



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

**BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ ÜZERİNDE
ETKİLİ OLAN FAKTÖRLER:
TÜRKİYE ÖRNEĞİ**

Şebnem ADA

DOKTORA TEZİ

**KAHRAMANMARAŞ
EYLÜL- 2016**



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

**BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ ÜZERİNDE
ETKİLİ OLAN FAKTÖRLER:
TÜRKİYE ÖRNEĞİ**

**DANIŞMAN : Doç. Dr. Mahmut YARDIMCIOĞLU
JÜRİ : Doç. Dr. Yücel AYRIÇAY
JÜRİ : Doç. Dr. Orhan ERCAN
JÜRİ : Doç. Dr. Haluk DUMAN
JÜRİ : Yrd. Doç. Dr. Mehmet ÖZÇALICI**

Şebnem ADA

DOKTORA TEZİ

**KAHRAMANMARAŞ
EYLÜL - 2016**

KAHRAMANMARAŞ SÜTÇÜ İMAM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

**BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ ÜZERİNDE ETKİLİ
OLAN FAKTÖRLER: TÜRKİYE ÖRNEĞİ**

ŞEBNEM ADA

DOKTORA TEZİ

Kod No:

**Bu Tez 02/09/2016 Tarihinde Aşağıdaki Jüri Üyeleri Tarafından
Oy Birliği ile Kabul Edilmiştir.**

Doç. Dr. Mahmut YARDIMCIOĞLU

Doç. Dr. Yücel AYRIÇAY

Doç. Dr. Orhan ERCAN

BAŞKAN

ÜYE

ÜYE

Doç. Dr. Haluk DUMAN

Yrd. Doç. Dr. Mehmet ÖZÇALICI

ÜYE

ÜYE

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

Doç. Dr. Abdullah SOYSAL

Enstitü Müdürü

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 DENETİM KALİTESİ ÜZERİNDE
ETKİLİ OLAN FAKTÖRLER: TÜRKİYE
ÖRNEĞİ**

Şebnem ADA

Danışman : Doç. Dr. Mahmut YARDIMCIOĞLU
Yıl : 2016 , Sayfa: 130+15

Jüri : Doç.Dr. Mahmut YARDIMCIOĞLU (Başkan)
: Doç. Dr. Yücel AYRIÇAY (Üye)
: Doç. Dr. Orhan ERCAN (Üye)
: Doç. Dr. Haluk DUMAN (Üye)
: Yrd. Doç. Dr. Mehmet ÖZÇALICI (Üye)

Bağımsız denetim son dönemde sadece Türkiye’de değil bütün dünyada önemi artan ve gelişme eğiliminde olan bir kavram olarak bilinmektedir. Muhasebe bilgilerinin doğruluğunun, tarafsızlığının ve bunların sonucu olarak da kalitesinin tespit edilmesi ancak bağımsız denetim faaliyetinin varlığı ile gerçekleştirilebilmektedir. Gerçekleştirilen bir bağımsız denetim faaliyetinin kalitesi ise bu faaliyetin yasal düzenleme ve standartların oluşturduğu gereklilikleri yerine getirme derecesi ile belirlenmektedir. Bağımsız denetim kalitesi son yıllarda hem meslek mensupları hem de akademik çevreler tarafından giderek daha fazla ilgi görmeye ve incelenmeye başlamıştır.

Bu çalışmanın amacı, kaliteli bir bağımsız denetimin gerçekleştirilmesinde etkili olan faktörlerin ayrıntılı olarak araştırılması ve bu faktörlerin bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisinin belirlenmesidir. Bu kapsamda ilk olarak, bağımsız denetim kavramı, kapsamı, Türkiye’deki gelişim süreci ve bağımsız denetim kalitesi ile ilgili bilgiler verilerek bağımsız denetim kalitesi ve bunda etkili olan faktörlere ilişkin ulusal ve uluslararası literatür incelenmiştir. Ayrıntılı olarak yapılan bu literatür incelemesi sonucunda bağımsız denetim kalitesi üzerinde etkili olan faktörler modeli oluşturulmuştur. Daha sonra bu araştırma modeli yapısal eşitlik modellemesi yöntemlerinden birisi olan PLS-SEM yöntemi ve istatistiki analiz yazılımı olarak da SmartPLS kullanılarak ampirik olarak test edilmiştir. Araştırma modeli değişkenlerinin

daha iyi anlaşılabilmesi için SPSS 17.0 istatistiki analiz yazılımını kullanılarak frekans analizi, yüzde analizi ve fark testleri yapılmıştır.

Araştırma modeli kapsamında denetlenen işletme, bağımsız denetim firması, bağımsız denetçi, bilişim teknolojisi kullanımı ile yasal düzenlemeler ve kurumlar gibi faktörlerin bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisi test edilmiştir. Sonuçlara göre, denetlenen işletme, bağımsız denetçi ve yasal düzenlemeler ve kurumların bağımsız denetim kalitesi üzerinde olumlu etkisi tespit edilirken, bağımsız denetim firması ve bilişim teknolojisi kullanımının bağımsız denetim kalitesi üzerinde anlamlı bir etkisi olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca, bağımsız denetim firması, bağımsız denetçi, yasal düzenlemeler ve kurumlar ve bağımsız denetim kalitesinin birtakım demografik değişkenler açısından fark gösterdiği de tespit edilmiştir. Son olarak, araştırma sonucunda ulaşılan bulgular ışığında bağımsız denetim süreci ve kalitesine ilişkin değerlendirme ve önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetim Kalitesi, Denetlenen İşletme, Bağımsız Denetim Firması, Bağımsız Denetçi, Bilişim Teknolojisi Kullanımı

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

ABSTRACT

PhD THESIS

**FACTORS AFFECTING THE INDEPENDENT
AUDIT QUALITY: THE CASE OF TURKEY**

Şebnem ADA

Supervisor : Assoc. Prof. Dr. Mahmut YARDIMCIOĞLU
Year : 2016 , Pages: 130+15

Jury : Assoc. Prof. Dr. Mahmut YARDIMCIOĞLU (Chairperson)
: Assoc. Prof. Dr. Yücel AYRIÇAY (Member)
: Assoc. Prof. Dr. Orhan ERCAN (Member)
: Assoc. Prof. Dr. Haluk DUMAN (Member)
: Assist. Prof. Dr. Mehmet ÖZÇALICI (Member)

Independent audit is known as a concept having an increasing importance and developing trend not only in Turkey but also in the entire world. The accuracy, impartiality, and consequently the quality of accounting information can be effectuated by the existence of the independent audit activity. The quality of an executed independent audit activity, on the other hand, is the degree to which this activity fulfils requirements formed by the legal regulations and standards. In recent years, independent audit quality has gradually attracted attention of both members of this profession and academic environments.

The objective of the current study is to extensively investigate the factors having an impact to execute a quality independent audit, and to identify the impact of these factors on independent audit quality. In this context, at the outset, information with respect to the independent audit concept, its scope, its development trend in Turkey as well as the details regarding the concept of independent audit quality have been provided. Also, national and international literature related to the independent audit quality and the factors impacting it have been reviewed. As a result of this comprehensive literature review, the model of the factors impacting the independent audit quality has been created. Subsequently, this research model has been empirically tested by PLS-SEM method, which is one of the methods of structural equation modeling, via SmartPLS statistical analysis software. In order to better understand the variables in the research model, frequency analysis, percent analysis, and tests of differences have been conducted by using SPSS 17.0 as the statistical analysis software.

In the context of the research model, the impact of auditee, independent audit firm, independent auditor, IT (information technology) use, and legal regulations and institutions on independent audit quality has been tested. The findings reveal auditee, independent auditor, and legal regulations and institutions have a positive impact on independent audit quality, while independent audit firm and IT use does not have a significant impact on independent audit quality. The findings also show that independent audit firm, independent auditor, legal regulations and institutions, and independent audit quality show differences in terms of several demographic variables. Finally, in the light of the findings of this research, evaluations and suggestions have been made related to the independent audit process and quality.

Keywords: Independent Audit, Independent Audit Quality, Auditee, Independent Audit Firm, Independent Auditor, Information Technology Use



ÖNSÖZ

Bu çalışmanın başından itibaren desteğini esirgemeyen ve çalışmanın tamamlanmasında bilgi ve tecrübeleriyle her zaman yol gösterici olan danışman hocam Sayın **Doç. Dr. Mahmut Yardımcıoğlu**'na sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca, doktora süreci boyunca üzerimde emeği olan tüm İşletme Bölümü öğretim üyelerine de teşekkürü bir borç bilirim.

Akademik hayata başlamam konusunda beni her zaman destekleyen ve cesaretlendiren, tezimin tamamlanma sürecinde gerek akademik gerekse de manevi olarak her zaman yanımda olan, bu süreçte büyük bir fedakarlık ve sabır gösteren, tezimin analiz kısmında büyük katkıları olan değerli eşim Sayın **Doç. Dr. Serkan Ada**'ya sevgi, minnet ve teşekkürlerimi sunarım.

Bu zorlu süreçte yoğun çalışma tempom nedeniyle ihmal ettiğim, her ne kadar ne olup bittiğini tam anlamasa da “annem doktor olacak” diyerek işimin bitmesini sabırla bekleyen biricik oğlum **Ođuzhan Ada**'ya ve son olarak da eğitim hayatım boyunca desteklerini benden esirgemeyen **aileme** teşekkür ederim.

Şebnem ADA

İÇİNDEKİLER

ÖZET	I
ABSTRACT	III
ÖNSÖZ	V
İÇİNDEKİLER	VI
KISALTMALAR LİSTESİ	IX
TABLolar LİSTESİ	X
ŞEKİLLER LİSTESİ	XIV
EKLER LİSTESİ	XV
1. GİRİŞ	1
2.KAVRAMSAL ÇERÇEVE	3
2.1. Bağımsız Denetim	3
2.1.1. Bağımsız Denetimin Tanımı ve Özellikleri	3
2.1.2. Bağımsız Denetimin Kapsamı	5
2.1.2.1. Bağımsız Denetime Tabi Olan Şirketler	5
2.1.2.2. Bağımsız Denetçi ve Bağımsız Denetim Firması Kavramları.....	8
2.1.2.3. Bağımsız Denetimin Konusu	13
2.1.2.4. Bağımsız Denetimin Gerekliliği	13
2.2. Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi	15
2.2.1. Dünyada Bağımsız Denetim	15
2.2.2. Türkiye’de Bağımsız Denetim	17
2.3. Bağımsız Denetim Standartları	19
2.3.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS)	19
2.3.1.1. Genel Standartlar	20
2.3.1.1.(1). Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı.....	20
2.3.1.1.(2). Bağımsızlık Standardı	20
2.3.1.1.(3). Mesleki Özen ve Titizlik Standardı.....	21
2.3.1.2. Çalışma Alanı Standartları.....	21
2.3.1.2.(1). Denetimin Planlanması ve Yardımcıların Gözetimi Standardı.....	21
2.3.1.2.(2). İç kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı.....	21
2.3.1.2.(3). Kanıt Toplama Standardı.....	22
2.3.1.3. Raporlama Standartları.....	22
2.3.1.3.(1). Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ) ne Uygunluk Standardı.....	22
2.3.1.3.(2). Muhasebe İlkelerinde Tutarlılık Standardı.....	22
2.3.1.3.(3). Tam Açıklama Standardı.....	23
2.3.1.3.(4). Görüş Bildirme Standardı.....	23
2.3.2. Türkiye Denetim Standartları (TDS).....	23
2.4. Bağımsız Denetim Süreci	27
2.5. Bağımsız Denetim Kalitesi	30
2.5.1. Bağımsız Denetim Kalitesi Kavramı.....	30
2.5.2. Bağımsız Denetim Kalitesi İle İlgili Temel İlkeler	31
2.5.3. Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Standartları	32
3. LİTERATÜR TARAMASI	34
3.1. Konu İle İlgili Önceki Çalışmaların İncelenmesi.....	34
3.1.1. Ulusal Çalışmaların İncelenmesi.....	34
3.1.2. Uluslararası Çalışmaların İncelenmesi	35
3.2. Önceki Çalışmalar İle İlgili Tanımlayıcı Literatür İncelemesi.....	42
3.2.1. Literatür İnceleme Süreci.....	42

3.2.2. Literatür İncelemesi Bulguları	43
4. ARAŞTIRMA MODELİ ve HİPOTEZ GELİŞTİRME	47
4.1. Araştırma Modeli	47
4.2. Hipotez Geliştirme	48
4.2.1. Denetlenen İşletmenin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi.....	48
4.2.2. Bağımsız Denetim Firmasının Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi	49
4.2.3. Bağımsız Denetçinin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi.....	51
4.2.4. Bilişim Teknolojisi Kullanımının Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi.....	51
4.2.5. Yasal Düzenleme ve Kurumların Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi.....	52
5. YÖNTEM	53
5.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi	53
5.2. Araştırmanın Varsayımları ve Sınırlılıkları	53
5.3. Araştırmanın Hipotezleri	54
5.4. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi	54
5.5. Veri Toplama Aracı.....	55
5.6. Verilerin Toplanması.....	58
5.7. Verilerin Analizi.....	59
6. BULGULAR	61
6.1. Ölçek Modeline İlişkin Bulgular.....	61
6.2. Demografik Değişkenlere İlişkin Bulgular.....	63
6.2.1. Cinsiyet Dağılımı	64
6.2.2. Yaş Dağılımı	64
6.2.3. Eğitim Düzeyi Dağılımı.....	64
6.2.4. Ünvan Dağılımı	64
6.2.5. Bağımsız Denetçi Olarak Kayıtlı Olduğu İl Dağılımı.....	65
6.2.6. Bağımsız Denetim Yetkisine Sahip Olunan Yıl Sayısı Dağılımı.....	65
6.2.7. Ortak Olunan ya da Çalışılan Denetim Firması Dağılımı	66
6.2.8. Ortak Olunan ya da Çalışılan Denetim Firması Türü Dağılımı	66
6.2.9. Denetim Firmasının Denetim Faaliyetinde Bulunduğu Yıl Sayısı Dağılımı.....	67
6.2.10. Denetim Firmasının Bulunduğu İl Dağılımı	67
6.2.11. Denetim Firmasındaki Ünvan Dağılımı.....	67
6.2.12. Denetim Firmasındaki Toplam Denetçi Sayısı Dağılımı.....	68
6.2.13. Denetim Firmasının Bağımsız Denetim Yaptığı İşletme Sayısı Dağılımı.....	68
6.3. Araştırma Modeli Değişkenleri Konusunda Katılımcı Görüşlerinin Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular.....	69
6.3.1. Denetlenen İşletme Değişkeni İle İlgili Katılımcı Görüşlerine İlişkin Bulgular	69
6.3.2. Bağımsız Denetim Firması Değişkeni İle İlgili Katılımcı Görüşlerine İlişkin Bulgular	69
6.3.3. Bağımsız Denetçi Değişkeni İle İlgili Katılımcı Görüşlerine İlişkin Bulgular	70
6.3.4. Bilişim Teknolojisi Kullanımı Değişkeni İle İlgili Katılımcı Görüşlerine İlişkin Bulgular	71
6.3.5. Yasal Düzenlemeler ve Kurumlar Değişkeni İle İlgili Katılımcı Görüşlerine İlişkin Bulgular	71

6.3.6. Bağımsız Denetim Kalitesi Değişkeni İle İlgili Katılımcı Görüşlerine İlişkin Bulgular	71
6.4. Araştırma Modeli Değişkenleri Arasındaki Korelasyonlara İlişkin Bulgular	72
6.5. Araştırma Modeline İlişkin Bulgular	73
6.6. Fark Testlerine İlişkin Bulgular	75
6.6.1. Denetlenen İşletme Değişkenine İlişkin Fark Testi Bulguları	75
6.6.2. Bağımsız Denetim Firması Değişkenine İlişkin Fark Testi Bulguları	78
6.6.3. Bağımsız Denetçi Değişkenine İlişkin Fark Testi Bulguları	81
6.6.4. Bilişim Teknolojisi Kullanımı Değişkenine İlişkin Fark Testi Bulguları	85
6.6.5. Yasal Düzenlemeler ve Kurumlar Değişkenine İlişkin Fark Testi Bulguları	88
6.6.6. Bağımsız Denetim Kalitesi Değişkenine İlişkin Fark Testi Bulguları	91
7. SONUÇ ve TARTIŞMA	95
KAYNAKLAR	99
ÖZGEÇMİŞ	111
EKLER	113



KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
A.Ş.	: Anonim Şirket
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDDT	: Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri
BDST	: Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliği
BDY	: Bağımsız Denetim Yönetmeliği
GKGDS	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GKGMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
HTMT	: Heterotrait-Monotrait
IAASB	: International Auditing and Assurance Standards Board
IFAC	: International Federation of Accountants
KAYİK	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KKS	: Kalite Kontrol Standardı
PCAOB	: Public Company Accounting Oversight Board
PLS	: Partial Least Squares
SEM	: Structural Equation Modeling
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
UDS	: Uluslararası Denetim Standartları
YMM	: Yeminli Mali Müşavir
yTTK	: Yeni Türk Ticaret Kanunu

