: 801, Blau, 2003: 470; Mills ve Fullagar, 2017: 38). Duygusal bağlılık (affective commitment), personelin organizasyonla bütünleşme ya da onunla özdeşleşme ve sadakat gösterme konusundaki duygu durumu (Benligiray ve Sönmez, 2011: 30) olarak da ifade edilmektedir. Duygusal bağlılık, çalışanların işyerleriyle kendilerini ne kadar özdeşleştirdikleriyle ilgili hisleri ve çalıştıkları işyerine karşı olan ilgileri (Arslantürk, 2016: 189) olarak belirtilmiştir.

Mesleğine duygusal olarak bağlı bireylerin meslekte kalmayı çok güçlü bir biçimde arzu etmesi söz konusudur. Bu güçlü arzuya sahip olan bireyler herhangi bir zorlama olmadan, istediği için örgütte kalma eğilimi gösterirler (Ceylan ve Bayram, 2006: 106). Mesleğe ilişkin olumlu deneyim, fırsatlar ve tatmin düzeyi arttıkça da bireylerin mesleklerine duygusal olarak bağlanma düzeyleri artmaktadır. Duygusal mesleki bağlılığın davranışsal yansıması dikkate alındığında ise mesleğine duygusal olarak bağlı bireylerin mesleki gelişime daha fazla önem verdikleri, bu amaçla mesleki yayınları izledikleri, mesleklerine ilişkin konferanslara katıldıkları ve mesleki uzmanlıklarını geliştiren bilimsel çalışmaları takip ettikleri belirtilmektedir (Meyer vd., 1993: 540; Tak ve Çiftçioğlu, 2009: 37; Simola, 2011: 70).

Bu bağlamda bakıldığında duygusal bağlılık çalışanların mesleklerine olan güçlü bağlılık hissi nedeniyle mesleki bilgi ve becerilerini güncellemekte ve bunun bir sonucu olarak performanslarını artırmaktadır. Bu da hem meslekte hem de örgütte istenilen bir durumdur.

5.3.2. Devam Bağlılığı

Becker’a göre (1960), mesleki devam bağlılığı, çalışanların yatırımlarının veya “yan faydalarının” biriktiğini görmesi ve örgütü terk etmesi durumunda, bunları kaybetme korkusu yaşamaması durumunda veya benzer alternatiflerin az olması durumunda ortaya çıkar. Devamlılık bağlılığı, bir kişinin işini değiştirmesi durumunda kaybedeceği veya azalacak yatırımları olması durumunda ortaya çıkar. Bir meslekle sahip olunan statü ve mesleğe özel becerileri elde ederken harcanan zaman ve emek bu tür yatırımlara örnektir. (Meyer vd., 1993: 539-540).

Devam bağlılığı, işten ayrılma maliyetlerinin fark edilmesi (Lee vd., 2000: 801) ve bireyin işinden ayrılmasının kendisine getireceği maliyetleri kapsayan (Blau, 2003: 470) ve yüksek algılanan bu ayrılma maliyetlerinin bir sonucu olarak meslekte kalma arzusu (Mills ve Fullagar, 2017: 38) olarak tanımlanabilmektedir.

Diğer bir ifadeyle mesleki devam bağlılığı, bireylerin mesleğinden ayrılmasının maliyetini ya da meslekte kalmasından doğacak faydayı dikkate alarak bağlılık geliştirmesidir. Yani birey duygusal ya da normatif gerekçelerle değil zorunluluklar nedeniyle (Meyer vd., 1993; Tak ve Çiftçioğlu, 2009: 37) yani güçlü bir devam bağlılığına sahip olduğu için örgütte kalmak isterler (Ceylan ve Bayram, 2006:106)

Becker (1960) ve Meyer’e göre (1993) Devamlılık bağlılığı, çalışanların yatırımlarının veya “yan faydalarının” biriktiğini görmesi ve örgütü terk etmesi durumunda bunları kaybetme korkusu yaşamaması durumunda veya benzer alternatiflerin az olması durumunda ortaya çıkar. Dolayısıyla, bireyler mesleğe devam etmek için mesleklerinde kalırlar. Yüksek düzeyde devam bağlılığına sahip olanlar, kariyer

alternatiflerinin bu noktada kariyer değiştirme seçeneğine sahip olmadıkları ya da değişen mesleklerin zaman, para veya başka bir iş profesyonelliği için yapılan yatırımların kaybına neden olacağı şeklinde sınırlı olduğunu düşünebilirler (Simola, 2011: 70).

Bu açıklamalara bakıldığında devam bağlılığı, duygusal bağlılık ve normatif bağlılığa göre zorunlu olarak hissedilen bir bağlılık türüdür. Bu açıdan düşüncecek olur isek devam bağlılığının pek istenilen bir bağlılık türü olmadığı da söylenebilir.

5.3.3. Normatif Bağlılık

Mesleğe zorunluluk olarak da adlandırılan normatif bağımlılık, belirli bir eylemin gerçekleştirilmesi yönündeki normatif baskıların içselleştirilmesi ve karşılık verme mecburiyeti hissettiren faydaların görülmesi sonucunda ortaya çıkar. Örneğin, belirli bir mesleği yıllarca icra eden bir ailenin üyesi olmak veya kariyer yapmak için maddi destek almak gibi durumlar normatif bağlılığı ortaya çıkarır. (Meyer vd., 1993: 540). Mesleğe normatif bağlılık, bir kişinin mesleğinde kalma ile ilgili sorumluluk ve zorunluluk hissetmesiyle açıklanabilir (Blau, 2003: 470; Çetin vd., 2010: 126).

Normatif mesleki bağlılığın genel olarak diğerlerine karşı sorumluluk duygusu ile pozitif ilişkili olduğu düşünülürse, normatif bağlılık düzeyi yüksek olanlar başkalarına karşı sorumluluk duygusu sergileyen bir organizasyonda çalışmaya büyük önem atfetmelidir. Bu durum aynı zamanda, toplumsal değerler ve temel örgütsel değerler arasındaki uyumun normatif örgütsel bağlılık ile pozitif ilişkili olduğunu öne süren alternatif bir bağlılık alanındaki önceki ampirik bulgular ile tutarlı olacaktır. Çünkü öz/esas toplumsal değerler ve öz/esas örgütsel değerler arasındaki uyumun, normatif örgütsel bağlılık ile pozitif ilişkili olduğunu önceki çalışmalar ileri sürmektedir. İlgili çalışmalarda normatif bağlılığın, sosyalleşmenin toplumsal biçimleri ve bir disiplin içindeki temel değerler, uygulamalar ve sorumluluklar hakkında mesleki eğitim yoluyla geliştiği düşünülmektedir (Meyer vd., 1993; Simola, 2011: 70-71).

Bağlılığın alt boyutlarına bakıldığında duygusal, devamlılık ve normatif bağlılığın ortak yönünün, bireylerin mesleklerinden ayrılma ihtimalini azaltan bir bağın oluşmasına sebep olduğu görülmektedir (Kaya ve Zerenler, 2014: 72).

5.4. Mesleki Bağlılığı Etkileyen Faktörler

Genel olarak çalışanların mesleklerine duydukları bağlılık duygusu olarak kavramlaştırılan (İvtzan vd., 2013: 18) mesleki bağlılığı etkileyen faktörler, “Bireysel Özellikler”, “Temel İş Özellikleri” ve “Mesleğin Yapısına İlişkin Faktörler” olarak üç başlık halinde aşağıda incelenecektir.

5.4.1. Bireysel Özellikler

Kişisel özellikler hakkındaki araştırmalar iki tip değişken üzerinde odaklanmaktadır. Bunlar; demografik değişkenler (yaş, cinsiyet, kıdem vb.) ve yapısal değişkenlerdir (kişilik, değerler vb.) (Çakar ve Ceylan, 2005: 55).

Yazın taraması yapıldığında özellikle demografik değişkenlerin örgütsel ve mesleki bağlılığı nasıl farklılaştırdığının sıkça inceleme konusu yapıldığı görülmektedir. Daha önceki yapılan çalışmalarda yaş ve kıdem incelendiğinde, bu iki faktörün örgütsel ve mesleki bağlılığı farklılaştırıcı etkisi özellikle mesleğe ve örgüte yapılan yatırımlarla açıklanmaktadır. Yaş ve kıdem arttıkça yapılmış olan yatırımların dolayısıyla bağlılığın da artacağı öngörülmektedir. İlerleyen yaş ile birlikte kişilerin alternatiflerinin azalması da bir başka gerekçedir (Meyer vd., 1993; Özmen vd., 2005: 5).

Cinsiyet ile ilgili yapılan bazı çalışmalarda ise, kadınların mesleklerine erkeklerinden daha fazla bağlı olma eğiliminde oldukları düşünülmektedir. Çünkü, kadınların erkeklere göre, iş gücüne girmek için fazla engeli aşmak ve daha fazla çaba göstermeleri gerektiği düşünülmektedir (Lee vd., 2000: 8003).

Bireysel özelliklerin yapısal bir değişkeni olan kişiliğe baktığımızda devamlı olarak içten ve dıştan gelen uyarıcıların etkisi altında olan kişilik, bireyin biyolojik ve psikolojik, kalıtsal ve edinilmiş bütün yeteneklerini, güdülerini, duygularını, isteklerini, alışkanlıklarını ve bütün davranışlarını içine alır (Yücel ve Taşçı, 2008: 687).

Bu bireyin hayatında yaşama biçimi olarak ortaya çıkar. Bireyler meslek seçerken kendi yaşama biçimi olan kişiliğine göre meslek seçmeye önem vermektedir. Dolayısıyla bu seçim kişilerin mesleğine olan bağlılıklarını etkilemektedir.

5.4.2. Temel İş Özellikleri

Mesleki bağlılığı etkileyen faktörlerden bir diğeri olan temel iş özellikleri; işin içeriği, iş kapsamı, rol çatışması ve rol belirsizliği alt faktörlerinden oluşmaktadır. Ayrıca, katılımcı yönetim, parasal ödüllendirme sistemleri, aşırı iş yükü, iş stresi, grup bilinci, yetkilendirme ve otonomi sistemleri, öğrenme fırsatı da bu faktörlere ilave edilebilir (Özdevecioğlu, 2003: 115).

Bunlardan genel olarak iş memnuniyeti, profesyonel özerklik, işe katılım, iş stresi, iş yükü gibi faktörler dikkate alınarak, öğretmenler ve hemşireler arasında mesleki bağlılık incelenmiştir (Satoh vd., 2017: 450). Temel iş özellikleri, meslekî ve örgütsel bağlılıkla yüksek derecede ilişki göstermiştir. İşin temel özellikleri iyileştikçe, meslekî ve örgütsel bağlılık artmaktadır (Şimşek ve Aslan, 2012: 444).

5.4.3. Mesleğin Yapısına İlişkin Özellikler

Çalışmak ve bir mesleğe sahip olmak, insan yaşamında önemli bir yere sahiptir (Çam ve Yıldırım, 2010: 77). Kişi, toplum karşısında kendisini mesleğiyle de ifade edebilmektedir. Mesleğin yapısında bulunan imaj ve kariyer gibi faktörler kişiyi toplum içinde önemli bir yere koymaktadır. Bu durum ise, kişide mesleğine olan bağlılık duygusunu önemli ölçüde etkilemektedir.

Bir mesleğin geçerli olan statüsü o mesleği oluşturan grubun toplumdaki imajı ile yakından bağlantılıdır ve meslek üyeleri için büyük önem taşır. İmaj, bir kimsenin, bir topluluğun kendisiyle ilgili olarak başkalarında yaratmak istediği ya da bıraktığı izlenimdir (Çınar ve Demir, 2009: 25). Bir başka şekilde ifade edilecek olursa, algılanan mesleki imaj, toplum tarafından meslek üyelerine karşı duyulan saygı, üyelerin sosyal statüsü, yetenekleri ve davranış biçimleri hakkında paylaşılan yargı ve düşüncelerdir (Özata ve Aslan, 2010: 253). Toplum üyeleri tarafından meslek mensubuna karşı gösterilen bu tutum ve davranışlar kişinin mesleğine olan bağlılığını olumlu yönde etkileyecektir.

İlgili literatürde, kariyerinden memnun olan bireylerin mesleklerine ve örgütlerine ilişkin bağlılıkları arasında anlamlı ilişkiler olduğu öngörülmektedir (Aktaş, 2014: 196). Kariyer kavramı, bir mesleği, kişinin hayat boyu gerçekleştirdiği faaliyetleri, kişinin girdiği meslekte kademeli olarak ilerlemesine ya da hayattaki başarı derecesine veya toplum tarafından saygın olarak kabul edilen bir statüyü çağrıştırmaktadır (Gökdeniz, 2017: 123). Bu statü kişinin mesleğine olan bağlılığını literatürde de öngörüldüğü gibi olumlu yönde etkileyecektir.

5.5. Mesleki Bağlılığın Sonuçları

Mesleki bağlılık bireyin yaşam tatminini artıracaktır. Çünkü iş yaşamı ve bireyin mesleği onun yaşamının bir parçasıdır. Mesleğine bağlı olan bireyden, mesleğinden ayrılmayı düşünmüyor olması ve yaşam tatmini ile pozitif ilişkili olması beklenir (Özdevecioğlu ve Aktaş, 2007: 5). Mesleki bağlılık sayesinde yaşam tatmini artan çalışanlar, mesleğinin gereklerini tam olarak yerine getirecektir. Bu daha verimli işlerin ortaya çıkmasını sağlayacaktır. Dolayısıyla bu çalışanlar örgüt için önemli olacaktır. Mesleki bağlılık ile ilgili çalışmalar incelendiğinde, mesleki bağlılığın birçok olumlu etkisinin olduğu görülmektedir. Bu olumlu etkilerin bazıları aşağıda belirtilmiştir. (Satoh vd., 2017: 51; Satoh vd., 2017: 450; Yuan vd., 2014: 69; Lee vd., 2000: 800-805; Nägele ve Neuenschwander, 2014: 386; Simola, 2011: 70: 70; Blau, 2003: 470; Blau ve Holladay, 2006: 692; Meyer vd., 1993:539–540; Tak ve Çiftçioğlu, 2008: 157):

- ❖ Dayanıklılığın bir bileşeni olan bağlılık, stresli durumlar ile stres kaynaklı sonuçlar arasındaki ilişkiyi dengeleyen bir kişilik özelliğidir.
- ❖ Mesleki bağlılığı yüksek olan çalışanlar iş kaynaklı stresle daha kolay baş edebilir.
- ❖ Bir bireyin işine ve mesleğine karşı olumlu bir tavır içerisinde bulunması stres ve stres kaynaklı tepkiler arasındaki ilişkiyi zayıflatır.
- ❖ Mesleki bağlılığın yaratıcılık, çalışanlar arası bilgi paylaşımı ve üretken davranış üzerinde önemli bir etkisi olduğu düşünülmektedir. Mesleki bağlılık hem mesleki faktörleri ve çalışanın sağlığını hem de işçilerin kurumda kalması ve devamlı üretkenlik gibi örgütsel sonuçları etkilemektedir.
- ❖ Mesleki bağlılık seviyesi yüksek olan çalışanların işlerini daha özgüvenle ve pozitif duygularla yapması daha muhtemeldir.
- ❖ Mesleki bağlılık, daha düşük devamsızlık, daha yüksek sorumluluk (Freund, 2005), iş performansı, daha düşük işgücü devri veya meslekten çıkma ihtimalinin düşük olması gibi çeşitli olumlu sonuçlarla bağlantılıdır.
- ❖ Mesleğine duygusal olarak bağlı olan bireyler, işyerinde kalma konusunda motive olurlar. Bu durum, el üstünde tutulan iş becerilerinin geliştirilmesini kolaylaştıracaktır.
- ❖ Mesleki bağlılığı daha yüksek olan kişiler meslekleriyle daha güçlü şekilde kendini özdeşleştirebilir ve ona karşı pozitif duygular taşırlar.
- ❖ İşlerine kuvvetle bağlı olan çalışanlar, daha yüksek bir performans kalitesi standardı belirlemesi ve bu standarda erişmek için daha zahmetli davranması, zayıf bağlılık gösterenlere göre daha olasıdır.
- ❖ Mesleki bağlılık, bireylerin ek beceri ve bilgi edinme ihtimalini artırarak (örneğin, sürekli eğitim yoluyla) performansını yükseltebilir.
- ❖ Yüksek düzeyde mesleki bağlılık gösteren çalışanlar, yetenek ve özelliklerini geliştirmek için çaba sarf eden, kariyerini geliştirmek için enerji harcayan, mesleğinde ilerlemeye çalışan ve meslekten ayrılma niyeti düşük olan bireylerdir.

6. ÇALIŞMANIN ANA DEĞİŞKENLERİ ARASINDAKİ İLİŞKİ: MODEL VE HİPOTEZ GELİŞTİRME

Bu bölümde, çalışmada kullanılan ana değişkenler ve alt değişkenleri olan mesleki bağlılık ve alt boyutlarının (duygusal, devan ve normatif) bağımsız denetimde kalite üzerine olan etkileri açıklanacaktır. Bağımsız denetimde kalite 4. Bölümde, mesleki bağlılık 5. Bölümde açıklanmıştır. Bu bölümde ise, kavramlar arasında ilişkiler açıklanıp model ve hipotezler oluşturulacaktır.

6.1. Mesleki Bağlılık ile Bağımsız Denetimde Kalite Algısı İlişkisi

Son yüzyılda işletme faaliyetlerinin çeşitlenmesi ve genişlemesinden kaynaklanan eksiklik ve aksaklıkların da etkisiyle, şirketlerde muhasebe ve denetim hileleri sayısında artışlar gözlemlenmiş ve doğru olmayan bu tür mali bilgiler tüm tarafları önemli ölçüde zarara uğratmıştır. Yaşanan bu gelişmeler piyasaları da ciddi düzeyde tedirgin etmiş, mali bunalımlara neden olmuştur (Türedi vd., 2018: 2).

Bu gelişmelerin etkisiyle, özellikle muhasebe mesleği de son yıllarda hızlı bir gelişim, değişim ve dönüşüm sürecine girmiştir. Dolayısıyla, finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarının farklılaşması finansal raporlama uygulamalarının değişikliğe uğraması sonucunu doğurmuştur. Bu çerçevede, bağımsız kişilerin denetiminden geçmiş finansal tablolar her zamankinden daha önemli hale gelmiştir (Sayar ve Karataş, 2017: 13).

Bağımsız denetimin temel amacı, hazırlanan finansal tabloların doğru ve güvenilir hazırlandığına dair güvence vermesidir. Bu durum hazırlanan finansal tabloların ilgili tarafların beklentilerini karşılama, kaliteli denetimin yapılması ile mümkün olmaktadır. Çünkü muhasebe bilgilerinin kalitesinin yüksek olmasına dair belirleyici unsurlardan biri, bağımsız denetimin kalitesidir. (Güneş vd., 2018: 47). Bağımsız denetimde kalitenin sağlanmasında, her ne kadar düzenleyici kuruluşların koymuş olduğu standartlara göre denetim faaliyetinin yürütülmesinin önemli derecede etkisi olsa da, asıl denetimi gerçekleştiren mesleki bağlılığı yüksek olan bağımsız denetçiden kaynaklanmaktadır.

Literatürde karşımıza çıkan özellikle örgütsel davranış yazınında kompleks bir kavram olan bağlılık, hiçbir zaman güncelliğini yitirmemiştir. Aksine ortaya çıkan farklı mesleki tanımlar ve farklı bakış açıları bağlamında gelişen söz konusu literatürün ciddi ilgi alanlarından biri olmuştur (Özmen vd., 2005: 2; Fırat, 20015: 5). Bağlılık kavramı içerisinde; örgütsel bağlılık, işe bağlılık, kariyer bağlılığı ve mesleki bağlılık kavramları yer alır. Bu çalışmamızda değişken olarak yer alan mesleki bağlılık kavramını ilk olarak, Allen ve Meyer (1990) öğretmenlik mesleğine uygulamış ve bu da birçok meslek üzerinde teorik ve deneysel çalışmaların artmasına yol açmıştır (Yuan ve Li, 2012: 300).

Mesleki bağlılığın yaratıcılık, çalışanlar arası bilgi paylaşımı ve üretken davranış üzerinde önemli etkisinin olduğu düşünülmektedir. Her meslek, üyelerinin tümü tarafından para kazanma arzusunun ötesine geçen derin bir bağlılık gerektirir. Ancak, özellikle çalışmalarının üçüncü taraflarca kolayca denetlenemeyeceği ve hizmet verilenler adına yaşamsal önem ve acil kararlar alınmak zorunda olunan sağlık, askerlik ve eğitim gibi alanlardaki meslekler için bağlılık önemlidir. Örneğin hemşireler üzerinde yapılan çalışmalar, mesleki bağlılıkla iş memnuniyeti, iş performansı, psikolojik sağlık ve çalışanların işten ayrılma oranı arasında anlamlı bir ilişki olduğunu

göstermektedir (Benligiray ve Sönmez, 2011: 29; Satoh vd., 2017: 450). Mesleki bağlılığın özellikli öneme sahip olduğu bir diğer meslek bağımsız denetimdir. Çünkü, günümüzde hizmet verilenleri alacakları önemli kararlarda bireysel ve toplumsal açıdan etkileyen bir meslek konumundadır.

Bu amaçla, çalışmamızda mesleki bağlılık ile bağımsız denetimde kalite algısı ilişkisini test etmek amacıyla oluşturduğumuz hipotez şu şekildedir:

H₁: Bağımsız denetçinin mesleki bağlılığı denetimde kalite algısını olumlu yönde etkiler

6.2. Duygusal Bağlılık ile Bağımsız Denetimde Kalite Algısı İlişkisi

Duygusal bağlılık, kişilerin bir meslekte ya da mesleğin içinde kalmak zorunda oldukları psikolojik bir bağlanmayı ifade eder (Smola, 2011: 70). Bir başka şekilde duygusal bağlılık, katkıda bulunma arzusuyla birleşerek iş ile güçlü bir özdeşleşmeyi ve işe karşı duygusal bağlanma (Sharma ve Irving, 2005: 16) olarak tanımlanmaktadır. Duygusal bağlılığın ortaya çıkması, meslekte bulunmanın tatmin edici bir deneyim olduğunun anlaşılmasıyla (yani tatmin edici veya değerli becerileri geliştirici bir iş fırsatının sağlanması) mümkün olabilecektir (Meyer vd., 1993: 540).

Duygusal mesleki bağlılığın gelişimi, mesleki tercih ve gerçek deneyime dayalı değişikliklerle başlar. Bireyin kariyerinin başında, mesleki bağlılık genellikle düşüktür, ancak kariyer hedeflerini aydınlatan, farklı kariyerleri araştıran ve daha iyi bir insan-ış uyumuna sahip olan olumlu iş deneyimleri, duygusal mesleki bağlılık oluşturmaya (Weng ve McElroy, 2012: 257) ve geliştirmeye yardımcı olur.

Meyer ve diğerlerine göre (1993), bir mesleğe duygusal olarak bağlı olan biri, duygusal bağlılıktan yoksun birinden daha fazla o meslekteki gelişmelere ayak uydurmak isteyebilir. Dolayısıyla, duygusal bağlılığı yüksek olanların bir organizasyonda çalışmaya devam etmeleri, sürekli mesleki gelişim isteklerini yerine getirebilmeleri için yüksek derecede önem verdikleri düşünülebilir (Simola, 2011: 70).

Son yıllarda hemşirelik mesleği, bağlılık çalışmaları kapsamında dikkat çekmektedir. Çoğu araştırmacı duygusal bağlılığın hemşirelerin işi bırakma düşüncesine olan etkisini araştırmış olsa da duygusal bağlılığı öne çıkaran faktörleri ortaya koyacak çok az çalışma bulunmaktadır. Örgütsel bağlılığın belirleyicileri tartışılmış olmasına rağmen, demografik faktörleri de göz önüne alarak mesleki bağlılığın belirleyicilerini inceleyen geniş çaplı araştırmalar pek bulunmamaktadır (Satoh vd., 2017: 450)

Bu amaçla, çalışmada duygusal bağlılık ile bağımsız denetimde kalite algısı ilişkisini test etmek amacıyla oluşturulan hipotez şu şekildedir:

H₂: Bağımsız denetçinin duygusal bağlılığı denetimde kalite algısını olumlu yönde etkiler

6.3. Devam Bağlılığı ile Bağımsız Denetimde Kalite Algısı İlişkisi

Devam bağlılığı, kişinin mesleği terk etme fikrini (örneğin, takip edebileceği alternatif mesleklerin bulunup bulunmadığı hakkında düşünceler) çevreleyen, pratik ya da nesnel konularda endişeler içerir (Ivtzan vd., 2013: 21). Başka bir ifadeyle mesleki devam bağlılığı, mesleği bırakma masraflarının fark edilmesidir (Lee vd., 2000: 801). Bu tür bir bağlılık “maliyetten kaçınma” zihniyetine dayanmaktadır. Kariyer yolunda ayrılmanın pahalıya mal olacağı anlamına gelir. (Sharma ve Irving, 2005: 18; Simola, 2011: 70)). Meyer vd., (1993) göre ise, mesleki devam bağlılığı bireylerin mesleğinden ayrılmasının maliyetini ya da meslekte kalmasından doğacak faydayı dikkate alarak

bağlılık geliştirmesidir. (Tak ve Çiftçioğlu, 2009: 37). Burada çalışanlar, mesleklerine yapmış oldukları yatırımların faydasının birikmiş olduğunu görmektedir. Mesleklerini terk etmeleri halinde bu faydaları kaybetme endişesi, çalışanlara mesleklerine devam etme kararı aldırılmaktadır.

Carson ve arkadaşlarına göre, mesleki yatırımın üç boyutu vardır. Bunlar; Mesleki yatırımlar, duygusal maliyetler ve mesleki alternatiflerin kısıtlılığıdır. Mesleki yatırım, bir meslek değiştirilirse kaybedilecek olan iş gücündeki birikmiş yatırımları (zaman, para, eğitim) ifade etmektedir. Duygusal maliyetler, yeni bir uğraşın peşinde koşulurken beklenen duygusal bedeli ifade eder. Mesleki alternatiflerin kısıtlılığı ise, yeni bir mesleği sürdürmek için mevcut seçeneklerin yokluğunun fark edilmesidir (Blau, 2001: 284).

Dolayısıyla devam bağlılığı, kişinin yeni bir meslek seçmek için elinde uygun seçeneklerin olmaması durumudur. Kişiler, kariyer alternatiflerinin bu noktada kariyer değiştirme seçeneğine sahip olmadıkları ya da değişen mesleklerin zaman, para veya başka bir iş profesyonelliği için yapılan yatırımların kaybına neden olacağı şeklinde sınırlı olduğunu düşünebilirler (Simola, 2011: 70). Bu durumda birey mesleği için yaptığı yatırımları korumak ve mesleği bırakmanın oluşturacağı duygusal bedelleri en aza indirmek için yeni iş alternatiflerini araştırmaktan vazgeçecektir (Çetin vd., 2010: 126). Dolayısıyla birey mesleğinde kalmaya devam edecektir. Bu düşünce, bireylerde mesleğine karşı yüksek düzeyde devam bağlılığı olarak ortaya çıkar.

Bu amaçla, çalışmada devam bağlılığı ile bağımsız denetimde kalite algısı ilişkisini test etmek amacıyla oluşturulan hipotez şu şekildedir:

H₃: Bağımsız denetçinin devam bağlılığı denetimde kalite algısını olumlu yönde etkiler

6.4. Normatif Bağlılık ile Bağımsız Denetimde Kalite Algısı İlişkisi

Normatif bağlılık, çalışanların bir sorumluluk duygusuyla mesleğinde kalma zorunluluğunu ifade eder (Cihangiroğlu vd., 2015: 368; Fırat, 2015: 17; Riveros ve Tsai, 2011: 329). Çalışanlar, başkalarına olan genel sorumluluk duygusu içerisinde yapmaları gereken tek doğru olan şeyin bu olduğunu düşünerek mesleklerinde kalmayı tercih ederler (Simola, 2011: 70). Başka bir ifadeyle normatif bağlılık, psikolojik endişelerle doğru kararların verilmesi veya kişisel bir yerine getirme ihtiyacının karşılanmasıdır (Ivtzan vd., 2013: 21). Kişiyi mesleğine devam etmesi için zorunluluk hissettiren bu normatif baskılar (üyesi olunan ailenin tarihsel olarak belirli bir mesleği sürdürmüş olması, iş ortamı gibi) normatif anlamda mesleki bağlılığın gelişmesine katkıda bulunmaktadır (Şekerli vd., 2016: 4).

Normatif bağlılık, bireyin, bir veya daha fazla hedefle alaka düzeyi ile ilgili bir eylem planı izleme yükümlülüğü üzerine kuruludur. Normatif bağlılıktaki en önemli motivasyon, sorumluluk duygusu veya “olması gereken” duygusu ile belirli bir şekilde davranmaktadır. Bu sorumluluk hissi, kan bağı olmayan işveren-çalışan ilişkilerinde nispeten zordur. Ancak, ailenin kariyer kararlarında aileye karşı görev veya sorumluluk duygusu önemli rol oynadığı için, bu durum aile şirketlerinde oldukça yaygındır (Sharma ve Irving, 2005: 17).

Bu amaçla, çalışmada normatif bağlılık ile bağımsız denetimde kalite algısı ilişkisini test etmek amacıyla oluşturulan hipotez şu şekildedir:

H₄: Bağımsız denetçinin normatif bağlılığı denetimde kalite algısını olumlu yönde etkiler

6.5. Mesleki Bağlılık Alt Boyutları ile Denetimde Kalite Algısı Denetçi ve Denetim Firması Boyutu İlişkisi

Finansal tablolar tarafsız bir şekilde hazırlanmalı ve işletmenin gerçek durumunu yansıtmalıdır. Finansal tabloların tam, doğru ve tarafsız olduğunu; gerçeği yansıtan ve ihtiyaca uygun bilgi verdiğinin belirlenmesinde benimsenmiş en uygun yöntem, finansal tabloların; muhasebe çerçevesine göre hazırlanıp hazırlanmadığının, bağımsız ve güvenilir kişi ve kurumlar tarafından denetlenmesidir (KGK, 2018: 1).

Denetimin, güvenilir bir denetim kuruluşunda denetim çalışmalarını yürüten; mesleğinde tecrübeli, bağımsızlığını koruyabilen ve etik ilkeler ile ilgili tebliğe uyan bağımsız bir denetçi tarafından yapılması denetim faaliyetinin kaliteli bir şekilde sonuçlanmasını sağlayacaktır. Denetçi ve denetim firmalarının denetimde kaliteyi bir ilke olarak benimsemesi ülkelerin sermaye piyasalarının sağlıklı işlemesi ve piyasalara olan güvenin sağlanması açısından büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle çalışmanın amacı doğrultusunda mesleki bağlılığın alt boyutları ile bağımsız denetimde kalite algısı denetçi ve denetim firması boyut ilişkisini test etmek amacıyla oluşturulan hipotezler aşağıda olduğu gibidir:

H₅: Bağımsız denetçinin duygusal bağlılığı denetimde kalite algısı denetçi boyutunu olumlu yönde etkiler

H₆: Bağımsız denetçinin duygusal bağlılığı denetimde kalite algısı denetim firması boyutunu olumlu yönde etkiler

H₇: Bağımsız denetçinin devam bağlılığı denetimde kalite algısı denetçi boyutunu olumlu yönde etkiler

H₈: Bağımsız denetçinin devam bağlılığı denetimde kalite algısı denetim firması boyutunu olumlu yönde etkiler

H₉: Bağımsız denetçinin normatif bağlılığı denetimde kalite algısı denetçi boyutunu olumlu yönde etkiler

H₁₀: Bağımsız denetçinin normatif bağlılığı denetimde kalite algısı denetim firması boyutunu olumlu yönde etkiler

6.6. Katılımcıların Mesleki Bağlılık Düzeyi ve Denetimde Kalite Algısı Düzeyindeki Farklılıklar

Denetçilerin mesleklerine olan bağlılıklarının kaliteli bir denetim faaliyetinin yürütülmesi ve sonuçlandırılmasına olan etkisini tespit etmek amacıyla oluşturduğumuz araştırma hipotezlerinin yanında; cinsiyetin, yaşın, eğitim seviyesinin, unvanın ve mesleki tecrübenin (çalışma süresinin), mesleki bağlılık düzeyinde farklılık gösterip göstermediğini tespit etmek amacıyla hipotezler oluşturulmuştur. Ayrıca, denetim firmasının; faaliyet alanın, hizmet süresinin, KGK gözetimlerinin ve disiplin cezası uygulanmasının katılımcıların denetimde kalite algısı düzeyinde farklı olup olmadığı, varsa bu farkın ne düzeyde olduğu araştırmak amacıyla hipotezler oluşturulmuştur. Oluşturulan bu hipotezler aşağıda olduğu gibidir:

H₁₁: Bağımsız denetçinin mesleki bağlılık düzeyi cinsiyete göre anlamlı farklılık gösterir

H₁₂: Bağımsız denetçinin denetimde kalite algı düzeyi cinsiyete göre anlamlı farklılık gösterir

H₁₃: Bağımsız denetçinin mesleki bağlılık düzeyi yaşa göre anlamlı farklılık gösterir

H₁₄: Bağımsız denetçinin denetimde kalite algı düzeyi yaşa göre anlamlı farklılık gösterir

H₁₅: Bağımsız denetçinin mesleki bağlılık düzeyi eğitim seviyesine göre anlamlı farklılık gösterir

H₁₆: Bağımsız denetçinin denetimde kalite algı düzeyi eğitim seviyesine göre anlamlı farklılık gösterir

H₁₇: Bağımsız denetçinin mesleki bağlılık düzeyi ünvana göre anlamlı farklılık gösterir

H₁₈: Bağımsız denetçinin denetimde kalite algı düzeyi ünvana göre anlamlı farklılık gösterir

H₁₉: Bağımsız denetçinin mesleki bağlılık düzeyi mesleki tecrübeye göre anlamlı farklılık gösterir

H₂₀: Bağımsız denetçinin denetimde kalite algı düzeyi mesleki tecrübeye göre anlamlı farklılık gösterir

H₂₁: Bağımsız denetçinin denetimde kalite algı düzeyi firmanın faaliyet alanına göre anlamlı farklılık gösterir

H₂₂: Bağımsız denetçinin denetimde kalite algısı düzeyi denetim firmasının hizmet süresine göre anlamlı farklılık gösterir

H₂₃: Bağımsız denetçinin denetimde kalite algı düzeyi denetim firmasında gözetim yapıma durumuna göre anlamlı farklılık gösterir

H₂₄: Bağımsız denetçinin denetimde kalite algı düzeyi denetim firmasında uygulanan disiplin işlemlerine göre anlamlı farklılık gösterir

7. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Çalışmanın bu bölümü; Araştırmanın Amacı ve Önemi, Araştırmanın Evren ve Örneklemi, Araştırmanın Sınırlıkları, Araştırmada Kullanılan Veri Toplama Yöntemi ve Araştırmanın Hipotezleri ve Modeli alt başlıklarından oluşmaktadır.

7.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Ülke ekonomilerinin küçük yapı taşları olan işletmelerin, finansal bilgilerini içeren mali tablolarını, hesap verilebilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olarak düzenlemeleri bir zorunluluktur (Selimoğlu vd. 2015: 3). Günümüzde, küreselleşme ile birlikte toplumların ve ekonomik değişimlerin meydana getirdiği şirketler arası ilişkilerin ve işlemlerin arttığı, yatırımların sınır ötesine taşıdığı, bu sebeple bilgilerin karmaşık ve daha güç anlaşılır hale geldiği bir ortamda bu zorunluluk, olması gerektiği şekliyle yerine getirilmeyebilir. Bu gelişmelerin doğal bir sonucu olarak ilgili tarafların piyasalarda doğru kararlar alabilmeleri için, sunulan bilgilerin doğruluğu sorgulanmakta ve daha güvenilir bilgilere olan ihtiyaçları artmaktadır.

Selimoğlu vd. göre (2015) bu ihtiyaçların karşılanması için, bilgiyi talep eden tarafların (bilgi kullanıcılarının) aşağıda belirtilen üç yoldan birini tercih etmesi gerekir:

1. İsteddiği bilgiyi kendi başına elde edip değerlendirmek
2. Bilgiyi sunana güvenerek riske girmek
3. Bağımsız denetim görüşüne başvurmak.

Karar vericiler genel olarak üçüncü yolu seçerek, alacakları kararda bağımsız denetçilerin görüşlerine müracaat ederler. Amaçlara uygun ve tutarlı ekonomik karar verebilmek için, karar işleminden yararlanan bilgilerin geçerli ve güvenilir olması gerekir. Güvenilir olmayan bilgi, kaynakların etkin kullanımını engelleyerek topluma ve karar verenlerin kendilerine ekonomik olarak zarar verir (Güredin, 2000: 4). Toplumun ve karar alıcıların böyle bir zararla karşılaşmaması için “bağımsız denetim de kalitenin” gerekliliği ve önemi bir kez daha ortaya çıkmaktadır.

2000’li yıllarda denetçilerin denetim standartlarını yanlış uygulamaları ve bu standartlara uymamaları sonucu hatalı denetim raporu hazırlamaları, denetimi yapılan firma ile olan çıkar ilişkisinden kaynaklanan bağımsızlık sorunu gibi etik dışı davranışlardan bulunmaları nedeniyle ortaya çıkan Enron, WorldCom, Adelphia ve Parmalat gibi skandallar da (Gör, 2016: 14) bu gerekliliği ve önemi bir ihtiyaç olarak ortaya koymaktadır. Bu ihtiyaç ancak, standartlara uyan, bağımsızlığını kaybedecek eylem ve davranışlardan kaçınan yeterli bilgi ve tecrübeye sahip, işini yaparken gerekli özeni ve dikkati gösteren, mesleğine bağlı denetçiler tarafından karşılanabilir.

Bu doğrultuda çalışmanın amacı; denetçilerin mesleklerine olan bağlılıklarının kaliteli bir denetim faaliyetinin yürütülmesi ve sonuçlandırılmasına olan etkisini tespit etmektir. Çalışmada, “Bağımsız denetçilerin mesleklerine olan bağlılıklarının denetim kalitesine etkisi var mıdır?” sorusuna cevap aranacaktır.

7.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklem

Bilindiği üzere Türkiye’de 02.11.2011 tarih 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) oluşturulmuştur. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilmiş çalışmanın tarihi itibarıyla 242 bağımsız denetim kuruluşu bulunmaktadır (www.kgk.gov.tr). Bunların arasında günümüzde dünyada dört büyükler

olarak bilinen; PWC “Pricewaterhouse Coopers”, E&Y “Ernest and Young”, KPMG “Klynveld, Peat, Marwick, Goerdeler” ve D&T “Deloitte Touch” denetim kuruluşlarının Türkiye temsilcilikleri de bulunmaktadır. Ayrıca, yine kurum tarafından yetkilendirilmiş çalışmanın tarihinde 15.303 bağımsız denetçi mevcuttur (KGK, 16.10.2017, www.kgk.gov.tr).

Bu denetçilerin büyük bir kısmı yetkilendirilmiş olan bu bağımsız denetim firmalarında aktif olarak çalışmaktadır. Denetçilerin mesleklerine olan bağlılıklarının kaliteli bir denetim faaliyetinin yürütülmesi ve sonuçlandırılmasına muhtemel etkisini tespit etmek amacıyla yaptığımız anket çalışması KGK (Kamu Gözetim Kurumu) tarafından yetkilendirilmiş bu denetçilere uygulanmıştır.

Türkiye’de bulunan 242 denetim firmasının 199’u İstanbul, Ankara ve İzmir’de bulunmaktadır. Bu nedenle araştırmanın evreni İstanbul, Ankara ve İzmir illerinde bulunan bağımsız denetim firmalarında aktif olarak çalışan yaklaşık olarak 3.000 bağımsız denetçi oluşturmaktadır. Araştırmada istatistiksel analizlerin güvenilirliği açısından 450 ankete ulaşılması hedeflenmiştir. Uzman anketörler aracılığıyla yüz yüze görüşme tekniği ile yapılan anket çalışmasında ulaşılan 450 denetçiden, ancak 355 denetçiye anket uygulanabilmiştir. Yapılan anket uygulamasının örneklem sayısı açısından yeterli olup olmadığının tespit edilmesi için aşağıda belirtilen formülden yararlanılmıştır (Nakip, 2006: 236):

$$n = \frac{NpqZ^2}{(N-1)E^2 + pqZ^2}$$

n: Örneklem büyüklüğü

N: Evren sayısı

z: Tablo değeri %95 güven seviyesi için

p: Olayın gerçekleşme olasılığı

q: Olayın gerçekleşmeme olasılığı

E: Kabul edilebilir örnekleme hatası

$$n = \frac{3.000(0,5*0,5)1,96^2}{(3.000-1)*0,05^2 + (0,5*0,5)*1,96^2} = 341$$

Ayrıca, örneklem büyüklüğünün ne kadar olması gerektiği ile ilgili önerilen tabloya bakıldığında; yaklaşık olarak 3.000 evren için 341 örneklem büyüklüğün yeterli olduğu görülmektedir (Ural ve Kılıç, 2011: 49; Coşkun vd., 2017: 144). Bu durum, çalışmada uygulanan anket sayısının, araştırma evreni için yeterli olduğunu ortaya koymaktadır. Normallik (çok değişkenli) ve doğrusallık varsayımlarını güçleştiren uç değerlerin olup olmadığı mahalnobis uzaklığına göre incelenmiş, anketler için veri analizini etkileyecek düzeyde uç değerler olmamasından dolayı 355 olan veri setinden 11 anket çıkarılmış ve analizler 344 örneklem üzerinden yapılmıştır. Örneklem illere göre dağılımı ise “tabakalı örnekleme” yöntemi kullanılarak yapılmıştır. Toplam 344 anketin İstanbul, Ankara ve İzmir’de uygulanan sayıları aşağıda Tablo 7.1’de verilmiştir.

Tablo 7. 1. Tabakalı örnekleme yöntemi ile örnekleme alınan denetçi sayıları

Tabaka No	İller	Aktif çalışan denetçi sayısı	Tabaka ağırlığı	Örnekleme alınan denetçi sayısı
1	İstanbul	2250	$2250/3000=0,75$	$0,75 \times 344=258$
2	Ankara	562	$562/3000=0,19$	$0,19 \times 344=65$
3	İzmir	188	$188/3000=0,06$	$0,06 \times 344=21$
TOPLAM		3000	1.00	344

Yapılan tabakalı örnekleme dağılımına örnekleme alınan denetçi sayısı Tablo 7.1’de olduğu gibi İstanbul 258 (%75), Ankara 65 (%19), İzmir 21 (%6) olarak toplam 344’tür.

7.3. Araştırmanın Sınırlıkları

Yukarıda amacı, önemi, evreni ve örneklemini belirttiğimiz çalışmamız aşağıda belirtilen sınırlıklar çerçevesinde gerçekleştirilmiştir:

- ❖ Sosyal bilimler alanında yapılan çalışmaların genel sınırlıkları bu çalışma içinde geçerlidir.
- ❖ Bu çalışma, İstanbul, Ankara ve İzmir’de bulunan bağımsız denetim firmalarında görevli denetçiler ile sınırlıdır.

7.4. Araştırmada Kullanılan Veri Toplama Yöntemi

Araştırmada nicel araştırma yöntemi kullanılmıştır. Veriler, yüz yüze görüşme tekniğiyle anket uygulaması yöntemi kullanılarak toplanmıştır. Anket İstanbul, İzmir ve Ankara’da bağımsız denetim firmalarından görevli denetçilere uygulanmıştır. Araştırma verilerinin sağlıklı bir şekilde elde edilebilmesi için işinde uzman anketörlerden profesyonel destek alınmıştır.

Anket üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde, katılımcıların demografik özellikleriyle ilgili sorulara, ikinci bölümde ise mesleki bağlılık ile ilgili önermelere ve son bölümde ise denetimde kalite algısını ölçen önermelere yer verilmiştir. Anketin ikinci ve üçüncü bölümünde yer alan önermeler 5’li likert ölçeği (1= Kesinlikle Katılmıyorum, 2=Katılmıyorum, 3=Kararsızım, 4=Katılıyorum, 5=Kesinlikle Katılıyorum) ile ölçülmüştür. Araştırmaya modeline göre hazırlanan ankette iki değişken kullanılmıştır. Bu değişkenler “mesleki bağlılık” ve “denetimde kalitedir”. Mesleki bağlılık değişkenine ait ölçek Meyer vd. (1993) tarafından geliştirilmiştir ve 18 önermeden oluşmaktadır. Denetimde kalite algısına ait önermeler literatür incelemesi sonucunda tarafımızdan hazırlanmıştır ve denetçi ve denetim firması boyutunda 42 önerme bulunmaktadır.

Likert tipi ölçek kullanılan anketlerde, veriler normal dağılmaktadır. Normal dağılıma uygunluk Q-Q Plot çizimi ile incelenebilir. Ayrıca, kullanılan verilerin normal dağılım göstermesi çarpıklık ve basıklık değerlerinin ± 3 arasında olmasına bağlıdır (Seçer, 2017: 30-33). Mesleki bağlılık ve denetimde kalite algısı ölçeklerinin normal dağılım gösterdiği basıklık ve çarpıklık değerleri kontrol edilerek tespit edildiğinden dolayı istatistik değerlendirmelerinde parametrik testler kullanılmıştır. Ancak, normal dağılım göstermeyen veya örnek boyutunun küçük olduğu durumlarda parametrik olmayan analiz teknikleri de kullanılabilir (Coşkun vd., 2017: 2013). Buna bağlı olarak bazı bölümlerde parametrik olmayan testler kullanılmıştır.

Araştırmada elde edilen veriler SPSS (Statistical Package for Social Sciences) for Windows 24.0 programı kullanılarak analiz edilmiştir. Bireylerden toplanan demografik

özellikler için tanımlayıcı istatistiklerden olan frekans, yüzde değerleri hesaplanarak yorumlanmıştır. Nicel değişkenlerimizin iki ilişkisiz örneklemden elde edilen puanların birbirinden anlamlı bir şekilde farklılık gösterip göstermediğini test etmek için Bağımsız T testi, ilişkisiz iki ya da daha çok örneklem ortalamasının birbirinden anlamlı bir şekilde farklılaşıp farklılaşmadığını test etmek için Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA) ve Kruskal Wallis H testi uygulanmıştır. Farklılığı yaratan grupları tespit etmek için Bonferroni testi uygulanmıştır. Değişkenlerin aralarındaki ilişki korelasyon analizi ile analiz edilmiştir. Bağımsız değişkenin bağımlı değişken üzerinde etkisini araştırmak için basit doğrusal regresyon analizi yapılmıştır. Tüm testlerde hata oranı belirlenip $p < 0.05$ olduğu durumlarda gruplar arası fark istatistiksel olarak anlamlı kabul edilecektir.

Ayrıca, mesleki bağlılık ve denetimde kalite algısı değişkenlerine ait açıklayıcı faktör analizi yapılmıştır. Mesleki bağlılık ve denetimde kalite algısı değişkenine ait açıklayıcı faktör analizi uygulamasından önce, örneklem büyüklüğünün faktör analizi yapmaya uygun olup olmadığını test etmek amacıyla Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) testi uygulanmıştır. Test sonucunda mesleki bağlılık değişkenine ait KMO değerinin 0,786, denetimde kalite algısı değişkenine ait KMO değerinin 0,821 olduğu görülmüştür. Bu değerlere göre, örneklem yeterliliğinin faktör analizi yapmak için “yeterli” olduğu sonucuna ulaşılmıştır KMO değeri 0 ile 1 arasında bir değer ortaya koyar. KMO değerinin 1’e yaklaşması örneklem büyüklüğünün yeterliliği hakkında fikir vermektedir. 0.5-0.1 arası değerler kabul edilebilir olarak değerlendirilirken, KMO değerinin 0.60’tan büyük olması gerektiği araştırmacılar tarafından vurgulanmaktadır. Ayrıca, Hucheson ve Sofroniou (1999), KMO değerinin 0,7 ile 0,8 arasında çıkması durumunda örneklem büyüklüğünün iyi düzeyde olduğunu ifade etmektedirler (Büyüköztürk, 2018: 136; Seçer, 2018: 79; Coşkun vd., 2017: 274). Ayrıca Bartlett Küresellik testi sonuçları incelendiğinde, elde edilen ki kare değerinin kabul edilebilir olduğu görülmüştür. Mesleki bağlılık ki kare değeri: ($\chi^2(153) = 1854,915$; $p < 0,01$), denetimde kalite algısı ki kare değeri ise: ($\chi^2(861) = 5511,296$ $p < 0,01$).

Araştırmaya katılan katılımcıların mesleki bağlılığını ölçmeyi amaçlayan ve 18 maddeden oluşan araç, üç teorik boyut esas alınarak meyer tarafından geliştirilmiştir. Boyutlarda ve genel olarak faktör yükleri düşük olan ve bunun yanında binişiklik oluşturan maddeler bulunmamaktadır. Analiz kapsamında olan 18 madde 3 teorik boyutun içerisinde faktör yük yer sonuçları Tablo 7.2’de gösterilmiştir. Bu boyutlar, duygusal bağlılık boyutu, devam bağlılığı boyutu ve normatif bağlılık boyutudur.

Tablo 7. 2. Mesleki Bağlılık Ölçeğinin Boyutlarına Yönelik Faktör Analizi Sonuçları

Boyutlar ve Ölçek Maddeleri	Döndürülmüş Faktör Yükleri*	Öz Değer	Açıklanan Varyans
Duygusal Bağlılık			
5. Kendimi bağımsız denetçilik mesleğiyle özdeşleştirmiyorum.	0,794	4,480	17,56
4. Bağımsız denetçi olmaktan hoşlanmıyorum	0,774		
2. Bağımsız denetçilik mesleğine girdiğim için pişmanım	0,723		
3. Bağımsız denetçilik mesleğinde olduğum için gurur duyuyorum.	0,629		
6. Bağımsız denetçiliği heyecan verici bir meslek olarak görüyorum.	0,544		
1. Bağımsız denetçi olmak kişisel imajım için önemlidir	0,490		
Devam Bağlılığı			
4. Şu anda meslek değiştirmek bana pahalıya patlar.	0,828	2,53	15,62
3. Mesleğimi bugün değiştirmek zorunda kalsam, hayatımda pek çok şey sekteye uğrar.	0,807		
6. Şu anda meslek değiştirmenin büyük fedakarlıklar getireceğini düşünüyorum.	0,673		
2. Şu anda meslek değiştirmek benim için zor olurdu.	0,597		
1. Bağımsız denetçilik mesleğine şu anda meslek değiştirmeyecek kadar çok emek verdim.	0,527		
5. Mesleğini değiştirmeme engel olacak herhangi bir baskı yoktur	0,350		
Normatif Bağlılık			
4. Yararıma da olsa, şu anda bağımsız denetçilik mesleğini bırakmamın doğru olmayacağını düşünüyorum	0,812	1,51	14,17
1. Meslek eğitimi almış kişilerin makul bir süre boyunca mesleğini icra etme sorumluluklarının olduğunu düşünüyorum.	0,724		
5. Bağımsız denetçilik mesleğini bırakacak olursam suçluluk hissederim	0,667		
6. Mesleğime duyduğum sadakatten dolayı bağımsız denetçilik yapıyorum	0,592		
2. Bağımsız denetçilik mesleğine devam etmeye kendimi mecbur hissetmiyorum.	0,422		
3. Bağımsız denetçilik mesleğine devam etmek yönünde bir sorumluluk duyuyorum.	0,412		
* Rotasyon Yöntemi: Varimax			
Toplam Açıklanan Varyans: 47,35			
KMO = 0,786; $\chi^2(153) = 1854,915$; Bartlett Küresellik Testi (p) = 0.000;			

Mesleki bağlılık ölçeğinin faktör desenini ortaya koymak amacıyla faktörleştirme yöntemi olarak temel bileşenler analizi, döndürme olarak da dik döndürme yöntemlerinden varimax seçilmiştir. Mesleki bağlılık ölçeğinin faktör desenini ortaya koymak amacıyla yapılan açıklayıcı faktör analizinde, faktör yük değerleri için kabul düzeyi 0,30 olarak belirlenmiştir. Faktör analizinde, faktör yükünün en az 30 olması gerektiği araştırmacılar tarafından önerilmektedir (Bayram, 2012: 204; Seçer, 2017: 161; Büyüköztürk, 2018: 134). Üç faktör için yapılan analizde, maddeler,

faktör yük değerlerinin kabul düzeyini karşılayıp karşılamaması açısından değerlendirildiğinde, faktör yüklerinin istenilen düzeyde olduğu tespit edilmiştir. Faktör yüklerinin 0,350-0,828 arasında iyi olduğu görülmektedir. Varimax döndürmesi sonuçlarında maddeler toplam 3 faktör altında toplanmıştır. Bu faktörler toplam varyansın %47,35'ini açıklamaktadır Tek faktörlü desenlerde açıklanan varyansın %30 ve daha fazla olması yeterli görülebilir. Çok faktörlü desenlerde ise, açıklanan varyansın daha fazla olması beklenir (Büyüköztürk, 2018: 135). Tavşancıl'a göre ise, açıklanan varyansın %40 ile %60 arasında olması yeterli olarak kabul edilir (Altundağ ve Ayaş, 2018: 90). Bu çerçevede, tanımlanan bir faktörün, toplam varyansa yaptığı katkının yeterli olduğu görülmektedir. Tablo 7.2'de görüldüğü üzere birinci faktör olan "Duygusal Bağlılık" toplam varyansın %17,56'sını, ikinci faktör "Devam Bağlılığı" %15,62'sini, üçüncü faktör "Normatif Bağlılık" %14,17'sini açıklamaktadır.

Araştırmaya katılan katılımcıların denetimde kaliteyi ölçmeyi amaçlayan ve 42 maddeden oluşan araç, iki teorik boyut esas alınarak geliştirilmiştir. Boyutlarda ve genel olarak faktör yükleri düşük olan ve bunun yanında binişiklik oluşturan maddeler bulunmamaktadır. Analiz kapsamında olan 42 madde iki teorik boyutun içerisinde yer sonuçları Tablo 7.3'de gösterilmiştir. Bu boyutlar, denetçi ve denetim firması boyutudur.