TABLolar LİSTESİ

Tablo 2.1. I Sayılı Liste ve Bağımsız Denetime Tabi Olma Ölçütleri.....	6
Tablo 2.2. II Sayılı Listedeki Şirketlerin Bağımsız Denetime Tabi Olma Ölçütleri.....	7
Tablo 2.3. SMMM'ler İçin Bağımsız Denetçilik Sınav Konuları.....	9
Tablo 2.4. YMM'ler İçin Bağımsız Denetçilik Sınav Konuları	9
Tablo 2.5. Cinsiyet ve Ünvana Göre Denetçi Sayıları	11
Tablo 2.6. İllere Göre Denetçi Sayıları	12
Tablo 2.7. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının İllere Göre Dağılımı.....	12
Tablo 2.8. Denetimin Tarihsel Gelişimi	15
Tablo 2.9. Dünyada Bağımsız Denetim İle İlgili Düzenleme ve Kurumlar	16
Tablo 2.10. Avrupa Ülkelerinde Kamu Gözetim Sisteminin Varlığı.....	17
Tablo 2.11. Genel İlke ve Sorumluluklar	25
Tablo 2.12. Risk Değerlendirmesi ve Değerlendirilmiş Risklere Verilecek Karşılıklar	25
Tablo 2.13. Bağımsız Denetim Kanıtları.....	26
Tablo 2.14. Başkalarının Çalışmalarının Kullanılması	26
Tablo 2.15. Bağımsız Denetimin Sonuçları ve Raporlama	27
Tablo 2.16. Özel Alanlar	27
Tablo 5.1. Araştırmanın Ana Hipotezleri	54
Tablo 5.2. Minimum Örneklem Büyüklüğü Belirlenmesi.....	55
Tablo 5.3. Araştırma Modeli Ölçeklerinin Geliştirilmesi İçin Yararlanılan Kaynaklar	56
Tablo 5.4. Araştırma Modeli Ölçekleri, Önermeleri, Ortalama ve Standart Sapmaları	57
Tablo 6.1. Birleşik Güvenilirlik ve Cronbach's Alpha Değerleri	61
Tablo 6.2. Faktör Yüklemeleri	62
Tablo 6.3. Ayırt Edicilik Geçerliliği İçin Heterotrait-Monotrait (HTMT) Oranı Değerleri	63
Tablo 6.4. Katılımcıların Cinsiyete Göre Dağılımı	64
Tablo 6.5. Katılımcıların Yaşa Göre Dağılımı	64
Tablo 6.6. Katılımcıların Eğitim Düzeyine Göre Dağılımı	64
Tablo 6.7. Katılımcıların Ünvana Göre Dağılımı	65
Tablo 6.8. Katılımcıların Bağımsız Denetçi Olarak Kayıtlı Olduğu İle Göre Dağılımı	65
Tablo 6.9. Katılımcıların Bağımsız Denetim Yetkisine Sahip Oldukları Yıl Sayısına Göre Dağılımı	66
Tablo 6.10. Katılımcıların Ortak Oldukları ya da Çalıştıkları Denetim Firması Dağılımı	66
Tablo 6.11. Katılımcıların Ortak Oldukları ya da Çalıştıkları Denetim Firması Türü Dağılımı	66
Tablo 6.12. Katılımcıların Denetim Firmasının Denetim Faaliyetinde Bulunduğu Yıl Sayısı Dağılımı	67
Tablo 6.13. Katılımcıların Bağlı Oldukları Denetim Firmasının Bulunduğu İl Dağılımı	67
Tablo 6.14. Katılımcıların Bağlı Oldukları Denetim Firmalarındaki Ünvan Dağılımı.....	68
Tablo 6.15. Katılımcıların Bağlı Oldukları Denetim Firmasındaki Toplam Denetçi Sayısı Dağılımı	68
Tablo 6.16. Katılımcıların Bağlı Oldukları Denetim Firmalarının Bağımsız Denetim Yaptığı İşletme Sayısı Dağılımı	68
Tablo 6.17. Denetlenen İşletmenin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi Konusundaki Katılımcı Görüşlerinin Değerlendirilmesi.....	69

Tablo 6.18. Bağımsız Denetim Firmasının Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi Konusundaki Katılımcı Görüşlerinin Değerlendirilmesi.....	70
Tablo 6.19. Bağımsız Denetçinin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi Konusundaki Katılımcı Görüşlerinin Değerlendirilmesi	70
Tablo 6.20. Bilişim Teknolojisi Kullanımının Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi Konusundaki Katılımcı Görüşlerinin Değerlendirilmesi	71
Tablo 6.21. Yasal Düzenlemeler ve Kurumların Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi Konusundaki Katılımcı Görüşlerinin Değerlendirilmesi	72
Tablo 6.22. Bağımsız Denetim Kalitesi Konusundaki Katılımcı Görüşlerinin Değerlendirilmesi	72
Tablo 6.23. Araştırma Modeli Değişkenleri Arasındaki Korelasyonlar	73
Tablo 6.24. Etki Büyüklüğü (f^2) Değerleri	74
Tablo 6.25. Denetlenen İşletme Değişkeni ve Cinsiyete İlişkin Mann Whitney U Testi	75
Tablo 6.26. Denetlenen İşletme Değişkeni ve Yaşa İlişkin Kruskal Wallis Testi.....	75
Tablo 6.27. Denetlenen İşletme Değişkeni ve Eğitim Düzeyine İlişkin Kruskal Wallis Testi	76
Tablo 6.28. Denetlenen İşletme Değişkeni ve Ünvana İlişkin Mann Whitney U Testi ..	76
Tablo 6.29. Denetlenen İşletme Değişkeni ve Bağımsız Denetim Yetkisine Sahip Olunan Yıl Sayısına İlişkin Kruskal Wallis Testi	76
Tablo 6.30. Denetlenen İşletme Değişkeni ve Ortak Olunan ya da Çalışılan Denetim Firmasına İlişkin Mann Whitney U Testi	76
Tablo 6.31. Denetlenen İşletme Değişkeni ve Ortak Olunan ya da Çalışılan Denetim Firması Türüne İlişkin Mann Whitney U Testi	77
Tablo 6.32. Denetlenen İşletme Değişkeni ve Denetim Firmasının Faaliyette Bulunduğu Yıl Sayısına İlişkin Kruskal Wallis Testi	77
Tablo 6.33. Denetlenen İşletme Değişkeni ve Denetim Firmasındaki Ünvana İlişkin Kruskal Wallis Testi	77
Tablo 6.34. Denetlenen İşletme Değişkeni ve Denetim Firmasındaki Toplam Denetçi Sayısına İlişkin Kruskal Wallis Testi	78
Tablo 6.35. Denetlenen İşletme Değişkeni ve Denetim Firmasının Bağımsız Denetim Yaptığı İşletme Sayısına İlişkin Kruskal Wallis Testi	78
Tablo 6.36. Bağımsız Denetim Firması Değişkeni ve Cinsiyete İlişkin Mann Whitney U Testi	78
Tablo 6.37. Bağımsız Denetim Firması Değişkeni ve Yaşa İlişkin Kruskal Wallis Testi	78
Tablo 6.38. Bağımsız Denetim Firması Değişkeni ve Eğitim Düzeyine İlişkin Kruskal Wallis Testi	79
Tablo 6.39. Bağımsız Denetim Firması Değişkeni ve Ünvana İlişkin Mann Whitney U Testi	79
Tablo 6.40. Bağımsız Denetim Firması Değişkeni ve Bağımsız Denetim Yetkisine Sahip Olunan Yıl Sayısına İlişkin Kruskal Wallis Testi	79
Tablo 6.41. Bağımsız Denetim Firması Değişkeni ve Ortak Olunan ya da Çalışılan Denetim Firmasına İlişkin Mann Whitney U Testi	80
Tablo 6.42. Bağımsız Denetim Firması Değişkeni ve Ortak Olunan ya da Çalışılan Denetim Firması Türüne İlişkin Mann Whitney U Testi	80
Tablo 6.43. Bağımsız Denetim Firması Değişkeni ve Denetim Firmasının Faaliyette Bulunduğu Yıl Sayısına İlişkin Kruskal Wallis Testi	80

Tablo 6.44. Bağımsız Denetim Firması Değişkeni ve Denetim Firmasındaki Ünvana İlişkin Kruskal Wallis Testi	80
Tablo 6.45. Bağımsız Denetim Firması Değişkeni ve Denetim Firmasındaki Toplam Denetçi Sayısına İlişkin Kruskal Wallis Testi	81
Tablo 6.46. Bağımsız Denetim Firması Değişkeni ve Denetim Firmasının Bağımsız Denetim Yaptığı İşletme Sayısına İlişkin Kruskal Wallis Testi	81
Tablo 6.47. Bağımsız Denetçi Değişkeni ve Cinsiyete İlişkin Mann Whitney U Testi ..	81
Tablo 6.48. Bağımsız Denetçi Değişkeni ve Yaşa İlişkin Kruskal Wallis Testi	82
Tablo 6.49. Bağımsız Denetçi Değişkeni ve Eğitim Düzeyine İlişkin Kruskal Wallis Testi	82
Tablo 6.50. Bağımsız Denetçi Değişkeni ve Ünvana İlişkin Mann Whitney U Testi ...	82
Tablo 6.51. Bağımsız Denetçi Değişkeni ve Bağımsız Denetim Yetkisine Sahip Olunan Yıl Sayısına İlişkin Kruskal Wallis Testi	83
Tablo 6.52. Bağımsız Denetçi Değişkeni ve Ortak Olunan ya da Çalışılan Denetim Firmasına İlişkin Mann Whitney U Testi	83
Tablo 6.53. Bağımsız Denetçi Değişkeni ve Ortak Olunan ya da Çalışılan Denetim Firması Türüne İlişkin Mann Whitney U Testi	83
Tablo 6.54. Bağımsız Denetçi Değişkeni ve Denetim Firmasının Faaliyette Bulunduğu Yıl Sayısına İlişkin Kruskal Wallis Testi	84
Tablo 6.55. Bağımsız Denetçi Değişkeni ve Denetim Firmasındaki Ünvana İlişkin Kruskal Wallis Testi	84
Tablo 6.56. Bağımsız Denetçi Değişkeni ve Denetim Firmasındaki Toplam Denetçi Sayısına İlişkin Kruskal Wallis Testi	84
Tablo 6.57. Bağımsız Denetçi Değişkeni ve Denetim Firmasının Bağımsız Denetim Yaptığı İşletme Sayısına İlişkin Kruskal Wallis Testi	85
Tablo 6.58. Bilişim Teknolojisi Kullanımı Değişkeni ve Cinsiyete İlişkin Mann Whitney U Testi.....	85
Tablo 6.59. Bilişim Teknolojisi Kullanımı Değişkeni ve Yaşa İlişkin Kruskal Wallis Testi	85
Tablo 6.60. Bilişim Teknolojisi Kullanımı Değişkeni ve Eğitim Düzeyine İlişkin Kruskal Wallis Testi	85
Tablo 6.61. Bilişim Teknolojisi Kullanımı Değişkeni ve Ünvana İlişkin Mann Whitney U Testi	86
Tablo 6.62. Bilişim Teknolojisi Kullanımı Değişkeni ve Bağımsız Denetim Yetkisine Sahip Olunan Yıl Sayısına İlişkin Kruskal Wallis Testi	86
Tablo 6.63. Bilişim Teknolojisi Kullanımı Değişkeni ve Ortak Olunan ya da Çalışılan Denetim Firmasına İlişkin Mann Whitney U Testi.....	86
Tablo 6.64. Bilişim Teknolojisi Kullanımı Değişkeni ve Ortak Olunan ya da Çalışılan Denetim Firması Türüne İlişkin Mann Whitney U Testi	86
Tablo 6.65. Bilişim Teknolojisi Kullanımı Değişkeni ve Denetim Firmasının Faaliyette Bulunduğu Yıl Sayısına İlişkin Kruskal Wallis Testi	87
Tablo 6.66. Bilişim Teknolojisi Kullanımı Değişkeni ve Denetim Firmasındaki Ünvana İlişkin Kruskal Wallis Testi	87
Tablo 6.67. Bilişim Teknolojisi Kullanımı Değişkeni ve Denetim Firmasındaki Toplam Denetçi Sayısına İlişkin Kruskal Wallis Testi	87
Tablo 6.68. Bilişim Teknolojisi Kullanımı Değişkeni ve Denetim Firmasının Bağımsız Denetim Yaptığı İşletme Sayısına İlişkin Kruskal Wallis Testi	88
Tablo 6.69. Yasal Düzenlemeler ve Kurumlar Değişkeni ve Cinsiyete İlişkin Mann Whitney U Testi	88

Tablo 6.70. Yasal Düzenlemeler ve Kurumlar Değişkeni ve Yaşa İlişkin Kruskal Wallis Testi	88
Tablo 6.71. Yasal Düzenlemeler ve Kurumlar Değişkeni ve Eğitim Düzeyine İlişkin Kruskal Wallis Testi	88
Tablo 6.72. Yasal Düzenlemeler ve Kurumlar Değişkeni ve Ünvana İlişkin Mann Whitney U Testi	89
Tablo 6.73. Yasal Düzenlemeler ve Kurumlar Değişkeni ve Bağımsız Denetim Yetkisine Sahip Olunan Yıl Sayısına İlişkin Kruskal Wallis Testi	89
Tablo 6.74. Yasal Düzenlemeler ve Kurumlar Değişkeni ve Ortak Olunan ya da Çalışılan Denetim Firmasına İlişkin Mann Whitney U Testi	89
Tablo 6.75. Yasal Düzenlemeler ve Kurumlar Değişkeni ve Ortak Olunan ya da Çalışılan Denetim Firması Türüne İlişkin Mann Whitney U Testi	90
Tablo 6.76. Yasal Düzenlemeler ve Kurumlar Değişkeni ve Denetim Firmasının Faaliyette Bulunduğu Yıl Sayısına İlişkin Kruskal Wallis Testi	90
Tablo 6.77. Yasal Düzenlemeler ve Kurumlar Değişkeni ve Denetim Firmasındaki Ünvana İlişkin Kruskal Wallis Testi	90
Tablo 6.78. Yasal Düzenlemeler ve Kurumlar Değişkeni ve Denetim Firmasındaki Toplam Denetçi Sayısına İlişkin Kruskal Wallis Testi	91
Tablo 6.79. Yasal Düzenlemeler ve Kurumlar Değişkeni ve Denetim Firmasının Bağımsız Denetim Yaptığı İşletme Sayısına İlişkin Kruskal Wallis Testi	91
Tablo 6.80. Bağımsız Denetim Kalitesi Değişkeni ve Cinsiyete İlişkin Mann Whitney U Testi	91
Tablo 6.81. Bağımsız Denetim Kalitesi Değişkeni ve Yaşa İlişkin Kruskal Wallis Testi	92
Tablo 6.82. Bağımsız Denetim Kalitesi Değişkeni ve Eğitim Düzeyine İlişkin Kruskal Wallis Testi	92
Tablo 6.83. Bağımsız Denetim Kalitesi Değişkeni ve Ünvana İlişkin Mann Whitney U Testi	92
Tablo 6.84. Bağımsız Denetim Kalitesi Değişkeni ve Bağımsız Denetim Yetkisine Sahip Olunan Yıl Sayısına İlişkin Kruskal Wallis Testi	92
Tablo 6.85. Bağımsız Denetim Kalitesi Değişkeni ve Ortak Olunan ya da Çalışılan Denetim Firmasına İlişkin Mann Whitney U Testi	93
Tablo 6.86. Bağımsız Denetim Kalitesi Değişkeni ve Ortak Olunan ya da Çalışılan Denetim Firması Türüne İlişkin Mann Whitney U Testi	93
Tablo 6.87. Bağımsız Denetim Kalitesi Değişkeni ve Denetim Firmasının Faaliyette Bulunduğu Yıl Sayısına İlişkin Kruskal Wallis Testi	93
Tablo 6.88. Bağımsız Denetim Kalitesi Değişkeni ve Denetim Firmasındaki Ünvana İlişkin Kruskal Wallis Testi	94
Tablo 6.89. Bağımsız Denetim Kalitesi Değişkeni ve Denetim Firmasındaki Toplam Denetçi Sayısına İlişkin Kruskal Wallis Testi	94
Tablo 6.90. Bağımsız Denetim Kalitesi Değişkeni ve Denetim Firmasının Bağımsız Denetim Yaptığı İşletme Sayısına İlişkin Kruskal Wallis Testi	94
Tablo 7.1. Hipotez Testi Sonuçları	95
Tablo 7.2 Fark Testi Sonuçlarına İlişkin Özet Tablo	97

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 2.1. Bağımsız Denetim Süreci.....	28
Şekil 3.1. Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler Üzerine Yapılan Araştırmaların Yıllara Göre Dağılımı	43
Şekil 3.2. Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler Üzerine Yapılan Araştırmaların Dünya Üzerindeki Dağılımı	44
Şekil 3.3. Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler Üzerine Yapılan Araştırmaların Kullandığı Veri Toplama Teknikleri	45
Şekil 3.4. Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler Üzerine Yapılan Araştırmaların Kullandığı İstatistikî Teknikler	45
Şekil 3.5. Örneklemi Oluşturan Birimin Türünün Dağılımı.....	46
Şekil 3.6. Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörlerin Dağılımı	46
Şekil 4.1. Araştırma Modeli ve Hipotezler	47
Şekil 6.1. PLS-SEM Yapısal Model Analiz Sonuçları.....	74

EKLER LİSTESİ

EK-1 Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler Konusunda Yapılmış Ulusal ve Uluslararası Araştırmalar.....	113
EK-2 Online Anket Formu	126
EK-3 Normallik Testi Sonuçları	129



1. GİRİŞ

Bağımsız denetim, belirli aşamaların izlendiği bir süreç olarak Türkiye’de ve tüm dünyada özellikle 2000’li yıllardan itibaren akademik ve sektörel alanda pek çok çalışmaya konu olmuştur. İşletmelerin finansal tablolarına ait bilgilerinin ve işletme ile ilgili birtakım sözel bilgileri de içeren faaliyet raporunun da belirli standart ve ilkelere bağlı olarak bir sıra dahilinde ispatlarıyla birlikte incelenip doğrulanması ve bu incelemenin ilgili çıkar gruplarına bir rapor şeklinde sunulması (Haftacı ve Badem, 2011: 10) şeklinde tanımlanan bağımsız denetimin özellikle bağımsız bir şekilde gerçekleştirilmesi, muhasebe kayıtları ve oluşturulan finansal tabloların güvenilir olmaları ya da güvenilirlik düzeylerinin yüksek olması ile yakından ilişkili bulunmaktadır.