Tablo 7. 3. Denetimde Kalite Ölçeğinin Boyutlarına Yönelik Faktör Analizi Sonuçları

Boyutlar ve Ölçek Maddeleri	Döndürülmüş Faktör Yükleri*	Öz Değer	Açıklanan Varyans
Denetçi			
6. Denetçi, müşteri işletmenin faaliyet gösterdiği sektörün özellikleri ile ilgili bilgi sahibi olmalıdır.	0,786	8,54	27,56
7. Denetçi, iç denetçiler ve denetim komitesi ile etkili iletişim kurmalıdır	0,682		
5. Denetim ücreti, denetim sonucuna bağlı olmalıdır.	0,680		
4. Dostluk ve İnsani ilişkiler mesleğimden önce gelir.	0,667		
2. Denetçi sahip olduğu bilgi ve tecrübeyle yetinmelidir.	0,642		
3. İnsani ilişkilerim işimi yaparken bağımsızlığımı etkilemez.	0,633		
11. Denetim kanıtları doğrudan denetçi tarafından elde edilmelidir.	0,615		
8. Denetim ücretinin yüksek olması denetim kalitesini artırır.	0,604		
1. Denetçide sosyal sorumluluk bilinci en üst düzeyde olmalıdır	0,601		
9. Denetçi, sürekli olarak kendini geliştirip yenilemelidir.	0,564		
19. Bağımsız denetimin önemi konusunda kamu bilinci vardır.	0,562		
15. Karşılaşılan önemli ve tartışmalı hususlar sorumlu denetçi ile müzakere edilmelidir.	0,558		
14. Denetçi, finansal tablolar üzerine önceki denetçinin hazırladığı raporu incelemelidir.	0,557		
10. Denetçinin önemlilik yargısı denetimin kalitesini etkiler.	0,555		

13. Bağımsız Denetçiler etik kurallar hakkındaki tebliğe uymalıdır.	0,554	3,49	21,10		
21. Olumlu görüş bildirilmesi konusunda, müşteri işletme tarafından yapılan baskı ile bazen karşılaşmaktadır	0,513				
12. Bağımsız denetim firmalarının gözetimi denetimde kaliteyi artırır.	0,510				
18. Sır saklamak, bağımsız denetçilik meslek etiğinin temel ilkesidir.	0,510				
17. Firmada, endişelerimi dile getirebileceğim rahat bir ortam yoktur	0,482				
20. Ülkenin güvenilir ve gelişen bir yatırım merkezi olmasında, kaliteli bağımsız denetim mekanizmasının rolü önemlidir	0,458				
16. Denetçi hazırlamış olduğu denetim raporunun gözden geçirilmesinden rahatsızlık duyar.	0,375				
Denetim Firması					
8. Firmada personelin görev ve sorumlulukları tanımlanmıştır.	0,842				
21. Denetçiler, sorumlu denetçi tarafından gözetlenmektedir.	0,752				
19. Denetim şirketi, personelinin hiçbir baskı ve korku olmaksızın endişelerini dile getirebilmesini sağlayan açık bir iletişim kanalı oluşturmuştur.	0,709				
5. Üst düzey terfilerde, firmanın finansal başarısına katkıda bulunan denetçilere değil, kalite artışına neden olan denetçilere şans verilmektedir.	0,700				
13. Denetim ekibinin vardığı önemli yargılar ile ulaştığı sonuçlara ilişkin seçilen çalışma kağıtları gözden geçirilir	0,683				
15. Denetim firması bağımsızlığa yönelik tehditleri ortadan kaldıramaz ise, yürürlükteki mevzuatın izin vermesi durumunda denetimden çekilir.	0,680				
12. Denetim şirketi, denetim talep eden firma ile ilgili bilgi toplar, olumsuz bir kanaat oluşması durumunda sözleşme talebini reddeder.	0,629				
6. Firmada denetçilerin eğitimine önem verilmektedir.	0,620				
14. Firmada, finansal tablolar ve önerilen denetçi raporu tekrar tekrar gözden geçirilir.	0,557				
7. Denetim firması, firmanın en önemli özelliğinin yüksek kalitede denetim hizmeti vermek olduğu konusunda personelini bilinçlendirmektedir.	0,550				
9. Firmanın bağımsız denetçileri muhasebe uygulamalarında tecrübelidirler	0,501				
1. Firma bünyesinde kalite kontrol sistemi etkin olarak kullanılmaktadır.	0,436				
11. Denetçi bağımsızlığını engelleyen faktörlere karşı uygulamalar firmada mevcuttur.	0,434				
20. Firmada önemli hususlar sorumlu denetçi ile müzakere edilir.	0,425				
18. Denetim şirketi, zor ve tartışmalı konularla ilgili gerekli olan istişareleri yapar ve bu istişarelerden çıkan sonuçları uygular.	0,396				
10. Firmada denetçi rotasyonu uygulanmaktadır.	0,386				
16. Denetim kalitesinin gözden geçirilmesi, denetim ekibinde olmayan, yeterli tecrübe ve yetkiye sahip kişi/kişiler tarafından yapılmaktadır.	0,380				
2. Firmada Bilgisayar destekli denetim teknolojisi kullanılmaktadır.	0,375				
17. Denetim şirketi, yılda en az bir kez tüm personelinden bağımsızlık politika ve prosedürlerine uydularına ve uyacaklarına dair bildiren yazılı taahhüt alır.	0,370				
4. Firma terfi politikası ve prosedürlerine sahiptir.	0,309				
3. Firmanın işe alım programı vardır.	0,302				
* R.otasyon Yöntemi: Varimax					
Toplam Açıklanan Varyans: 48,66					
KMO = 0,821; $\chi^2(861) = 5511,296$; Bartlett Küresellik Testi (p) = 0.000;					

Denetimde kalite algısı ölçeğinin faktör desenini ortaya koymak amacıyla faktörleştirme yöntemi olarak temel bileşenler analizi, döndürme olarak da dik döndürme yöntemlerinden varimax seçilmiştir. Denetimde kalite algısı ölçeğinin faktör

desenini ortaya koymak amacıyla yapılan açıklayıcı faktör analizinde, faktör yük değerleri için kabul düzeyi 0,30 olarak belirlenmiştir. İki faktör için yapılan analizde, maddeler, faktör yük değerlerinin kabul düzeyini karşılayıp karşılamaması açısından değerlendirildiğinde, faktör yüklerinin istenilen düzeyde olduğu tespit edilmiştir. Faktör yüklerinin 0,302-0,842 arasında iyi olduğu görülmektedir. Varimax döndürmesi sonuçlarında maddeler toplam 2 faktör altında toplanmıştır. Bu faktörler toplam varyansın %48,66'sını açıklamaktadır. Bu çerçevede, tanımlanan bir faktörün, toplam varyansa yaptığı katkının yeterli olduğu görülmektedir. Tabloda 7.3'te görüldüğü üzere birinci faktör olan "Denetçi" boyutu toplam varyansın %27,56'sını, ikinci faktör "Denetim firması" boyutu %21,10'unu açıklamaktadır.

Ayrıca, ölçeklerin güvenilirliğini test etmek amacıyla "Güvenilirlik Analizi" yapılmıştır. Analiz sonucunda verilerin çözümlenmesi ile oluşturulan tablolar ışığında, yapılan yorumlara göre mesleki bağlılık ve denetimde kalite algısı boyutlarının güvenilirlik katsayıları Tablo 7.4'te verilmiştir.

Tablo 7. 4. Mesleki Bağlılık Düzeyi, Denetimde Kalite Düzeyi ve Alt Boyutlarının Güvenilirlik Katsayıları

Düzeyle ve Boyutları	İfade Sayısı	Güvenilirlik Katsayısı
Duygusal bağlılık	6	0.775
Devam bağlılığı	6	0.705
Normatif bağlılık	6	0.657
Mesleki bağlılık	18	0.805
Denetçi	21	0.680
Denetim firması	21	0.899
Denetimde kalite	42	0.820

Anket formunda yer alan katılımcıların güvenilirlik katsayıları duygusal bağlılık boyutu (0.775), devam bağlılığı boyutu (0.705), normatif bağlılık boyutu (0.657), mesleki bağlılık düzeyi (0.805), denetçi boyutu (0.680), denetim firması boyutu (0.899), denetimde kalite düzeyinin (0.820) yüksek derecede güvenilirliğe sahip olduğu tespit edilmiştir. Güvenilirlik katsayısı 0.680-0.899 arasında değişkenlik göstermektedir (Tablo 7.4).

7.5. Araştırma Hipotezleri ve Modeli

Çalışmada, üç temel amaç üzerine hipotezler oluşturulmuştur. Birinci amaç, bağımsız denetçideki mesleki bağlılığın denetimde kaliteyi olumlu yönde etkilediği düşünülmektedir. Bu doğrultuda mesleki bağlılığın denetimde kaliteye olan etkisini ölçmektir. İkinci amaç, katılımcıların demografik özelliklere göre mesleki bağlılık ve denetimde kalite algısı düzeyindeki farklılığı tespit etmektir. Üçüncü ve son amaç ise, denetçideki kalite algı düzeyinin denetim firmasının faaliyet alanına, hizmet süresine, disiplin cezası uygulamasına ve firmada KGK gözetimlerinin yapılmasına göre farklılık gösterip göstermediğini tespit etmektir. Bu amaçlar ile kurulan hipotezler aşağıda sıralanmıştır:

H₁: Bağımsız denetçinin mesleki bağlılığı denetimde kalite algısını olumlu yönde etkiler

H₂: Bağımsız denetçinin duygusal bağlılığı denetimde kalite algısını olumlu yönde etkiler

H₃: Bağımsız denetçinin devam bağlılığı denetimde kalite algısını olumlu yönde etkiler

H₄: Bağımsız denetçinin normatif bağlılığı denetimde kalite algısını olumlu yönde etkiler

H₅: Bağımsız denetçinin duygusal bağlılığı denetimde kalite algısı denetçi boyutunu olumlu yönde etkiler

H₆: Bağımsız denetçinin duygusal bağlılığı denetimde kalite algısı denetim firması boyutunu olumlu yönde etkiler

H₇: Bağımsız denetçinin devam bağlılığı denetimde kalite algısı denetçi boyutunu olumlu yönde etkiler

H₈: Bağımsız denetçinin devam bağlılığı denetimde kalite algısı denetim firması boyutunu olumlu yönde etkiler

H₉: Bağımsız denetçinin normatif bağlılığı denetimde kalite algısı denetçi boyutunu olumlu yönde etkiler

H₁₀: Bağımsız denetçinin normatif bağlılığı denetimde kalite algısı denetim firması boyutunu olumlu yönde etkiler

H₁₁: Bağımsız denetçinin mesleki bağlılık düzeyi cinsiyete göre anlamlı farklılık gösterir

H₁₂: Bağımsız denetçinin denetimde kalite algı düzeyi cinsiyete göre anlamlı farklılık gösterir

H₁₃: Bağımsız denetçinin mesleki bağlılık düzeyi yaşa göre anlamlı farklılık gösterir

H₁₄: Bağımsız denetçinin denetimde kalite algı düzeyi yaşa göre anlamlı farklılık gösterir

H₁₅: Bağımsız denetçinin mesleki bağlılık düzeyi eğitim seviyesine göre anlamlı farklılık gösterir

H₁₆: Bağımsız denetçinin denetimde kalite algı düzeyi eğitim seviyesine göre anlamlı farklılık gösterir

H₁₇: Bağımsız denetçinin mesleki bağlılık düzeyi ünvana göre anlamlı farklılık gösterir

H₁₈: Bağımsız denetçinin denetimde kalite algı düzeyi ünvana göre anlamlı farklılık gösterir

H₁₉: Bağımsız denetçinin mesleki bağlılık düzeyi mesleki tecrübeye göre anlamlı farklılık gösterir

H₂₀: Bağımsız denetçinin denetimde kalite algı düzeyi mesleki tecrübeye göre anlamlı farklılık gösterir

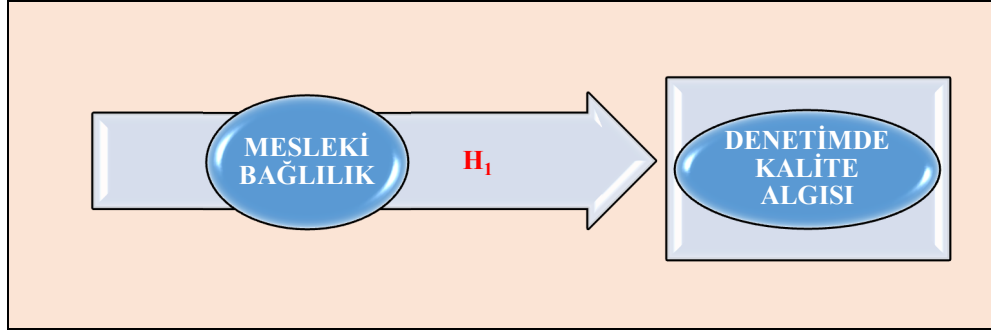
H₂₁: Bağımsız denetçinin denetimde kalite algı düzeyi firmanın faaliyet alanına göre anlamlı farklılık gösterir

H₂₂: Bağımsız denetçinin denetimde kalite algı düzeyi denetim firmasının hizmet süresine göre anlamlı farklılık gösterir

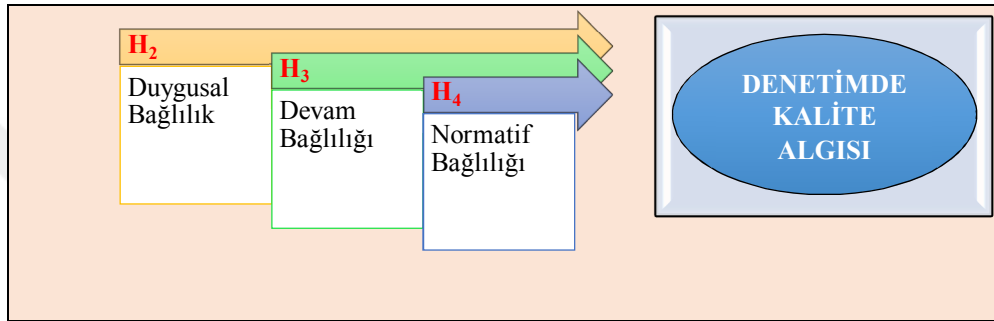
H₂₃: Bağımsız denetçinin denetimde kalite algı düzeyi denetim firmasında gözetim yapılma durumuna göre anlamlı farklılık gösterir

H₂₄: Bağımsız denetçinin denetimde kalite algı düzeyi denetim firmasında uygulanan disiplin işlemlerine göre anlamlı farklılık gösterir

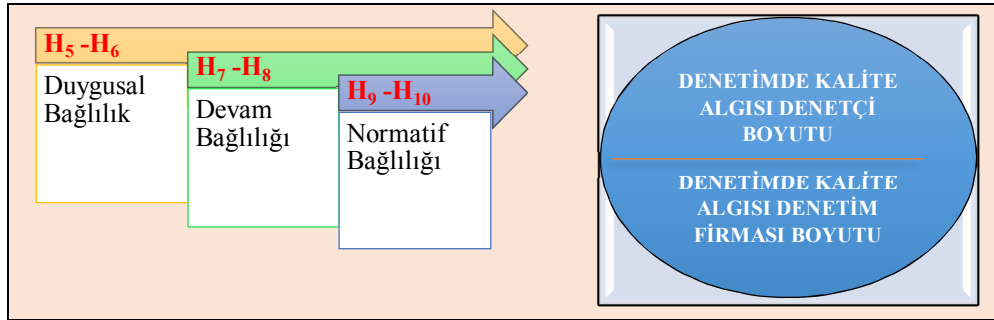
Çalışmanın amacı doğrultusunda araştırmanın ana hipotezlerini H₁, H₂, H₃, H₄, H₅, H₆, H₇, H₈, H₉ ve H₁₀ oluşturmaktadır. Hazırlanan bu hipotezler doğrultusunda aşağıdaki modeller oluşturulmuştur.



Şekil 7. 1. Kurgulanan Araştırma Modeli



Şekil 7. 2. Mesleki Bağlılığın Alt Boyutları İçin Kurgulanan Araştırma Modeli



Şekil 7. 3. Denetimde Kalite Algısı Denetçi ve Denetim Firması Boyutları İçin Kurgulanan Araştırma Modeli

8. ARAŞTIRMA BULGULARI

Çalışmanın bu bölümünde, anket yöntemi kullanılarak yapılan alan araştırmasında elde edilen verilerin SPSS 24 Statistics programı ile yapılan analiz sonuçları yer almaktadır. Bölüm, demografik değişkenler ile ilgili tanımlayıcı istatistikler ve geliştirilen hipotezlerin analiz sonuçları ve yorumları alt başlıklarında oluşmaktadır.

8.1. Demografik Değişkenler ile İlgili Tanımlayıcı İstatistikler

Araştırmaya katılanların demografik özelliklerine ait verilerin dağılımı Tablo 8.1’de verilmiştir.

Tablo 8. 1. Kişilerin Tanımlayıcı Özelliklerine Göre Dağılımı (n=344)

Özellikler		n	%
Cinsiyet	Kadın	128	37.2
	Erkek	216	62.8
Yaş	25-28	88	25.6
	29-33	72	18.9
	34-37	85	24.7
	38-41	58	16.9
	42 ve üstü	48	14.0
Eğitim Seviyesi	Lisans	197	56.4
	Yüksek lisans	145	41.5
	Doktora	7	2
Denetçi Ünvanı	Sorumlu ortak baş denetçi	39	11.3
	Kıdemli denetçi	46	13.4
	Baş denetçi	18	5.2
	Denetçi	126	36.6
	Denetçi yardımcısı	101	29.4
	Diğer	14	4.1
Meslekte Çalışma Süresi	1-5	118	34.3
	6-10	58	16.9
	11-15	97	28.2
	16-20	41	11.9
	21 yıl üzeri	30	8.7
Firmanızın Faaliyet Alanı	Ulusal	195	56.7
	Uluslararası	149	43.3
Firmanızın Hizmet Süresi	1-5	134	39.0
	6-10	25	7.3
	11-15	39	11.3
	16-20	32	9.3
	21 yıl üzeri	114	33.1
Firmanızda KGK Gözetimi	Evet	262	76.2
	Hayır	82	23.8
Firmada Disiplin Cezası Uygulama	Evet	87	25.3
	Hayır	257	74.7
Toplam		344	100.0

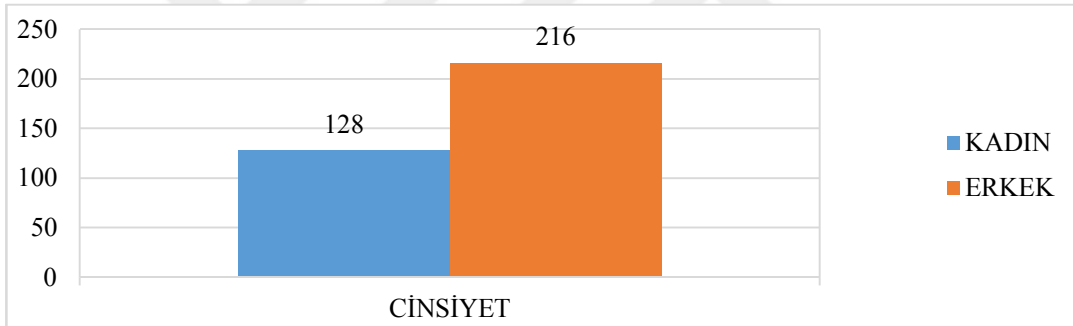
Araştırmaya katılan denetçilerin %37,2’sinin kadın, %62,8’inin erkek olduğu görülmektedir. Katılımcıların %25,6’sı 25-28 yaş, %24,7’si 34-37 yaş, %18,9’unun 29-33 yaş, %16,9’u 38-41 yaş ve %14’ü 42 ve üstü yaş grubunda oluşmaktadır.

Katılımcıların %55,2'sinin lisans mezunu ve %44,8'inin yüksek lisans ve üstü mezunu oldukları tespit edilmiştir. Katılan denetçilerin ünvanlarına baktığımızda %36,6'sının denetçi, %29,4'ünün denetçi yardımcısı ve %13,4'ünün kıdemli denetçi oldukları görülmektedir. Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin meslekte çalışma sürelerine bakıldığında ise, %34,3'ünün 1-5 yıl, %28,2'sinin 11-15 yıl ve %16,9'unun 6-10 yıl meslekte çalıştıkları görülmüştür.

Araştırmaya katılanların %56,7'si ulusal, %43,3'ü uluslararası faaliyet gösteren firmalarda çalışma hayatlarına devam ettikleri görülmektedir. Araştırmaya katılan denetçilerin firmalarının %39'u 1-5 yıldır, %33,1'i 21 yıl ve üzeri ve %11,3'ü 11-15 yıldır faaliyetlerini sürdürdükleri tespit edilmiştir. Katılımcının bağlı bulunduğu firma için gözetimin yapıp yapılmadığına baktığımızda %76,2'sinin yapıldığı ve firmada disiplin cezası uygulama durumuna bakıldığında firmaların %74,7'sinin ceza uygulamadığı tespit edilmiştir. Ancak firmaların sadece %25,3'ü çalışanlarına disiplin cezası uygulamıştır.

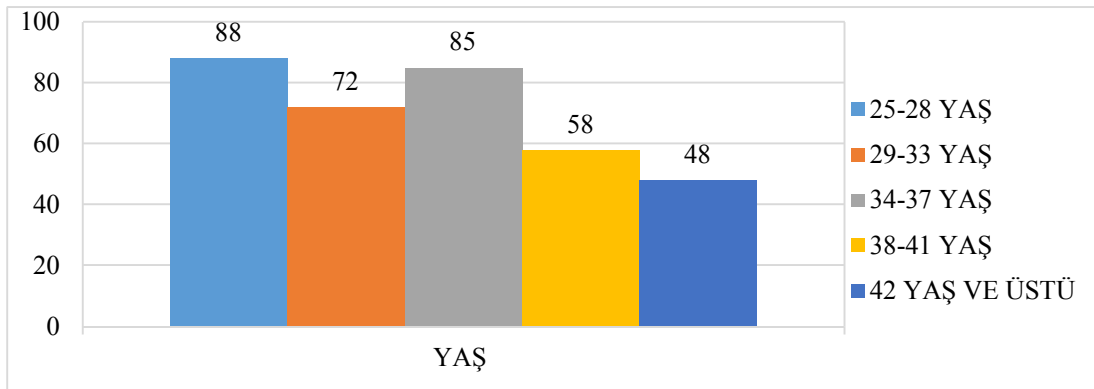
Ayrıca, yukarıda tablo 8.1'de verilen ve açıklanan demografik özelliklere ilişkin grafik olarak dağılımları aşağıdaki şekillerde verilmiştir:

Araştırmaya katılan denetçilerin (128) %37,2'sinin kadın, (216) %62,8'inin erkek olduğu görülmektedir (Şekil 8.1).



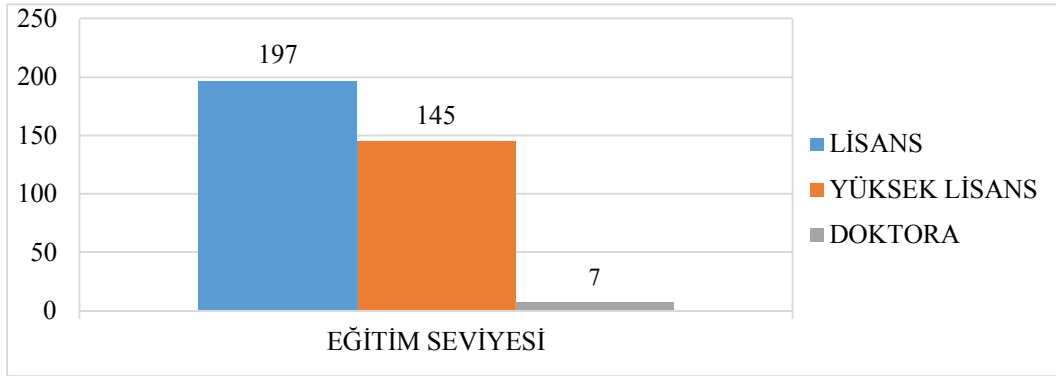
Şekil 8. 1. Katılımcıların Cinsiyete Göre Dağılımı

Katılımcıların yaşlarının (88) %25,6'sının 25-28, (72) %18,9'unun 29-33, (85) %24,7'sinin 34-37, (58) %16,9'nun 38-41 ve (48) %14'nünde 42 ve üstü yaş grubunda oldukları görülmektedir (Şekil 8.2).



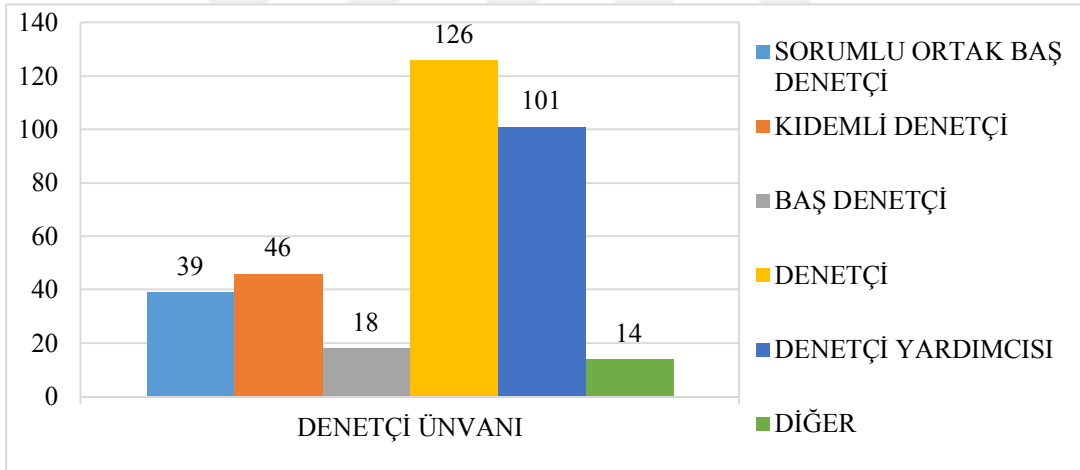
Şekil 8. 2. Katılımcıların Yaşa Göre Dağılımı

Katılımcıların (197) %56,4'sinin lisans mezunu, (145) %41,5'inin yüksek lisans ve (7) %2'sinin doktora mezunu oldukları tespit edilmiştir (Şekil 8.3).



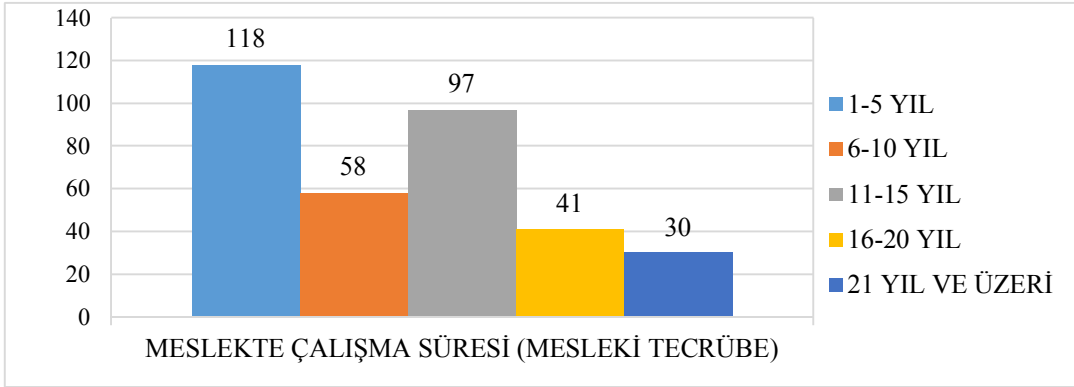
Şekil 8. 3. Katılımcıların Eğitim Seviyelerine Göre Dağılımı

Katılan denetçilerin Ünvanlarına baktığımızda (39) %11,3'ü sorumlu ortak baş denetçi, (46) %13,4'nün kıdemli denetçi, (18) %5,2'sinin baş denetçi, (126) %36,6'sının denetçi, (101) %29,4'ünün denetçi yardımcısı ve (14) %4,1'inde diğerleri oldukları görülmektedir (Şekil 8.4).



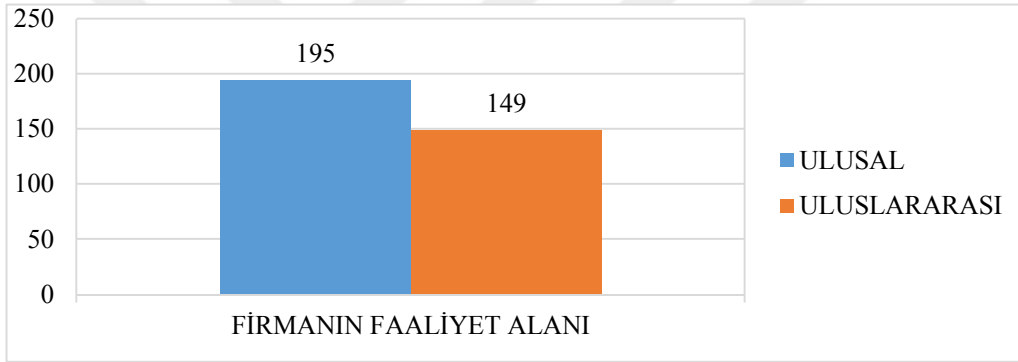
Şekil 8. 4. Katılımcıların Ünvanına Göre Dağılımı

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin meslekte çalışma sürelerine bakıldığında (118) %34,3'ünün 1-5 yıl, (58) %16,9'nun 6-10 yıl, (97) %28,2'sinin 11-15 yıl, (41) %11,9'nun 16-20 yıl ve (30) %8,7'sinin 21yıl ve üzeri meslekte çalıştıkları görülmüştür (Şekil 8.5).

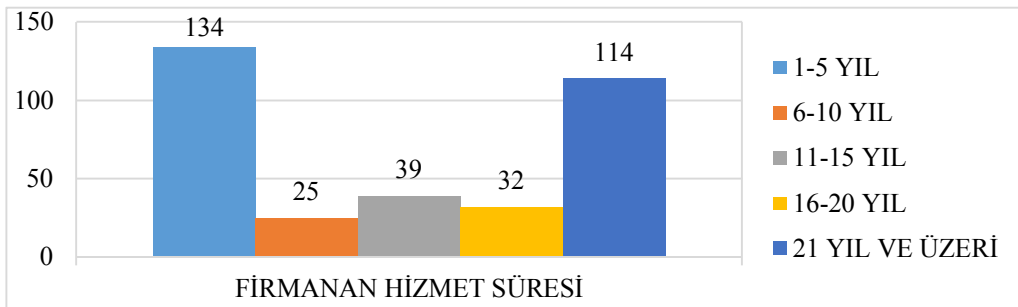


Şekil 8. 5. Katılımcıların Tecrübesine Göre Dağılımı

Araştırmaya katılanların (195) %56,7'si ulusal, (149) %43,3'ü uluslararası faaliyet gösteren firmalarda çalışma hayatlarına devam ettikleri görülmektedir (Şekil 8.6)



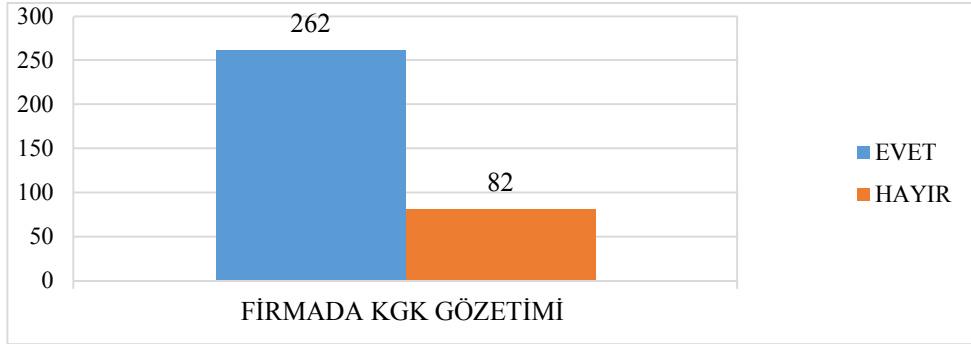
Şekil 8. 6. Fırmanın Faaliyet Alanına Göre Dağılımı



Şekil 8. 7. Fırmanın Hizmet Süresine Göre Dağılımı

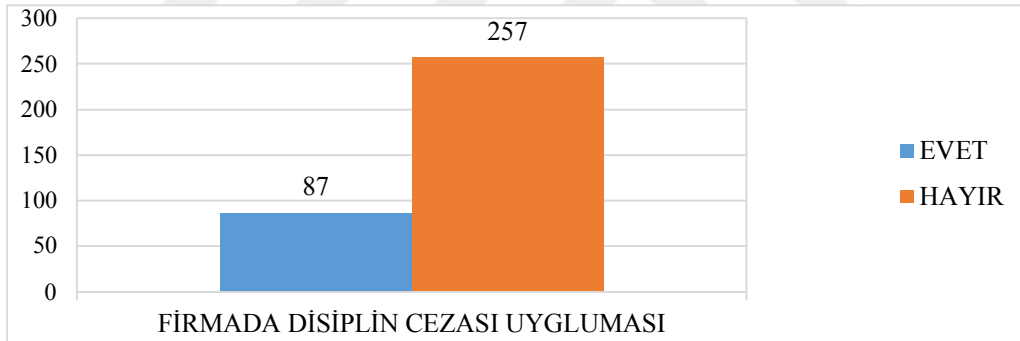
Araştırmaya katılan denetçilerin (134) %39,0'ı 1-5 yıldır, (25) %7,3'nün 6-10 yıl, (39) %11,3'nün 11-15 yıl, (32) %9,3'nün 16-20 yıl ve (114) %33,1'inin 21 yıl ve üzeri yıl faaliyetlerini sürdüren firmalarda çalıştıkları tespit edilmiştir (Şekil 8.7).

Katılımcının bağlı bulunduğu firma için gözetimin yapılıp yapılmadığına baktığımızda denetçilerin (262) %76,2'si firmalarında gözetimin yapıldığını belirtmişlerdir. Ancak sadece 82 (%23,8) denetçinin firmasında gözetim yapılmamıştır (Şekil 8.8).



Şekil 8. 8. Firmada KGK Gözetimi Dağılımı

Firmada disiplin cezası uygulama durumuna bakıldığında 257 (%74,7) denetçinin çalıştığı firmanın ceza uygulamadığı tespit edilmiştir. Ancak denetçilerin sadece 87'si (%25,3) firmalarını çalışanlarına disiplin cezası uyguladığını belirtmişlerdir (Şekil 8.9).



Şekil 8. 9. Firmada Disiplin Cezası Uygulama Dağılımı

8.2. Geliştirilen Hipotezlerin Analiz Sonuçları ve Yorumu

Yukarıda belirttiğimiz çalışmanın amacı doğrultusunda oluşturulan hipotezlerin analiz sonuçları ve yorumları aşağıdaki bölümlerde verilmiştir.

8.2.1. Bağımsız Denetçide Mesleki Bağlılık Düzeyi ve Alt Boyutları ile Denetimde Kalite Algısı

Araştırmada mesleki bağlılık ve mesleki bağlılığın alt boyutları ile denetimde kalite algısı düzeyi arasındaki ilişkinin tespit edilmesi amacıyla korelasyon analizi yapılmıştır. Yapılan analiz test sonuçları aşağıda Tablo 8.2'de verilmiştir.

Tablo 8. 2. Mesleki Bağlılık Düzeyi ve Boyutları ile Denetimde Kalite Algı Düzeyi ve Boyutları Arası Korelasyon Değerleri

Değişkenler	1	2	3	4	5	6	7
1.Duygusal bağlılık	1						
2.Devam bağlılığı	0.231**	1					
3.Normatif bağlılık	0.427**	0.397**	1				
4.Mesleki bağlılık	0.724**	0.741**	0.794**	1			
5.Denetimde kalite algısı Denetçi boyutu	0.199**	0.196**	0.171**	0.251**	1		
6.denetimde kalite algısı Denetim firması boyutu	0.397**	0.222**	0.273**	0.393**	0.223**	1	
7.Denetimde Kalite Algısı	0.407**	0.265**	0.295**	0.427**	0.621**	0.902**	1

P<0.05*, p<0.01**

Yukarıdaki tabloda araştırmanın değişkenlerinin korelasyon katsayılarına bakıldığında mesleki bağlılık düzeyi alt boyutlarından duygusal bağlılık boyutu ile denetimde kalite algı düzeyi boyutlarından denetçi boyutu arasında istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönlü ($r=0.199$; $p<0.05$), mesleki bağlılık düzeyi boyutlarından duygusal bağlılık boyutu ile denetimde kalite algı düzeyi boyutlarından denetim firması boyutu arasında istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönlü ($r=0.397$; $p<0.05$), mesleki bağlılık düzeyi boyutlarından duygusal bağlılık boyutu ile denetimde kalite algı düzeyi arasında istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönlü ($r=0.407$; $p<0.05$) bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.

Mesleki bağlılık düzeyi alt boyutlarından devam bağlılığı boyutu ile denetimde kalite algı düzeyi boyutlarından denetçi boyutu arasında istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönlü ($r=0.196$; $p<0.05$), mesleki bağlılık düzeyi boyutlarından devam bağlılığı boyutu ile denetimde kalite algı düzeyi boyutlarından denetim firması boyutu arasında istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönlü ($r=0.222$; $p<0.05$), mesleki bağlılık düzeyi boyutlarından devam bağlılığı boyutu ile denetimde kalite algı düzeyi arasında istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönlü ($r=0.265$; $p<0.05$) bir ilişki vardır.

Mesleki bağlılık düzeyi alt boyutlarından normatif bağlılık boyutu ile denetimde kalite algı düzeyi boyutlarından denetçi boyutu arasında ki test sonuçlarına bakıldığında istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönlü ($r=0.171$; $p<0.05$), mesleki bağlılık düzeyi boyutlarından normatif bağlılık boyutu ile denetimde kalite algı düzeyi boyutlarından denetim firması boyutu arasında istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönlü ($r=0.273$; $p<0.05$), mesleki bağlılık düzeyi boyutlarından normatif bağlılık boyutu ile denetimde kalite algı düzeyi arasında istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönlü ($r=0.295$; $p<0.05$) bir ilişki olduğu görülmektedir.

Mesleki bağlılık düzeyi ile denetimde kalite algı düzeyi boyutlarından denetçi boyutu arasında istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönlü ($r=0.251$; $p<0.05$), mesleki bağlılık düzeyi ile denetimde kalite algı düzeyi boyutlarından denetim firması boyutu arasında istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönlü ($r=0.393$; $p<0.05$), mesleki bağlılık düzeyi ile denetimde kalite algı düzeyi arasında istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönlü ($r=0.427$; $p<0.05$) bir ilişki vardır.

Aynı zamanda araştırmaya katılanların mesleki bağlılığının denetimde kalite algısı üzerindeki etkisini açıklamak üzere regresyon analizi yapılmıştır. Yapılan analiz sonuçları aşağıda Tablo 8.3'de verilmiştir.

Tablo 8. 3. Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Mesleki Bağlılığın Denetimde Kalite Algısı Üzerinde Etkisini Açıklamak Üzere Regresyon Analizi Sonuçları

Bağımlı Değişken	Bağımsız Değişken	β	t	p	Beta	F	Model (p)	Düzenlenmiş R2	Durbin Watson
Denetimde Kalite Algısı	Sabit	2.958	25.745	0.000		76.201	0.000	0.180	1.623
	Mesleki Bağlılık	0.274	8.729	0.000	0.427				

Araştırmaya katılanların mesleki bağlılık düzeyinin denetimde kalite algısı üzerinde etkisini açıklamak üzere regresyon analizi yapılmıştır. F değerine karşılık gelen anlamlılık seviyesine bakıldığında kurulan modelin istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmektedir ($F=76.201$; $p<0.05$). Bağımsız değişkenlere ait β katsayılarına t değeri ve anlamlılık seviyelerine bakıldığında; mesleki bağlılığın denetimde kalite algısı üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisinin olduğu görülmektedir ($p<0.05$). Bu sonuca göre kurulan H_1 hipotezi kabul edilmiştir. Denetimde kalite algısı üzerindeki değişimin %18,0'nın mesleki bağlılık ile açıklandığı görülmektedir (Düzenlenmiş $R^2=0.180$). Sonuçlara göre, mesleki bağlılığın denetimde kalite algısı üzerindeki etkisi $Beta=0.427$ olarak görülmektedir. Elde edilecek matematiksel denklem şu şekildedir; Denetimde kalite= $2.958+0.274$ Mesleki bağlılık

Ayrıca araştırmaya katılanların mesleki bağlılık düzeyi alt boyutlarının denetimdeki kalite algısı üzerindeki etkisini açıklamak üzere regresyon analizi yapılmıştır. Yapılan analiz sonuçları aşağıda Tablo 8.4'de verilmiştir.

Tablo 8. 4. Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Mesleki Bağlılığın Alt Boyutlarının Denetimde Kalite Algısı Üzerinde Etkisini Açıklamak Üzere Regresyon Analizi Sonuçları

Bağımlı Değişken	Bağımsız Değişken	β	t	p	Beta	F	Model (p)	Düzenlenmiş R2	Durbin Watson
Denetimde Kalite Algısı	Sabit	2.894	24.967	0.000		28.837	0.000	0.196	1.676
	Duygusal Bağlılık	0.163	6.183	0.000	0.332				
	Devam Bağlılığı	0.068	2.858	0.005	0.151				
	Normatif Bağlılık	0.048	1.648	0.100	0.094				

Araştırmaya katılanların mesleki bağlılık düzeyi alt boyutlarının denetimde kalite algısı üzerindeki etkisini açıklamak üzere çoklu regresyon analizi yapılmıştır. F değerine karşılık gelen anlamlılık seviyesine bakıldığında kurulan modelin istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmektedir ($F=28.837$; $p<0.05$). Bağımsız değişkenlere ait β katsayılarına t değeri ve anlamlılık seviyelerine bakıldığında; mesleki bağlılığın duygusal bağlılık ve devam bağlılığı alt boyutlarının denetimde kalite üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisinin olduğu görülmektedir ($p<0.05$). Ancak, normatif bağlılığın denetimde kalite üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisinin olmadığı tespit edilmiştir ($p>0.05$). Bu sonuçlara göre, kurulan H_2 ve H_3 hipotezleri kabul edilmiş, H_4 hipotezi ise reddedilmiştir. Denetimde kalite üzerindeki değişimin %20'sinin mesleki bağlılık ölçeğinin duygusal bağlılık ve devam bağlılık alt boyutları ile açıklandığı görülmektedir (Düzenlenmiş $R^2=0.196$). Sonuçlara göre, mesleki bağlılığın alt

boyutlarından duygusal bağlılığın denetimde kalite üzerindeki etkisinin diğer boyuta göre daha fazla olduğu (Beta=0.332) görülmektedir.

Bunun yanında, araştırmaya katılanların mesleki bağlılık düzeyi alt boyutlarının denetimdeki kalite algısı denetçi ve denetim firması boyutu üzerindeki etkisini açıklamak üzere regresyon analizi yapılmıştır. Yapılan analiz sonuçları aşağıda Tablo 8.5’de ve Tablo 8.6’da verilmiştir

Tablo 8. 5. Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Mesleki Bağlılık Alt Boyutlarının Denetimde Kalite Algısı Denetçi Alt Boyutu Üzerinde Etkisini Açıklamak Üzere Regresyon Analizi Sonuçları

Bağımlı Değişken	Bağımsız Değişken	β	t	p	Beta	F	Model (p)	Düzenlenmiş R2	Durbin Watson
Denetimde Kalite algısı Denetçi boyutu	Sabit	3.302	29.754	0.000					
	Duygusal Bağlılık	0.062	2.462	0.014	0.143				
	Devam Bağlılığı	0.057	2.474	0.014	0.142	7.935	0.000	0.057	1.548
	Normatif Bağlılık	0.024	0.872	0.384	0.054				

Araştırmaya katılanların mesleki bağlılık düzeyi alt boyutlarının denetimde kalite algısı denetçi boyutu üzerinde etkisini açıklamak üzere çoklu regresyon analizi yapılmıştır. F değerine karşılık gelen anlamlılık seviyesine bakıldığında kurulan modelin istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmektedir (F=7.935; p<0.05). Bağımsız değişkenlere ait β katsayılarına t değeri ve anlamlılık seviyelerine bakıldığında; mesleki bağlılığın duygusal bağlılık ve devam bağlılığı alt boyutlarının denetimde kalite algısı denetçi boyutu üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisinin olduğu görülmektedir (p<0.05). Ancak, Normatif bağlılığın denetçi üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisinin olmadığı tespit edilmiştir (p>0.05). Bu sonuçlara göre kurulan H₅ ve H₇ hipotezleri kabul edilmiş, H₉ hipotezi ise reddedilmiştir. Denetçi üzerindeki değişimin %5’inin mesleki bağlılık ölçeğinin duygusal bağlılık ve devam bağlılık alt boyutları ile açıklandığı görülmektedir (Düzenlenmiş R²=0.057). Sonuçlara göre, mesleki bağlılığın alt boyutlarından duygusal bağlılığın denetçi üzerindeki etkisinin diğer boyuta göre daha fazla olduğu (Beta=0.143) görülmektedir.

Tablo 8. 6. Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Mesleki Bağlılık Alt Boyutlarının Denetimde Kalite Algısı Denetim Firması Alt Boyutu Üzerinde Etkisini Açıklamak Üzere Regresyon Analizi Sonuçları

Bağımlı Değişken	Bağımsız Değişken	β	t	p	Beta	F	Model (p)	Düzenlenmiş R2	Durbin Watson
Denetimde Kalite algısı Denetim Firması boyutu	Sabit	2.485	13.157	0.000					
	Duygusal Bağlılık	0.264	6.142	0.000	0.334				
	Devam Bağlılığı	0.080	2.053	0.041	0.110	25.028	0.000	0.174	1.849
	Normatif Bağlılık	0.071	1.510	0.132	0.087				

Araştırmaya katılanların mesleki bağlılık düzeyi alt boyutlarının denetimde kalite algısı denetim firması boyutu üzerinde etkisini açıklamak üzere çoklu regresyon analizi yapılmıştır. F değerine karşılık gelen anlamlılık seviyesine bakıldığında kurulan modelin istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmektedir ($F=25.028$; $p<0.05$). Bağımsız değişkenlere ait β katsayılarına t değeri ve anlamlılık seviyelerine bakıldığında; mesleki bağlılığın duygusal bağlılık ve devam bağlılığı alt boyutlarının denetim firması üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisinin olduğu görülmektedir ($p<0.05$). Normatif bağlılığın denetim firması üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisinin olmadığı tespit edilmiştir ($p>0.05$). Bu sonuçlara bakıldığında, kurulan H_6 ve H_8 hipotezleri kabul edilmiş, H_{10} hipotezi ise reddedilmiştir. Denetim firması üzerindeki değişimin %17'sinin mesleki bağlılık ölçeğinin duygusal bağlılık ve devam bağlılık alt boyutları ile açıklandığı görülmektedir (Düzenlenmiş $R^2=0.174$). Sonuçlara göre, mesleki bağlılığın alt boyutlarından duygusal bağlılığın denetim firması üzerindeki etkisinin diğer boyuta göre daha fazla olduğu (Beta=0.334) görülmektedir.

8.2.2. Cinsiyete Göre Mesleki Bağlılık Düzeyi

Araştırmaya katılanların mesleki bağlılık düzeyi ve boyutlarının cinsiyete göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek üzere, bağımsız örneklem t testi uygulanmıştır.

Tablo 8. 7. Araştırmaya Katılanların Mesleki Bağlılık Düzeyi ve Boyutlarının Cinsiyete Göre Farklılaşıp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan Test Sonuçları

Düzeyle ve Boyutları	Cinsiyet	N	X	SS	t	p
Duygusal bağlılık	Kadın	128	4.02	0.61	-0.471	0.638
	Erkek	216	4.05	0.64		
Devam bağlılığı	Kadın	128	3.58	0.68	0.777	0.438
	Erkek	216	3.52	0.68		
Normatif bağlılık	Kadın	128	3.34	0.68	1.154	0.249
	Erkek	216	3.26	0.55		
Mesleki bağlılık	Kadın	128	3.65	0.51	0.647	0.518
	Erkek	216	3.61	0.46		

* $p<0.05$;

Yapılan t testi sonuçlarına göre, katılımcıların cinsiyete göre mesleki bağlılık düzeyi ve boyutlarının istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık göstermediği tespit edilmiştir ($p>0.05$). Bu sonuca göre, H_{11} hipotezi reddedilmiştir. Yapılan test sonuçları yukarıda Tablo 8.7'de verilmiştir.

8.2.3. Cinsiyete Göre Denetimde Kalite Algısı

Araştırmaya katılanların denetimde kalite algısı düzeyi ve boyutlarının cinsiyete göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek üzere, bağımsız örneklem t testi uygulanmıştır.

Tablo 8. 8. Araştırmaya Katılanların Denetimde Kalite Algı Düzeyi ve Boyutlarının Cinsiyette Göre Farklılaşp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan Test Sonuçları

Düzeyle ve Boyutları	Cinsiyet	N	X	SS	t	p
Denetçi	Kadın	128	3.83	0.26	0.020	0.984
	Erkek	216	3.83	0.28		
Denetim firması	Kadın	128	4.04	0.51	-0.856	0.393
	Erkek	216	4.09	0.49		
Denetimde kalite	Kadın	128	3.94	0.32	-0.679	0.498
	Erkek	216	3.96	0.30		

* p<0.05;

Yapılan t testi sonuçlarında, katılımcıların cinsiyete göre denetimde kalite düzeyi ve boyutlarının istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık göstermediği (denetimde kalite algısını etkilemediği) tespit edilmiştir (p>0.05). Bu sonuca göre, H₁₂ hipotezi reddedilmiştir. Yapılan test sonuçları yukarıda Tablo 8.8’de verilmiştir.

8.2.4. Yaşa Göre Mesleki Bağlılık Düzeyi

Araştırmaya katılanların mesleki bağlılık düzeyi ve boyutlarının yaşa göre farklılaşp farklılaşmadığını belirlemek üzere, F testi yapılmıştır.

Tablo 8. 9. Araştırmaya Katılanların Mesleki Bağlılık Düzeyi ve Boyutlarının Yaşa Göre Farklılaşp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan Test Sonuçları

Düzeyle ve Boyutları	Yaş	N	X	SS	F	p	Bonferroni
Duygusal bağlılık	25-28	88	4.07	0.59	2.320	0.057	
	29-33	65	3.87	0.74			
	34-37	85	4.00	0.60			
	38-41	58	4.19	0.56			
	42 yaş ve üzeri	48	4.07	0.61			
Devam bağlılığı	25-28 (1)	88	3.28	0.67	6.420	0.000*	1<2,1<4,1<5
	29-33 (2)	65	3.38	0.68			
	34-37 (3)	85	3.48	0.75			
	38-41 (4)	58	3.75	0.53			
	42 yaş ve üzeri (5)	48	3.70	0.61			
Normatif bağlılık	25-28	88	3.16	0.59	1.715	0.146	
	29-33	65	3.35	0.61			
	34-37	85	3.32	0.66			
	38-41	58	3.28	0.49			
	42 yaş ve üzeri	48	3.41	0.61			
Mesleki bağlılık	25-28 (1)	88	3.51	0.47	2.879	0.023*	1<4
	29-33 (2)	65	3.63	0.47			
	34-37 (3)	85	3.60	0.56			
	38-41 (4)	58	3.74	0.39			
	42 yaş ve üzeri (5)	48	3.73	0.39			

* p<0.05;

Yapılan F testi sonuçlarında, katılımcıların yaşa göre mesleki bağlılık düzeyi alt boyutlarından duygusal bağlılık boyutu, istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık göstermediği tespit edilmiştir ($p>0.05$). Mesleki bağlılık düzeyi alt boyutlarından devam bağlılık boyutu istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık gösterdiği tespit edilmiştir ($p<0.05$). Test sonuçlarına göre 38-41 yaş grubunun devam bağlılığı olarak diğer gruplardan yüksek olduğu görülmektedir. Ayrıca, yapılan Bonferroni testine göre farklılık yaratan gruplar tespit edilmiştir. Dolayısıyla 25-28 yaş grubu 29-33 yaş, 38-41 yaş ve 42 yaş ve üzeri yaş grubunda olanlardan farklıdır. Katılımcıların yaşa göre mesleki bağlılık düzeyi alt boyutlarından normatif bağlılık boyutu ise istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık göstermediği tespit edilmiştir ($p>0.05$).

Katılımcıların yaşa göre mesleki bağlılık düzeyi istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık gösterdiği tespit edilmiştir ($p<0.05$). Bu sonuca göre, kurulan H_{13} hipotezi kabul edilmiştir. 38-41 yaş grubunun devam bağlılığı olarak diğer gruplardan yüksek olduğu görülmektedir. Yapılan Bonferroni testine göre farklılık yaratan gruplar tespit edilmiştir. Dolayısıyla 25-28 yaş grubu 38-41 yaş grubunda olanlardan farklıdır. Sonuçlara göre, 38-41 grubunun mesleki bağlılık düzeyi, 25-28 yaş grubuna göre daha yüksektir. Yapılan test sonuçları yukarıda Tablo 8.9'da verilmiştir.

8.2.5. Yaşa Göre Denetimde Kalite Algısı

Araştırmaya katılanların denetimde kalite algısı düzeyi ve alt boyutlarının yaşa göre farklılaşp farklılaşmadığını belirlemek üzere, F testi yapılmıştır.

Tablo 8. 10. Araştırmaya Katılanların Denetimde Kalite Algı Düzeyi ve Boyutlarının Yaşa Göre Farklılaşp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan Test Sonuçları

Düzeyler ve Boyutları	Yaş	N	X	SS	F	p	Bonferroni
Denetçi	25-28	88	3.85	0.27	0.649	0.628	
	29-33	65	3.85	0.30			
	34-37	85	3.84	0.21			
	38-41	58	3.79	0.30			
	42 yaş ve üzeri	48	3.83	0.31			
Denetim firması	25-28 (1)	88	4.00	0.52	7.779	0.000*	1<4,1<5
	29-33 (2)	65	3.84	0.61			2<3,2<4,2<5
	34-37 (3)	85	4.11	0.42			
	38-41 (4)	58	4.23	0.33			
	42 yaş ve üzeri (5)	48	4.26	0.44			
Denetimde kalite	25-28 (1)	88	3.93	0.33	3.873	0.004*	2<4,2<5
	29-33 (2)	65	3.85	0.35			
	34-37 (3)	85	3.97	0.26			
	38-41 (4)	58	4.00	0.25			
	42 yaş ve üzeri (5)	48	4.05	0.32			

* $p<0.05$;

Yapılan F testi sonuçlarında, katılımcıların yaşa göre denetimde kalite algısı düzeyi boyutlarından denetçi boyutu istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık göstermediği tespit edilmiştir ($p>0.05$). Denetimde kalite düzeyi alt boyutlarından denetim firması boyutu ise, istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık gösterdiği tespit edilmiştir ($p<0.05$). 42 yaş ve üzeri yaş grubunun denetim firması boyutunda denetimde kalite algısı olarak diğer gruplardan yüksek olduğu görülmektedir. Ayrıca, yapılan Bonferroni testine göre farklılık yaratan bu gruplar tespit edilmiştir. Dolayısıyla 25-28 yaş grubu 38-41 yaş ve 42 yaş ve üzeri yaş grubunda olanlardan ve 29-33 yaş grubu 34-

37 yaş, 38-41 yaş ve 42 yaş ve üzeri yaş grubunda olanlardan farklıdır. Test sonuçlarına bakıldığında, yüksek yaş grubundan olanların kalite algısı, düşük yaş grubuna göre daha yüksek olduğu görülmektedir.

Katılımcıların yaşa göre denetimde kalite algısı düzeyi istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık gösterdiği tespit edilmiştir ($p<0.05$). Bu sonuca göre, kurulan H_{14} hipotezi kabul edilmiştir. 42 yaş ve üzeri yaş grubunun denetim firması alt boyutunda denetimde kalite algısı diğer gruplardan yüksek olduğu görülmektedir. Ayrıca, yapılan Bonferroni testine göre farklılık yaratan gruplar tespit edilmiştir. Dolayısıyla 29-33 yaş grubu 38-41 yaş ve 42 yaş ve üzeri yaş grubunda olanlardan farklıdır. Yapılan test sonuçları yukarıda Tablo 8.10'da verilmiştir.

8.2.6. Eğitim Düzeyine Göre Mesleki Bağlılık Düzeyi

Araştırmaya katılanların mesleki bağlılık düzeyi ve alt boyutlarının eğitim seviyesine göre farklılaşp farklılaşmadığını belirlemek üzere, bağımsız örneklem t testi uygulanmıştır.

Tablo 8. 11. Araştırmaya Katılanların Mesleki Bağlılık Düzeyi ve Boyutlarının Eğitim Seviyesine Göre Farklılaşp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan Test Sonuçları

Düzeyle ve Boyutları	Eğitim Seviyesi	N	X	SS	t	p
Duygusal bağlılık	Lisans	190	3.97	0.69	-2.125	0.034*
	Y. lisans ve üstü	154	4.11	0.53		
Devam bağlılığı	Lisans	190	3.47	0.72	-2.372	0.018*
	Y. lisans ve üstü	154	3.64	0.63		
Normatif bağlılık	Lisans	190	3.26	0.59	-1.086	0.278
	Y. lisans ve üstü	154	3.33	0.63		
Mesleki bağlılık	Lisans	190	3.57	0.50	-2.500	0.013*
	Y. lisans ve üstü	154	3.69	0.45		

* $p<0.05$;

Yapılan t testi sonuçlarında, katılımcıların eğitim seviyesine göre mesleki bağlılık düzeyi boyutlarından duygusal bağlılık alt boyutu istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık gösterdiği tespit edilmiştir ($p<0.05$). Buna göre; lisans üstü eğitim alanların duygusal bağlılık olarak lisans eğitimi alanlara göre daha yüksek olduğu görülmektedir. Ayrıca, mesleki bağlılık düzeyi boyutlarından devam bağlılığı boyutunda istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık gösterdiği tespit edilmiştir ($p<0.05$). Buna göre; lisans üstü eğitim alanların devam bağlılığı olarak lisans eğitimi alanlara göre daha yüksek olduğu görülmektedir. Ancak, katılımcıların eğitim seviyesine göre mesleki bağlılık düzeyi boyutlarından normatif bağlılık alt boyutu ise, istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık göstermediği tespit edilmiştir ($p>0.05$).

Araştırmaya katılanların eğitim seviyesine göre mesleki bağlılık düzeyi boyutuna bakıldığında yapılan t testi sonuçlarına göre, istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık gösterdiği tespit edilmiştir ($p<0.05$). Bu sonuca göre, kurulan H_{15} hipotezi kabul edilmiştir. Sonuçlara bakıldığında; lisans üstü eğitim alanların mesleki bağlılık düzeyinin lisans eğitimi alanlara göre daha yüksek olduğu görülmektedir. Yapılan test sonuçları yukarıda Tablo 8.11'de verilmiştir.

8.2.7. Eğitim Düzeyine Göre Denetimde Kalite Algısı

Araştırmaya katılanların denetimde kalite algı düzeyi ve boyutlarının eğitim seviyesine göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek üzere, bağımsız örneklem t testi uygulanmıştır.