Bağımsız denetimde kalite ise bağımsız denetçilerin bir sonuca varıp görüş belirttikleri denetim sürecinde belirtilen görüşün doğruluğu ve bu görüşe ne kadar güven duyulabileceğinin derecesi ile ilgili olmaktadır (Oktay, 2013: 47).

Kaliteli muhasebe bilgilerinin üretilebilmesi için işletmelerin muhasebe bilgilerinin doğruluğu ve tarafsızlığının tespit edilmesi ancak bağımsız denetim faaliyetinin varlığı ile gerçekleştirilebilecektir. Bağımsız denetime tabi olup bu denetim sonucunda hazırlanan rapordan olumlu görüş almak işletmeler açısından iyi bir referans olmakta ve bu durum işletmelerin kredi imkanlarını da arttırmaktadır.

Amerika Birleşik Devletleri (ABD)’nde Enron, Worldcom, Qwest ve Global Crossing gibi firmaların muhasebe sistemlerinde hilelerin ortaya çıkması başta ABD’de olmak üzere tüm dünyada denetimin kalitesinin sorgulanması sonucunu doğurmuştur. Şirketlerde daha kaliteli bir denetimin gerçekleştirilerek işletmelerin çıkar gruplarının da (yatırımcılar, kredi verenler vb.) işletmeye olan güvenlerinin artmasını sağlamak amacıyla ABD’de 2002 yılında Sarbanes-Oxley kanununun çıkarılması ve 2006 yılında da Avrupa Birliği (AB)’nin 2006/43/EC Sayılı 8. Direktifi ile bağımsız denetimin nasıl olması gerektiği yasal bir çerçeve ile belirlenmiş ve şirketlerin denetimi konusunda birtakım yeni düzenlemeler getirilmiştir (Özçelik vd., 2014:., Yavuz, 2011: 148).

Ülkemizde de ABD ve Avrupa’da olduğu gibi bağımsız denetimle ilgili yeni uygulama ve düzenlemeler 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren yeni Türk Ticaret Kanunu (yTTK) ile gündeme gelmiştir. Bu kanun ile sadece Anonim Şirket (A.Ş.)ler değil tüm sermaye şirketleri bağımsız denetime tabi tutulmuş (Haftacı ve Badem, 2011: 12-13) ve bağımsız denetim faaliyetlerinin düzenlenmesi, denetlenmesi ve bu konudaki denetim standartlarının oluşturulmasından sorumlu tek bir kurumun varlığı gündeme gelmiş ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) bu amaçla faaliyetine başlamıştır (Özçelik vd., 2014: 57).

Bu çalışmanın amacı, bağımsız denetimin kaliteli bir şekilde gerçekleştirilmesinde etkili olan faktörlerin belirlenip bu faktörlerin bağımsız denetimin kalitesini ne ölçüde etkilediğini araştırmaktır. Bu amaçla öncelikle bu konudaki ulusal ve uluslararası literatürde inceleme yapılmıştır. Literatürün ayrıntılı olarak incelenmesi sonucunda bağımsız denetim kalitesi üzerinde etkili olan faktörler modeli oluşturulmuştur. Bu araştırma modeli de yapısal eşitlik modellemesi yöntemlerinden PLS-SEM yöntemi ve SMART PLS (Ringle vd., 2005) istatistikî analiz yazılımı kullanılarak ampirik olarak test edilmiştir. Araştırma modeli değişkenleri için de daha anlaşılır olması amacıyla fark testleri uygulanmıştır.

Bu çalışmanın sonraki bölümleri aşağıdaki gibi organize edilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde konu ile ilgili kavramsal çerçeve oluşturulmuştur. Bu kapsamda bağımsız denetim ve bağımsız denetim kalitesi konusuna ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde literatür taramasına yer verilmiştir. Bu kapsamda da öncelikle bağımsız denetim kalitesi ile ilgili ulusal ve uluslararası literatürde yer alan çalışmalar özetlenmiştir. Daha sonra literatürdeki çalışmalar ile ilgili tanımlayıcı bir literatür incelemesi yapılarak önceki çalışmalara ilişkin istatistiklere yer verilmiştir. Çalışmanın dördüncü bölümünde araştırma modeline yer verilirken, araştırma kapsamında test edilen ana araştırma hipotezleri hakkında gerekçeli açıklamalara ve tartışmalara yer verilmiştir. Beşinci bölümde araştırmanın yöntemine ilişkin varsayım ve sınırlılıklar, evren ve örneklem, verilerin toplanması ve analiz edilmesi gibi ayrıntılar bulunmaktadır. Altıncı bölümde araştırmanın bulguları sunulmuştur. Bu kapsamda sırasıyla ölçek modeline ilişkin bulgular, demografik değişkenlere ilişkin bulgular, araştırma modeli değişkenleri konusunda katılımcı görüşlerinin değerlendirilmesine ilişkin bulgular, araştırma modeli değişkenleri arasındaki korelasyonlara ilişkin bulgular, araştırma modeline ilişkin bulgular ve fark testlerine ilişkin bulgular ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Çalışmanın yedinci ve son bölümünde ise sonuç ve tartışmaya yer verilmiştir.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Kavramsal çerçeve bölümü kapsamında öncelikle bağımsız denetim konusu ele alınacaktır. Bu bağlamda temel olarak bağımsız denetimin tanımı, önemi, kapsamı, süreci ile Dünya’da ve Türkiye’deki gelişiminden bahsedilecek olup daha sonra bağımsız denetimin kalitesi konusuna değinilecektir.

2.1. Bağımsız Denetim

Günümüzde gerek günlük yaşamda gerekse profesyonel iş yaşamında hızlı bir büyüme, karmaşıklaşma yaşanmakta ve teknolojik gelişmelerin de etkisiyle kişiler ve kurumlar arasındaki güven duygusu giderek azalmaktadır. Bunun sonucu olarak da güvenilirliğin sağlanması giderek zorlaşmakta ve günlük hayatta insanlar, iş yaşamında da işletmeler sözle sağlanan güvenceyi kabul etmeyip kanıtlarla birlikte yazılı ve onaylı gerekçelerin sunulmasını kabul edilebilir bir ölçüt olarak görmektedirler.

Denetim kelimesinin kökeni, duymak, işitmek, haber almak anlamına gelen Latince’de “audire” kelimesinden gelmektedir. Denetim fonksiyonu, toplumdaki birey ya da grupların yasal ve kabul edilmiş görüş sahibi oldukları başka kişilerin davranış ya da performansları ile ilgili bilgi sağlama ve bilginin güvenilirlik düzeyini belirleme ihtiyaçlarına cevap olarak ortaya çıkmıştır. Dolayısıyla, denetim fonksiyonu performansı denetleyen ve hesap verebilirlik düzeyini arttırıp güvence sağlayan bir mekanizma olarak işlediğinden dolayı toplumsal kontrol aracı olarak incelenebilmektedir (Lee ve Azham, 2008: 1).

İşletmeler açısından duruma bakıldığında; bir işletme ile ilgili karar alıcı durumunda olan kişi ve kurumlar bir diğer deyişle çıkar grupları işletme ile ilgili elde ettikleri bilgilerin karar almalarında etkili olabilmesi için bu bilgilerin güvenilirlik düzeyini araştırmak istemektedirler. İşletme ile ilgili doğruluğu ispat edilip garantilenmiş olan bilgi, bu bilgileri kullanacak üçüncü kişiler tarafından güvenle kullanılabilir veri olarak düşünülmektedir (Güredin, 1999: 4).

Genel anlamıyla denetim; mevcut durumun ortaya konularak olması arzu edilen durum ile karşılaştırma yapılması ve bu karşılaştırma işinin de belli standart, yasa ve kurallara uygunluğunun kontrol edilmesi kısaca hataların önlenmesi süreci olarak tanımlanmaktadır (Suiçmez, 2016: 27).

2.1.1. Bağımsız Denetimin Tanımı ve Özellikleri

Bağımsız denetim ekonomi bilimi açısından; bir yönünü hizmeti arz eden taraf olan denetçiler, diğer yönünü de bu hizmetten doğrudan faydalanan denetim hizmetini satın alan işletme ile bu hizmetten dolayı olarak faydalanan ve denetlenmiş muhasebe kayıtlarının sunulduğu finansal tablo kullanıcılarının oluşturduğu ekonomik bir değişim olarak tanımlanmaktadır (Arruñada, 1999, Akt. Duff, 2004: 15-16).

Bağımsız Denetim Yönetmeliği (BDY)’nin 4/b md.ne göre 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 (KGK-I, 12.02.2016, www.kgk.gov.tr). Bu tanım kapsamında bağımsız denetimin üç önemli unsuru bulunmaktadır.

Bunlardan ilki bağımsız denetimin belli ilke ve standartlara uygun olarak gerçekleştirilmesi, diğeri denetimin tarafsız ve bağımsız bir kişi tarafından gerçekleştiriliyor olması ve sonuncu unsur da uygun denetim kanıtları kullanılarak işletme hakkında en uygun görüşün bildirilmesidir.

Amerikan Muhasebeciler Birliği Temel Denetim Kavramları Komitesi'nin tanımına göre denetim “ekonomik faaliyetler ve olaylar hakkındaki beyanlar ile önceden oluşturulmuş kriterler arasındaki uygunluk derecesini belirlemek için bu ekonomik faaliyetler ve olaylar hakkındaki beyanlarla ilgili kanıtların tarafsız olarak elde edilmesi, değerlendirilmesi ve sonuçlarının ilgili kişilere iletilmesinden oluşan sistematik bir süreç”tir (Silvoso, 1972: 18, Güredin, 1999: 5-6).

KGK tarafından yayımlanan Kalite Kontrol Standardı (KKS)-1’de ise denetim; “finansal tabloların bağımsız denetimleri, incelemeleri ile diğere güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin olarak denetim şirketi tarafından verilen her bir hizmet” olarak tanımlanmaktadır (KGK-II, 02.03.2016, www.kgk.gov.tr).

Türkiye’de yTTK ve KGK dışında bağımsız denetim konusunda Sermaye Piyasası Kanunu, Bankacılık Kanunu, Sigortacılık Kanunu gibi çeşitli kanun ve kurumların kendi sektörlerine ilişkin bağımsız denetim tanımları da bulunmaktadır.

Sermaye Piyasası Kanunu’nun 4. md.’si, bağımsız denetimi; “işletmelerin kamuya açıklanacak olan finansal bilgilerinin finansal raporlama standartlarına uygun olarak ve doğru bir şekilde, yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi için bağımsız denetim standartlarında belirtilen bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak denetlenmesi ve sonucun bir rapora bağlanması” olarak tanımlamaktadır (SPK, 22.06.2016, www.spk.gov.tr).

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından yayımlanan Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmeliğin 4. md. sinde bankaların bağımsız denetiminin bankaların hesapları, kayıt düzenleri ve finansal tablolarının doğruluk ve güvenilirliği ile Türkiye Muhasebe Standartlarına uygunluğunun ilgili kanun ve düzenlemeler doğrultusunda görüş bildirilmesi amacıyla yürütüldüğünden bahsedilmektedir (BDDK, 25.06.2016, www.resmigazete.gov.tr).

Hazine Müsteşarlığı tarafından yayımlanan Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmeliğin 5. md. sinde de bağımsız denetim; “şirketlerin hesap ve kayıtlarının kuruluşlarca bu yönetmelikte düzenlenen denetim ilkelerine göre incelenmesi ve bu inceleme sonuçlarına dayanılarak oluşturulan hesap ve kayıtların kanuna göre yürürlüğe konulan hesap ve kayıt düzenine ilişkin mevzuata ve kanuna uygunluğu hususunda oluşturulan görüş çerçevesinde finansal tabloların denetlenmesi ve rapora bağlanması” olarak tanımlanmaktadır (Hazine Müsteşarlığı, 26.06.2016, www.hazine.gov.tr).

Yapılan tüm bu tanımlar doğrultusunda bağımsız denetimin bazı temel özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Köksal, 2008: 11-15):

- Bağımsız denetimin başlangıç ve sonuç aşamalarının yer aldığı sistematik bir süreç olması,
- Bu süreç dahilinde denetim faaliyetlerini gerçekleştiren kişilerin konusunda uzman ve tarafsız kişiler olması,
- Ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili beyanların olması,
- Ayrıca süreç boyunca bağımsız denetimin, genel kabul görmüş muhasebe standartları ölçüt alınıp uluslararası denetim standartları (UDS) na uyumlu olarak gerçekleştirilmesi,

- Finansal tablolar ve işletmenin durumuyla ilgili güvenilir bir sonuca varılabilmesi için yeterli sayıda ve tarafsız olarak kanıtların toplanması,
- Sürecin son aşamasında da işletme durumunun kanıtlar dahilinde tespit edilip ilgililere sunulması.

Dolayısıyla tüm bu özellikler biraraya getirildiğinde bağımsız denetimin işletmenin geçmiş verilerini dikkate alıp geleceğiyle ilgili öngörümlemede bulunma özelliğinden de bahsedilebilmektedir (Köksal, 2008: 11-15; Silvos, 1972: 18-19).

2.1.2. Bağımsız Denetimin Kapsamı

Bu bölümde bağımsız denetime tabi olan şirketler, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim firması kavramlarından bahsedilerek bağımsız denetimin konusunun ne olduğu ve neden gerekli olduğu açıklanıp türlerinden kısaca bahsedilecektir.

2.1.2.1. Bağımsız Denetime Tabi Olan Şirketler

Ülkemizde belirli koşulları sağlayan işletmelerde bağımsız denetim zorunlu tutulmuştur. yTTK tarafından bağımsız denetime tabi olacak şirketleri belirleme yetkisi 397/4. madde ile Bakanlar Kurulu'na verilmiştir. (TTK, 01.07.2016, www.mevzuat.gov.tr).

Hangi şirketlerin bağımsız denetime tabi olacağı ilk kez 23 Ocak 2013 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 2012/4213 sayılı Karar ile belirlenmiş olup daha sonra sırasıyla 14 Mart 2014 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 2014/5973 sayılı Karar ve 1 Şubat 2015 tarihli ve 29254 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2014/7149 sayılı Karar ile değiştirilmiştir. 19 Mart 2016 tarihli ve 29658 sayılı Resmi Gazete'de 2016/8549 sayılı "Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar"ın 3. md. sinde Bakanlar Kurulu tarafından 2016 yılı Bağımsız Denetime Tabi Olma şartlarında değişiklik yapılmıştır. 1 Ocak 2016 tarihinden itibaren geçerli olan bu kararın 1., 2. ve 3. bentlerine göre aşağıdaki kriterleri sağlayan tüm şirketler bağımsız denetime tabi tutulmuştur ve ayrıca 2012/4213 sayılı Karar'ın Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler başlıklı 3 üncü md.sinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentleri aşağıdaki şekilde değiştirilerek, bu şartlardan en az ikisini art arda iki hesap döneminde aşan karara ekli (I) sayılı listedeki şirketler bağımsız denetime tabi hale getirilmiştir (Deloitte, 20.04.2016, www.verginet.net).

- a) Aktif toplamı 40 milyon ve üstü Türk Lirası (Bir önceki Kararda 50 milyon ve üstü Türk Lirası idi)
- b) Yıllık net satış hasılatı 80 milyon ve üstü Türk Lirası (Bir önceki Kararda 100 milyon ve üstü Türk Lirası idi)
- c) Çalışan sayısı 200 ve üstü (Bir önceki Kararda da 200 ve üstü idi)

Yukarıda bahsedilen bağımsız denetime tabi olacak şirketler Tablo 2.1.'de I sayılı liste ile birlikte ayrıntılı olarak görülebilmektedir.

19 Mart 2016 tarihli ve 29658 sayılı Resmi Gazete'de 2016/8549 sayılı "Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar" ile yeniden belirlenen ve yukarıdaki tablolarda belirtilen ölçütler dahilinde bu kararın 4. md.sine göre (KGK-II, 02.03.2016, www.kgk.gov.tr):

"Şirketler, bu kararda belirtilen üç ölçütten en az ikisinin sınırlarını art arda iki hesap döneminde aşmaları durumunda müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabi olur. Bağımsız denetime tabi şirketler, söz konusu ölçütlerden en az ikisine ait sınırların art arda iki hesap döneminde altında kalmaları ya da bir hesap

döneminde söz konusu ölçütlerden en az ikisinin sınırlarının yüzde yirmi veya daha fazla altında kalmaları durumunda, müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetim kapsamından çıkarılır”.

Tablo 2.1. I Sayılı Liste ve Bağımsız Denetime Tabi Olma Ölçütleri (KGK-III, 05.04.2016, www.kgk.gov.tr).

Md. 3/1'e göre yanda belirtilen kriterlerden en az ikisini tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte sağlayan şirketler ile ekli (I) sayılı liste kapsamında yer alan aşağıdaki şirketler	a) Aktif Toplamı 40 milyon ve üstü Türk Lirası b) Yıllık Net Satış Hasılatı 80 milyon ve üstü Türk Lirası c) Çalışan Sayısı 200 ve üstü
---	---

I Sayılı Liste

1) Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden; a) Yatırım kuruluşları b) Kollektif yatırım kuruluşları c) Portföy yönetim şirketleri ç) İpotek finansmanı kuruluşları d) Varlık kiralama şirketleri e) Merkezi takas kuruluşları f) Merkezi saklama kuruluşları g) Veri depolama kuruluşları ğ) Derecelendirme kuruluşları h) Değerleme kuruluşları ı) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler 2) Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden a) Bankalar b) Derecelendirme kuruluşları c) Finansal holding şirketleri ç) Finansal kiralama şirketleri	d) Faktoring şirketleri e) Finansman şirketleri f) Varlık yönetim şirketleri g) Finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler 3) Sigortacılık Kanunu ve Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri 4) Borsa İstanbul Piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilen; yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden A.Ş.'ler 5) Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu hükümleri uyarınca anonim şirket halinde kurulan tarım ürünleri lisanslı depo şirketleri ile Umumi Mağazalar Kanunu hükümleri uyarınca A.Ş. şeklinde kurulan şirketler 6) Ulusal karasal, uydu ve kablolu televizyon sahibi medya hizmet sağlayıcı şirketler
---	---

Kararda yapılan değişiklikle ekli (II) sayılı listedeki şirketlerin bağımsız denetime tabi olma ölçütleri de Tablo 2.2.'de gösterilmektedir.