Tablo 8. 12. Araştırmaya Katılanların Denetimde Kalite Algı Düzeyi ve Boyutlarının Eğitim Seviyesine Göre Farklılaşıp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan Test Sonuçları

Düzeyle ve Boyutları	Eğitim Seviyesi	N	X	SS	t	p
Denetçi	Lisans	190	3.80	0.29	-2.391	0.017*
	Y. lisans ve üstü	154	3.87	0.24		
Denetim firması	Lisans	190	4.02	0.52	-2.087	0.038*
	Y. lisans ve üstü	154	4.13	0.46		
Denetimde kalite	Lisans	190	3.91	0.32	-2.745	0.006*
	Y. lisans ve üstü	154	4.00	0.28		

* p<0.05;

Yapılan t testi sonuçlarında, katılımcıların eğitim seviyesine göre denetimde kalite algısı düzeyi boyutlarından denetçi alt boyutunun istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık gösterdiği tespit edilmiştir (p<0.05). Buna göre; lisans üstü eğitim alanların denetçi alt boyutunda denetimde kalite algısının lisans eğitimi alanlara göre daha yüksek olduğu görülmektedir. Ayrıca, katılımcıların eğitim seviyesine göre denetimde kalite algısı düzeyi alt boyutlarından denetim firması boyutuna bakıldığında istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık gösterdiği tespit edilmiştir (p<0.05). Buna göre; lisans üstü eğitim alanların denetim firması boyutunda denetimde kalitesi algısı lisans eğitimi alanlara göre daha yüksek olduğu görülmektedir.

Yapılan test sonuçlarına bakıldığında araştırmaya katılanların eğitim seviyesine göre denetimde kalite düzeyi istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık gösterdiği tespit edilmiştir (p<0.05). Bu sonuca göre, kurulan H₁₆ hipotezi kabul edilmiştir. Sonuçlara bakıldığında; lisans üstü eğitim alanların denetimde kalite algısı lisans eğitim alanlara göre daha yüksek olduğu görülmektedir. Yapılan test sonuçları yukarıda Tablo 8.12’de verilmiştir.

8.2.8. Ünvana Göre Mesleki Bağlılık Düzeyi

Araştırmaya katılanların mesleki bağlılık düzeyi ve alt boyutlarının denetçi ünvanına göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek üzere, Kruskal Wallis H testi yapılmıştır.

Tablo 8. 13. Araştırmaya Katılanların Mesleki Bağlılık Düzeyi ve Boyutlarının Denetçi Ünvanına Göre Farklılaşp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan Test Sonuçları

Düzeyle ve Boyutları	Denetçi Ünvanı	N	Sıra Ortalaması	X ²	Sd	p	Bonferroni
Duygusal bağlılık	Sorumlu ortak baş denetçi (1)	39	172.96	22.383	5	0.000*	1>6
	Kıdemli denetçi (2)	46	151.10				
	Baş denetçi (3)	18	228.86				3>6
	Denetçi (4)	126	179.59				4>6
	Denetçi yardımcısı (5)	101	176.70				5>6
	Diğer (6)	14	74.96				
Devam bağlılığı	Sorumlu ortak baş denetçi (1)	39	221.10	36.954	5	0.000*	
	Kıdemli denetçi (2)	46	164.36				
	Baş denetçi (3)	18	254.86				3>2, 3>6, 3>4
	Denetçi (4)	126	171.77				4>5, 4>6
	Denetçi yardımcısı (5)	101	156.50				5<3
	Diğer (6)	14	79.93				
Normatif bağlılık	Sorumlu ortak baş denetçi (1)	39	174.28	23.047	5	0.000*	1>6
	Kıdemli denetçi (2)	46	138.32				
	Baş denetçi (3)	18	197.11				3>6
	Denetçi (4)	126	186.47				4>6
	Denetçi yardımcısı (5)	101	179.04				5>6
	Diğer (6)	14	75.29				
Mesleki bağlılık	Sorumlu ortak baş denetçi (1)	39	200.41	39.898	5	0.000*	1>4, 1>5, 1>6
	Kıdemli denetçi (2)	46	149.82				2>6
	Baş denetçi (3)	18	242.58				3>1, 3>2, 3>5
	Denetçi (4)	126	180.44				4>2, 4>6, 4>5
	Denetçi yardımcısı (5)	101	167.86				
	Diğer (6)	14	41.18				6<3

* p<0.05;

Yapılan Kruskal Wallis H testi sonuçlarında katılımcıların denetçi ünvanına göre mesleki bağlılık düzeyi alt boyutlarından duygusal bağlılık alt boyutunun istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık gösterdiği tespit edilmiştir (p<0.05). Buna göre baş denetçi grubunun duygusal bağlılık düzeyi olarak diğer gruplardan yüksek olduğu görülmektedir. Ayrıca, yapılan Bonferroni testine göre farklılık yaratan gruplar tespit edilmiştir. Dolayısıyla diğer ünvandaki grup sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, denetçi ve denetçi yardımcısı grubunda olanlardan farklıdır.

Yapılan test sonuçlarına bakıldığında, katılımcıların denetçi ünvanına göre mesleki bağlılık düzeyi alt boyutlarından devam bağlılığı boyutunda istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık gösterdiği tespit edilmiştir (p<0.05). Bu boyutta da baş denetçi grubunun devam bağlılık düzeyi olarak diğer gruplardan yüksek olduğu görülmektedir. Yapılan Bonferroni testine göre farklılık yaratan gruplar tespit edilmiştir. Dolayısıyla baş denetçi ünvandaki grup kıdemli denetçi, denetçi, denetçi yardımcısı ve diğer grubunda olanlardan farklıdır.

Ayrıca sonuçlara bakıldığında mesleki bağlılık düzeyi alt boyutlarından normatif bağlılık boyutunun da diğer iki boyutta olduğu gibi istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık gösterdiği tespit edilmiştir (p<0.05). Baş denetçi grubunun normatif bağlılık

düzeyi olarak diğer gruplardan daha yüksek olduğu görülmektedir. Yapılan Bonferroni testine göre farklılık yaratan gruplar tespit edilmiştir. Dolayısıyla diğer ünvandaki grup sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, denetçi ve denetçi yardımcısı grubunda olanlardan farklıdır.

Sonuç olarak, test sonuçlarına bakıldığında katılımcıların denetçi ünvanına göre mesleki bağlılık düzeyi bütün boyutlarda istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık gösterdiği tespit edilmiştir ($p<0.05$). Buna göre, kurulan H_{17} hipotezi kabul edilmiştir. Sonuçlara bakıldığında, baş denetçi grubunun mesleki bağlılık düzeyi olarak diğer gruplardan daha yüksek olduğu görülmektedir. Ayrıca, yapılan Bonferroni testi sonuçlarına göre farklılık yaratan gruplar tespit edilmiştir. Dolayısıyla diğer ünvandaki grup sorumlu ortak baş denetçi, kıdemli denetçi, baş denetçi ve denetçi grubunda olanlardan, denetçi ünvandaki grup kıdemli denetçi ve denetçi yardımcısı grubunda olanlardan, baş denetçi ünvandaki grup sorumlu ortak baş denetçi, kıdemli denetçi ve denetçi yardımcısı grubunda olanlardan farklıdır. Yapılan test sonuçları yukarıda Tablo 8.13’de verilmiştir.

8.2.9. Ünvana Göre Denetimde Kalite Algısı

Araştırmaya katılanların denetimde kalite algı düzeyi ve boyutlarının denetçi ünvanına göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek üzere, Kruskal Wallis H testi yapılmıştır

Tablo 8. 14. Araştırmaya Katılanların Denetimde Kalite Algı Düzeyi ve Boyutlarının Denetçi Ünvanına Göre Farklılaşıp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan Test Sonuçları

Düzeyler ve Boyutları	Denetçi Ünvanı	N	Sıra Ortalaması	X ²	Sd	p	Bonferroni
Denetçi	Sorumlu ortak baş denetçi	39	169.73	6.599	5	0.252	
	Kıdemli denetçi	46	168.89				
	Baş denetçi	18	204.33				
	Denetçi	126	184.38				
	Denetçi yardımcısı	101	157.16				
	Diğer	14	154.86				
Denetim firması	Sorumlu ortak baş denetçi (1)	39	209.76	25.903	5	0.000*	1>5, 1>6 2>5, 2>6
	Kıdemli denetçi (2)	46	195.75				
	Baş denetçi (3)	18	203.19				
	Denetçi (4)	126	179.38				
	Denetçi yardımcısı (5)	101	142.97				
	Diğer (6)	14	103.93				
Denetimde kalite	Sorumlu ortak baş denetçi (1)	39	203.83	26.677	5	0.000*	1>5, 1>6 3>1 4>5
	Kıdemli denetçi (2)	46	188.79				
	Baş denetçi (3)	18	213.83				
	Denetçi (4)	126	183.75				
	Denetçi yardımcısı (5)	101	141.21				
	Diğer (6)	14	103.04				

* $p<0.05$;

Yapılan Kruskal Wallis H testi sonuçlarında, katılımcıların denetçi ünvanına göre denetimde kalite algısı düzeyi boyutlarından denetçi boyutu, istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık göstermediği tespit edilmiştir ($p>0.05$). Ancak, katılımcıların denetçi ünvanına göre denetimde kalite algısı düzeyi boyutlarından denetim firması

boyutunun ise, istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık gösterdiği tespit edilmiştir ($p<0.05$). Sonuçlara göre, sorumlu ortak baş denetçi grubunun, denetim firması boyutunda denetimde kalite algı düzeyi olarak diğer gruplardan yüksek olduğu görülmektedir. Yapılan Bonferroni testine göre farklılık yaratan gruplar tespit edilmiştir. Dolayısıyla denetimde kalite algı düzeyi, sorumlu ortak baş denetçi ünvandaki grup denetçi yardımcısı ve diğer grubunda olanlardan, kıdemli denetçi ünvandaki grup denetçi yardımcısı ve diğer grubunda olanlardan farklıdır.

Sonuçlara göre denetçi ve denetim firması boyutunda bakıldığında, katılımcıların denetçi ünvanına göre denetimde kalite algısı düzeyi istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık gösterdiği tespit edilmiştir ($p<0.05$). Buna göre, kurulan H_{18} hipotezi kabul edilmiştir. Baş denetçi grubunun denetim firması denetimde kalite algısı düzeyi olarak diğer gruplardan daha yüksek olduğu görülmektedir. Yapılan Bonferroni testine göre farklılık yaratan gruplar tespit edilmiştir. Dolayısıyla sorumlu ortak baş denetçi ünvandaki grup baş denetçi, denetçi yardımcısı ve diğer grubunda olanlardan, denetçi ünvandaki grup denetçi yardımcısı grubunda olanlardan farklıdır. Yapılan test sonuçları yukarıda Tablo 8.14’de verilmiştir.

8.2.10. Mesleki Tecrübeye Göre Mesleki Bağlılık Düzeyi

Araştırmaya katılanların mesleki bağlılık düzeyi ve boyutlarının meslekteki çalışma süresine göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek üzere, F testi yapılmıştır.

Tablo 8. 15. Araştırmaya Katılanların Mesleki Bağlılık Düzeyi ve Boyutlarının Meslekteki Çalışma Süresine Göre Farklılaşıp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan Test Sonuçları

Düzeyler ve Boyutları	Meslekteki Çalışma Süresi	N	X	SS	F	p	Bonferroni
Duygusal bağlılık	1-5 (1)	118	4.05	0.59	5.567	0.000*	1>2
	6-10 (2)	58	3.74	0.74			
	11-15 (3)	97	4.15	0.54			
	16-20 (4)	41	4.23	0.58			
	21 yıl ve üzeri (5)	30	3.91	0.68			
Devam bağlılığı	1-5 (1)	118	3.34	0.67	5.843	0.000*	1<3, 1<5
	6-10 (2)	58	3.45	0.85			
	11-15 (3)	97	3.71	0.57			
	16-20 (4)	41	3.66	0.56			
	21 yıl ve üzeri (5)	30	3.78	0.63			
Normatif bağlılık	1-5 (1)	118	3.21	0.56	1.839	0.121	
	6-10 (2)	58	3.20	0.58			
	11-15 (3)	97	3.34	0.68			
	16-20 (4)	41	3.45	0.54			
	21 yıl ve üzeri (5)	30	3.39	0.59			
Mesleki bağlılık	1-5 (1)	118	3.54	0.44	5.282	0.000*	1<3, 1<4
	6-10 (2)	58	3.47	0.56			
	11-15 (3)	97	3.73	0.49			
	16-20 (4)	41	3.78	0.38			
	21 yıl ve üzeri (5)	30	3.69	0.41			

* $p<0.05$;

Yapılan F testi sonuçlarına bakıldığında katılımcıların meslekteki çalışma süresine göre mesleki bağlılık düzeyi boyutlarından duygusal bağlılık boyutu istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık gösterdiği tespit edilmiştir ($p<0.05$). 16-20 yıl çalışma süresine sahip olan grubun duygusal bağlılık düzeyi olarak diğer gruplardan daha yüksek olduğu görülmektedir. Yapılan Bonferroni testine göre farklılık yaratan gruplar tespit edilmiştir. Dolayısıyla 6-10 yıllık grup 1-5, 11-15 ve 16-20 yıllık gruplarında olanlardan farklıdır.

Katılımcıların meslekteki çalışma süresine göre mesleki bağlılık düzeyi boyutlarından devam bağlılığı boyutuna bakıldığında istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık gösterdiği tespit edilmiştir ($p<0.05$). 21 yıl ve üzeri çalışma süresine sahip olan grubun devam bağlılığı olarak diğer gruplardan yüksek olduğu görülmektedir. Yapılan Bonferroni testine göre farklılık yaratan gruplar tespit edilmiştir. Dolayısıyla 1-5 yıllık grup 11-15 ve 21 yıl ve üzeri gruplarında olanlardan farklıdır.

Katılımcıların meslekteki çalışma süresine göre mesleki bağlılık düzeyi boyutlarından normatif bağlılık boyutu ise istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık göstermediği tespit edilmiştir ($p>0.05$).

Sonuçlara bakıldığında katılımcıların meslekteki çalışma süresine göre mesleki bağlılık düzeyi istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık gösterdiği tespit edilmiştir ($p<0.05$). Bu sonuçlara göre, kurulan H_{10} hipotezi kabul edilmiştir. 16-20 yıl çalışma süresine sahip olan grubun mesleki bağlılık olarak diğer gruplardan yüksek olduğu görülmektedir. Yapılan Bonferroni testine göre farklılık yaratan gruplar tespit edilmiştir. Dolayısıyla 1-5 yıllık grup 11-15 ve 16-20 yıllık gruplarında olanlardan, 6-10 yıllık grup 11-15 ve 16-20 yıllık gruplarında olanlardan farklıdır. Yapılan test sonuçları yukarıda Tablo 8.15'de verilmiştir.

8.2.11. Mesleki Tecrübeye Göre Denetimde Kalite Algısı

Araştırmaya katılanların denetimde kalite algı düzeyi ve boyutlarının meslekteki çalışma süresine göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek üzere, F testi yapılmıştır.

Tablo 8. 16. Araştırmaya Katılanların Denetimde Kalite Algı Düzeyi ve Boyutlarının Meslekteki çalışma süresine Göre Farklılaşıp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan Test Sonuçları

Düzeyley ve Boyutları	Meslekteki Çalışma Süresi	N	X	SS	F	p	Bonferroni
Denetçi	1-5 (1)	118	3.84	0.48	1.782	0.132	
	6-10 (2)	58	3.84	0.23			
	11-15 (3)	97	3.81	0.25			
	16-20 (4)	41	3.92	0.33			
	21 yıl ve üzeri (5)	30	3.76	0.33			
Denetim firması	1-5 (1)	118	3.96	0.50	7.187	0.000*	1<3,1<4 2<3,2<4
	6-10 (2)	58	3.89	0.63			
	11-15 (3)	97	4.21	0.38			
	16-20 (4)	41	4.23	0.36			
	21 yıl ve üzeri (5)	30	4.16	0.45			
Denetimde kalite	1-5 (1)	118	3.90	0.32	4.881	0.001*	1<4 2<3,2<4
	6-10 (2)	58	3.86	0.35			
	11-15 (3)	97	4.01	0.23			
	16-20 (4)	41	4.08	0.30			
	21 yıl ve üzeri (5)	30	3.96	0.34			

* $p<0.05$;

Yapılan F testi sonuçlarına bakıldığında katılımcıların meslekteki çalışma süresine göre denetimde kalite algısı düzeyi boyutlarından denetçi boyutu istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık göstermediği tespit edilmiştir ($p>0.05$). Ancak, denetimde kalite düzeyi boyutlarından denetim firması boyutu istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık gösterdiği tespit edilmiştir ($p<0.05$). Buna göre, 16-20 yıl çalışma süresine sahip olan grubun denetim firması boyutunda denetimde kalite algısı olarak diğer gruplardan yüksek olduğu görülmektedir. Yapılan Bonferroni testine göre farklılık yaratan gruplar tespit edilmiştir. Dolayısıyla 1-5 yıllık grup 11-15 ve 16-20 yıllık gruplarında olanlardan, 6-10 yıllık grup 11-15 ve 16-20 yıllık gruplarında olanlardan farklıdır.

Sonuçlara genel olarak bakıldığında katılımcıların meslekteki çalışma süresine göre denetimde kalite algısı düzeyi istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık gösterdiği tespit edilmiştir ($p<0.05$). Kurulan H_{20} hipotezi bu sonuçlara göre kabul edilmiştir. Sonuçlara bakıldığında, 16-20 yıl çalışma süresine sahip olan grubun denetimde kalite olarak diğer gruplardan yüksek olduğu görülmektedir. Yapılan Bonferroni testine göre farklılık yaratan gruplar tespit edilmiştir. Dolayısıyla 1-5 yıllık grup 16-20 yıllık grupta olandan, 6-10 yıllık grup 11-15 ve 16-20 yıllık gruplarında olanlardan farklıdır. Yapılan test sonuçları yukarıda Tablo 8.16'da verilmiştir.

8.2.12. Firmanın Faaliyet Alanına Göre Denetimde Kalite Algısı

Araştırmaya katılanların denetimde kalite algısı düzeyi ve boyutlarının firmanın faaliyet alanına göre farklılaşp farklılaşmadığını belirlemek üzere, bağımsız örneklem t testi uygulanmıştır.

Tablo 8. 17. Araştırmaya Katılanların Denetimde Kalite Algı Düzeyi ve Boyutlarının Firmanın Faaliyet Alanına Göre Farklılaşp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan Test Sonuçları

Düzeyley ve Boyutları	Firmanın Faaliyet Alanı	N	X	SS	t	p
Denetçi	Ulusal	195	3.82	0.29	-1.217	0.224
	Uluslararası	149	3.85	0.25		
Denetim firması	Ulusal	195	4.01	0.54	-2.436	0.015*
	Uluslararası	149	4.14	0.43		
Denetimde kalite	Ulusal	195	3.92	0.34	-2.525	0.012*
	Uluslararası	149	4.00	0.26		

* $p<0.05$;

Yapılan t testi sonuçlarına bakıldığında katılımcıların firmanın faaliyet alanına göre denetimde kalite düzeyi boyutlarından denetçi alt boyutu istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık göstermediği tespit edilmiştir ($p>0.05$). Ancak, denetim firması boyutu istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık gösterdiği tespit edilmiştir ($p<0.05$). Buna göre; firmaları uluslararası olan katılımcıların denetimde kalite algısı, firmaları ulusal olan katılımcılara göre daha yüksek olduğu görülmektedir.

Test sonuçlarına genel olarak bakıldığında katılımcıların çalıştıkları firmanın faaliyet alanına göre, denetimde kalite düzeyi istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık gösterdiği tespit edilmiştir ($p<0.05$). Buna göre; firmaları uluslararası olan katılımcıların denetimde kalite algısı ulusal firmaya göre daha yüksek olduğu görülmektedir. Kurulan

H₂₁ Hipotezi bu sonuçlara göre kabul edilmiştir. Yapılan test sonuçları yukarıda Tablo 8.17’de verilmiştir.

8.2.13. Firmanın Hizmet Süresine Göre Denetimde Kalite Algısı

Araştırmaya katılanların denetimde kalite algısı düzeyi ve boyutlarının firmanın hizmet süresine göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek üzere, Kruskal Wallis H testi yapılmıştır.

Tablo 8. 18. Araştırmaya Katılanların Denetimde Kalite Algı Düzeyi ve Boyutlarının Firma Hizmet Süresine Göre Farklılaşıp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan Test Sonuçları

Düzeyley ve Boyutları	Firma Hizmet Süresi	N	Sıra Ortalaması	X ²	Sd	p	Bonferroni
Denetçi	1-5 (1)	134	169.88	9.835	4	0.043*	1<3
	6-10 (2)	25	148.72				2<3
	11-15 (3)	39	206.91				
	16-20 (4)	32	140.72				4<3
	21 yıl ve üstü (5)	114	177.94				
Denetim firması	1-5 (1)	134	164.65	3.594	4	0.464	
	6-10 (2)	25	149.80				
	11-15 (3)	39	181.79				
	16-20 (4)	32	183.13				
	21 yıl ve üstü (5)	114	180.54				
Denetimde kalite	1-5 (1)	134	161.56	6.601	4	0.159	
	6-10 (2)	25	149.10				
	11-15 (3)	39	195.00				
	16-20 (4)	32	168.09				
	21 yıl ve üstü (5)	114	184.03				

* p<0.05;

Yapılan Kruskal Wallis H testi sonuçlarında firmanın hizmet süresine göre, katılımcılar denetimde kalite algısı düzeyi boyutlarından denetçi alt boyutu istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık gösterdiği tespit edilmiştir (p<0.05). Bu sonuçlara göre, 11-15 yıllık hizmet süresine sahip olan grubun denetçi denetim kalitesi olarak diğer gruplardan yüksek olduğu görülmektedir. Yapılan Bonferroni testine göre farklılık yaratan gruplar tespit edilmiştir. Dolayısıyla 11-15 yıllık grup 1-5, 6-10 ve 16-20 yıllık gruplarında olanlardan farklıdır.

Ancak, firmanın hizmet süresine göre katılımcıların denetimde kalite algısı düzeyi ve boyutlarından denetim firması boyutu istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık göstermediği tespit edilmiştir (p>0.05). Bu sonuca göre, kurulan H₂₂ hipotezi reddedilmiştir. Yapılan test sonuçları yukarıda Tablo 8.18’de verilmiştir.

8.2.14. Denetim Firmasında Gözetim Yapılma Durumuna Göre Denetimde Kalite Algısı

Araştırmaya katılanların denetimde kalite algı düzeyi ve boyutlarının firmada gözetim yapılma durumuna göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek üzere, bağımsız örneklem t testi uygulanmıştır.

Tablo 8. 19. Araştırmaya Katılanların Denetimde Kalite Algı Düzeyi ve Boyutlarının Firmada Gözetim Yapılma Durumu Göre Farklılaşp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan Test Sonuçları

Düzeyler ve Boyutları	Firmada Gözetim Yapılma Durumu	N	\bar{X}	SS	t	p
Denetçi	Evet	262	3.84	0.26	1.014	0.311
	Hayır	82	3.81	0.30		
Denetim firması	Evet	262	4.14	0.43	4.187	0.000*
	Hayır	82	3.84	0.61		
Denetimde kalite	Evet	262	3.99	0.28	3.976	0.000*
	Hayır	82	3.82	0.35		

* $p < 0.05$;

Yapılan t testi sonuçlarında, katılımcıların firmada gözetim yapılma durumuna göre denetimde kalite algı düzeyi boyutlarından denetçi boyutu istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık göstermediği tespit edilmiştir ($p > 0.05$). Ancak, aynı sonuçlara bakıldığında katılımcıların firmada gözetim yapılma durumuna göre denetimde kalite algısı düzeyi boyutlarından denetim firması boyutu istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık gösterdiği tespit edilmiştir ($p < 0.05$). Buna göre; gözetim yapılan denetim firmasında çalışan katılımcıların denetim kalitesi algısı, gözetim yapılmayan firmaya göre daha yüksek olduğu görülmektedir.

Test sonuçlarında katılımcıların firmada gözetim yapılma durumuna göre, denetimde kalite algı düzeyi istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık gösterdiği tespit edilmiştir ($p < 0.05$). Buna göre; gözetim yapılan firmada denetim kalitesi algısı gözetim yapılmayan firmaya göre daha yüksek olduğu görülmektedir. Bu sonuçlara göre, kurulan H_{23} hipotezi kabul edilmiştir. Yapılan test sonuçları yukarıda Tablo 8.19'da verilmiştir.

8.2.15. Denetim Firmasında Uygulanan Disiplin İşlemlerine Göre Denetimde Kalite Algısı

Araştırmaya katılanların denetimde kalite algı düzeyi ve boyutlarının firmada disiplin işlemleri uygulanma durumuna göre farklılaşp farklılaşmadığını belirlemek üzere, bağımsız örneklem t testi uygulanmıştır.

Tablo 8. 20. Araştırmaya Katılanların Denetimde Kalite Algı Düzeyi ve Boyutlarının Firmada Disiplin İşlemleri Uygulanma Durumu Göre Farklılaşp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan Test Sonuçları

Düzeyleyler ve Boyutları	Firmada Disiplin İşlemleri Uygulanma Durumu	N	\bar{X}	SS	t	p
Denetçi	Evet	87	3.89	0.26	2.166	0.031
	Hayır	257	3.81	0.27		
Denetim firması	Evet	87	4.04	0.52	-0.723	0.470
	Hayır	257	4.08	0.49		
Denetimde kalite	Evet	87	3.96	0.32	0.371	0.711
	Hayır	257	3.95	0.31		

* p<0.05;

Yapılan t testi sonuçlarında katılımcıların firmada disiplin işlemleri uygulanma durumuna göre denetimde kalite düzeyi ve boyutlarının istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık göstermediği tespit edilmiştir (p>0.05). Bu sonuca göre, kurulan H₂₄ hipotezi reddedilmiştir. Yapılan test sonuçları Tablo 8.20’de verilmiştir.

8.3. Denetimde Kalite Algısı Boyutlarının Frekans Analiz Sonuçları

Denetimde kalite algısı, denetçi ve denetim firması boyutu ile ilgili soru önermelerine katılımcıların vermiş oldukları cevapların frekans analizleri aşağıda Tablo 8.21 ve 8.22’de verilmiştir.

Tablo 8. 21. Araştırmaya Katılanların Denetimde Kalite Algısı Denetçi Boyutu Dağılımı

	Katılmıyorum*		Kararsızım		Katılıyorum**	
	F	%	F	%	F	%
1. Denetçide sosyal sorumluluk bilinci en üst düzeyde olmalıdır	16	3,7	12	3.5	316	86,8
2. Denetçi sahip olduğu bilgi ve tecrübeyle yetinmelidir	286	83,1	22	6.4	36	10,5
3. İnsani ilişkilerim işimi yaparken bağımsızlığımı etkilemez	49	14,3	56	16.3	239	69,4
4. Dostluk ve İnsani ilişkiler mesleğimden önce gelir	228	66,3	72	20.9	44	12,8
5. Denetim ücreti, denetim sonucuna bağlı olmalıdır	150	43,5	37	10.8	157	45,7
6. Denetçi, müşteri işletmenin faaliyet gösterdiği sektörün özellikleri ile ilgili bilgi sahibi olmalıdır	9	2,6	24	7.0	311	90,4
7. Denetçi, iç denetçiler ve denetim komitesi ile etkili iletişim kurmalıdır	12	3,5	19	5.5	313	91
8. Denetim ücretinin yüksek olması denetim kalitesini artırır	143	41,5	90	26.2	111	32,3

	Katılmıyorum *		Kararsızım		Katılıyorum **	
	F	%	F	%	F	%
9.Denetçi, sürekli olarak kendini geliştirip yenilemelidir	9	2,6	9	2,6	326	94,8
10.Denetçinin önemlilik yargısı denetimin kalitesini etkiler	4	10,1	11	3,2	329	95,7
11.Denetim kanıtları doğrudan denetçi tarafından elde edilmelidir	16	4,7	28	8,1	300	87,2
12.Bağımsız denetim firmalarının gözetimi denetimde kaliteyi artırır	3	0,9	12	3,5	329	95,6
13. Bağımsız Denetçiler etik kurallar hakkındaki tebliğe uymalıdır	0	0,0	10	2,9	334	97,1
14. Denetçi, finansal tablolar üzerine önceki denetçinin hazırladığı raporu incelemelidir	1	0,3	16	4,7	327	95
15. Karşılaşılan önemli ve tartışmalı hususlar sorumlu denetçi ile müzakere edilmelidir	9	2,6	13	3,8	322	93,6
16. Denetçi hazırlamış olduğu denetim raporunun gözden geçirilmesinden rahatsızlık duyar	273	79,3	47	13,7	24	7
17.Firmada, endişelerimi dile getirebileceğim rahat bir ortam yoktur	235	68,4	65	18,9	44	12,7
18. Sır saklamak, bağımsız denetçilik meslek etiğinin temel ilkesidir	27	7,9	28	8,1	289	84
19.Bağımsız denetimin önemi konusunda kamu bilinci vardır	73	21,1	80	23,3	191	55,6
20. Ülkenin güvenilir ve gelişen bir yatırım merkezi olmasında, kaliteli bağımsız denetim mekanizmasının rolü önemlidir	10	2,9	18	5,2	316	91,9
21.Olumlu görüş bildirilmesi konusunda, müşteri işletme tarafından yapılan baskı ile bazen karşılaşılmaktadır	104	30,2	69	20,1	171	49,7
* Kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum 'un toplamından oluşmaktadır						
** Kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum 'un toplamından oluşmaktadır.						