“Bu Kararda belirtilen üç ölçütten ikisinin sınırlarının aşılmış aşılmadığının belirlenmesinde; şirketin aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı bakımından yürürlükteki mevzuat uyarınca hazırladıkları önceki yıllara ait (son iki yıldaki) finansal tablolar, çalışan sayısı bakımından ise şirkette önceki yıllardaki (son iki yıldaki) ortalama çalışan sayısı esas alınır” (KGK-III, 05.04.2016, www.kgk.gov.tr).

Tablo 2.2. II Sayılı Listedeki Şirketlerin Bağımsız Denetime Tabi Olma Ölçütleri(KGK-III, 05.04.2016, www.kgk.gov.tr).

Sermayesinin en az % 25'i kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, sendikalara, derneklere, vakıflara, kooperatiflere ve bunların üst kuruluşlarına doğrudan veya dolaylı olarak ait olan şirketlerden yandaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar	a) Aktif toplamı 30 milyon ve üstü Türk Lirası b) Yıllık net satış hasılatı 40 milyon ve üstü Türk Lirası c) Çalışan sayısı 125 ve üstü
Yurt çapında günlük olarak gazete yayımlayan şirketlerden yandaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar	a) Aktif toplamı 40 milyon ve üstü Türk Lirası. b) Yıllık net satış hasılatı 60 milyon ve üstü Türk Lirası. c) Çalışan sayısı 175 ve üstü
Kaynak tahsisi içermeyen yetkilendirme sahibi şirketler ile çağrı merkezi şirketleri hariç olmak üzere, 15/1/2004 tarihli ve 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu, 5/11/2008 tarihli ve 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 1525 inci maddesi kapsamında Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu denetimine tabi olan şirketlerden yandaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar	a) Aktif toplamı 30 milyon ve üstü Türk Lirası b) Yıllık net satış hasılatı 60 milyon ve üstü Türk Lirası c) Çalışan sayısı 200 ve üstü
20/2/2001 tarihli ve 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu, 18/4/2001 tarihli ve 4646 sayılı Doğalgaz Piyasası Kanunu, 4/12/2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu ve 2/3/2005 tarihli ve 5307 sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Kanunu ve Elektrik Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun uyarınca Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu düzenlemelerine tabi olarak faaliyet gösteren lisans, sertifika veya yetki belgesi sahibi şirketlerden (4046 sayılı Kanun hükümlerine tabi kamu iktisadi teşebbüsleri hariç) yandaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar	a) Aktif toplamı 30 milyon ve üstü Türk Lirası. b) Yıllık net satış hasılatı 60 milyon ve üstü Türk Lirası. c) Çalışan sayısı 200 ve üstü
Gayri faal olan veya faaliyetleri geçici olarak durdurulan veya iptal edilmiş olan (gerekli ana sözleşme değişiklikleri ve benzeri prosedür işlemleri henüz gerçekleştirilmemiş olanlar dahil) iştirak ve şirketler hariç olmak üzere, Tasarruf Mevduatı ve Sigorta Fonunun iştirakleri ile mülga 4389 sayılı Bankalar Kanunu ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu kapsamında Fon tarafından denetimi ve yönetimi devralınan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.	a) Aktif toplamı 30 milyon ve üstü Türk Lirası b) Yıllık net satış hasılatı 60 milyon ve üstü Türk Lirası c) Çalışan sayısı 200 ve üstü
8/6/1984 tarihli ve 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren kamu iktisadi teşebbüsleri ve bağlı ortaklıkları ile sermayesinin en az % 50'si belediyelere ait olan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar	a) Aktif toplamı 30 milyon ve üstü Türk Lirası b) Yıllık net satış hasılatı 40 milyon ve üstü Türk Lirası c) Çalışan sayısı 125 ve üstü

2.1.2.2. Bağımsız Denetçi ve Bağımsız Denetim Firması Kavramları

BDY'nin md.11/1'e göre; bağımsız denetim sadece KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim firmaları veya bağımsız denetçiler tarafından yetkileri çerçevesinde gerçekleştirilir (KGK-I, 12.02.2016, www.kgk.gov.tr).

yTTK, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 2. maddesi, KGK tarafından yayımlanan BDY ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nda bağımsız denetçi ile ilgili tanım ve açıklamalar bulunmaktadır.

yTTK md.400/1'e göre, bağımsız denetçi; "bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir ünvanını taşıyan ve KGK tarafından yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilir" (yTTK, 01.07.2016, www.mevzuat.gov.tr).

BDY md.4/a'da yapılan tanıma göre ise 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 Müşavir (YMM)lik ya da Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) lik ruhsatını almış meslek mensupları arasından KGK tarafından yetkilendirilen kişiler"dir. BDY 14. md.ne göre bağımsız denetim faaliyetinde bulunmak isteyenlerin (KGK-I, 12.02.2016, www.kgk.gov.tr):

- Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurulunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olması veya diğer öğretim dallarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından en az lisansüstü seviyesinde diploma almış olması,
- Meslek mensubu olması
- Türkiye'de yerleşik olması
- Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunması
- Uygulamalı mesleki eğitimi tamamlamış olması
- Denetçilik sınavında başarılı olması
- Kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûmiyeti olmaması
- Faaliyet izninin daha önce Kurum tarafından 42 nci maddenin birinci fıkrasının (c) bendi dışındaki bentlerinden biri nedeniyle iptal edilmemiş olması
- Bağımsız denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumunun bulunmaması, olumsuz bir itibara sahip olmaması şartlarını taşıması gerekmektedir.

Yukarıda sayılan şartları taşımaları halinde SMMM'lerin ve YMM'lerin bağımsız denetçi ünvanını alıp kurum tarafından yetkilendirilmeleri için de belirli bir eğitim ve sınava tabi tutulmaları gerekmektedir.

Bu meslek mensuplarının öncelikle uygulamalı eğitim almaları gerekmektedir. Denetçi olmak isteyenlerin en az 3 yıl süreyle, finansal tablo denetimi dahil olmak üzere

mesleki konularda denetçi yanında ya da denetim kuruluşunda uygulamalı eğitim almaları şarttır. 3568 sayılı Kanun çerçevesinde tasdik ve vergi denetimi hizmetlerinde geçen süreler ile aynı Kanunun 6 ncı maddesinin ikinci fıkrasında yer alan kamu kurum ve kuruluşlarında denetim yetkisini haiz olanların, bu kamu kurum ve kuruluşlarında geçirdikleri süreler uygulamalı mesleki eğitim süresinden sayılır. En az on beş yıl mesleki tecrübeye sahip olanlarda uygulamalı mesleki eğitim şartı aranmaz (KGK-I, 12.02.2016, www.kgk.gov.tr). Ayrıca, SMMM ya da YMM yanında yapılan stajların 1 yılı ile iktisat, işletme, maliye, muhasebe, finansman, denetim ve vergi gibi alanlarda alınan lisansüstü eğitimin 1 yılı da uygulamalı mesleki eğitim süresi yerine sayılabilmektedir (Selimoğlu vd., 2015: 67).

Uygulamalı eğitimi tamamlayan meslek mensuplarının girecekleri bağımsız denetçilik sınavında Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliği (BDST)' nin 10. md.ne göre sorumlu tutulacakları belirli konular bulunmaktadır. Bu yönetmelik maddesine göre SMMM'ler Tablo 2.3'deki, YMM'ler de Tablo 2.4.'deki konulardan sınava tabi tutulacaklardır.

Tablo 2.3. SMMM'ler İçin Bağımsız Denetçilik Sınav Konuları (BDST, 08.05.2016, www.resmigazete.gov.tr; Selimoğlu vd., 2015: 67).

SMMM'ler İçin Sınav Konuları
Muhasebe Standartları Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Finansal Yönetim Denetim Sermaye Piyasası, Bankacılık, Sigortacılık ve Özel Emeklilik Mevzuatı (Bu alanlarda faaliyette bulunmayacak olan denetçi adayları bu konulardan sınava alınmazlar)

Tablo 2.4. YMM'ler İçin Bağımsız Denetçilik Sınav Konuları (BDST, 08.05.2016, www.resmigazete.gov.tr; Selimoğlu vd., 2015: 67).

YMM'ler İçin Sınav Konuları
Muhasebe Standartları Denetim Sermaye Piyasası, Bankacılık, Sigortacılık ve Özel Emeklilik Mevzuatı (Bu alanlarda faaliyette bulunmayacak olan denetçi adayları bu konulardan sınava alınmazlar)

Yukarıda bahsedilen konulardan sınava tabi tutulan denetçi adaylarının başarılı sayılabilmesi için her bir sınav konusundan en az 60 puan alması ve tüm sınavların aritmetik ortalamasının da 70 olması gerekmektedir. Sınavlardan alınan puanların sadece 2 yıl geçerliliği bulunmaktadır (BDST, 08.05.2016, www.resmigazete.gov.tr).

Bağımsız denetim faaliyetini bağımsız denetçiler bireysel olarak gerçekleştirebileceği gibi bazı işletmelerin denetiminin bağımsız denetim kuruluşları tarafından gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bağımsız denetim kuruluşu da; “KGK tarafından bağımsız denetim yapmakla yetkilendirilen, ortakları yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensuplarından oluşan sermaye şirketi”dir (KGK-I, 12.02.2016, www.kgk.gov.tr).

Ayrıca, “Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) ile faaliyet alanları, işletme büyüklükleri, çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre Kurumca belirlenen işletmelerin denetimi yalnızca bağımsız denetim kuruluşları tarafından, diğerlerinin denetimi ise denetim kuruluşları veya denetçiler tarafından yapılır” ifadesi de yönetmelikte açıkça belirtilmiştir (KGK-I, 12.02.2016, www.kgk.gov.tr).

660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) md. 2/ğ uyarınca da KAYİK kapsamına giren kuruluşlar; Halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için kurum tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşlar olarak belirlenmiştir (KGK-IV, 10.04.2016, www.kgk.gov.tr).

Bu kuruluşlarda KAYİK kapsamında olmalarının yol açtığı durumlar ise şu şekilde sıralanabilmektedir (Selimoğlu vd., 2015: 61):

- Bağımsız denetimin sadece bir kuruluş tarafından gerçekleştirilmesi
- Finansal tablolarının hazırlanmasında TMS/TFRS'yi uygulaması
- İnternet sitesi kurma zorunluluğu
- Herhangi bir kısıt ya da ölçüte tabi olmadan doğrudan bağımsız denetime tabi olması

KAYİK olarak adlandırılan ve yukarıda bahsedilen bu kuruluşlar bağımsız denetime tabi olma ölçütlerine göre değerlendirilmeyecek olup bu kuruluşların doğrudan bağımsız denetime tabi olmaları gerekli görülmüştür (Dal ve Çalış, 2013: 90).

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'in 4/a. md.de bağımsız denetçi, "bağımsız denetim kuruluşlarının bağımsız denetimle görevlendirdiği her kıdemdeki denetim elemanı" olarak tanımlanmıştır (SPK, 22.06.2016, www.spk.gov.tr). Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'nce belirlenen şirketler için yapılacak bağımsız denetimin sadece bağımsız denetim yapmak amacıyla KGK tarafından yetki verilmiş olan ve SMMM ya da YMM'lerin ortak olabilecekleri anonim şirket şeklinde kurulmuş bir sermaye şirketi tarafından gerçekleştirilebileceği belirtilmiştir (Selimoğlu vd., 2015: 36). Dolayısıyla BDY'de KAYİK'ler için, Sermaye Piyasası Bağımsız Denetim Standartları Tebliği'nde de bu piyasada denetime tabi olan şirketlerin bağımsız denetim kuruluşu tarafından denetlenmesi gerektiği belirtilmektedir.

Tebliğin 6. md.si 1-2-3. bentlerinde her kıdemdeki denetim elemanı ifadesinden bir bağımsız denetim kuruluşunda denetimden sorumlu farklı kıdemlerde kişilerin olduğu anlaşılmaktadır. Bu denetçilerin kıdem sırası (en düşükten en yükseğe) (SPK, 22.06.2016, www.spk.gov.tr):

- stajyer denetçi yardımcısı
- denetçi yardımcısı
- denetçi (3 yıl mesleki deneyim şartı)
- kıdemli denetçi (6 yıl mesleki deneyim şartı)
- baş denetçi (10 yıl mesleki deneyim şartı)
- sorumlu ortak baş denetçi (bağımsız denetim kuruluşu ortaklarından biri olup denetim raporlarını imza yetkisi olan kişi)

olarak sıralanmaktadır. Mesleki deneyimle kastedilen bir bağımsız denetim kuruluşunda tam zamanlı fiili çalışma süresidir ve finansal raporların hazırlanması ve/veya denetlenmesi ile yetkili olarak özel sektör veya kamu kurumlarındaki fiili çalışma süreleri de mesleki deneyim süresinin hesaplanmasında dikkate alınmaktadır. Tebliğ uyarınca her bir bağımsız denetim faaliyeti için bir bağımsız denetim ekibi oluşturulması ve bu bağımsız denetim ekibinin de en az 3 asil ve 3 yedek olmak üzere toplam 6 kişiden oluşması gerekmektedir (SPK, 22.06.2016, www.spk.gov.tr).

BDY md. 32’de de bağımsız denetçi ve bağımsız denetim firmalarının gerçekleştirdikleri bağımsız denetim faaliyeti karşılığında alacakları minimum saat ücreti belirtilmiştir. Buna göre; “Denetim ücreti, denetimin bağımsızlığını, tarafsızlığını ve kalitesini sağlayacak şekilde belirlenir. Denetim hizmetleri için Kurum tarafından ilgili yıl için ücret tarifeleri belirlenebilir. Ücret tarifesinin belirlenmemiş olduğu yıllarda, yılbaşından itibaren geçerli olmak üzere önceki yılda uygulanan ücret tutarlarının Maliye Bakanlığınca o yıl için tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle bulunacak tutarlar uygulanır” (KGK-I, 12.02.2016, www.kgk.gov.tr).

SPK, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu, BDDK ve diğer kuruluşlarca yaptırılacak bağımsız denetim işlemlerinde, denetim sözleşmeleri yıllık denetimlerde 96 saatten, sınırlı ara denetimlerde 32 saatten, yatırım fonları ile diğer özel denetimlerde 48 saatten az olamaz. Bu tarifenin dipnotlarında belirtilen asgari ücreti esas alınarak ücret hesaplanır (289 TL/saat) (GİB, 10.05.2016, www.gib.gov.tr).

KGK’nın verilerine göre Türkiye’de resmi sicile kaydı gerçekleşen toplam 13.812 bağımsız denetçi bulunmaktadır. KGK tarafından başvurusu onaylanan bağımsız denetçi sayısı 15.408 iken, tescil ve ilan süreci devam eden toplam 1.596 bağımsız denetçi bulunmaktadır (KGK-V, 05.07.2016, www.kgk.gov.tr).

Türkiye’de bulunan 13.812 bağımsız denetçinin 11.769’u erkek iken, Türkiye’deki bağımsız denetçilerin %15’i (N=2043) kadındır. Ayrıca YMM olan bağımsız denetçi sayısı 2.649 iken, SMMM olan 11.163 bağımsız denetçi bulunmaktadır (KGK-V, 05.07.2016, www.kgk.gov.tr). Türkiye’deki bağımsız denetçilerin cinsiyete ve ünvanlara göre dağılımı Tablo 2.5.’de verilmiştir.

Tablo 2.5. Cinsiyet ve Ünvana Göre Denetçi Sayıları(KGK-V, 05.07.2016, www.kgk.gov.tr).

Cinsiyet/Ünvan	Denetçi Sayısı
Erkek (N=11.769)	
SMMM	9.313
YMM	2.456
Kadın (N=2.043)	
SMMM	1.850
YMM	193

Diğer yandan 13.812 denetçinin 5.524’ü İstanbul’da, 2.192’si Ankara’da, 876’sı ise İzmir’de bulunmaktadır. Türkiye’deki bağımsız denetçilerin illere göre dağılımı Tablo 2.6.’da görülmektedir.

Haziran 2016 itibariyle Türkiye’de toplam 212 tane bağımsız denetim kuruluşu bulunmaktadır. Bağımsız denetim kuruluşlarının 118’i İstanbul’da ve 44’ü Ankara’da faaliyet gösterirken, İzmir’de faaliyetlerini sürdüren bağımsız denetim kuruluşu sayısı 14’dür (KGK-VI, 05.07.2016, www.kgk.gov.tr). Türkiye’de bulunan bağımsız denetim kuruluşlarının illere göre dağılımı Tablo 2.7.’de verilmiştir.

Türkiye’de bulunan 212 tane bağımsız denetim kuruluşunun bağımsız denetim yetki alanları da farklılık göstermektedir. Bu kuruluşlardan 51’inin KAYİK dahil bağımsız denetim yetkisi bulunurken 67’sinin sigortacılık ve özel emeklilik alanları hariç olmak üzere, KAYİK dahil bağımsız denetim yetkisi vardır. Türkiye’deki bağımsız denetim kuruluşlarından 94’ünün ise KAYİK hariç bağımsız denetim yetkisi bulunmaktadır.

Tablo 2.6. İllere Göre Denetçi Sayıları(KGK-V, 05.07.2016, www.kgk.gov.tr).

İl	Denetçi Sayısı	İl	Denetçi Sayısı	İl	Denetçi Sayısı
Adana	281	Edirne	48	Kütahya	57
Adıyaman	39	Elazığ	33	Malatya	70
Afyon	60	Erzincan	11	Manisa	56
Ağrı	8	Erzurum	54	Mardin	14
Aksaray	24	Eskişehir	138	Muğla	154
Amasya	18	Gaziantep	273	Muş	3
Ankara	2192	Giresun	14	Nevşehir	23
Antalya	476	Gümüşhane	3	Niğde	17
Ardahan	5	Hakkari	4	Ordu	28
Artvin	5	Hatay	97	Osmaniye	34
Aydın	82	Iğdır	10	Rize	12
Balıkesir	97	Isparta	32	Sakarya	117
Bartın	7	Mersin	181	Samsun	142
Batman	23	İstanbul	5524	Siirt	2
Bayburt	0	İzmir	876	Sinop	5
Bilecik	22	Kahramanmaraş	57	Sivas	60
Bingöl	11	Karabük	25	Şanlıurfa	57
Bitlis	7	Karaman	37	Şırnak	2
Bolu	36	Kars	10	Tekirdağ	51
Burdur	19	Kastamonu	16	Tokat	19
Bursa	663	Kayseri	251	Trabzon	97
Çanakkale	43	Kırıkkale	11	Tunceli	1
Çankırı	8	Kırklareli	21	Uşak	46
Çorum	31	Kırşehir	19	Van	34
Denizli	142	Kilis	2	Yalova	19
Diyarbakır	81	Kocaeli	164	Yozgat	20
Düzce	29	Konya	317	Zonguldak	35

Tablo 2.7. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının İllere Göre Dağılımı (KGK-VI, 05.07.2016, www.kgk.gov.tr).

İl	Bağımsız Denetim Kuruluşu Sayısı	İl	Bağımsız Denetim Kuruluşu Sayısı
Adana	1	İzmir	14
Ankara	44	Kayseri	2
Antalya	6	Kocaeli	1
Bursa	9	Malatya	1
Çanakkale	1	Manisa	1
Denizli	1	Sakarya	1
Elazığ	1	Samsun	3
Eskişehir	1	Zonguldak	1
Gaziantep	5	TOPLAM	212
İstanbul	118		

2.1.2.3. Bağımsız Denetimin Konusu

yTTK'nun 398. md.ne göre denetimin kapsamı denetçinin aşağıda belirtilen denetimleri yapabileceği şeklinde belirtilmiştir (yTTK, 01.07.2016, www.mevzuat.gov.tr, Selimoğlu vd., 2015: 56):

- Şirketin ve topluluğun finansal tabloları
- Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu
- Envanter
- Şirket muhasebesi
- Türkiye Denetim Standartları (TDS) nın öngördüğü ölçüde iç denetim
- Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde zorunlu, diğer işletmelerde ise denetçinin gerek görmesi halinde, riskin yönetilmesi ve önceden tespit edilmesi amacıyla oluşturulan Riskin Erken Saptanması komitesinin raporu.

Kanunda belirtilen yukarıdaki denetim konularından da anlaşılacağı üzere bağımsız denetimde sadece işletmelerin finansal tabloları denetlenmemektedir. Finansal tabloların yanısıra sayısal olmayan verileri de içeren yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu da denetim kapsamında yer almaktadır. Bağımsız denetim konusuna giren bir diğer önemli unsur da işletmelerin varlıklarını tehdit edecek durumların önceden belirlenip gerekli önlemlerin alınması ve gelecekle ilgili çıkarımsamalarda bulunulması için riskin erken saptanması komitesi oluşturularak bu komitenin oluşturduğu raporun bağımsız denetçilere sunulmasıdır. Borsada pay senetleri işlem gören bir işletme söz konusu ise bu komitenin oluşturulması zorunlu iken diğer işletmeler için bağımsız denetçinin yetkisine bırakılmıştır (Dal ve Çalış, 2013: 93).

2.1.2.4. Bağımsız Denetimin Gerekliliği

Denetim ihtiyacı, ilgili kişi ve grupların, ihtiyaç duydukları gerekli bilgi ve güvenceyi çeşitli sebeplerden ötürü elde edememelerinden dolayı ortaya çıkmakta ve denetim fonksiyonu toplumdaki refah ve istikrarlılığın sağlanmasında önemli bir rol oynamaktadır (Lee ve Azham, 2008: 1).

Denetim hizmetine duyulan ihtiyaç, teorik olarak denetim konusu olan müşteri ile çıkar grupları (hissedarlar, çalışanlar ve işletmeye kredi verecekler) arasındaki ilişkileri kolaylaştırmak amacıyla ortaya çıkmıştır. Ayrıca bağımsız denetim, yapılan muhasebe kayıtlarının bilgisel değerini de arttırmaktadır. Bu durum da gerçekleştirilen profesyonel bir bağımsız denetim ile denetlenen işletmenin kredibilitesini arttırıp hitap ettiği çıkar gruplarının sayısında da bir artışa yol açacaktır. Bağımsız denetim hizmetine duyulan ihtiyaç aşağıdaki unsurlarla açıklanabilmektedir (Duff, 2004: 13-14):

- Bağımsız bir çalışma olarak denetçinin muhasebe kayıtlarıyla ilgili yaptığı inceleme çıkar gruplarının kayıtların güvenilirliği ile ilgili algılarını etkileyip olumlu yönde düşüncelerini sağlamaktadır. Dolayısıyla güvenilir denetçilerin seçimi yönetimin kalite ve dürüstlüğü'nün temel göstergelerinden biridir.
- Bağımsız bir denetimin ayrıca güvence boyutu da bulunmaktadır. Denetçinin profesyonel sorumluluğu sayesinde işletmenin hissedarları ve işletmeye borç verecek olan taraflar da işletmenin finansal kayıplarına karşı güvence altına alınmış olmaktadır.
- Özellikle borsaya kayıtlı şirketlerde bağımsız denetim, denetçinin borsa üyelerine vermiş olduğu garantiden dolayı bir rahatlık sağlamaktadır.

- Bağımsız denetim firmaları denetledikleri işletme ile ilgili çok çeşitli kaynaklara (muhasabe ve vergi gibi teknik hizmetler, finansal raporlama ile ilgili danışmanlık ve işletmenin geleceği ile ilgili bilgi) ulaşım kanıtlar toplayabilmektedir.

Genel kabul görmüş muhasabe ilkeleri çerçevesinde gerçekleştirilen muhasabe işlemleri ve hazırlanan finansal tabloların konusunu oluşturduğu bağımsız denetim faaliyetinin pek çok faydası bulunmaktadır. Bu faydalar aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Selimoğlu vd., 2015: 10-11):

- Bağımsız denetim öncelikle işletmenin yönetim bölümündekilerin işletme ile ilgili sahip oldukları bilginin doğruluğunu teyit eder.
- Diğer taraftan işletme içi bilgi kullanıcıları olan yöneticiler ve işletme personelinin hile yapma olasılıklarını ortadan kaldırır.
- İşletmenin bir döneme ait finansal verilerinin özetini veren finansal tabloların ne derece objektif ve doğru hazırlandığını gösterir.
- Yöneticilere finansal tabloların doğruluğunu ispatlayıp yönetimin doğru ve gerçekçi finansal tablolarla gerekli araştırma ve analizleri yapıp işletme ile ilgili en doğru kararları vermelerini sağlar.
- İşletme dışı çıkar grupları açısından da bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar işletmenin değerini ve kredibilitesini arttırıp daha kolay ve maliyeti daha az olan finansman kaynaklarına ulaşılmasını sağlar.
- İşletmenin ortakları açısından bakıldığında ise bağımsız denetimle işletme faaliyetlerinin doğruluk ve gerçekçiliği onaylanır ve ortakların şirket üzerindeki haklarından tam olarak yararlanmaları sağlanır.

Bir işletme ile ilgili bilgi sahibi olup o işletme hakkında bir karar verme durumunda kalan kişi veya kurumların, kendilerine sunulan işletme bilgilerinin ne kadar doğru ve güvenilir olduğunu belirlemeleri için birtakım yollara başvurmaları gerekmektedir. İşletme ile ilgili karar verecek olan kişi ya da kurumlar kendilerine sunulan bilgilerin doğru olup olmadığını bizzat bilgiyi elde ettikleri kaynaktan kendileri doğrulamaya çalışabilirler. Ancak bu yöntem hem çok zaman alan hem de bilgiyi sunan tarafın her zaman kabul etmeyeceği bir yöntemdir. Bir diğer uygulama, bilgiyi kullanan tarafın bilginin hatalı sunulmasından dolayı herhangi bir zarara uğrarsa bu zararı bilgiyi elde ettiği işletme yönetimiyle paylaşma isteğidir ki hiçbir yasal zorunluluk olmadan işletmeler bu tür riskin altına girmek istememektedirler. Dolayısıyla yasalarca zorunlu tutularak bilginin doğruluğunu araştırıp onaylayacak objektif bir sistemin işleyişinin benimsenmesi hem işletme açısından hem de işletme ile ilgili bilgileri kullanacak olan işletme tarafları açısından bir gereklilik olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu da ancak etkin bir bağımsız denetim süreci ile gerçekleştirilebilmektedir (Sağlar ve Tuan, 2009: 351).

Bağımsız denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesinin çeşitli taraflar açısından birtakım faydaları da bulunmaktadır. Örneğin; denetlenen işletme açısından düşünüldüğünde bağımsız denetim sonucunda doğruluk ve güvenilirliği kanıtlanan işletmenin finansal tabloları işletme yönetimine bir geri bildirim sağlayıp gelecekle ilgili alınacak kararların doğruluğunu etkilemektedir. İşletmenin yönetimde rol almayan ortakları açısından düşünüldüğünde ise bu ortakların işletme hakkında doğru ve tarafsız bilgi almalarını sağlayarak işletmeye olan güven düzeylerini arttırmaktadır. Ayrıca bağımsız denetimi gerçekleştirilip hakkında olumlu rapor verilen işletmenin de para ve sermaye piyasalarında değeri artmakta ve hem güvenilir bir işletme hem de pay senetleri sermaye piyasalarında tercih edilebilir bir işletme konumuna gelmektedir (Erdoğan, 2002: 61-62).

2.2. Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi

Bu bölümde ilk olarak dünyada çeşitli ülkelerde bağımsız denetim ile ilgili gelişmelerden bahsedilecek ve daha sonra da Türkiye’de bağımsız denetimin gelişimi incelenecektir.

2.2.1. Dünyada Bağımsız Denetim

Tarihte ilk olarak Mısır ve Babil uygarlıklarında yapılan kayıtları başka kayıtlarla mukayese etmek şeklinde başlayan denetim faaliyetlerini M.Ö. 350 yılında Yunanistan’daki antik denetim çalışmaları izlemiştir. İlerleyen yıllarda (1100-1135 yılları arası) da İngiltere’de devlet hazinesinin denetçi olarak adlandırdığı kişiler özellikle kralın mallarının sayım faaliyetlerinde etkin rol almışlardır (Aqel, 2013: 18-19). 1289 yılında ilk defa denetçi ifadesinin kullanılmaya başlamasının ardından denetim İngiltere’de 1900 yılında sadece sınırlı sorumlu şirketlerde zorunlu hale gelmiştir. 1845 yılında Deloitte & Touche firması Londra’da kurulurken ABD’de ise 1901 yılında ilk finansal tablo denetimi yapılmıştır. Ayrıca Amerika’da 1934 yılında Sermaye Piyasası Kanunu ile halka açık şirketler için denetlenmiş finansal tablolarını yayımlama zorunluluğu getirilmiştir (Yalman, 2014: 109).

Denetimin içerik olarak dünyadaki tarihsel gelişimi Tablo 2.8.’de daha açık olarak görülebilmektedir.

Tablo 2.8. Denetimin Tarihsel Gelişimi (Güredin, 1999: 7).

Zaman Dilimi	Denetim Yaklaşımı	Denetim Amacı	İlgili Taraflar (Bilgiyi Kullananlar)
Sanayi Devrimi Öncesi	%100’lük bir inceleme	Yanıtların bulunması	İşletme Sahipleri
Sanayi Devrimi (1900’lü yıllar)	%100’lük bir inceleme	Yanıtların bulunması	Ortaklar ve İşletmeye Borç Verenler
1900-1930	%100’lük bir inceleme ve örnekleme başvurma	Bilançonun ve Gelir Tablosunun Doğruluğunu Onaylama	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler ve Devlet
1930 Sonrası	Finansal Verilerin Örnekleme Yoluyla İncelenmesi	Mali tabloların Doğruluğu ve Dürüstlüğü Hakkında Bir Görüş Oluşturma	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler, Devlet, Sendikalar, Parlamento ve Diğer Gruplar

Tablo 2.8’de de görüldüğü üzere Sanayi Devrimi öncesi %100 incelemeyle başlayan ve sadece işletme ve işletme ile ilgili taraflarla ilgili olan denetim faaliyeti zaman içerisinde Sanayi Devriminin, teknolojik gelişme ve uluslararasılaşmanın da etkisiyle işletme dışı taraflar açısından da ilgi odağı durumuna gelmiştir. Ayrıca sanayi devrimi öncesinde yanıtların bulunması amacı ile gerçekleştirilen denetim faaliyeti 1930 yılından sonra tüm finansal tabloların güvenilirliği konusunda bir görüş bildirme amaçlı gerçekleştirilmeye başlamıştır.

2000’li yıllara gelindiğinde ABD’de Enron, Worldcom, Xerox ve Avrupa’da Parmalat, Ahold gibi muhasebe skandallarının tespit edilmesiyle işletmelerin finansal tablolarına olan güven azalmıştır. Bunun sonucu olarak başta ABD’de 2002 yılında Sarbanes Oxley Yasası ve Avrupa’da 2006 yılında revize edilmiş AB 8. Direktifi (bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi, gözetimi, yeterlilik şartları ve eğitimleri ile ilgili düzenlemeleri içeren direktif) olmak üzere pek çok ülkede bağımsız denetimin gözetimini gerekli kılan birtakım yasa ve düzenlemeler yapılmıştır (Keleş, 2013: 99; Yavuz, 2011: 148).

Tablo 2.9.’da başta ABD ve Avrupa’da olmak üzere Almanya, Japonya ve Kanada gibi farklı ülkelerde kamu gözetimi ile ilgili yasa ve kurumlar belirtilmiştir.

Tablo 2.9. Dünyada Bağımsız Denetim İle İlgili Düzenleme ve Kurumlar (Senal, 2011: 117).

Ülke	Kamu Gözetimi ile İlgili Düzenleme	Kamu Gözetim Sorumluluğuna Sahip Kurul
ABD	Sarbanes Oxley Yasası	Kamu Gözetim Kurumu (Public Oversight Board-POB)/Halka Açık Şirketlerin Kamu Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board-PCOAB)
Avrupa Birliği	Sekizinci Yönerge	Avrupa Birliği Kamu Gözetimi Koordinasyon Grubu (EGAOB)
İngiltere	Şirketler Yasası	Tanınmış Nitelik Kurul’u (The Recognised Qualifying Body-RQB)- Tanınmış Soruşturma Kurul’u (The Recognised Supervisory Body - RSB)- Muhasebecilik için Mesleki Gözetim Kurulu (Professional Oversight Board for Accountancy-POBA)
Japonya	Gözden Geçirilen 3.Kanun-Teminat ve Mübadeleler Kanunu	Sertifikalı Kamu Muhasebecileri ve Denetim Gözetim Kurulu (Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board-CPA AOB)
Avustralya	Şirketler Yasası Ekonomik Reform Programı (Corporate Law Economic Reform Program-CLERP-9)	Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council-FRC)
Kanada	Şirketler Yasası	Kanada Kamu Gözetim Kurulu (The Canadian Public Accountability Board-CPAB)
Almanya	Bağımsız Denetçiler Gözetim Yasası	Bağımsız Denetçiler Gözetim Kurulu- Auditor Oversight Board-AOB)

Tablo 2.10.’da ise Avrupa ülkeleri ayrıntılı olarak ele alınıp hangilerinde Kamu Gözetiminin olup olmadığı tek tek belirtilmiştir. Buna göre, kamu gözetim sisteminin olmadığı ülkeler arasında Kıbrıs, Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, Estonya, Letonya, Litvanya, Polonya, Portekiz, Romanya ve Slovakya sayılabilmektedir.

Tablo 2.10. Avrupa Ülkelerinde Kamu Gözetim Sisteminin Varlığı (Şanlı, 2007: 8).