Araştırmaya katılan katılımcıların “denetimde kalite algısı denetçi boyutu” ile ilgili ifadelerine verdiği cevaplar incelendiğinde:

“Denetçide sosyal sorumluluk bilinci en üst düzeyde olmalıdır.” ifadesine katılımcıların, %3,7’si (n=16) katılmıyorum, %3,5’i (n=12) kararsızım, %86,8’i (n=316) katılıyorum yanıtını vermiştir.

“Denetçi sahip olduğu bilgi ve tecrübeyle yetinmelidir.” ifadesine katılımcıların, %83,1’i (n=286) katılmıyorum, %6,4’ü (n=22) kararsızım, %10,5’i (n=36) katılıyorum yanıtını vermiştir.

“İnsani ilişkilerim işimi yaparken bağımsızlığımı etkilemez.” ifadesine katılımcıların, %14,3'ü (n=49) katılmıyorum, %16,3'ü (n=56) kararsızım, %69,4'ü (n=239) katılıyorum yanıtını vermiştir.

“Dostluk ve İnsani ilişkiler mesleğimden önce gelir.” ifadesine katılımcıların, %66,3'ü (n=228) katılmıyorum, %20,9'u (n=72) kararsızım, %12,8'i (n=44) katılıyorum yanıtını vermiştir.

“Denetim ücreti, denetim sonucuna bağlı olmalıdır.” ifadesine katılımcıların, %43,5'i (n=150) katılmıyorum, %10,8'i (n=37) kararsızım, %45,7'si (n=157) katılıyorum yanıtını vermiştir.

“Denetçi, müşteri işletmenin faaliyet gösterdiği sektörün özellikleri ile ilgili bilgi sahibi olmalıdır.” ifadesine katılımcıların, %2,6'sı (n=7) katılmıyorum, %7,0'i (n=24) kararsızım, %90,4'ü (n=311) katılıyorum yanıtını vermiştir.

“Denetçi, iç denetçiler ve denetim komitesi ile etkili iletişim kurmalıdır.” ifadesine katılımcıların, %3,5'i (n=12) katılmıyorum, %5,5'i (n=19) kararsızım, %91'i (n=313) katılıyorum yanıtını vermiştir.

“Denetim ücretinin yüksek olması denetim kalitesini artırır.” ifadesine katılımcıların, %41,5'i (n=143) katılmıyorum, %26,2'si (n=90) kararsızım, %32,3'ü (n=111) katılıyorum yanıtını vermiştir.

“Denetçi, sürekli olarak kendini geliştirip yenilemelidir.” ifadesine katılımcıların, %2,6'sı (n=8) katılmıyorum, %2,6'sı (n=9) kararsızım, %94,8'i (n=326) katılıyorum yanıtını vermiştir.

“Denetçinin önemlilik yargısı denetimin kalitesini etkiler.” ifadesine katılımcıların, %4'ü (n=101) katılmıyorum, %3,2'si (n=11) kararsızım, %95,7'si (n=329) katılıyorum yanıtını vermiştir.

“Denetim kanıtları doğrudan denetçi tarafından elde edilmelidir.” ifadesine katılımcıların, %4,7'si (n=16) katılmıyorum, %8,1'i (n=28) kararsızım, %87,2'si (n=300) katılıyorum yanıtını vermiştir.

“Bağımsız denetim firmalarının gözetimi denetimde kaliteyi artırır.” ifadesine katılımcıların, %0,9'u (n=3) katılmıyorum, %3,5'i (n=12) kararsızım, %95,6'sı (n=329) katılıyorum yanıtını vermiştir.

“Bağımsız Denetçiler etik kurallar hakkındaki tebliğe uymalıdır.” ifadesine katılımcıların, %2,9'u (n=10) kararsızım, %97,1'i (n=334) katılıyorum yanıtını vermiştir.

“Denetim kanıtları doğrudan denetçi tarafından elde edilmelidir.” ifadesine katılımcıların, %0,3'ü (n=1) katılmıyorum, %4,7'si (n=16) kararsızım, %95,'i (n=327) katılıyorum yanıtını vermiştir.

“Karşılaşılan önemli ve tartışmalı hususlar sorumlu denetçi ile müzakere edilmelidir.” ifadesine katılımcıların, %2,6'sı (n=9) katılmıyorum, %3,8'i (n=13) kararsızım, %93,6'sı (n=322) katılıyorum yanıtını vermiştir.

“Denetçi hazırlamış olduğu denetim raporunun gözden geçirilmesinden rahatsızlık duyar.” ifadesine katılımcıların, %79,3'ü (n=273) katılmıyorum, %13,7'si (n=47) kararsızım, %7'si (n=24) katılıyorum yanıtını vermiştir.

“Firmada, endişelerimi dile getirebileceğim rahat bir ortam yoktur.” ifadesine katılımcıların, %68,4'ü (n=235) katılmıyorum, %18,9'u (n=65) kararsızım, %12,7'si (n=44) katılıyorum yanıtını vermiştir.

“Sır saklamak, bağımsız denetçilik meslek etiğinin temel ilkesidir.” ifadesine katılımcıların, %5,5'i (n=19) katılmıyorum, %8,1'i (n=28) kararsızım, %84'ü (n=289) katılıyorum yanıtını vermiştir.

“Bağımsız denetimin önemi konusunda kamu bilinci vardır.” ifadesine katılımcıların, %15,1’i (n=52) katılmıyorum, %23,3’ü (n=80) kararsızım, %55,6’sı (n=191) katılıyorum yanıtını vermiştir.

“Ülkenin güvenilir ve gelişen bir yatırım merkezi olmasında, kaliteli bağımsız denetim mekanizmasının rolü önemlidir.” ifadesine katılımcıların, %2,9’u (n=10) katılmıyorum, %5,2’si (n=18) kararsızım, %91,9’u (n=316) katılıyorum yanıtını vermiştir.

“Olumlu görüş bildirilmesi konusunda, müşteri işletme tarafından yapılan baskı ile bazen karşılaşılmaktadır.” ifadesine katılımcıların, %30,2’si (n=104) katılmıyorum, %20,1’i (n=69) kararsızım, %49,7’si (n=171) katılıyorum yanıtını vermiştir.

Tablo 8. 22. Araştırmaya Katılanların Denetimde Kalite Algısı Denetim Firması Boyutu Dağılımı

	Katılmıyorum *		Kararsızım		Katılıyorum **	
	F	%	F	%	F	%
1. Firma bünyesinde kalite kontrol sistemi etkin olarak kullanılmaktadır	8	2,3	51	14.8	285	82,9
2.Firmada Bilgisayar destekli denetim teknolojisi kullanılmaktadır	31	9	39	11.3	274	79,7
3. Firmanın işe alım programı vardır	55	16	88	25.6	201	58,4
4.Firma terfi politikası ve prosedürlerine sahiptir	32	9,8	75	21.8	235	68,4
5.Üst düzey terfilerde, firmanın finansal başarısına katkıda bulunan denetçilere değil, kalite artışına neden olan denetçilere şans verilmektedir	19	5,5	92	26.7	233	67,8
6.Firmada denetçilerin eğitimine önem verilmektedir	28	8,1	24	7.0	292	84,9
7. Denetim firması, firmanın en önemli özelliğinin yüksek kalitede denetim hizmeti vermek olduğu konusunda personeli bilinçlendirmektedir	14	4	26	7.6	304	88,4
8.Firmada personelin görev ve sorumlulukları tanımlanmıştır	24	7	71	20.6	249	72,4
9.Firmanın bağımsız denetçileri muhasebe uygulamalarında tecrübelidirler	15	4,4	36	10.5	290	85,1
10.Firmada denetçi rotasyonu uygulanmaktadır	37	10,8	51	14.8	256	74,4
11.Denetçi bağımsızlığını engelleyen faktörlere karşı uygulamalar firmada mevcuttur	14	4,1	47	13.7	283	82,2
12. Denetim şirketi, denetim talep eden firma ile ilgili bilgi toplar, olumsuz bir kanaat oluşması durumunda sözleşme talebini reddeder	8	1,7	74	21.5	264	76,8
13. Denetim ekibinin vardığı önemli yargılar ile ulaştığı sonuçlara ilişkin seçilen çalışma kağıtları gözden geçirilir	8	2,3	21	6.1	315	91,6

	Katılmıyorum *		Kararsızım		Katılıyorum **	
	F	%	F	%	F	%
14. Firmada, finansal tablolar ve önerilen denetçi raporu tekrar tekrar gözden geçirilir	9	2,6	21	6.1	314	91,3
15. Denetim firması bağımsızlığa yönelik tehditleri ortadan kaldıramaz ise, yürürlükteki mevzuatın izin vermesi durumunda denetimden çekilir	14	4,1	56	16.3	274	79,6
16. Denetim kalitesinin gözden geçirilmesi, denetim ekibinde olmayan, yeterli tecrübe ve yetkiye sahip kişi/kişiler tarafından yapılmaktadır	112	32,6	60	17.4	172	50
17. Denetim şirketi, yılda en az bir kez tüm personelinin bağımsızlık politika ve prosedürlerine uyduklarına ve uyacaklarına dair bildiren yazılı taahhüt alır.	20	5,8	44	12.8	280	81,4
18. Denetim şirketi, zor ve tartışmalı konularla ilgili gerekli olan istişareleri yapar ve bu istişarelerden çıkan sonuçları uygular	6	1,7	30	8.7	308	89,6
19. Denetim şirketi, personelinin hiçbir baskı ve korku olmaksızın endişelerini dile getirebilmesini sağlayan açık bir iletişim kanalı oluşturmuştur	16	4,7	63	18.3	265	77
20. Firmada önemli hususlar sorumlu denetçi ile müzakere edilir	3	0,9	15	4.4	326	94,7
21. Denetçiler, sorumlu denetçi tarafından gözetlenmektedir	3	0,9	18	5.2	323	93,9

* Kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum 'un toplamından oluşmaktadır

** Kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum 'un toplamından oluşmaktadır.

Araştırmaya katılan katılımcıların “denetimde kalite denetim firması” ile ilgili ifadelerine verdiği cevaplar incelendiğinde:

“Firma bünyesinde kalite kontrol sistemi etkin olarak kullanılmaktadır.” ifadesine katılımcıların, %2,3’ü (n=8) katılmıyorum, %14,8’i (n=51) kararsızım, %82,9’u (n=285) katılıyorum yanıtını vermiştir.

“Firmada Bilgisayar destekli denetim teknolojisi kullanılmaktadır.” ifadesine katılımcıların, %9’u (n=31) katılmıyorum, %11,3’ü (n=39) kararsızım, %79,7’si (n=274) katılıyorum yanıtını vermiştir.

“Firmanın işe alım programı vardır.” ifadesine katılımcıların, %16’sı (n=55) katılmıyorum, %25,6’sı (n=88) kararsızım, %58,4’ü (n=201) katılıyorum yanıtını vermiştir.

“Firma terfi politikası ve prosedürlerine sahiptir.” ifadesine katılımcıların, %9,8’i (n=34) katılmıyorum, %21,8’i (n=75) kararsızım, %68,4’ü (n=235) katılıyorum yanıtını vermiştir.

“Üst düzey terfilerde, firmanın finansal başarısına katkıda bulunan denetçilere değil, kalite artışına neden olan denetçilere şans verilmektedir.”

ifadesine katılımcıların, %5,5'i (n=19) katılmıyorum, %26,7'si (n=92) kararsızım, %67,8'i (n=233) katılıyorum yanıtını vermiştir.

“Firmada denetçilerin eğitimine önem verilmektedir.” ifadesine katılımcıların, %8,1'i (n=28) katılmıyorum, %7,0'ı (n=24) kararsızım, %84,9'u (n=292) katılıyorum yanıtını vermiştir.

“Denetim firması, firmanın en önemli özelliğinin yüksek kalitede denetim hizmeti vermek olduğu konusunda personelini bilinçlendirmektedir.” ifadesine katılımcıların, %4'ü (n=14) katılmıyorum, %7,6'sı (n=26) kararsızım, %88,4'ü (n=304) katılıyorum yanıtını vermiştir.

“Firmada personelin görev ve sorumlulukları tanımlanmıştır.” ifadesine katılımcıların, %7'si (n=24) katılmıyorum, %20,6'sı (n=71) kararsızım, %72,4'ü (n=249) katılıyorum yanıtını vermiştir.

“Firmanın bağımsız denetçileri muhasebe uygulamalarında tecrübelidirler.” ifadesine katılımcıların, %4,4'ü (n=15) katılmıyorum, %10,5'i (n=36) kararsızım, %85,1'i (n=290) katılıyorum yanıtını vermiştir.

“Firmada denetçi rotasyonu uygulanmaktadır.” ifadesine katılımcıların, %10,8'i (n=34) katılmıyorum, %14,8'i (51) kararsızım, %74,4'ü (n=256) katılıyorum yanıtını vermiştir.

“Denetçi bağımsızlığını engelleyen faktörlere karşı uygulamalar firmada mevcuttur.” ifadesine katılımcıların, %4,1'i (n=14) katılmıyorum, %13,7'si (47) kararsızım, %82,2'si (n=283) katılıyorum yanıtını vermiştir.

“Denetim şirketi, denetim talep eden firma ile ilgili bilgi toplar, olumsuz bir kanaat oluşması durumunda sözleşme talebini reddeder.” ifadesine katılımcıların, %1,7'si (n=6) katılmıyorum, %21,5'i (n=74) kararsızım, %76,8'i (n=264) katılıyorum yanıtını vermiştir.

“Denetim ekibinin vardığı önemli yargılar ile ulaştığı sonuçlara ilişkin seçilen çalışma kağıtları gözden geçirilir.” ifadesine katılımcıların %2,3'ü (n=8) katılmıyorum, %6,1'i (n=21) kararsızım, %91,6'sı (n=315) katılıyorum yanıtını vermiştir.

“Firmada, finansal tablolar ve önerilen denetçi raporu tekrar tekrar gözden geçirilir” ifadesine katılımcıların %2,6'sı (n=9) katılmıyorum, %6,1'i kararsızım, %91,3'ü katılıyorum yanıtını vermiştir.

“Denetim firması bağımsızlığa yönelik tehditleri ortadan kaldıramaz ise, yürürlükteki mevzuatın izin vermesi durumunda denetimden çekilir.” ifadesine katılımcıların, %4,1'i (n=14) katılmıyorum, %4,1'i (n=56) kararsızım, %79,3'ü (n=274) katılıyorum yanıtını vermiştir.

“Denetim kalitesinin gözden geçirilmesi, denetim ekibinde olmayan, yeterli tecrübe ve yetkiye sahip kişi/kişiler tarafından yapılmaktadır.” ifadesine katılımcıların %32,6'sı (n=112) katılmıyorum, %17,4'ü (n=60) kararsızım, %50'si (n=172) katılıyorum yanıtını vermiştir.

“Denetim şirketi, yılda en az bir kez tüm personelinden bağımsızlık politika ve prosedürlerine uyduklarına ve uyacaklarına dair bildiren yazılı taahhüt alır.” ifadesine katılımcıların, %5,8'i (n=20) katılmıyorum, %12,8'i (n=44) kararsızım, %81,4'ü (n=280) katılıyorum yanıtını vermiştir.

“Denetim şirketi, zor ve tartışmalı konularla ilgili gerekli olan istişareleri yapar ve bu istişarelerden çıkan sonuçları uygular.” ifadesine katılımcıların, %1,7'si (n=6) katılmıyorum, %8,7'si (n=30) kararsızım, %89,6'sı (n=308) katılıyorum yanıtını vermiştir.

“Denetim şirketi, personelinin hiçbir baskı ve korku olmaksızın endişelerini dile getirebilmesini sağlayan açık bir iletişim kanalı oluşturmuştur.” ifadesine katılımcıların, %4,7’si (n=15) katılmıyorum, %18,3’ü (n=63) kararsızım, %77’si (n=265) katılıyorum yanıtını vermiştir.

“Firmada önemli hususlar sorumlu denetçi ile müzakere edilir.” ifadesine katılımcıların, %0,9’u (n=3) katılmıyorum, %4,4’ü (n=15) kararsızım, %94,7’si (n=326) katılıyorum yanıtını vermiştir.

“Denetçiler, sorumlu denetçi tarafından gözetlenmektedir.” ifadesine katılımcıların, %0,9’u (n=3) katılmıyorum, %5,2’si (n=18) kararsızım, %93,9’u (n=323) katılıyorum yanıtını vermiştir.



9. SONUÇ

Finansal tablolar, bilgi kullanıcılarına faydalı bilgiler vermek için hazırlanıp sunulmaktadır. Sunulan bu bilgileri kullanan ilgililer söz konusu işletme hakkında önemli kararları bu bilgilere göre alırlar. Alınan bu kararlar doğrudan veya dolaylı olarak ülkenin ekonomisini etkilemektedir. Bu açıdan bakıldığında finansal tablolarda sunulan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği bu bilgileri doğrudan kullananların yanında, ekonomiyi etkilemesi nedeniyle doğrudan kullanmayanlar açısından da önem arz etmektedir.

Bilgi kullanıcıları finansal tablolarda sunulan bilgilere tamamen güvenemedikleri için bu bilgileri alacakları kararda doğrudan kullanmazlar. Genel olarak, sunulmuş olan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği açısından kendilerine makul bir güvence sağlayabilecek uzman kişilerin görüşüne başvurabilirler. Günümüzde bu görevi yerine getiren müessese, bağımsız denetimdir.

Bağımsız denetçiler yürütmüş oldukları denetim faaliyeti sonucunda ilgili taraflara sunmuş oldukları denetim görüşü ile bu güvenceyi sağlarlar. Bu da ancak denetim faaliyetinde kalitenin sağlanmasıyla mümkündür. Denetimde kalitenin sağlanması, ülke ekonomisinin sağlıklı işlemesi açısından önem taşımaktadır. Denetimde kalite, düzenleyici kuruluşların koymuş olduğu standartlar ve denetim kuruluşlarına yüklenen sorumluluklar ile sağlanmaya çalışılmaktadır.

Belirlenen standartlar kalitenin sağlanmasında önemli bir yere sahiptir. Bunun yanında denetimde kaliteyi etkileyen birçok faktörün olduğu bilinmektedir. Bu önemli faktörlerden biride bağımsız denetçidir. Çünkü, denetim faaliyetini yürüten kişi olarak denetçi, denetim sonucunu davranışları ile sonuçla ilgilenenlerin lehine veya aleyhine olacak şekilde etkileyebilir. Bu durum denetim kalitesini doğrudan etkiler. Bu noktada denetçinin mesleğine olan bağlılığı denetçinin standart ve ilkelere uyumunu sağlayarak, denetimde kaliteye önemli ölçüde etkisinin olduğu düşünülmektedir.

Çalışmada hedeflenen doğrultuda “denetçilerin mesleklerine olan bağlılıklarının kaliteli bir denetim faaliyetinin yürütülmesi ve sonuçlandırılmasına olan etkisini tespit etmek” amacı ile toplam 10 ana hipotezden oluşan bir araştırma modeli kurgulanmıştır. Araştırma modelini oluşturan hipotezler aşağıda gösterildiği gibidir;

H₁: Bağımsız denetçinin mesleki bağlılığı denetimde kalite algısını olumlu yönde etkiler.

H₂: Bağımsız denetçinin duygusal bağlılığı denetimde kalite algısını olumlu yönde etkiler.

H₃: Bağımsız denetçinin devam bağlılığı denetimde kalite algısını olumlu yönde etkiler.

H₄: Bağımsız denetçinin normatif bağlılığı denetimde kalite algısını olumlu yönde etkiler.

H₅: Bağımsız denetçinin duygusal bağlılığı denetimde kalite algısı denetici boyutunu olumlu yönde etkiler

H₆: Bağımsız denetçinin duygusal bağlılığı denetimde kalite algısı denetim firması boyutunu olumlu yönde etkiler

H₇: Bağımsız denetçinin devam bağlılığı denetimde kalite algısı denetçi boyutunu olumlu yönde etkiler

H₈: Bağımsız denetçinin devam bağlılığı denetimde kalite algısı denetim firması boyutunu olumlu yönde etkiler

H₉: Bağımsız denetçinin normatif bağlılığı denetimde kalite algısı denetçi boyutunu olumlu yönde etkiler

H₁₀: Bağımsız denetçinin normatif bağlılığı denetimde kalite algısı denetim firması boyutunu olumlu yönde etkiler

Bağımsız denetçide mesleki bağlılık düzeyi ve alt boyutları ile denetimde kalite algısı düzeyi ve alt boyutları arasındaki ilişki düzeyini tespit etmek için korelasyon ve regresyon analizi yapılmıştır. Yapılan analizi sonuçları; bağımsız denetçideki mesleki bağlılık düzeyinin denetimde kalite algısına pozitif yönde etkisinin olduğunu göstermiştir

Mesleki bağlılığın denetimde kalite algısına etkisinin olumlu yönde olup olmadığını ve demografik özelliklere göre mesleki bağlılık ve denetimde kalite algısı düzeyinde farklılığı tespit etmek amacıyla oluşturulan araştırma hipotezlerinin kabul veya ret durumu aşağıda özetlenmiştir.

H. NO	HİPOTEZLER	KABUL/RET DURUMU
H ₁	Bağımsız denetçinin mesleki bağlılığı denetimde kalite algısını olumlu yönde etkiler	KABUL
H ₂	Bağımsız denetçinin duygusal bağlılığı denetimde kalite algısını olumlu yönde etkiler	KABUL
H ₃	Bağımsız denetçinin devam bağlılığı denetimde kalite algısını olumlu yönde etkiler	KABUL
H ₄	Bağımsız denetçinin normatif bağlılığı denetimde kalite algısını olumlu yönde etkiler	RET
H ₅	Bağımsız denetçinin duygusal bağlılığı denetimde kalite algısı denetici boyutunu olumlu yönde etkiler	KABUL
H ₆	Bağımsız denetçinin duygusal bağlılığı denetimde kalite algısı denetim firması boyutunu olumlu yönde etkiler	KABUL
H ₇	Bağımsız denetçinin devam bağlılığı denetimde kalite algısı denetçi boyutunu olumlu yönde etkiler	KABUL
H ₈	Bağımsız denetçinin devam bağlılığı denetimde kalite algısı denetim firması boyutunu olumlu yönde etkiler	KABUL
H ₉	Bağımsız denetçinin normatif bağlılığı denetimde kalite algısı denetçi boyutunu olumlu yönde etkiler	RET
H ₁₀	Bağımsız denetçinin normatif bağlılığı denetimde kalite algısı denetim firması boyutunu olumlu yönde etkiler	RET
H ₁₁	Bağımsız denetçinin mesleki bağlılık düzeyi cinsiyete göre anlamlı farklılık gösterir	RET
H ₁₂	Bağımsız denetçinin denetimde kalite algı düzeyi cinsiyete göre anlamlı farklılık gösterir.	RET
H ₁₃	Bağımsız denetçinin mesleki bağlılık düzeyi yaşa göre anlamlı farklılık gösterir	KABUL
H ₁₄	Bağımsız denetçinin denetimde kalite algı düzeyi yaşa göre anlamlı farklılık gösterir	KABUL
H ₁₅	Bağımsız denetçinin mesleki bağlılık düzeyi eğitim seviyesine göre anlamlı farklılık gösterir	KABUL

H. NO	HİPOTEZLER	KABUL/RET DURUMU
H ₁₆	Bağımsız denetçinin denetimde kalite algı düzeyi eğitim seviyesine göre anlamlı farklılık gösterir	KABUL
H ₁₇	Bağımsız denetçinin mesleki bağlılık düzeyi ünvana göre anlamlı farklılık gösterir	KABUL
H ₁₈	Bağımsız denetçinin denetimde kalite algı düzeyi ünvana göre anlamlı farklılık gösterir	KABUL
H ₁₉	Bağımsız denetçinin mesleki bağlılık düzeyi mesleki tecrübeye göre anlamlı farklılık gösterir	KABUL
H ₂₀	Bağımsız denetçinin denetimde kalite algı düzeyi mesleki tecrübeye göre anlamlı farklılık gösterir	KABUL
H ₂₁	Bağımsız denetçinin denetimde kalite algı düzeyi firmanın faaliyet alanına göre anlamlı farklılık gösterir	KABUL
H ₂₂	Bağımsız denetçinin denetimde kalite algı düzeyi denetim firmasının hizmet süresine göre anlamlı farklılık gösterir	RET
H ₂₃	Bağımsız denetçinin denetimde kalite algı düzeyi denetim firmasında gözetim yapıma durumuna göre anlamlı farklılık gösterir	KABUL
H ₂₄	Bağımsız denetçinin denetimde kalite algı düzeyi denetim firmasında uygulanan disiplin işlemlerine göre anlamlı farklılık gösterir	RET

Analiz sonuçları; mesleki bağlılığın denetimde kalite algısını olumlu yönde etkilediğini göstermektedir. Bu durum, denetçinin mesleğine bağlı olmasının veya bağlılık düzeyinin artmasının denetçi ve denetim firması boyutunda denetimde kalite algısı düzeyini artıracaklarını göstermektedir. Sonuçlara mesleki bağlılık alt boyutları düzeyinde bakıldığında; duygusal, devam ve normatif bağlılığın denetimde kalite algısı düzeyini hem denetçi hem de denetim firması boyutunda olumlu yönde etkilediği görülmektedir. Bu üç alt boyutun arasında denetimde kalite algısına en yüksek etkiyi duygusal bağlılık yapmaktadır. Duygusal bağlılık, bireylerin mesleklerine duygusal olarak bağlanmalarını, mesleklerini severek yapmalarını, mesleklerini yaparken gerekli özen ve dikkati göstermelerini sağlar. Ayrıca, duygusal bağlılık denetçilerin mesleki gelişmelere daha fazla önem vererek gerekli olan yayın ve bilimsel çalışmalarını takip etmeleri konusunda isteklendirir. Dolayısıyla bu durum denetim faaliyetlerinin kaliteli bir şekilde yürütülüp sonuçlandırılmasına olumlu yönde etki eder. Diğer bağlılık alt boyutlarında normatif bağlılık denetimde kalite algısına ikinci sırada, devam bağlılığı ise en büyük etkiyi, üçüncü sırada sağlamaktadır.

Araştırmaya katılanların mesleki bağlılığının denetimde kalite algısı üzerinde etkisini açıklamak üzere yapılan regresyon analiz sonuçlarına göre; mesleki bağlılığın denetimde kalite algısı üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisinin olduğu görülmektedir. Sonuçlara mesleki bağlılığın alt boyutları seviyesinde bakıldığında ise; duygusal ve devam bağlılığının denetimde kalite algısı üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisinin olduğu görülmektedir. Ancak normatif bağlılığın, denetimde kalite algısı üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisinin olmadığı görülmüştür. Bu durumda H₄, H₉ ve H₁₀ reddedilmiştir. Normatif bağlılıkta sonucun bu şekilde çıkmasında, kariyer yapmak için maddi destek alınması veya belirli bir mesleği icra eden bir ailenin üyesi olmak gibi durumları yüklemiş olduğu zorunluluk ve sorumluluk

duygusunun zamanla azalması nedeniyle belirli bir eylemin gerçekleştirilmesi yönündeki baskılara karşılık verme mecburiyetinin ortadan kalkması etkili olmuştur. Sonuçlara göre, mesleki bağlılığın alt boyutlarından duygusal bağlılığın denetimde kalite algısı üzerindeki etkisinin diğer boyuta göre daha fazla olduğu görülmektedir. Çalışmanın sonuçları, Yeşilçelebi (2014) mesleki aidiyetin bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi başlıklı çalışmanın sonuçları ile uyumlu olarak, bağımsız denetçinin mesleki bağlılığının denetimde kalite algısına olumlu yönde etki ettiğini gösteren kanıtlar sunmaktadır.