Ülke	Kamu Gözetimi Var mı?	Ülke	Kamu Gözetimi Var mı?
ABD	Evet	İsveç	Evet
Almanya	Evet	İsviçre	Hayır
Avusturya	Evet	İngiltere	Evet
Avustralya	Evet	Japonya	Evet
Belçika	Evet	Kanada	Evet
Brezilya	Evet	Letonya	Hayır
Bulgaristan	Hayır	Litvanya	Hayır
Kıbrıs	Hayır	Lüksemburg	Hayır
Çek Cumhuriyeti	Hayır	Malta	Evet
Çin	Evet	Macaristan	Hayır
Danimarka	Evet	Norveç	Evet
Estonya	Hayır	Polonya	Hayır
Finlandiya	Evet	Portekiz	Hayır
Fransa	Evet	Romanya	Hayır
Hollanda	Evet	Rusya	Evet
İtalya	Evet	Slovakya	Hayır
İrlanda	Evet	Slovenya	Hayır
İspanya	Evet	Yunanistan	Evet

2.2.2. Türkiye’de Bağımsız Denetim

Türkiye’de ilk defa mahkemelerde bilirkişilik yapılması ile gelişme göstermeye başlayan denetim faaliyeti 1920 ve 1930’lu yıllarda vergi denetim yetkisi şeklinde uygulanmaya başlamıştır (Selimoğlu vd., 2015: 25-27). 1930’lu yıllarda Ticaret Bakanlığı ve Maliye Bakanlığı tarafından muhasebe sektörünün örgütlenmesi ile ilgili çalışmalar başlamış ve bu çalışmalar 1989 yılına kadar bir sonuç vermemiştir. 1989 yılında 3568 sayılı Serbest Muhasebeci-Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Kanunu ile ilk defa muhasebe meslek elemanlarının örgütlenmesi sağlanmıştır (Güvemli ve Özbirecikli, 2011: 148-156). Muhasebe meslek elemanları tarafından böyle bir örgütlenmenin gerçekleşmesinden önce 1967 yılında Türkiye’de uluslararasılaşma, dış finansman ihtiyacı, çok uluslu şirketlerin yatırımları gibi sebeplerle denetim ihtiyacının önem kazanmasıyla birlikte ilk zamanlarda yabancı denetim firmalarının da tercih edilmesi nedeniyle Touche Ross denetim firmasıyla Türkiye’den de ortaklar dahil edilerek Muhaş A.Ş. adında bir denetim firması kurulmuştur. Daha sonra 1970 yılında da Türkiye’nin ikinci bağımsız denetim firması olan Aris Araştırma, Danışmanlık ve Geliştirme A.Ş. kurulmuştur (Sanlı ve Özbirecikli, 2012: 3)

Uluslararası denetim firmaları 1975 yılında Arthur Andersen firması ile Türkiye’ye giriş yapmış ve 1981 yılında da Pricewaterhouse Coopers firması Türkiye’de denetimde bulunmaya başlamıştır. Denetim mesleğinin yasallaşarak bağımsız denetimin bankalarda zorunlu hale gelmesi ile ilgili ilk düzenleme 1987 yılında sermaye piyasasında gerçekleştirilmiştir. Bağımsız denetimin kurallarını belirleyen bu düzenleme “Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında

Yönetmelik” olarak yürürlüğe girmiştir. Bu yönetmelik Türkiye’de bağımsız denetimin tarihsel gelişim sürecinde önemli bir yere sahiptir (Güvemli ve Özbirecikli, 2011: 171). 1989 yılında halka açık anonim şirketlerde de bağımsız denetimin zorunlu hale gelmesiyle (Bozdemir, 2013: 68) aynı yıl 3568 sayılı SMMM ve YMM’lik Kanunu ile SMMM ve YMM’lerin bağımsız denetçi olarak denetim yapabilecekleri yasalaştırılmıştır (Selimoğlu vd., 2015: 27) Yine aynı yıl Türkiye’de 19 tane denetim firması biraraya gelerek Bağımsız Denetim Derneği’ni kurmuşlardır (Bozdemir, 2013: 72).

1994 yılında muhasebede standart bir düzenin işleyişinin sağlanması amacı ile Tek Düzen Hesap Planı oluşturulurken, 1999 yılında da uluslararası standartlarla uyumlu muhasebe standartlarını belirleyip yayımlamak amacıyla Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur. Kurul, denetimde kullanılan mali tabloların istenen nitelikte, güvenilir ve gerçekçi olarak oluşturulabilmesi için 2010 yılında Türkiye Muhasebe Standartlarını yayımlamıştır. 1 Temmuz 2012’de yürürlüğe giren çağın gereklerine uygun yTTK ile özellikle bağımsız denetim alanında köklü değişiklikler gerçekleştirilmiştir. Bağımsız denetleme ile ilgili maddelerinin çoğu 1 Ocak 2013’te yürürlüğe giren bu kanunla sermaye şirketlerinde (anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket) şirket kuruluşundan itibaren denetim faaliyetine başlanması gerekliliği uygun görülmüş ve işletmelerde denetimin zorunluluğu gündeme gelmiştir (Güvemli ve Özbirecikli, 2011: 148-156).

660 Sayılı KHK ile 2 Kasım 2011 tarihinde y TTK gereğince bağımsız denetim alanında gerekli düzenlemeleri yapmak üzere Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuş ve bu kurum ile Türkiye’de bağımsız denetim faaliyetlerinin tek elden yürütülmesi amaçlanmıştır (KGK-VII, 17.04.2016, www.kgk.gov.tr).

KGK, büyük şirketlerin denetimlerini gözetmek için oluşturulan ve Başbakanlık ile bağlantılı idari özerkliği olan bir kurum olup denetim raporlarının güvenilir ve bağımsız bir şekilde hazırlanması ile ilgili olarak kamu yararını gözetmek amacı ile kurulmuştur. Bu kurumun temel görevleri de; bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştirecek bağımsız denetçi ve bağımsız denetim firmalarına yetki vermek, bu alanda belli bir kalite ve güvenilirliği sağlamak için kamu gözetimi yapmak, uluslararası standartlarla uyumlu olarak Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartlarını oluşturup yayımlamaktır (KGK-VIII, 17.04.2016, www.kgk.gov.tr).

Bağımsız denetim alanında sermaye piyasasında yapılan yasal anlamda kapsamlı bir düzenleme de 2006 yılında yürürlüğe giren Seri X, No. 22 Sayılı “Sermaye Piyasası’nda Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” olmuştur (Güvemli ve Özbirecikli, 2011: 171).

2001 yılında Enerji Piyasası Kanunu’nun yürürlüğe girmesiyle Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu kurulmuş ve elektrik ve petrol piyasasındaki kuruluşların denetiminden sorumlu tutulmuştur (Güvemli ve Özbirecikli, 2011: 171).

Türkiye’de sigortacılık faaliyetinin düzenlenmesi ve denetlenmesi amacıyla 1963 yılında kurulan Sigorta Murakebe Kurulu 1994 yılında Sigorta Denetleme Kurulu olarak faaliyetlerine devam etmeye başlamıştır. Bu kurul Hazine Müsteşarlığı’na bağlı olarak sigorta şirketlerinin denetiminden sorumlu bulunmaktadır (Güvemli ve Özbirecikli, 2011: 168).

Yukarıdaki açıklamaların ışığında muhasebe denetiminin Türkiye’de kurallara bağlanıp öneminin artmasında etkili olan başlıca gelişmeler şu şekilde sıralanabilmektedir (Karakoç, 2013: 20, KGK-IV, 10.04.2016, www.kgk.gov.tr):

- 1987- Bankalar ve sermaye piyasasında bağımsız denetimin zorunlu olması

- 1989- 3568 sayılı Serbest Muhasebeci-Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Kanunu ile SMMM'lerin ve YMM'lerin bağımsız denetim yapabileceklerinin yasallaşması
- 2003- TÜDESK'in oluşturulması (kurul tarafından uluslararası denetim standartlarının çevirisi yapılmıştır)
- 2006- SPK'nın UDS'nı yayımlaması
- 2 Kasım 2011- 660 sayılı KHK'nin Bakanlar Kurulu'nca yayımlanarak KKG'nin kurulması
- 1 Temmuz 2012- 6102 sayılı TTK'nun yürürlüğe girmesi
- 1 Ocak 2013- Şirketlerin Bakanlar Kurulu Kararı ile bağımsız denetime tabi olmaya başlayacakları tarih.

2.3. Bağımsız Denetim Standartları

Bağımsız denetim çalışmalarında kalite kavramının dikkate alınarak kaliteli bir denetimin gerçekleştirilebilmesi için denetçilerin yol gösterici olarak kullandıkları birtakım standart ve kurallar bulunmaktadır. Bunlar sırasıyla:

- Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
- Türkiye Denetim Standartları'dır.

2.3.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS)

Bu standartlar, denetim faaliyeti gerçekleştirilirken minimum düzeyde uyulması gereken özellikleri gösteren standartlardır. GKGDS, denetimin kaliteli bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için genel ilkeleri belirlemekte ve denetçiye denetim sürecinin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesinde genel olarak nasıl bir yol izlemesi gerektiğine dair yol gösterici olmaktadır (Selimoğlu vd., 2015: 83). GKGDS, 144 ülkede 412.000'den fazla üyesi olup dünyanın muhasebe mesleği ile ilgili en büyük üye birliği olan Amerikan Mali Müşavirler Enstitüsü (American Institute of Chartered Public Accountants-AICPA) tarafından 1947 yılında yayımlanmıştır (AICPA-I, 18.04.2016, www.aicpa.org). Toplam 10 tane olan bu standartlar pek çok ülkede denetçiler için faaliyetlerinde baz aldıkları bir rehber niteliğinde olmuştur (Kutukız ve Öncü, 2009: 131). Bu standartlar aşağıdaki gibi üç ana başlık altında toplanmaktadır (Başpınar, 2005: 55):

- **Genel Standartlar:** 3 tanedir. Bunlar, Mesleki Eğitim ve Deneyim, Bağımsızlık ile Mesleki Özen ve Titizlik Standartlarıdır.
- **Çalışma Alanı Standartları:** Bu standartlar da 3 tanedir. Denetimin Planlaması ve Gözetimi, İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Yeterli ve Güvenilir Kanıt Toplama Standartları.
- **Raporlama Standartları:** 4 tanedir. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk, Tutarlılık, Tam Açıklama ve Görüş Bildirme Standartları.

Bağımsız denetim faaliyetlerinde tutarlılığın sağlanıp standart uygulamaların olması hem işletmelerin finansal tablolarına olan güveni arttırmakta hem de tüm çıkar gruplarının işletme ile ilgili alacağı kararları büyük ölçüde etkilemektedir (Keleş, 2013: 28). Gerçekleştirilen bir denetim faaliyetinin şeffaflığının bir ölçütü olarak denetim standartlarına uyulmasının gerekliliği aşağıdaki nedenlerle açıklanabilmektedir (Özeren, 2004: 3-4; Hüner, 2014: 25):

- Bir denetim faaliyetinin kalitesinin ölçüsünün belirlenmesinde denetim standartlarından faydalanılmaktadır.
- Bu standartlar, denetim faaliyetini gerçekleştiren ve denetim sürecinde rol alan en önemli unsur olan denetçinin, faaliyeti sırasında uygulayacağı yöntem ve aşamaların sınırlarını belirlemektedir.
- Denetimlerin planlanması, yürütülmesi, raporlanması ve değerlendirilmesi açısından ortak homojen bir zemin yaratmaktadır.
- Denetçi olmaya aday denetçi yardımcılarının alacakları eğitimlerde eğitim materyali olarak yararlanılmaktadır.
- Her denetim faaliyetinin uluslararası alanda genel kabul görmüş bir düzeyde gerçekleştirilmesi konusunda bir çerçeve oluşturmaktadır.

2.3.1.1. Genel Standartlar

Kişisel standartlar olarak da adlandırılan bu standartlar denetim faaliyetini gerçekleştiren, sürecin temel unsuru olan denetçi ile ilgili olup denetçinin sahip olması gerekli mesleki eğitim ve yeterlilik koşulları ve kişilik özellikleri ile ilgilidir (Uzun, 2010: 83).

2.3.1.1.(1). Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı

Bu standart, denetçi olabilmek için öncelikle en az lisans düzeyinde olmak üzere iktisat, işletme, maliye, hukuk gibi alanlarda teorik bilgiye sahip olup staj ile teorik bilgilerin pekiştirilmesi ve bu sayede de yanında staj yapılan uzman kişilerin deneyimlerinden faydalanılması gerekliliğini belirtmektedir. Alınan meslek ile ilgili eğitimlerden sonra KGK tarafından yapılacak olan ve geçerliliği 2 yıl olan sınavda başarılı olanlar denetçi olmaya hak kazanmaktadırlar. Bu standart ayrıca denetçi olmaya hak kazanabilmek için gerekli eğitimleri almış ve sınavda başarılı olmuş kişilerin bu ünvanı taşıdıkları sürece meslekleriyle ilgili güncel konuları, yayınları ve kanun değişikliklerini takip etmeleri gerektiğini de vurgulamaktadır (Selimoğlu vd., 2015: 85; KGK-IX, 18.04.2016, www.kgk.gov.tr).

2.3.1.1.(2). Bağımsızlık Standardı

Bağımsızlık standardı denetçinin sahip olmak zorunda olduğu bir niteliktir. Burada bağımsızlıkla anlatılmak istenen, denetçinin gerek işletme gerekse de çıkar grupları açısından hiçbir tarafın etkisinde kalmayarak gerek denetim sürecinde gerçekleştirdiği faaliyetlerde gerekse de süreç sonunda görüş belirtirken tamamen tarafsız olmasıdır. Bağımsızlık standardı finansal tabloların güvenilirliği ile ilişkilendirilmekte ve denetçinin bağımsızlığı arttıkça bağımsız denetimin kalitesi de artmaktadır (Keleş, 2013: 29).

Sermaye Piyasasında Seri: X No: 22 sayılı Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'in 12. Maddesinde bağımsızlık; "mesleki faaliyetin dürüst ve tarafsız yürütülmesini sağlayacak bir davranış ve anlayışlar bütünü" olarak tanımlanmaktadır. "İster bağımsız denetim kuruluşları isterse de bağımsız denetçiler yürüttükleri denetim faaliyetlerinde bağımsızlığı gözetmek durumundadırlar. Dürüstlük ve tarafsızlığın yanısıra bağımsız denetçilerin bağımsızlık sıfatlarını zedeleyecek herhangi bir özel durumun da bulunmaması gerekir". Tebliğin aynı maddesinde ayrıca bağımsız denetçilerin, mesleki şüphecilik anlayışıyla hareket etmeleri, çıkar çatışmalarından uzak

kalmaları, çatışmalarla ilgili bir üst amirine ve gerekirse de ilgili yasal kurumlara başvurmaları, süreç sonunda görüşlerini hiçbir etki altında kalmadan bildirmek zorunda oldukları belirtilmektedir (SPK, 22.06.2016, www.spk.gov.tr).

2.3.1.1.(3). Mesleki Özen ve Titizlik Standardı

Bu standart da denetçinin denetimi gerçekleştirirken tüm süreç boyunca gerekli özen ve titizliği göstermesi gerektiğini vurgulamaktadır. Gereken özen ve titizliğin gösterilmemesi finansal tabloların hazırlanmasında hata ve hilelere sebebiyet verebilmekte ve bu durum da denetimin kalitesini olumsuz etkilemektedir. Mesleki özen ve titizlikle anlatılmak istenen ise denetçinin denetim faaliyeti boyunca standartlara, kanun, yönetmelik ve tebliğlere uygun hareket etmesidir (Bizim, 2008: 31).

Mesleki özen ve titizlik standardı ile ilgili olarak, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık başlıklı 6. md.de “Meslek mensupları çalışmalarını sırasında çıkar çatışmalarından uzak kalırlar ve görevlerini sürdürürken gereken mesleki özen ve titizliği gösterirler” denilmektedir (T.C. Başbakanlık, 19.04.2016, www.basbakanlik.gov.tr).

2.3.1.2. Çalışma Alanı Standartları

Genel kabul görmüş standartların ikincisi olan çalışma alanı standartları, denetlenecek olan işletmenin kabul sözleşmesi ile başlayarak denetim süreci boyunca denetlenecek işletmede yapılacak olan işlemlerin tümünü kapsamaktadır. Denetçiye ne tür denetim işlemlerinin uygulanacağı konusunda yol gösterici olmaktadır (Hüner, 2014: 28). Bu standartlar; denetimin planlanması, iç kontrol sisteminin incelenmesi ve kanıt toplama olmak üzere üç başlık altında toplanmaktadır.

2.3.1.2.(1). Denetimin Planlanması ve Yardımcıların Gözetimi Standardı

Bu standart, bir denetim sürecinin başından sonuna kadar iyi bir şekilde planlanması ve bu kapsamda işgücü, zaman, maliyet ve kaynak kullanımı ile ilgili planlamaların yapılması gerekliliğinden bahsetmektedir (Yıldırım, 2014: 71). Denetim sürecindeki işlerin önceden belirlenerek bir plan oluşturulması, hem denetimin daha kısa sürede tamamlanmasına yardımcı olmakta hem de denetimde başarı oranını arttırmaktadır. Ayrıca plan dahilinde denetim sürecinde denetçi yardımcılarını da görevlendirilecekse, bu standart aynı zamanda denetçinin yardımcılarının gözetiminden sorumlu olması gerektiği ve hata ve yanlışlarını tespit etmesi halinde onları uyararak denetim faaliyetleri konusunda deneyim kazanmalarını sağlamaları gerekliliğini de vurgulamaktadır (Selimoğlu vd., 2015: 86).

2.3.1.2.(2). İç kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı

SPK tebliğinin 11. md.sine göre; “Bağımsız denetçinin, işletmenin iç kontrol sistemini kavraması gerekir. Bağımsız denetçi, muhtemel önemli yanlışlık türlerini belirleme, önemli yanlışlık riskini etkileyen faktörleri gözden geçirme ve ilave bağımsız denetim tekniklerinin zamanlama, kapsam ve yapısını tasarlama süreçlerinde iç kontrol sistemine dair edindiği bilgilerden yararlanır. İç kontrol sistemi, işletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişiler ile diğer ilgili personel tarafından; işletmenin amaçlarına

ulaştığına, faaliyet ve işlemlerin etkin olarak gerçekleştirildiğine, kanun ve düzenlemelere uyulduğuna dair makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanan ve uygulanan bir sistemdir. Bu amaçla, iç kontrol sistemi söz konusu hedeflerin gerçekleştirilmesi açısından tehdit oluşturan faaliyet risklerinin de ortaya konulmasını sağlayacak şekilde tasarlanır ve uygulanır” (SPK, 22.06.2016, www.spk.gov.tr).

Bir işletmede iç kontrol sistemi ne kadar etkin ise o işletmenin finansal tablolarının güvenilirliği o kadar yüksek olmakta ve bu durum denetçinin uygun ve objektif bir görüş bildirebilmesi için toplanacak kanıtların sayısı ve kapsamını azaltıp verimliliği arttırmaktadır (Hüner, 2014: 30).

2.3.1.2.(3). Kanıt Toplama Standardı

Tamamen denetçiye bağlı olan bu standart, denetçinin doğru bir görüş belirtebilmesi için yeterli sayıda, istenen nitelikte ve güvenilir kanıt toplanması gerekliliğini ortaya koymaktadır (Selimoğlu vd., 2015: 87).

Denetçi, denetlediği işletme ile ilgili bilgileri toplamak için iki tür kanıt kullanmaktadır. Bunlardan ilki muhasebe sisteminden elde edilen kanıtlar olup işletmenin yevmiye kayıtları, çekler, elektronik fon transferleri, envanter kayıtları vb. kapsamaktadır. Denetçi görüş oluştururken sadece bu kanıtlar yeterli olmayıp destekleyici kanıtlara da gerek duymaktadır. Destekleyici kanıtlara örnek olarak da gözlemler ve toplantı tutanakları verilebilmektedir (Şirin, 2006: 25).

2.3.1.3. Raporlama Standartları

Bir denetim raporunun nasıl oluşturulması gerektiği konusunda denetçiye rehberlik eden bu standartlar da dört alt standarttan oluşmaktadır.

2.3.1.3.(1). Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ) ne Uygunluk Standardı

GKGMİ, finansal tabloların doğru ve güvenilir bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda bir kılavuz görevi görmektedir. Denetçi, denetim süreci sonunda hazırladığı raporunda denetlenen işletmenin finansal tablolarının kesinlikle GKGMİ'ne uygun olarak hazırlandığını belirtmek zorundadır. Bu ilkelere uygunluğun söz konusu olmadığı durumları da denetçi yine raporunda belirtmekle yükümlüdür (Yıldırım, 2014: 73).

2.3.1.3.(2). Muhasebe İlkelerinde Tutarlılık Standardı

Muhasebenin temel kavramlarından biri olan tutarlılık, işletme tarafından seçilen muhasebe politikalarının birbirini izleyen dönemlerde de uygulanması gereği olarak açıklanmaktadır. Muhasebe politikalarının dönemler itibari ile aynı olması finansal tabloların hem biçim hem de içerik açısından tek tip olmasını ve faaliyet sonuçlarının karşılaştırılabilirliği kolaylığını sağlamaktadır. Belirli sebepler nedeni ile bu politikaların değiştirilmesi gereği doğduğunda ise bu durum finansal tabloların dipnotlarında açıklanmak zorundadır (Gençoğlu, 2013: 79-80). Bağımsız denetim açısından bakıldığında ise, denetçi öncelikle uygulanan politikalarda değişiklik olup olmadığını tespit etmelidir. Bir değişiklik yok ise bunu raporunda belirtme zorunluluğu

yoktur. Ancak değişiklik var ise bu değişikliği denetim sonunda hazırladığı raporda belirtmesi gerekmektedir (Hüner, 2014: 32).

2.3.1.3.(3). Tam Açıklama Standardı

Denetçi denetlediği işletmenin finansal tablolarındaki bilgilerin yeterli olmadığı sonucuna varırsa bunu denetim raporunda belirtmek zorundadır (AICPA-II, 20.04.2016, www.aicpa.org).

Bazı finansal tablo kullanıcıları açısından finansal tablolarda yer alan bilgiler yeterli olmayabilmekte ve ekler ve dipnotlarla bu finansal tablo verilerinin desteklenmesi gerekebilmektedir. Bu standart gereğince, finansal tablolardaki bilgiler denetçi tarafından yeterli görüldüğü takdirde denetçi bu durumu raporunda belirtmez ancak yetersiz bulunduğu da bu yetersizliği raporunda belirtmek zorundadır. Bilgilerin yeterli olmadığına dair denetçi raporunda herhangi bir açıklama yoksa finansal tablo verilerinin yeterli olduğu kabul edilmektedir (Çömlekçi vd., 2004: 24).

2.3.1.3.(4). Görüş Bildirme Standardı

Denetim faaliyeti denetim sonunda bir rapor hazırlanıp denetçi görüşünün belirtilmesiyle son bulmaktadır. Denetçi, denetim faaliyeti sonunda bir görüş bildirmek zorundadır. Denetçinin görüş bildirememesi durumunda da bunun sebeplerini raporunda açıkça belirtmesi gerekmektedir (Keleş, 2013: 36).

Görüş bildirme standardına göre denetçi raporunda dört farklı türde görüş bildirebilmektedir. Bölüm 2.4.'de de açıklanan bu görüş türleri aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Çömlekçi vd., 2004: 24; Selimoğlu vd., 2015: 89):

- Olumlu Görüş
- Olumsuz Görüş
- Şartlı Görüş
- Görüş Bildirmekten Kaçınma.

2.3.2. Türkiye Denetim Standartları (TDS)

Türkiye'de ulusal denetim standartları oluşturma yetkisi 660 sayılı KHK ile KGK'ya verilmiş olup bu kurum denetim standartlarını oluştururken Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants- IFAC) tarafından yayımlanan UDS'nı örnek almıştır. IFAC, 130'dan fazla ülkede 175'in üzerinde üyesi olan serbest muhasebecilik, eğitim, devlet hizmeti, sanayi ve ticaret alanında yaklaşık 3 milyon muhasebeciyi temsil eden ve uluslararası ekonomiyi geliştirip muhasebe mesleği ile ilgili 1977 yılında Almanya'da kurulmuş global bir organizasyondur (IFAC-I, 20.05.2016, www.ifac.org/about-ifac). IFAC organizasyonu dahilinde standart belirleyici üç tane bağımsız kurul bulunmaktadır. Bu kurullar sırasıyla aşağıdaki gibidir (IFAC-II, 20.05.2016, www.ifac.org.tr):

- Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB)
- Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu (International Accounting Education Standards Board-IAESB)
- Uluslararası Etik Standartlar Kurulu (International Ethics Standards Board for Accountants-IESBA)

Bağımsız Denetim, Sınırlı Bağımsız Denetim, Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetlere İlişkin Standartlar, IFAC organizasyonu altında kurulmuş olan IAASB tarafından belirlenip yayımlanmaktadır ve bu kurul da Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board- PCAOB) tarafından denetlenmektedir (Selimoğlu vd., 2015: 91). Dünyada tek tip bir bağımsız denetim uygulaması olması konusunda hedefi olan bu kurul tarafından yayımlanan bağımsız denetim standartları, ülkemizde de KGK tarafından yayımlanan Türkiye Bağımsız Denetim Standartları (TDS) 6 ana başlık altında incelenmektedir (KGK-X, 20.04.2016, www.kgk.gov.tr):

- Genel İlke ve Sorumluluklar
- Risk Değerlendirmesi ve Değerlendirilmiş Risklere Verilecek Karşılıklar
- Bağımsız Denetim Kanıtları
- Başkalarının Çalışmalarının Kullanılması
- Bağımsız Denetimin Sonuçları ve Raporlama
- Özel Alanlar

Tablo 2.11., TDS 200-265 arası standartları göstermekte olup genel ilke ve sorumluluklar başlığını taşımaktadır. TDS 200, TDS'lere uygun bir biçimde bağımsız denetimin yürütülmesi sırasında bağımsız denetçinin üstlendiği genel sorumluluklardan bahsetmektedir. Ayrıca denetçinin denetim faaliyeti süresince etik hükümlere uygun olarak hareket edip mesleki şüphecilik içinde denetim sürecini planlayıp yürütmesi gerektiği açıklanmaktadır. TDS 210, bağımsız denetim sözleşmesinin ön şartları ile sözleşmenin kabul edilmesi durumunda dikkate alınacak hususlardan bahsedip standart bir bağımsız denetim sözleşmesi örneğini göstermektedir. Finansal tabloların bağımsız denetiminde kalite kontrol standardı olan TDS 220 kapsamında denetimin kalitesine ilişkin kalite kontrol sistemlerini, denetçilerin bu sistem içindeki sorumluluklarını, etik hükümlerle birlikte denetim ekibinin belirlenip denetimin yürütülmesi faaliyetlerini düzenlemektedir. Bu standart, TDS 200 "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi" standardı ile birlikte dikkate alınır. TDS 230 standardı finansal tabloların bağımsız denetiminde çalışma kağıtlarının biçim, içerik ve amaçları ile hazırlanmasından ayrıntılı olarak bahsederken, TDS 240 ise denetim sürecinde bağımsız denetçinin finansal tablolarda hile olması ihtimalini her an gözönünde bulundurarak her durumda şüpheli davranması gerekliliği ile ilgili sorumluluklarından bahsetmektedir. Sırasıyla TDS 250 denetimle ilgili mevzuatın denetçiler tarafından dikkate alınması zorunluluğuna değinirken, TDS 260 denetim sırasında üst yönetimdekilerle kurulacak iletişimle ilgili kapsamlı bir çerçeve oluşturup bu kişilere bildirilecek özel durumlardan bahsetmekte ve TDS 265 standardı da denetlenen işletmenin iç kontrol yapısında eksiklik tespit edilmesi durumunda bu eksikliklerle ilgili üst yönetimin bilgilendirilmesi hususlarını belirtmektedir (KGK-XI, 20.04.2016, www.kgk.gov.tr).

TDS 300, 315, 320, 330, 402 ve 450 standartları Tablo 2.12.'de gösterilmektedir. Denetimle ilgili planlama çalışmaları, ilk denetimlerde dikkate edilecek hususlar, işletmenin iç kontrol sistemi ve çevresinin iyi bir şekilde değerlendirilip tanınarak riskleri belirleme ve değerlendirme, denetçinin denetimin planlanmasında, yürütülmesinde, belirlenen yanlışlıkların denetim üzerindeki ve düzeltilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki ve denetçi raporundaki görüşün oluşturulmasındaki etkisinin değerlendirilmesinde önemlilik kavramını dikkate almasını, önemli yanlışlık riski ile karşılaşılması durumunda ne tür bir yol izleyeceğinden bahsetmektedir. 402 nolu TDS ise bir işletmenin hizmet kuruluşu

kullanması durumunda nelere dikkat etmesi gerektiği üzerinde durmaktadır (KGK-XI, 20.04.2016, www.kgk.gov.tr).

Tablo 2.11. Genel İlke ve Sorumluluklar (KGK-X, 20.04.2016, www.kgk.gov.tr).

Genel İlke ve Sorumluluklar	
200	Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi
210	Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması
220	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol
230	Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi
240	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları
250	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması
260	Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim
265	İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi

Tablo 2.12. Risk Değerlendirmesi ve Değerlendirilmiş Risklere Verilecek Karşılıklar (KGK-X, 20.04.2016, www.kgk.gov.tr).

Risk Değerlendirmesi ve Değerlendirilmiş Risklere Verilecek Karşılıklar	
300	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması
315	İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi
320	Bağımsız Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik
330	Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler
402	Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar
450	Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi

TDS 500-580 arasını gösteren Tablo 2.13 ise Bağımsız Denetim Kanıtları başlığını taşımaktadır. Nelerin denetim kanıtı olarak kullanılabilceği, dış teyit prosedürleri, işletmenin finansal verilerinin çeşitli bilgilerle karşılaştırılmasını öngören analitik prosedürlerin uygulanması, istatistiki ve istatistiki olmayan örnekleme yöntemlerinin kullanılmasının düzenlenmesini ve bilanço tarihinden sonraki olaylarla ilgili denetçinin sorumluluklarını belirlemektedir. Ayrıca bu grup standartlarda işletmenin sürekliliği varsayımı doğrultusunda finansal tabloların hazırlanıp

hazırlanmadığı tespit edilerek finansal tabloların denetimiyle ilgili denetçi tarafından talep edilen denetim kanıtları olarak denetçinin denetlenen işletmenin yönetiminden yazılı açıklamalar alması durumları ayrıntılı olarak açıklanmaktadır (KGK-XI, 20.04.2016, www.kgk.gov.tr).

Tablo 2.13. Bağımsız Denetim Kanıtları (KGK-X, 20.04.2016, www.kgk.gov.tr).

Bağımsız Denetim Kanıtları	
500	Bağımsız Denetim Kanıtları
501	Bağımsız Denetim Kanıtları Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar
505	Dış Teyitler
510	İlk Bağımsız Denetimler- Açılış Bakiyeleri
520	Analitik Prosedürler
530	Bağımsız Denetimde Örneklem
540	Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dahil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi
550	İlişkili Taraflar
560	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
570	İşletmenin Sürekliliği
580	Yazılı Açıklamalar

Tablo 2.14’de ise TDS 600, TDS 610 ve TDS 620 yer almaktadır. TDS 600, topluluk denetimlerinde uygulanan bir standarttır ve topluluk denetimlerinde denetimin kanunlara ve standartlara uygun olarak yürütülmesini topluluk sorumlu denetçisi sağlamaktadır. TDS 610 denetim sürecinde kanıt elde ederken iç denetim fonksiyonundan faydalanılmasını, TDS 620 de uzmanlık alanı denetim ya da muhasebe dışı olan kişiler tarafından gerçekleştirilen çalışmaların denetim kanıtı olarak kullanılması sürecinde denetçinin sorumluluklarını belirlemektedir (KGK-XI, 20.04.2016, www.kgk.gov.tr).

Tablo 2.14. Başkalarının Çalışmalarının Kullanılması (KGK-X, 20.04.2016, www.kgk.gov.tr).

Baskalarının Çalışmalarının Kullanılması	
600	Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dahil)
610	İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması
620	Uzman Çalışmalarının Kullanılması

Tablo 2.15’de ise 7’li kodlarla belirtilen standartlar bağımsız denetimin raporlama aşaması ile ilgilidir. TDS 700, bağımsız denetim süreci sonunda denetçinin yazacağı denetim görüşünün biçim ve içerik olarak nasıl olması gerektiği ile ilgili düzenlemelerden bahsederken, TDS 705 ve TDS 706 standartları olumlu görüş dışında bir görüş belirtilmesi durumunda yapılması gerekenler ve dikkat çekilmesi gereken durumları düzenleyen standartlardır (KGK-XI, 20.04.2016, www.kgk.gov.tr).

Tablo 2.15. Bağımsız Denetimin Sonuçları ve Raporlama (KGK-X, 20.04.2016, www.kgk.gov.tr).

Bağımsız Denetimin Sonuçları ve Raporlama	
700	Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama
705	Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi
706	Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları
710	Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar
720	Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları

Tablo 2.16’daki TDS 800-805-810 ise belirli kullanıcıların finansal bilgi ihtiyaçlarının karşılanması durumunu düzenleyen özel hususlar ile özet finansal tablolarla ilgili düzenlenecek denetim raporlarının oluşturulmasında uyulması gereken kural ve sorumlulukları belirleyen standartlardır (KGK-XI, 20.04.2016, www.kgk.gov.tr).

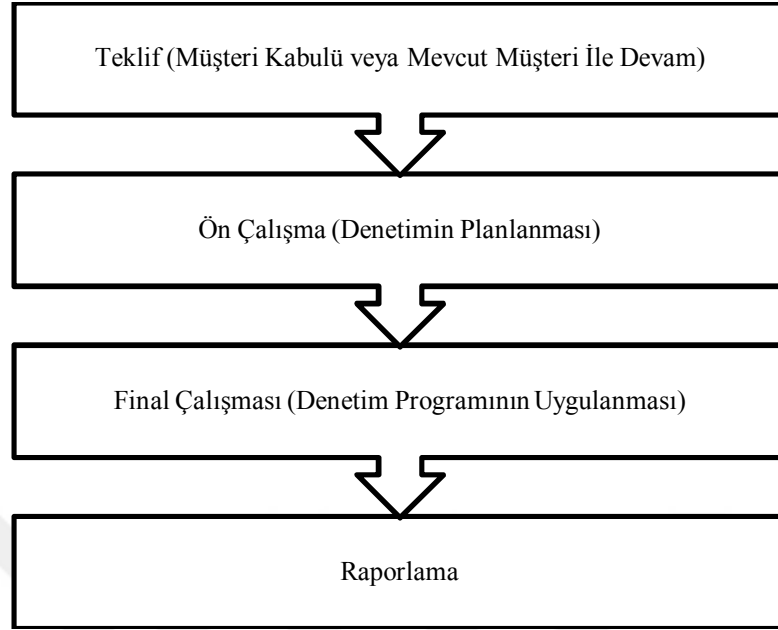
Tablo 2.16. Özel Alanlar (KGK-X, 20.04.2016, www.kgk.gov.tr).

Özel Alanlar	
800	Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi
805	Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi İle Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi
810	Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler

2.4. Bağımsız Denetim Süreci

Bağımsız denetim tanımlarından yola çıkılarak varılan sonuca göre bağımsız denetim, denetlenecek işletmenin kabul edilmesi ile başlayıp denetim sonuçlarının bir rapor halinde sunulması ile son bulan bir süreçtir. Bu süreç dört aşamadan oluşmaktadır. Bu aşamalar Şekil 2.1’de sıralanmıştır (Şavlı, 2011: 10).

Teklif Aşaması, bağımsız denetim firmasının müşteriye denetim teklifini almasıyla başlar. Bu aşamada bağımsız denetim firması mevcut ya da yeni müşteriye kabul etme ya da etmeme konusunda bir risk değerlendirmesi yaparak müşterinin risk düzeyini saptamaktadır (Selimoğlu vd., 2015: 163).



Şekil 2.1. Bağımsız Denetim Süreci (Şavlı, 2011: 10; Selimoğlu vd., 2015: 163)

Denetim firmalarının, risk düzeyini saptarken KKS-1 “Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrolü” ve UDS 220- Tarihi Finansal Bilgilere İlişkin Denetim Kalitesinin Kontrolü Standardı’nı gözönünde bulundurarak kalite ile ilgili birtakım prosedürleri uygulamaları gerekmektedir. Bu prosedürler kapsamında denetim firmaları birtakım sorular sorup testler uygulamaktadır. Aşağıda denetlenecek olan işletmenin risk durumu ile ilgili bir karara varmak için denetim firması tarafından cevapları aranacak sorulara örnekler verilmiştir (Şavlı, 2011: 11):

- İşletmenin kurumsal yönetim yapısı nasıldır?
- Hangi sektörde faaliyette bulunmaktadır?
- Piyasada nasıl bir imajı vardır?
- İşletme ile ilgili halen devam eden dava/davalar bulunmakta mıdır?