Denetimde kalitenin sağlanmasında beş önemli boyut bulunmaktadır. Bunlar;

- ❖ Standartlar,
- ❖ Denetimin gözetimi,
- ❖ Denetçi,
- ❖ Denetim firması ve
- ❖ Denetlenen işletme (Muhasebe Kalitesi)'dir.

Standartlar; Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayınlanan denetçiye denetim çalışmalarını yürütürken önemli bir rehberlik görevini yerine getiren ve denetçinin uyması gerekli olan kurullar bütünüdür. Standartlara uyum düzeyi bağımsız denetimde kalite seviyesini göstermektedir.

Denetimin gözetimi; Bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve denetimde kaliteyi sağlamak amacıyla Kamu Gözetimi Kurumunun (KGK) görev ve yetkisindedir. KGK bu kapsamda 2016-2017 yıllarında inceleme raporları yayınlamıştır. Bu raporlara göre 2016-2017 yıllarında 87 denetim kuruluşu, 14 denetçi nezdinde inceleme yapılmıştır. Bu incelemelerin kapsamı genişletilerek etkinliğinin daha da artırılması sağlanmalıdır.

Yapılan bu çalışmada denetçi ve denetim firması boyutu incelenmiştir. Denetçilerin mesleklerine olan bağlılıklarının kaliteli bir denetim faaliyetinin yürütülmesi ve sonuçlandırılmasına olan etkisini tespit amacıyla yaptığımız çalışma sonucunda aşağıdaki tespitlerde bulunulmuştur;

- ❖ Mesleki bağlılık denetimde kaliteyi etkileyen faktörler arasında gösterilebilir.
- ❖ Bu noktada denetçideki mesleki bağlılığın artırılması sağlanmalıdır.
- ❖ Mesleki bağlılık denetçinin, kamu çıkarı, dürüstlük, tarafsızlık, bağımsızlık, mesleki özen gösterme gibi etik ilkelere uyumunda daha etkili olacaktır.
- ❖ Ücret denetim sonucuna bağlı olmamalıdır, denetçi mesleki onuru ile bağdaşmayacak şekilde faaliyetler yapmamalıdır, aldatici bir şekilde reklam yapmamalıdır ve denetimini yaptığı işletmelerden komisyon almamalıdır gibi özel davranış kurallarının da denetçilere benimsetilmesi kaliteli bir denetim sonucunun ortaya çıkmasına etki edecektir.
- ❖ Denetçilere önemli mesleki özelliklerin kazandırılması ve yürüttükleri mesleki faaliyetin önemi konusunda bilinçlendirilmeleri için, denetim kuruluşları ve düzenleyici otoriteler tarafından belirli dönemlerde eğitimler verilmelidir.

Ayrıca denetçi / denetçinin;

- ❖ Sosyal sorumluluk bilinci en üst düzeyde tutulmalıdır.
- ❖ Müşteri işletme sektörünün özellikleri ile ilgili bilgi sahibi olmalıdır.
- ❖ Kendini sürekli olarak geliştirip yenilemelidir.
- ❖ Etik kurallar hakkındaki tebliğe uymalıdır ve uyması sağlanmalıdır.
- ❖ Önemli ve tartışmalı konularda sorumlu denetçi ile müzakere etmelidir.

Denetim firması ise;

- ❖ Bünyesinde bulunan kalite kontrol sistemini etkin olarak kullanmalıdır.
 - ❖ Firmanın en önemli özelliğinin yüksek kalitede denetim hizmeti vermek olduğu konusunda personelini bilinçlendirmeli ve bu bilinci sürekli canlı tutmalıdır.
 - ❖ Denetçilerinin muhasebe uygulamaları hakkındaki bilgi ve tecrübelerinin yeterli seviyede tutulması konusunda kontrol mekanizması geliştirmelidir.
 - ❖ Denetçi rotasyonunu uygulanmalıdır.
 - ❖ Denetçi bağımsızlığını engelleyen faktörlere karşı uygulamalarda bulunmalıdır.
 - ❖ En az yılda bir kez tüm personelinden bağımsızlık politika ve prosedürlerine uyduklarına ve uyacaklarına dair yazılı taahhütname olmalıdır.
 - ❖ Denetçilerin sorumlu denetçi tarafından gözetlenmesini sağlamalıdır.
- Bunların yanında;
- ❖ Ülkenin güvenilir ve gelişen bir yatırım merkezi olmasında, kaliteli bağımsız denetimin rolü ve önemi konusunda kamu bilinci oluşturulmalı ve bağımsız denetçi, denetim firması bu konuda bilinçlendirilmelidir.
 - ❖ Ücret denetimin kalitesini etkileyecek düzeyde olmamalıdır. Yapılan işe göre layık olunan ücret verilmelidir.
 - ❖ Alacaklar sigorta ile garanti altına alınabilir.

Denetimde kalitenin sağlanmasında diğer önemli bir boyut ise, muhasebe kalitesi (denetlenen işletme)'dir. Bu alanda ileride yapılabilecek akademik çalışmalarda muhasebe kalitesi; etkin muhasebe sistemi, muhasebe ve raporlama standartlarına uyum, personelin yetkinliği gibi konular açısından incelenmelidir. Muhasebe kalitesi ile denetimde kalitenin ilişkili olduğu düşünüldüğünde; bundan sonraki akademik çalışmalarda muhasebe kalitesi, denetimde kaliteyi etkileyen bir faktör olarak ele alınabilir.

KAYNAKLAR

- ACAR, D., SENAL, S., USUL, H., 2011. "Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma", SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, ss. 273-306
- AI NAWAİSEH, M. A. L., ALNAWAİSEH, M., 2015. "The Effects of the Threats on the Auditor's Independence, International Business Research", 8(8), ss. 141-149
- AL-THUNEİBAT, A. A., ISSA, R. T. I. A., BAKER, R. A. A., 2011. "Do audit tenure and firm size contribute to audit quality?: Empirical evidence from Jordan", Managerial Auditing Journal, 26(4), ss. 317-334
- AGHAEİ C., A., 2011. Review of studies on audit quality, Available at SSRN 2227359
- AKBIYIK, S., 2005. Denetim ve Raporlama, Ekin, Ankara, 268s
- AKTAŞ, H., 2014. "Kariyer Sahaları ile Demografik Değişkenler Bağlamında Kariyer Memnuniyeti ve Mesleki Bağlılık İlişkisi: Büro Yöneticileri, Yönetici Asistanları ve Sekreterler Üzerine Bir Araştırma", The Journal of Academic Social Science Studies, Sayı: 26, ss. 195-2012
- ALTINÖZ, M., SERDAR, Ç. Ö. P., SİĞİNDİ, T., 2011. "Algılanan Örgütsel Bağlılık ve Örgütsel Sinizm İlişkisi: Ankara'daki Dört ve Beş Yıldızlı Konaklama İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma. Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi, ss.285-316
- ALTUNDAĞ, Y., AYAS, T. 2018. "Öğretmenler için Sanal Zorbalıkla Başa Çıkma Stratejileri Ölçeği: Geçerlilik ve güvenilirlik çalışması". Anadolu Psikiyatri Dergisi, ss. 84-92
- ARI, G. S., BAL, H., BAL, E. Ç., 2010. "İşe Bağlılığın Tükenmişlik ve İşten Ayrılma Niyeti İlişkisindeki Aracılık Etkisi: Yatırım Uzmanları Üzerinde Bir Araştırma." Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 15(3), ss. 143-166
- ARONMWAN, E. J., ASHAFOKE, T. O., MGBAME, C. O., 2013. "Audit Firm Reputation and Audit Quality, European Journal of Business and Management", 5(7), ss. 66-75
- ARSOY, A.P., 2008. "Kurumsal Şeffaflık ve Muhasebe Standartları", Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, ss. 17-35
- ASLANOĞLU, S., BAŞKAN, T.D., 2016. "Denetçilerin Bağımsızlığının Denetim Kalitesine Etkisi: BİST' de Bir Uygulama", Muhasebe ve Denetime Bakış, sayı: 48, ss. 59-84
- ASLANOĞLU, S., CENGİZ, S., DİNÇ, Y., DİLSİZ, Ş., 2016. "Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarının Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi: BİST' de Bir Uygulama", Muhasebe ve Finans Dergisi, ss.1-34
- ASLANTÜRK, Y., 2016. "Mesleki Bağlılık: Turist Rehberleri Üzerine Bir İnceleme", İşletme Araştırmaları Dergisi, 8(1), ss. 186-207

- ASLAN, Ş., 2008. “Örgütsel Vatandaşlık Davranışı İle Örgütsel Bağlılık ve Mesleki Bağlılık Arasındaki İlişkilerin Araştırılması”, CBÜ İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi, 15(2), ss. 163-178
- AUGUSTİNE, O. E., MGBAME, C., EFAYENA, O., EDEGWARE, J., 2014. “Audit Firm Characteristics and Auditing Quality: The Nigerian Experience”, Research Journal of Finance and Accounting, 5 (6), ss. 23-34
- BAKAN, İ., 2011. Örgütsel Bağlılık, Gazi Kitabevi, Ankara, 343s
- BAKIR, M., 2012. Denetim ve Meslek Hukuku, Murathan, Trabzon, 254s
- BALL, F., TYLER, J., WELLS, P., 2015. “Is audit quality impacted by auditor relationships?”, Journal of Contemporary Accounting & Economics, 11(2), ss. 166-181
- BAYRAKLI, H.H., ERKAN, M., ELİTAŞ, C., 2012. Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri, Ekin, Bursa, 223s
- BAYRAM, N., 2012. Sosyal Bilimlerde SPSS İle Veri Analizi, Ezgi, Bursa, 235s
- BAŞKAN, T.D., 2013. “Muhasebe Hata ve Hilelerin Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Etkinliği”, Doktora Tezi, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale
- BECKER, C. L., DEFOND, M. L., JİAMBALVO, J., SUBRAMANYAM, K. R., 1998. “The Effect Of Audit Quality On Earnings Management”, Contemporary accounting research, 15(1), ss.1-24
- BEİSLAND, L. A., MERSLAND, R., STRØM, R. Ø., 2015. “Audit quality and corporate governance: Evidence from the microfinance industry”, International Journal of Auditing, 19(3), ss. 218-237
- BEDARD, J. C., JOHNSTONE, K. M., SMİTH, E. F., 2010. “Audit quality indicators: A status update on possible public disclosures and insights from audit practice.”, Current Issues in Auditing, 4(1), ss. 12-19.
- BELL, T. B., CAUSHOLLİ, M., KNECHEL, W. R., 2015. “Audit Firm Tenure, Non□ Audit Services, and Internal Assessments of Audit Quality”, Journal of Accounting Research, 53(3), ss. 461-509
- BENLİGİRAY, S., SÖNMEZ, H. 2011. “Hemşirelerin Mesleki Bağlılıkları İle Diğer Bağlılık Formları Arasındaki İlişki: Örgüte Bağlılık, İşe Bağlılık ve Aileye Bağlılık”, Hacettepe Üniversitesi Hemşirelik Fakültesi Dergisi, 18(1), ss. 28-40.
- BEİSLAND, L. A., MERSLAND, R., STROM, R. O., 2015. “Audit quality and corporate governance: Evidence from the microfinance industry”, International Journal of Auditing, 19(3), 218-237
- BİTMİŞ, M.G., SÖKMEN, A., TURGUT, H., 2013. “Psikolojik Dayanıklılığın Tükenmişlik Üzerine Etkisi: Örgütsel Özdeşleşmenin Aracılık Rolü”, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 15(2), ss. 27-40
- BLAU, G., HOLLADAY, B. E., 2006. “Testing the discriminant validity of a four□ dimensional occupational commitment measure”, Journal of Occupational and Organizational Psychology, 79(4), ss. 691-704

- BLAU, G., 2003. "Testing for a four-dimensional structure of occupational commitment", *Journal of occupational and organizational psychology*, 76(4), ss. 469-488
- BLAU, G. J., 1985. "The measurement and prediction of career commitment", *Journal of occupational Psychology*, 58(4), ss. 277-288.
- BOZDOĞAN, T., 2014. *Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol*, Detay Yayıncılık, Ankara, 168s
- BOZKURT, N., 2006. *Muhasebe Denetimi*, Alfa, İstanbul, 379s
- BUSHMAN, R. M., SMİTH, A. J., 2003. Transparency, financial accounting information, and corporate governance., *FRBNY Economic Policy Review*, ss. 65-87
- BÜYÜKÖZTÜRK, Ş., 2018. *Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı*, Pegem Akademi, Ankara, 214s
- CAHAN, S. F., SUN, J., 2015. "The effect of audit experience on audit fees and audit quality", *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1), ss. 78-100
- CAMERAN, M., PRENCİPE, A., TROMBETTA, M., 2016. "Mandatory audit firm rotation and audit quality", *European accounting review*, 25(1), ss. 35-58
- CARMONA, P., MOMPARTLER, A., LASSALA, C., 2015. "The relationship between non-audit fees and audit quality: dealing with the endogeneity issue" *Journal of Service Theory and Practice*, 25(6), ss. 777-795
- CEYLAN, C., BAYRAM, N., 2006. "Mesleki Bağlılığın Örgütsel Bağlılık ve Örgütten Ayrılma Niyeti Üzerine Etkilerinin Düzenleyici Değişkenli Çoklu Regresyon ile Analizi", *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 20(1), ss. 105-120
- CHEN, Y. S., HSU, J., HUANG, M. T., YANG, P. S., 2013. "Quality, size, and performance of audit firms", *The International Journal of Business and Finance Research*, 7(5), ss. 89-105
- COHEN, J., KRİSHNAMOORTHY, G., WRİGHT, A. M., 2002. "Corporate governance and the audit process". *Contemporary accounting research*, 19(4), ss. 573-594
- CHOİ, J. H., KİM, C., KİM, J. B., ZANG, Y., 2010. "Audit office size, audit quality, and audit pricing", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), ss. 73-97
- CİHANGİROĞLU, N., TEKE, A., ÖZATA, M., & ÇELEN, Ö., 2015. "Mesleki bağlılık ile örgütsel bağlılık arasındaki ilişkinin analizi", *Gülhane Tıp Dergisi*, 57(4), ss. 367-72
- CORBELLA, S., FLORİO, C., GOTTİ, G., MASTROLİA, S. A., 2015. "Audit firm rotation, audit fees and audit quality: The experience of Italian public companies", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 25, ss. 46-66
- COŞKUN, R., ALTUNIŞIK, R., YILDIRIM, E., 2017. *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı*, Sakarya Yayıncılık, Sakarya, 352s

- CÖMERT, N., 2012. “Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Kullanılabilecek Yöntemler”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: Ocak-Şubat, ss. 29-50
- ÇAKAR, N.D., CEYLAN, A., 2005. “İş Motivasyonunun Çalışan Bağlılığı ve İşten Ayrılma Eğilimi Üzerindeki Etkileri”, Doğu Üniversitesi Dergisi, 6(1), ss. 52-66
- ÇAM, O., YILDIRIM, S., 2010. “Akademisyen Hemşerilerde İşe ve Kuruma Yönelik Tutum”, Anadolu Hemşirelik ve Sağlık Bilimleri Dergisi, 13(2), ss. 76-80
- ÇELİK, A., 2005. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu, Seçkin, Ankara, 243s
- ÇETİN, A., TEKME, E., ŞENTÜK, M., 2016. “Mesleki Bağlılık ve Mesleki Öz-Yeterlilik Algısının Bilgi Paylaşımına Davranışına Etkisi”, Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, <http://iibfdergi.karatekin.edu.tr/DergiTamDetay.aspx?ID=416> (03.11.2016)
- ÇETİN, M., CİHANGİROĞLU, N., TÜRK, Y.Z., 2010. “Bir Grup Eczacının Mesleki Bağlılık Algılarının İncelenmesi”, Pamukkale Tıp Dergisi, 3(3), ss. 125-130
- ÇINAR, Ş., DEMİR, Y., 2009. “Toplumdaki Hemşirelik İmajı: Bir Ölçek Geliştirme Çabası”, Atatürk Üniversitesi Hemşirelik Yüksekokulu Dergisi, 12(2), ss. 24-33
- DAUGHERTY, B. E., DICKINS, D., HATFIELD, R. C., HIGGS, J. L., 2012. “An examination of partner perceptions of partner rotation: Direct and indirect consequences to audit quality”, Auditing: A Journal of Practice & Theory, 31(1), ss. 97-114
- DAVIDSON, R. A., NEU, D., 1993. “A note on the association between audit firm size and audit quality”, Contemporary Accounting Research, 9(2), ss. 479-488.
- DEANGELO, L. E., 1981. “Auditor size and audit quality”, Journal of accounting and economics, 3(3), ss. 183-199.
- DEUMES, R., SCHELLEMAN, C., VANDER BAUWHEDE, H., VANSTRAELEN, A. 2012. “Audit firm governance: Do transparency reports reveal audit quality?”, Auditing: A Journal of Practice & Theory, 31(4), ss. 193-214.
- DERİN, N., TUNA, H., 2017. “Akademik Bir Örgütte İletişim Doyumunun Örgütsel Özdeşleşmeye Etkisi”, Selçuk Üniversitesi İletişim Fakültesi Akademik Dergisi, 9(4), ss. 109-128
- DOĞAN, İ. F., BAKAN, İ., OĞUZ, M. 2017. “Çalışanların Motivasyonları Üzerinde Örgütsel Bağlılık mı Mesleki Bağlılık mı Daha Etkili?”, Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi, 9(2), ss. 71-86.
- DÖNMEZ, A., ERSOY, A., 2011. “Bağımsız Denetim Sürecinde Analitik İnceleme Prosedürleri: Türkiye’de SPK’dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma”, Bilig Kış, Sayı: 56, ss. 121-142
- DUMAN, Ö., 2008. Muhasebe Denetimi ve Raporlama, Tesmer, Ankara, 275s
- ERDOĞAN, S., KUTAY, N., 2016. “Türkiye’de Bağımsız Denetim Şirketlerinin Karakteristiklerinin Bağımsız Denetim Gelirleri Üzerine Etkisi”, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, 12(27), ss. 105-122

- ERDOĞAN, M. (ED), ERDOĞAN, N., CÖMERT, N., UZUN, K., YILANCI, M., 2013. Denetim, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 219s
- ERDOĞAN, N., 2006. “Muhasebe Denetiminde Niteliksel Önemliliğin Gerekliliği”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 31, ss. 112-119
- ERDOĞAN, M., 2006. Denetim, Kavramsal ve Teknolojik Yapı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 313s
- ERDOĞAN, M., ELİTAŞ, C., ERKAN, M., AYDEMİR, O., 2014. Muhasebe Hilelerinin Denetiminde Banford Yasası, Gazi Kitabevi, Ankara, 112s.
- ERYILMAZ, A., DOĞAN, T., 2012. “İş Yaşamında Öznel İyi Oluş: Utrecht İşe Bağlılık Ölçeğinin Psikometrik Niteliklerinin İncelenmesi”, Klinik Psikiyatri Dergisi, 15(1), ss. 49-55
- FIRAT, Z.M., 2015. “Tükenmişlik ve Örgütsel Bağlılığın Mesleki Bağlılık Üzerinde Etkileri: Banka Çalışanları Üzerinde Bir Araştırma”, Doktora Tezi, Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
- FRANCİS, J. R., YU, M. D., 2009. “Big 4 office size and audit quality”, The Accounting Review, 84(5), 1521-1552
- GÖR, Y., 2016. “Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Denetim Kalitesine Etkisi: Bağımsız Denetim Şirketleri Üzerine Bir Araştırma”, Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta
- GÖKSEL, A., EKMEKÇİOĞLU. E.B., 2016. “Lider-Üye Etkileşiminin Örgütsel Özdeşleşme ile İlişkisinde İşe Bağlılığın Aracı Rolü”, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 18(3), ss. 721-747
- GÖKDENİZ, İ., 2017. “Özel Sektör ve Kamu Yönetiminde Kariyer Planlaması”, KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 19(32), ss. 123-131
- GÜÇLÜ, F., 2008. Muhasebe Denetimi, Detay Yayıncılık, Ankara, 209s
- GÜL, H., EROL, M., 2016. “Muhasebe Meslek Mensuplarında İşe Bağlılık ve Çalışma Ahlakının Mesleki Etik Davranışa Etkisi”. Mali Çözüm Dergisi”, ss. 51-74
- GÜLOVA, A.A., PALAMUTÇUOĞLU, B.T., PALAMUTÇUOĞLU, A.T., 2013. “Duygusal Emek ile İşe Bağlılık Arasındaki İlişkide Amir Desteğinin Rolü: Üniversite Öğrenci İşleri Personeline Yönelik Bir Araştırma”, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 28(3), ss. 41-74
- GÜNLÜK, M., GÖKHAN, Ö. Z. E. R., ÖZCAN, M. 2017. “Meslek Memnuniyeti ve Bireysel İş Performansı İlişkisinde Mesleki Bağlılığın Ara Değişken Etkisi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Bir Çalışma”, International Review of Economics and Management, 5(4), ss. 1-22.
- GÜNEŞ, R., YAZAR, B. B., YALÇIN, Z., 2018. “Bağımsız Denetim Firmalarında Kalite Kontrol Sisteminin Etkinliği: Türkiye Örneği”, İnönü University International Journal of Social Sciences (INIJOSS), 7 (1), ss. 46-61
- GÜREDİN, E., 2000. Denetim, Beta, İstanbul, 470s
- GÜREDİN, E., 2010. Denetim ve Güvence Hizmetleri, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 629s
- GÜRBÜZ, H., 1995. Muhasebe Denetimi, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 258s

- GÜREL BULGURCU, E., 2016. “Duygusal Tükenmişlik, İş Stresi ve İşe Bağlılığın İş-Aile Çatışması Üzerindeki Etkisi: Ampirik Bir Araştırma”. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (48), ss. 349-364
- HAFTACI, V., 2016. *Muhasebe Denetimi*, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 361s
- HOİTASH, R., MARKELEVİCH, A., BARRAGATO, C. A., 2007. “Auditor fees and audit quality”, *Managerial Auditing Journal*, 22(8), ss. 761-786
- IVTZAN, I., SORENSEN, E., HALONEN, S. 2013. “The effect of occupational meaningfulness on occupational commitment”. *International Journal of Psychological Research*, 6(2), ss. 15-23
- INTAKHAN, P., USSAHAWANİTCHAKİT, P., 2010, "Impacts of Professional Commitment and Ethical Orientation on Audit Independence and Audit Quality via A Moderator of Professional Responsibility: Evidence From CPAs in Thailand", *International Journal of Business Research*, 10(4), ss. 1-14
- İNALTONG, C., TAŞ, O., 2015. “Bağımsız Denetim Sürecinde Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi ve Bir Uygulama”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 401, ss. 73-89
- İNAN, İ., 2017. “İş Yükü Algısı ve Kariyer Bağlılığının Örgütsel Bağlılık Üzerine Etkisi: Beş Yıldızlı Otel Çalışanları Üzerine Bir Araştırma”, *Ömer Halis Demir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10(1), ss. 198-198
- KAVAL, H., 2005. *Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 607s
- KAYA, Ş.D., ZERENLER, M., 2014. *Çalışma Hayatında Psikolojik Sermaye, Mesleki Bağlılık ve Kariyer Planlamasına Genel Bakış*, Nobel, Ankara, 178s
- KEPEKÇİ, C., 2004. *Bağımsız Denetim*, Avcıol Basım Yayım, İstanbul, 311s
- KGK (Kamu Gözetim Kurumu), 2017. *Yıllık İnceleme Raporu 2016*, <http://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5192/Yillik-Inceleme-aporlari> (16.06.2017)
- KIRKBEŞOĞLU, E., TÜZÜN, İ.K., 2009. “Bireycilik-Toplulukçuluk İkileminde Mesleki Özdeşleşme ve Örgütsel Özdeşleşme Ayırımı”, *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 1(1), ISSN: 1309-8039
- KISAKÜREK, M. M., PEKCAN, A., 2005. “Muhasebenin Ürettiği Bilgiye Farklı Açılardan Bakışlar.” *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 6(2), ss. 107-125
- KİM, S. W., MUELLER, C. W., 2011.” Occupational and organizational commitment in different occupational contexts: The case of South Korea”, *Work and occupations*, 38(1), ss. 3-36
- KNECHEL, W. R., 2016. “Audit quality and regulation”, *International Journal of Auditing*, 20(3), ss. 215-223
- KNECHEL, W. R., VANSTRAELEN, A., 2007. The relationship between auditor tenure and audit quality implied by going concern opinions”, *AUDITING: A journal of practice & theory*, 26(1), ss. 113-131
- KNUDSEN, H. K., ROMAN, P. M., ABRAHAM, A. J., 2013. “Quality of clinical supervision and counselor emotional exhaustion: the potential mediating roles of organizational and occupational commitment”, *Journal of substance abuse treatment*, 44(5), ss. 528-533

- KOSKIVAARA, E., 2007. Integrating analytical procedures into the continuous audit environment. *JISTEM-Journal of Information Systems and Technology Management*, 3(3), ss. 331-346.
- KOÇBERBER, S., 2008. "Dünyada ve Türkiye'de Denetim Etiği, Sayıştay Dergisi", Sayı: 68, ss. 45-89
- KÖHLER, A. G., QUICK, R., & WILLEKENS, M., 2016. "The New European Audit Regulation Arena: Discussion of New Rules and Ideas for Future Research", *International Journal of Auditing*, 20(3), ss. 211-214
- KURUÜZÜM, A., IRMAK, S., ÇETİN, E. İ., 2010. İşe Bağlılığı Etkileyen Faktörler: İmalat ve Hizmet Sektörlerinde Karşılaştırmalı Bir Analiz. Ahmet Yesevi Üniversitesi Mütevelli Heyet Başkanlığı, Sayı: 53, ss. 183-198
- LEE, K., CARSWELL, J. J., ALLEN, N. J., 2000. "A meta-analytic review of occupational commitment: relations with person-and work-related variables", *Journal of applied psychology*, 85(5), ss. 799-811
- LENNOX, C. S., WU, X., ZHANG, T., 2014. "Does mandatory rotation of audit partners improve audit quality?", *The accounting review*, 89(5), ss. 1775-1803
- LIM, C. Y., TAN, H. T., 2010. "Does auditor tenure improve audit quality? Moderating effects of industry specialization and fee dependence", *Contemporary Accounting Research*, 27(3), ss. 923-957
- LIM, C. Y., TAN, H. T., 2008. "Non-audit service fees and audit quality: The impact of auditor specialization", *Journal of accounting research*, 46(1), ss. 199-246
- LİM, C. Y., DİNG, D. K., CHAROENWONG, C., 2013. "Non-audit fees, institutional monitoring, and audit quality", *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 41(2), ss. 343-384.
- MEYER, J. P., ALLEN, N. J., SMİTH, C. A., 1993. "Commitment to organizations and occupations: Extension and test of a three-component conceptualization", *Journal of applied psychology*, 78(4), ss. 538-551
- MGBAME, C. O., IZEDONMÍ, F. I. O., ENOFE, A. 2012. "Gender factor in audit quality: Evidence from Nigeria", *Reserach Journal of Finance and Accounting*, 3(4), ss. 81-88
- MİLLS, M. J., FULLAGAR, C. J. 2017. "Engagement within occupational trainees: Individual difference predictors and commitment outcome". *Journal of Vocational Behavior*, 98, 35-45
- NÄGELE, C., NEUENSCHWANDER, M. P., 2014. "Adjustment processes and fit perceptions as predictors of organizational commitment and occupational commitment of young workers". *Journal of Vocational Behavior*, 85(3), 385-393
- NAKİP, M., 2006. Pazarlama Araştırmaları Teknikler ve (SPSS Destekli) Uygulamalar, Seçkin, Ankara, 592s
- NARTGÜN, Ş.S., DEMİRER, S., 2016. "Öğretmenlerin Örgütsel Sosyalleşme ve Özdeşleşme Düzeyleri İle Birlikte Çalışma Yeterlilikleri Arasındaki İlişki", *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 16(1), ss. 237-269

- OCAK, M., ARIKBOĞA, D., 2017. “Kurumsal Yönetişim Bileşenlerinin Tahakkuk Esaslı Kâr Yönetimi Üzerine Etkileri: Bağımsız Üyelerin ve Kadın Üyelerin Önemi”. *Istanbul University Journal of the School of Business Administration*, 46(1), ss. 98-116
- OKTAY, S., 2013. “Bağımsız Denetimin Etkinliğinin Artırılmasında, Denetim Hizmetlerinde Kalite ve Kontrol: ABD Düzenlemeleri”, *Maliye Finans Yazıları*, Yıl: 27, Sayı:100, ss. 41-92
- OTLUOĞLU, K.Ö., 2014. “Kariyer Bağlılığının Kariyer Başarısı Üzerindeki Etkisinin İncelenmesi Üzerine Bir Araştırma”, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, sayı: 23, ss. 350-363
- ÖKTEM, Ş., KIZILTAN, B., ÖZTOPRAK, M., 2016. “Örgütsel Güven ile Örgüt İkliminin Örgütsel Özdeşleşme, İş Tatmini ve İşten Ayrılma Niyeti Üzerine Etkileri: Otel İşletmelerinde Bir Uygulama”, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 8(4), ss. 162-186
- ÖZATA, M., ASLAN, Ş. 2010. “Hastanede Çalışan Hemşirelerin Mesleki İmaj Algılamalarının Araştırılması”, *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, ss. 251-268
- ÖZDEVECİOĞLU, M., 2003. “Algılanan Örgütsel Destek İle Örgütsel Bağlılık Arasındaki İlişkilerin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma.”, *D.E.Ü.İ.İ.Bilimler Fakültesi Dergisi*, 18(2), ss. 113-130
- ÖZDEVECİOĞLU, M., AKTAŞ, A., 2007. “Kariyer Bağlılığı, Mesleki Bağlılığın ve Örgütsel Bağlılığın Yaşam Tatmini Üzerinde Etkisi: İş-Aile Çatışmasının Rolü”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 28(Ocak-Haziren), ss. 1-20
- ÖZGÖZGÜ, S., BEKTAŞ, M., ARIKAN, F., ŞİMŞEK, H., 2017. “Okul Psikolojik Danışmanlarının Genel Öz-Yeterlik İnançları ve Örgütsel Özdeşleşme Algıları”, *İlk Öğretim Online*, 16(3), ss. 1058-1078
- ÖZMEN, Ö. T., ÖZER, P. S., SAATÇIOĞLU, Ö. Y., 2005. “Akademisyenlerde Örgütsel ve Mesleki Bağlılığın İncelenmesine İlişkin Bir Örnek Araştırma”, *Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 6(2), ss. 1-14
- ÖZTÜRK, Z., TEBER, S., 2006. “Kariyer Yönetimin Çalışan Motivasyonuna Etkileri: Jandarma Havacılık Komutanlığı Örneği”, *Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi*, Sayı: 19, ss. 67-91
- ÖZTÜRK, V., KOÇYİĞİT, S. Ç., Bal, E. Ç. 2011. “Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Tükenmişlik Düzeyleri İle İşe Bağlılık Arasındaki İlişkiyi Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma: Ankara İli Örneği”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 12(1), ss. 87-98
- PADACHİ, K., RAMSURRUN, V., RAMEN, M. 2017. “Corporate Governance and Firms’ Performance of Mauritian Listed Companies”. *International Journal of Financial Management and Reporting Analysis*, 1(1), ss.1-26
- POLAT, M., MEYDAN, C.H., 2010. “Örgütsel Özdeşleşmenin Sinizm ve İşten Ayrılma Niyeti İle İlişki Üzerine Bir Araştırma”, *Savunma Bilimleri Dergisi*, 9(1), ss. 145-172

- RAHMİNA, L. Y., AGOES, S., 2014. "Influence of auditor independence, audit tenure, and audit fee on audit quality of members of capital market accountant forum in Indonesia", *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, Sayı: 164, ss.324-331
- RİVEROS, A. M. M., TSAİ, T. S. T. 2011. "Career commitment and organizational commitment in for-profit and non-profit sectors". *International Journal of Emerging Sciences*, 1(3), ss. 324-341
- SATOH, M., WATANABE, I., ASAKURA, K. 2017. "Occupational commitment and job satisfaction mediate effort-reward imbalance and the intention to continue nursing". *Japan Journal of Nursing Science*, 14(1), 49-60.
- SATOH, M., WATANABE, I., ASAKURA, K. 2017. "Factors Related to Affective Occupational Commitment among Japanese Nurses". *Open Journal of Nursing*, 7(03), 449-463
- SAYAR, A., KARATAŞ, M., 2017. "Muhasebe ve Denetim Alanında Yaşanan Son Gelişmeler İle Muhasebe Mesleğinde Yeni Trendler", *Mali Çözüm Dergisi*, ss. 13-28
- SEÇER, İ., 2017. *SPSS ve LISREL İle Pratik Veri Analizi Analiz ve Raporlaştırma*, Anı, Ankara, 261s
- SELİMOĞLU, S. K., ÖZBİRECİKLİ, M., UZAY, Ş., UYAR, S., 2015. *Bağımsız Denetim*, MU- DEN, Ankara, 605s
- SELİMOĞLU, S. K., ve UZAY, Ş. (Ed.), 2014. *Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 348s
- SELİMOĞLU, S. K., ve YEŞİLÇELEBİ, G., 2014. "Mesleki Aidiyetin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma", *Muhasebe ve Finans Dergisi*, ss. 27-51
- SELİMOĞLU, S. K. Ve., UZAY, Ş. (Ed.), 2008. *Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 348s
- SENAL, S., 2011. "Bağımsız Denetim Kalitesinin Artırılmasında Kamu Gözetim Kurulunun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma", *Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta*
- SERÇEMELİ, M., KURNAZ, E., 2016. *Denetimde Bilgi Teknoloji Ürünleri Kullanımının Teknoloji Kabul Modeli (TKM) İle Araştırılması*, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi, 45(1), ss. 43-52
- SHAFİE, R., HUSSİN, W. N. W., YUSOF, M. A. M., HUSSAİN, M. H. M., 2009. "Audit firm tenure and auditor reporting quality: Evidence in Malaysia", *International business research*, 2(2), ss. 99-109
- SHARMA, P., IRVING, P. G., 2005. *Four bases of family business successor commitment: Antecedents and consequences*. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 29(1), ss. 13-33
- SİMOLA, S. 2011. "Relationship between occupational commitment and ascribed importance of organisational characteristics", *Education+ Training*, 53(1), ss.67-81
- SOLAK, B., 2016. *Bağımsız Denetçilerin İş Yükü İş Performansı ve Denetim Kalitesi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 125s

- SOBEL, P., 2008. Risk Management-based auditing; A new guidance framework can help enhance auditors' contributions to organizational governance. *Internal Auditor*, 65(4), ss. 92-94
- SÖKMEN, A., ŞİMŞEK, T., 2016. "Örgütsel Bağlılık, Örgütle Özdeşleşme, Stres ve İşten Ayrılma Niyeti İlişkisi: Bir Kamu Kurumunda Araştırma", *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilemler Fakültesi Dergisi*, 18(3), ss. 606-620
- SUNDRÉN, S., SVANSTRÖM, T. 2013. "Audit office size, audit quality and audit pricing: evidence from small-and medium-sized enterprises", *Accounting and Business Research*, 43(1), ss. 31-55
- SVANSTRÖM, T., 2013. "Non-audit services and audit quality: evidence from private firms", *European Accounting Review*, 22(2), ss. 337-366
- ŞEKER, Y., DİNÇ, E., 2016. "Bağımsız Denetim Şirketlerinde Kalite Kontrol Standartlarının Uygulama Etkinliğini Ölçmeye Yönelik Bir Çalışma: Türkiye Örneği", *Maliye Bilim Dünyası Dergisi*, 18(2), ss. 421-452
- ŞEKERLİ, E. B., TASLAK S. VE ÇETİNLE M. H. 2016. Mesleki Bağlılığın Çalışanların İhbarcılık Eğilimleri Üzerindeki Etkisinin İncelenmesine Yönelik Görgül Bir Çalışma, *International Journal Of Eurasia Social Sciences*, 7(25), ss. 1-21
- ŞEN, İ. K., 2016. "Bilgi Teknolojilerindeki Değişimin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine Etkisi: Sürekli Denetim". *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(1), ss. 383-404
- ŞAHİN, B., ŞAHİN, İ., 2016. "Dindarlığın Kamu Personelinin İşe Bağlılığı Üzerindeki Etkisi: Yapısal Eşitlik Modeli Çalışması". *Selçuk University Social Sciences Institute Journal*, (35), ss. 249-260
- ŞANTAŞ, F., UĞURLUOĞLU, Ö., KANDEMİR, A., ÇELİK, Y., 2016. "Sağlık Çalışanlarında Örgütsel Sinizm, İş Performansı ve Örgütsel Özdeşleşme Düzeyleri Arasındaki İlişkilerin İncelenmesi", *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 18(3), ss. 867-886
- ŞİMŞEK, M. Ş., ASLAN, Ş. 2012. "Mesleki ve örgütsel bağlılığın, örgütsel davranışa ilişkin sonuçlarla ilişkileri", *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Sayı: 23, ss. 413-454
- ŞİMŞEK, M. Ş., AKGEMCİ, T., ÇELİK, A., 2003. *Davranış Bilimlerine Giriş ve Örgütlerde Davranış, Adım Matbaacılık ve Ofset*, Konya, 434s
- TAK, B., ÇİFTÇİOĞLU, B. A., 2009. "Üç Boyutlu Mesleki Bağlılık Ölçeğinin Türkçe 'de Güvenilirlik ve Geçerliliğinin İncelenmesine Yönelik Bir Alan Araştırması", *DÜ İşletme Fakültesi Dergisi*, 10(1), ss. 35-54
- TAK, B., ÇİFTÇİOĞLU, B. A., 2008. "Mesleki Bağlılık İle Çalışanların Örgütte Kalma Niyeti Arasındaki İlişkiyi İncelemeye Yönelik Görgül Bir Çalışma", *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 63(4), ss. 155-178
- TAŞLIYAN, M., HIRLAK, B., ÇİFTÇİ, G.E., 2016. "Farklılık Yönetiminin Örgütsel Özdeşleşme Üzerine Etkisi: Akademik ve İdari Personel Üzerine Bir Araştırma", *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 15(59), ss. 1339-1359
- TDK (Türk Dil Kurumu), 2009. *Türkçe Sözlük*, Ankara, 2244s

- TEKİN, İ., ÇELİK, A., 2017. “Etik İklimin Örgütsel Bağlılık Üzerine Etkisi: Konya Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler Örneği.”, *Yönetim Bilimleri Dergisi*, ss. 71-79
- TEKİN, M., 2004. *Toplam Kalite Yönetimi*, Ankara, 204s
- TRİTSCHLER, J., 2013. *Audit quality: Association between published reporting errors and audit firm characteristics*. Springer Science & Business Media
- TUAN, A.K., SAĞLAR, J., 2015. *Denetimde Kalite ve Kalite Kontrolü*, Karahan Kitabevi, Adana, 169s
- TÜRK, Z., 2009. “Denetim Firmalarının Sunduğu Hizmet Kalitesi, Müşteri Tatmini ve Sadakati: Servperf Ölçeği”, *ÇÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(1), ss. 399-416
- TÜREDİ, H., ALA, T., TEPEGÖZ, Ş. M., 2018. “Uluslararası Denetim Standartları Açısından Kurumsal Yönetim Sürecinin Değerlendirilmesi”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (78), ss. 1-16
- TOKAÇ, A., 2006. *İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu ve Denetim*, Tunca, İstanbul, 324s
- TOPÇUOĞLU, M., 2012. *Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre Bağımsız Denetçi ve Sorumluluğu*, Seçkin, Ankara, 301s
- URAL, A., KILIÇ, İ., 2011. *Bilimsel Araştırma Süreci ve SPSS İle Veri Analizi*, Detay Yayıncılık, Ankara, 302s
- USUL, H., 2015. *Bağımsız Denetim*, Detay Yayıncılık, Ankara, 334s
- USUL, H., ROZİ, M., 2016. *Risk Odaklı Denetim*, Detay Yayıncılık, Ankara, 76s
- ÜNSALAN, E., ŞİMŞEKER, B., 2008. *İnsan Kaynakları Yönetimi*, Detay Yayıncılık, Ankara, 160s
- ÜNLÜ, U., YALÇIN, N., YAĞLI, İ., 2017. “Kurumsal yönetim ve firma performansı: topsis yöntemi ile bist 30 firmaları üzerine bir uygulama”. *Dokuz Eylül University Journal of Graduate School of Social Sciences*, 19(1)., ss. 63-81
- WU, F., GAO, J., WANG, S., SUN, W., 2016. *Audit quality and its affecting factors: A literature review from the perspective of accounting firms*. In *Service Systems and Service Management (ICSSSM)*, 2016 13th International Conference on (pp. 1-5). IEEE.
- WANG, X., WANG, Y., YU, L., ZHAO, Y., ZHANG, Z., 2015. “Engagement audit partner experience and audit quality”, *China Journal of Accounting Studies*, 3(3), ss. 230-253
- WENG, Q., MCELROY, J. C., 2012. *Organizational career growth, affective occupational commitment and turnover intentions*. *Journal of Vocational Behavior*, 80(2), ss. 256-265
- YALÇIN, N., 2018. “Zorunlu Rotasyonun Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi: Literatür Değerlendirmesi” *Adana Bilim ve Teknoloji Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(2), ss. 1-22

- YANIK, S., KARATAŞ, M., 2017. “Denetim Raporlarının Geleceği: Yeni Düzenlemeler ve Ülke Uygulamaları”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, ss. 1-26
- YAŞAR, A., 2013. “Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarına Yönelik Gözetim ve Denetim Etkinliğinin Bağımsız Dış Denetim Kalitesi İle İlişkisi: Türkiye Değerlendirmesi”, Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 22(1), ss. 465-480
- YAŞAR, A., 2016. “Zorunlu Bağımsız Denetim Firması ve Sorumlu Ortak Baş Denetçi Rotasyonu Üzerine Uluslararası Tartışmalar: Literatür Değerlendirmesi”, Journal Of Accounting, Finance and Auditing Studies, 2(3), ss. 200-231
- YAVAŞOĞLU, M., 2001. Bağımsız Denetim, Seçkin, Ankara, 342s
- YAZICI, N., 2019. “Türkiye’de Bağımsız Denetim Şirketlerinin Gelirlerini Etkileyen Unsurların Şeffaflık Raporlarının Analizi ile Belirlenmesi”, Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi, 10(1), ss. 168-180
- YERELİ, A., 2016. Türkiye’de Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bağımsız Denetim Sistemi ve Kalite Uygulamaları, Gazi Kitabevi, Ankara, 185s
- YEŞİLÇELEBİ, G., 2014. Mesleki Aidiyetin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir
- YILANCI, M., YILDIZ, B., KİRACI, M., 2016. Muhasebe Denetimi, Detay Yayıncılık, Ankara, 216s
- YILANCI, M., YILDIZ, B., KİRACI, M., 2013. Muhasebe Denetimi, Detay Yayıncılık, Ankara, 150s
- YILMAZ, Z., 2018. “Denetim Kalitesi ve Şeffaflık”, İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi, 7(4), ss. 3059-3087
- YUAN, L., Lİ, J. 2012. “Occupational commitment and labor relations in firms: an empirical study in China”. *Chinese Management Studies*, 6(2), ss. 300-317
- YUAN, L., YU, Y., Lİ, J., NİNG, L. 2014. Occupational commitment, industrial relations and turnover intention: empirical evidence from China. *Chinese Management Studies*, 8(1), 66-84
- YÜCEL, C., TAŞÇI, S. K., 2008. “Öğretmenlerin Kişilik Özellikleri ve Örgütsel Vatandaşlık Davranışı”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, ss. 685-706
- YÜKÇÜ, S., KOÇAKOĞLU, Ö., (2016). “Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board) Denetim Kalitesi Göstergeleri, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, (18)1, ss. 265-293
- YÜKÇÜ, S., KOÇAKOĞLU, Ö., 2017. Bağımsız Denetimde Denetim Kalitesi Genel Çerçevesi ve Göstergeleri, Kitapana, İzmir, 229s
- http://www.kgk.gov.tr/contents/files/mevzuat/Bag_Den_Yntm.pdf (31.01.2017)
- http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_200.pdf (01.02.2017)
- http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20k ararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_315.pdf (06.02.2017)

http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_520.pdf
(06.02.2017)

http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_300.pdf
(06.02.2017)

http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_700.pdf
(06.02.2017)

http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_320.pdf
(07.02.2017)

http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_450.pdf
(07.02.2017)

http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_200.pdf
(09.02.2017)

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/KAL%C4%B0TE%20KONTROL%20STANDARTLARI/kks1.pdf>
(24.07.2017)

http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_220.pdf
(24.07.2017)

http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_315.pdf
(28.08.2017)

http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Mevzuat/BDY/Bagimsiz_Denetim_Yonetmeligi_Guncel.pdf
(28.08.2017)

http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Mevzuat/BDY/Bagimsiz_Denetim_Yonetmeligi_Guncel.pdf
(29.08.2017)

<http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=590&fn>
(29.08.2017)

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.59b1232e0d13a7.55300757
(07.09.2017)

<https://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.16907&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z%20Denetim%20y%C3%B6netmeli%C4%9Fi>
(28.11.2018)

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/Yıllık%20İnceleme%20Raporu-2017.pdf> (06.12.2018)

[http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararları/ETİK%20KURALLAR/BAĞIMSIZ%20DENETÇİLER%20İÇİN%20ETİK%20KURALLAR\(1\).pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararları/ETİK%20KURALLAR/BAĞIMSIZ%20DENETÇİLER%20İÇİN%20ETİK%20KURALLAR(1).pdf) (10.06.2019)

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Mevzuat/KHK/660%20sayılı%20KHK.pdf> (10.06.2019)



ÖZ GEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı – Soyadı : Nurettin KOCA
Doğum Yeri ve Tarihi : Elbistan- 1975

Eğitim Durumu

Lisans Öğrenimi : İnönü Üniversitesi
Yüksek Lisans Öğrenimi : Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi
Doktora Öğrenimi : Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi
Bildiği Yabancı Diller :
Bilimsel Faaliyetleri :

İş Deneyimi

Stajlar :
Projeler :
Çalıştığı Kurumlar : Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi
(2010-...)

İletişim

E-Posta Adresi : nkoca@ksu.edu.tr
Tel. :
Tarih : 2019

EKLER

EK 1.Anket Formu

Değerli Katılımcı,

Bu anket çalışması Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalında “Bağımsız Denetçinin Mesleki Bağlılığının Denetimde Kalite Algısına Etkisi: Bir Alan Çalışması” Başlıklı doktora tez çalışması için hazırlanmıştır. Çalışmadan elde edilen bilgiler sadece bilimsel amaçlar için kullanılacak ve üçüncü kişilerle paylaşılmayacaktır. Anketimize vereceğiniz samimi cevapların çalışmanın doğruluğunu direkt etkileyeceğini hatırlatır, katkılarımızdan dolayı şimdiden teşekkür ederiz.

Prof. Dr. Zeynep HATUNOĞLU
KSÜ İşletme Ana Bilim Dalı
zhatonoglu@hotmail.com

Öğr. Gör. Nurettin KOCA
KSÜ Afşin Meslek Yüksekokulu
kocanurettin@myynet.com
0 505 303 95 46

Bölüm 1: Demografik Özellikleriniz

1. Cinsiyetiniz: Kadın Erkek
2. Yaşınız: 25-28 29-33 34-37 38-41 41-45 45 ve üstü
3. Eğitim Seviyeniz Lisans Yüksek Lisans Doktora
4. Denetçi Ünvanınız: Sorumlu Ortak Baş Denetçi Kıdemli Denetçi Baş Denetçi
 Denetçi Denetçi Yardımcısı Diğer
5. Meslekteki Çalışma Süreniz: 1-5 Yıl 6-10 Yıl 11-15 Yıl 16-20 Yıl 21 Yıl Üzeri
6. Firmanızın Faaliyet Alanı: Ulusal Uluslararası
7. Firmanızın Hizmet Süresi: 1-5 Yıl 6-10 Yıl 11-15 Yıl 16-20 Yıl 21 Yıl Üzeri
8. Firmanıza KGK veya benzeri bir düzenleyici kurum (SPK, EPDK vb.) tarafından hiç gözetim yapıldı mı?
 Evet Hayır
9. Firmanın politika ve prosedürlerine uymayan personele disiplin işlemleri uygulandı mı? Evet Hayır

Bölüm 2: Aşağıda “Mesleki Bağlılık” ile ilgili bir dizi ifade bulunmaktadır. Lütfen alttaki cetvele göre size en uygun seçeneği işaretleyiniz.

1= Kesinlikle Katılmıyorum, 2=Katılmıyorum, 3=Kararsızım, 4=Katılıyorum, 5=Kesinlikle Katılıyorum

A) Duygusal Bağlılık						
1	Bağımsız denetçi olmak kişisel imajım için önemlidir.	1	2	3	4	5
2	Bağımsız denetçilik mesleğine girdiğim için pişmanım.	1	2	3	4	5
3	Bağımsız denetçilik mesleğinde olduğum için gurur duyuyorum.	1	2	3	4	5
4	Bağımsız denetçi olmaktan hoşlanmıyorum.	1	2	3	4	5
5	Kendimi bağımsız denetçilik mesleğiyle özdeşleştirmiyorum.	1	2	3	4	5
6	Bağımsız denetçiliği heyecan verici bir meslek olarak görüyorum.	1	2	3	4	5

B) Devam Bağlılığı						
1	Bağımsız denetçilik mesleğine şu anda meslek değiştirmeyecek kadar çok emek verdim.	1	2	3	4	5
2	Şu anda meslek değiştirmek benim için zor olurdu.	1	2	3	4	5
3	Mesleğimi bugün değiştirmek zorunda kalsam, hayatımda pek çok şey sekteye uğrar.	1	2	3	4	5
4	Şu anda meslek değiştirmek bana pahalıya patlar.	1	2	3	4	5
5	Mesleğini değiştirmeme engel olacak herhangi bir baskı yoktur.	1	2	3	4	5
6	Şu anda meslek değiştirmenin büyük fedakarlıklar getireceğini düşünüyorum.	1	2	3	4	5

C) Normatif Bağlılık						
1	Meslek eğitimi almış kişilerin makul bir süre boyunca mesleğini icra etme sorumluluklarının olduğunu düşünüyorum.	1	2	3	4	5
2	Bağımsız denetçilik mesleğine devam etmeye kendimi mecbur hissetmiyorum.	1	2	3	4	5
3	Bağımsız denetçilik mesleğine devam etmek yönünde bir sorumluluk duyuyorum.	1	2	3	4	5
4	Yararıma da olsa, şu anda bağımsız denetçilik mesleğini bırakmamın doğru olmayacağını düşünüyorum.	1	2	3	4	5
5	Bağımsız denetçilik mesleğini bırakacak olursam suçluluk hissederim.	1	2	3	4	5
6	Mesleğime duyduğum sadakatten dolayı bağımsız denetçilik yapıyorum.	1	2	3	4	5

Bölüm 3: Aşağıda “Denetimde Kalite” ile ilgili bir dizi ifade bulunmaktadır. Lütfen alttaki cetvele göre size en uygun seçeneği işaretleyiniz.						
1= Kesinlikle Katılmıyorum, 2=Katılmıyorum, 3=Kararsızım, 4=Katılıyorum, 5=Kesinlikle Katılıyorum						
A) Denetçi						
1	Denetçide sosyal sorumluluk bilinci en üst düzeyde olmalıdır	1	2	3	4	5
2	Denetçi sahip olduğu bilgi ve tecrübeyle yetinmelidir.	1	2	3	4	5
3	İnsani ilişkilerim işimi yaparken bağımsızlığımı etkilemez.	1	2	3	4	5
4	Dostluk ve İnsani ilişkiler mesleğimden önce gelir.	1	2	3	4	5
5	Denetim ücreti, denetim sonucuna bağlı olmalıdır.	1	2	3	4	5
6	Denetçi, müşteri işletmenin faaliyet gösterdiği sektörün özellikleri ile ilgili bilgi sahibi olmalıdır.	1	2	3	4	5
7	Denetçi, iç denetçiler ve denetim komitesi ile etkili iletişim kurmalıdır.	1	2	3	4	5
8	Denetim ücretinin yüksek olması denetim kalitesini artırır.	1	2	3	4	5
9	Denetçi, sürekli olarak kendini geliştirip yenilemelidir.	1	2	3	4	5
10	Denetçinin önemlilik yargısı denetimin kalitesini etkiler.	1	2	3	4	5
11	Denetim kanıtları doğrudan denetçi tarafından elde edilmelidir.	1	2	3	4	5
12	Bağımsız denetim firmalarının gözetimi denetimde kaliteyi artırır.	1	2	3	4	5
13	Bağımsız Denetçiler etik kurallar hakkındaki tebliğe uymalıdır.	1	2	3	4	5
14	Denetçi, finansal tablolar üzerine önceki denetçinin hazırladığı raporu incelemelidir.	1	2	3	4	5
15	Karşılaşılan önemli ve tartışmalı hususlar sorumlu denetçi ile müzakere edilmelidir.	1	2	3	4	5
16	Denetçi hazırlamış olduğu denetim raporunun gözden geçirilmesinden rahatsızlık duyar.	1	2	3	4	5
17	Firmada, endişelerimi dile getirebileceğim rahat bir ortam yoktur.	1	2	3	4	5
18	Sır saklamak, bağımsız denetçilik meslek etiğinin temel ilkesidir.	1	2	3	4	5
19	Bağımsız denetimin önemi konusunda kamu bilinci vardır.	1	2	3	4	5
20	Ülkenin güvenilir ve gelişen bir yatırım merkezi olmasında, kaliteli bağımsız denetim mekanizmasının rolü önemlidir.	1	2	3	4	5
21	Olumlu görüş bildirilmesi konusunda, müşteri işletme tarafından yapılan baskı ile bazen karşılaşılmaktadır.	1	2	3	4	5

B) Denetim Firması						
1	Firma bünyesinde kalite kontrol sistemi etkin olarak kullanılmaktadır.	1	2	3	4	5
2	Firmada Bilgisayar destekli denetim teknolojisi kullanılmaktadır.	1	2	3	4	5
3	Firmanın işe alım programı vardır.	1	2	3	4	5
4	Firma terfi politikası ve prosedürlerine sahiptir.	1	2	3	4	5
5	Üst düzey terfilerde, firmanın finansal başarısına katkıda bulunan denetçilere değil, kalite artışına neden olan denetçilere şans verilmektedir.	1	2	3	4	5
6	Firmada denetçilerin eğitimine önem verilmektedir.	1	2	3	4	5
7	Denetim firması, firmanın en önemli özelliğinin yüksek kalitede denetim hizmeti vermek olduğu konusunda personelini bilinçlendirmektedir.	1	2	3	4	5
8	Firmada personelin görev ve sorumlulukları tanımlanmıştır.	1	2	3	4	5
9	Firmanın bağımsız denetçileri muhasebe uygulamalarında tecrübelidirler.	1	2	3	4	5
10	Firmada denetçi rotasyonu uygulanmaktadır.	1	2	3	4	5
11	Denetçi bağımsızlığını engelleyen faktörlere karşı uygulamalar firmada mevcuttur.	1	2	3	4	5
12	Denetim şirketi, denetim talep eden firma ile ilgili bilgi toplar, olumsuz bir kanaat oluşması durumunda sözleşme talebini reddeder.	1	2	3	4	5
13	Denetim ekibinin vardığı önemli yargılar ile ulaştığı sonuçlara ilişkin seçilen çalışma kağıtları gözden geçirilir.	1	2	3	4	5
14	Firmada, finansal tablolar ve önerilen denetçi raporu tekrar tekrar gözden geçirilir.	1	2	3	4	5
15	Denetim firması bağımsızlığa yönelik tehditleri ortadan kaldıramaz ise, yürürlükteki mevzuatın izin vermesi durumunda denetimden çekilir.	1	2	3	4	5
16	Denetim kalitesinin gözden geçirilmesi, denetim ekibinde olmayan, yeterli tecrübe ve yetkiye sahip kişi/kişiler tarafından yapılmaktadır.	1	2	3	4	5
17	Denetim şirketi, yılda en az bir kez tüm personelinden bağımsızlık politika ve prosedürlerine uyduklarına ve uyacaklarına dair bildiren yazılı taahhüt alır.	1	2	3	4	5
18	Denetim şirketi, zor ve tartışmalı konularla ilgili gerekli olan istişareleri yapar ve bu istişarelerden çıkan sonuçları uygular.	1	2	3	4	5
19	Denetim şirketi, personelinin hiçbir baskı ve korku olmaksızın endişelerini dile getirebilmesini sağlayan açık bir iletişim kanalı oluşturmuştur.	1	2	3	4	5
20	Firmada önemli hususlar sorumlu denetçi ile müzakere edilir.	1	2	3	4	5
21	Denetçiler, sorumlu denetçi tarafından gözetlenmektedir.	1	2	3	4	5

Bölüm 4: Lütfen Konu ile ilgili eklemek istediğiniz hususlar var ise buraya belirtiniz.

.....

.....

.....

ANKETİMİZ SONA ERMIŞTİR KATILDIĞINIZ İÇİN TEŞEKKÜR EDERİZ.