Denetlenecek işletme ile ilgili riskler belirlenirken denetim firması, ilk defa denetimi yapılacak bir işletme söz konusuysa bu işletmenin önceki denetçisiyle görüşerek işletme ile ilgili bilgi alabilir. Şirketin web sitesini inceleyebilir ya da son dönem finansal tablolarını analiz edebilir. Ayrıca işletme yöneticileriyle de görüşmeler yaparak işletme hakkında bilgiler alabilir (Bayram, 2011: 29). Denetim firması yaptığı araştırma ve risk analizleri sonucunda işi kabul etme yönünde bir karara varırsa hazırladığı denetim anlaşma mektubunu imzalayarak denetlenecek olan işletmeye gönderir. İki taraf arasında bir sözleşme niteliğinde olan bu mektubu denetlenecek olan işletme de imzalayarak tekrar bağımsız denetim firmasına geri gönderir (Güredin, 1999: 70).

Ön Çalışma Aşamasında, bağımsız denetim firması tarafından denetim için gerekli olan nitelikte ve yeterli sayıda kanıt toplayabilmek amacıyla minimum maliyet ile maksimum faydanın sağlanabileceği bir denetim planlaması yapılır ve bağımsız denetim firması tarafından denetim faaliyetleri için bir denetim ekibi oluşturulduktan sonra ayrıntılı bir denetim planı hazırlanarak uygulanacak denetim teknikleri belirlenir

(Şavlı, 2011: 12). Planlama sürecinde sırasıyla gerçekleştirilen işlemler aşağıdaki gibidir:

Öncelikle denetlenecek işletme ile ilgili (işletmenin kurumsal yapısı, faaliyette bulunduğu sektör, uyguladığı muhasebe politikaları vb.) genel bilgiler toplanıp işletmenin iç kontrol yapısı ve etkinliği incelenir. Tüm bu incelemeler sonucunda süreç kapsamında her bir denetim faaliyeti için detaylı bir denetim programı hazırlanır. Bu denetim programları için zaman ve işgücü planlaması gerçekleştirilir (Güredin, 1999: 75-84).

Final Çalışması Aşaması ise, hazırlanmış olan denetim plan ve programının maddi doğruluk testleri ve analitik inceleme teknikleri aracılığıyla uygulamaya konulduğu aşamadır. Bu bağlamda işletmenin muhasebe kayıtlarının incelenmesi, bilançodaki hesaplar ve tutarlarından yola çıkılarak işletme ile ilgili yorumda bulunma, hesap kalanlarının doğruluğunu ilişkili olduğu taraflarla iletişime geçerek kanıtlama gibi yöntem ve teknikler uygulanır (Selimoğlu vd., 2015: 164-165).

Son aşama olan **Raporlama Aşaması** ise denetimin tamamlandığı aşamadır. Bu aşamada denetçi denetlenen işletme ile ilgili görüşünü içeren bir rapor hazırlamaktadır. BDY md.10'da "Denetim raporu, denetim kanıtlarının Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde değerlendirilmesi sonucunda, belirlenen güvence seviyesine uygun şekilde oluşturulan denetçi görüşünün ve varsa dikkat çekilmek istenen diğer hususların kullanıcıların istifadesine sunulması amacıyla Kurum düzenlemelerine uygun olarak hazırlanan ve imzalayan denetim kuruluğu veya denetçi tarafından sorumluluğu üstlenilen belgedir" denilmektedir (KGK-I, 12.02.2016, www.kgk.gov.tr). Denetçi denetlenen işletme ile ilgili bir görüş bildirmeden önce işletmenin sürekliliğini tehlikeye düşürecek durumların söz konusu olup olmadığına karar verir. İşletmenin sürekliliğini tehdit edecek durumlar aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Şavlı, 2011: 15):

- İşletmenin vadesi gelen borçlarını ödemekte sıkıntı çekmesi
- Önemli derecede faaliyet zararlarının olması
- Dönen varlıklarının kısa vadeli borçlarını karşılayamaması
- Hesaplanan finansal oranların sonuçları ve yorumlarının işletme açısından olumsuz olması
- İşletmenin faaliyetlerini devam ettirebilmesi için gerekli finansman kaynaklarını bulmakta güçlük çekmesi

İşletmenin sürekliliği ve finansal tablolarının finansal raporlama standartlarına uygunluğu ile ilgili tehditler derecesinde denetçi hazırladığı raporunda olumlu, sınırlı olumlu, olumsuz veya görüş bildirmekten kaçınma görüş türlerinden birini seçerek görüşünü raporunda belirtmektedir.

BDY'nin denetim raporu düzenleme ve görüş bildirme yükümlülüğünü içeren 30. md.sine göre (KGK-I, 12.02.2016, www.kgk.gov.tr):

- Denetim konusunda ayrı ayrı veya toplu olarak denetim kıstasına göre önemli sayılabilecek herhangi bir uyumsuzluğun veya aykırılığın bulunmadığı durumlarda olumlu görüş,
- Denetim konusunda ayrı ayrı veya toplu olarak denetim kıstasına göre önemli uyumsuzluklar veya aykırılıklar bulunduğu ya da yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanmadığı, ancak bunların denetim konusunun genelini etkilemediği durumlarda sınırlı olumlu görüş,
- Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edildikten sonra, tespit edilen uyumsuzlukların veya aykırılıkların ayrı ayrı veya toplu olarak önemli olduğu ve denetim konusunun genelini etkilediği durumlarda olumsuz görüş,

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

Olumlu görüş, denetlenen işletmenin finansal tablo ve yıllık faaliyet raporunun muhasebe standartları ve finansal raporlama standartlarına uygun olduğunun onaylanması anlamına gelirken, sınırlı olumlu görüş finansal tabloların bu tabloları hazırlayanlar tarafından işletmenin faaliyet sonuçlarını etkilemeyecek ve düzeltilebilecek hata ve yanlışlar içermesi durumunda verilmektedir. Olumsuz görüş, finansal tablolardaki hata ve yanlışların faaliyet sonuçlarını önemli derecede etkilediği kanaatine varılması durumunda verilir ve yönetim kurulunun ve yeni yönetim kuruluyla birlikte finansal tabloların da yeniden hazırlanması gereğini doğurmaktadır. Denetçi görüş bildirmekten kaçınıyorsa, işletme ile ilgili büyük bir belirsizlikten bahsedilmekte ve bu belirsizlik denetim raporunun hazırlanmasına engel teşkil etmektedir. Bu durumda da yönetim kurulu istifa eder ve 6 ay içinde finansal tabloların yeniden ve doğru bir şekilde düzenlenmesi için yeni yönetim kurulu oluşturulur (Çürük, 2012: 17-19).

2.5. Bağımsız Denetim Kalitesi

Bu bölümde bağımsız denetim sürecinde kalitenin ne anlama geldiğinden ve kaliteli bir bağımsız denetimin gerçekleştirilmesinde uygulanması gereken kalite kontrol standartlarından bahsedilecektir.

2.5.1. Bağımsız Denetim Kalitesi Kavramı

Bağımsız denetim kalitesi; muhasebe alanında hem çıkar grupları hem de yasal düzenleyiciler tarafından en çok tartışılıp eleştirilen konulardan bir tanesidir. Kaliteli bir bağımsız denetim, işletmeler tarafından hazırlanan finansal tabloların doğruluğu ile ilişkilidir ve belirsizliği çıkar grupları nezdinde azaltılmalıdır (Wallace, 1980, Akt. Duff, 2004: 1).

Yabancı literatürde bağımsız denetimin kalitesi ile ilgili çok sayıda tanım bulunmaktadır. Finansal raporlama sürecinde rol alan tüm farklı çıkar grupları (finansal bilgi kullanıcıları, denetim firmaları ya da denetçiler, yasa koyucular ve toplum gibi) tarafından denetim kalitesi farklı şekillerde tanımlanmaktadır.

Finansal tablo kullanıcılarına göre denetim kalitesi, finansal tablolarda önemli derecede yanıltıcı ve yanlış ifadelerin olmaması iken denetimi yapan denetçi açısından denetim kalitesinin yüksekliği denetim firmasının denetim sürecindeki tüm görevleri eksiksiz olarak yerine getirmesi olarak tanımlanmaktadır. Yasa koyucular açısından denetimin kalitesi, birtakım standart ve kurallara uyum olarak tanımlanırken toplum açısından denetim kalitesi bir firma ya da piyasa açısından ekonomik sorun ve sıkıntılardan uzak olunması olarak algılanıp tanımlanabilmektedir (Knechel vd., 2013: 385-386).

Akademik açıdan konuya yaklaşıldığında ise literatürde en yaygın kullanılan tanım, Linda Elizabeth DeAngelo tarafından yapılmış olup denetim kalitesi; denetim yetkisi verilen denetçi tarafından müşteri işletmenin muhasebe sistemindeki usulsüzlüğün (hata ve hilenin) tespit edilip bu usulsüzlüğün raporlanarak kamuya açıklanması ile ilgili denetim piyasasındaki olasılıkların birleşimi olarak tanımlanmıştır. DeAngelo'nun denetim kalitesi ile ilgili literatürü etkileyen bu çalışması denetim

kalitesini iki temel faktöre dayanarak ele almaktadır. Bunlardan ilki, muhasebe sistemindeki hata ve hileyi tespit edebilme yeteneği (teknik yeterlilik), diğeri de objektiflik ve bağımsızlıktır (DeAngelo,1981, s.186).

GAO (United States General Accounting Office) (2003) tarafından bağımsız denetim kalitesi, bağımsız denetçinin gerçekleştirdiği denetim faaliyetinde, denetlenen finansal tabloların ve ilgili açıklamaların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanması ve herhangi bir hata ya da hileden dolayı gerçeğe aykırı beyanda bulunulmadığı ile ilgili kabul edilebilir bir güvence sağlamak için denetim faaliyetinin genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilmesi olarak tanımlanmıştır.

Carcello vd. (1992) ise denetim kalitesi kavramına davranışsal açıdan yaklaşmışlar ve denetim kalitesini finansal tablo kullanıcıları, denetçiler ve ilişkili diğer taraflar açısından denetimin gerçekleştirilmesi için gösterilen çaba ve davranışların tümü olarak tanımlamışlardır.

Yüksek kalitede gerçekleştirilen bir bağımsız denetim, denetlenen işletmenin finansal raporlarındaki hataların ortaya çıkarılması olasılığını da arttıracaktır. Kaliteli bir bağımsız denetimle işletmenin hissedarları da kendileri için faydalı ve gerekli bilgilere kolaylıkla erişebileceklerdir. Dolayısıyla bu durum da sermaye piyasasındaki asimetrik bilgiyi azaltacaktır (Wan vd., 2008: 18).

Kaliteli bir denetimden söz edebilmek için denetim kavramına iki açıdan yaklaşmak gerekmektedir. Biri denetimi yapan firmanın yaptığı denetimle ilgiliyken diğeri de denetimi yapan firmanın denetlenmesi ile ilgilidir. Denetimi yapan firma, denetimin kalitesini yapılan denetim faaliyetinin kalite standartlarına uygunluğunu inceleyerek belirlemektedir. Denetimin denetimi olarak da adlandırılan denetim firmasının denetlenmesi de firmanın gerçekleştirdiği denetim faaliyetlerinin bir kamu kuruluşu tarafından standartlara (genel kabul görmüş denetim standartları, uluslararası denetim standartları, meslek ahlakı kuralları ve kalite kontrol standartları) uygun olarak yapılıp yapılmadığının kontrol edilmesini içermektedir. Bu kontrolü gerçekleştiren kurum da Türkiye’de KGK’dır (Coşkun vd., 2013: 18).

2.5.2. Bağımsız Denetim Kalitesi İle İlgili Temel İlkeler

Denetim kalitesi ile ilgili bir çerçeve oluşturabilmek için Avrupa Birliği tarafından Aralık 2002’de bir girişim başlatılmıştır. Bu kapsamda, Orta ve Doğu Avrupa ülkeleri ile Malta, Kıbrıs ve Türkiye gibi ülkelerdeki üst denetim kuruluşlarının başkanları ve Avrupa Denetim Mahkemesinin katılımıyla bir “Uzmanlar Grubu” oluşturularak geniş kapsamlı ve ayrıntılı bir rapor hazırlanması gerekliliği üzerinde durulmuştur. Uzmanlar Grubu çalışmalarını tamamlamış, 2004 yılında bu temel ilkeleri yayımlamıştır. “Denetim Kalitesi İle İlgili Temel İlkeler (Guidelines on Audit Quality)” başlığı ile sunulan bu rapor dört temel başlıktan oluşmaktadır (ECA-II, 03.05.2016, www.eca.europa.eu):

- Birinci bölüm: Genel bilgiler, temel tanımlar, üst denetim kuruluşu türleri ve temel ilkelerin uygulandığı denetimler
- İkinci bölüm: Denetim sürecinin gözden geçirilmesini içeren “kalite kontrol”
- Üçüncü bölüm: Denetim sonrası kalite güvencesinin özellikleri
- Dördüncü bölüm: Kalitenin artırılması için gereken, özellikle insan kaynaklarının, kurumsal risklerin ve dış ilişkilerin yönetimi gibi kurumsal ölçütler

“Denetim Kalitesi İle İlgili Temel İlkeler” kapsamında denetim kalitesi “gerçekleştirilen bir denetim faaliyetine özgü olan birtakım özelliklerin, denetim ile ilgili gereklilikleri yerine getirme derecesi” olarak tanımlanmaktadır (ECA-I,2004:5). Denetim firmaları tarafından gerçekleştirilen denetim ile ilgili özellikler ise aşağıdaki gibi özetlenmektedir (ECA-I, 2004: 5):

- **Önemlilik:** Denetim konusu olan kurumun ne kadar önemli olduğu göz önünde bulundurulmalıdır. Bu ise denetimi yapılan kurumun finansal büyüklüğü ve gösterdiği performansın genel olarak kamu üzerindeki veya temel ulusal politika üzerindeki etkileri gibi birtakım boyutlarla değerlendirilebilmelidir.
- **Güvenilirlik:** Denetim bulguları ve kararları, denetlenen işletmenin fiili durumunu doğru bir şekilde yansıtmalıdır. Denetim raporunda yapılan tüm açıklamalar, denetim sürecinde toplanan verilerle desteklenmelidir.
- **Objektiflik:** Denetim tarafsız ve adil bir biçimde, ayrıcalık veya önyargı olmadan gerçekleştirilmelidir. Denetçi değerlendirmesini ve görüşünü, tamamen gerçeklere ve iyi bir analize dayandırmalıdır.
- **Kapsam:** Denetim için hazırlanan plan, başarılı bir denetim için gereken bileşenleri ele almalıdır. İcra edilen denetim, planda belirtilen tüm bileşenleri başarılı bir biçimde yerine getirmelidir.
- **Zamanında olma:** Denetim sonuçları uygun bir zamanda teslim edilmelidir. Bu ise aşağıdaki hususları kapsamaktadır: (1) Kanunla belirlenmiş son teslim tarihine uyulması, (2) Denetim sonuçlarının politika ile ilgili bir karar vermek için ihtiyaç duyulduğu zamanda teslim edilmesi, (3) Denetim sonuçlarının yönetsel bir zayıflığın düzeltilmesinde en kullanışlı olacağı zamanda teslim edilmesi.
- **Açıklık:** Denetim sonuçları ve görüşleri, herkes tarafından kolaylıkla anlaşılabilir şekilde, kısa ve öz olarak denetim raporunda sunulmalıdır. Bu ise tipik olarak denetimin kapsamı, sonuçları ve önerilerinin, bu konularda uzman olmayan ama raporun gerektirdiği hususlarla ilgili görüş bildirmek durumunda olan yoğun yönetici ve diğer kişiler tarafından kolaylıkla anlaşılabilir şekilde sunulmasını gerektirmektedir.
- **Verimlilik:** Denetimin önem ve karmaşıklık düzeyi göz önünde bulundurularak yeteri kadar kaynak tahsisi yapılmalıdır.
- **Etkililik:** Denetim sonuçları ve görüşleri, denetlenen işletme ve ilgili kamu kurumları tarafından kabul edilebilir olmalıdır (ECA-I, 2004: 5).

2.5.3. Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Standartları

GKGDS ve TDS dışında denetim çalışmasının tümünü ilgilendiren ve denetimin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlayarak GKGDS'nin uygulanmasına yardımcı olan kurallar ve prosedürlerden oluşan Kalite Kontrol Standartları da bulunmaktadır. Kaliteli bir denetimden bahsedebilmek için işletmenin finansal tablo verilerini kullanan çıkar gruplarının ihtiyaçları doğrultusunda hareket edilerek denetim faaliyeti sonucunda güvenilir bir denetçi raporu sunulması gerekmektedir. Dolayısıyla bağımsız denetim şirketleri gerçekleştirdikleri denetim faaliyetinin kalitesi ile ilgili güvence vermek amacıyla bir kalite kontrol sistemi kurup bunun devamlılığını sağlamak durumundadırlar (Selimoğlu vd., 2015: 104-106).

660 sayılı KHK ile yetkilendirilen KGK, UDS'leri temel alarak yayımladığı Türkiye Denetim Standartları dışında 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren geçerli olan

bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarının denetim faaliyetlerini kaliteli bir şekilde gerçekleştirmelerini sağlamak amacıyla KKS-1 “Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol” ü yayımlamıştır (Keleş, 2013: 41).

KKS-1 kapsamında bağımsız denetim firmasının, kendi bünyesinde aşağıdaki bölümlerle ilgili sırasıyla birtakım prosedürleri yerine getirmesi gerekmektedir (KGK-II, 02.03.2016, www.kgk.gov.tr):

- Kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları,
- İlgili etik hükümler,
- Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi,
- İnsan kaynakları,
- Denetimin yürütülmesi
- İzleme.

Denetim firmasının, özellikle etik ilkeler ve bağımsızlık ilkesi ile ilgili firmada uyulması gereken prosedürleri personeline bildirirken personelin de etik olmayan ya da bağımsızlığı tehlikeye düşürecek herhangi bir durumla karşılaştığında bu durumu bağlı olduğu firmaya haberdar etmesi gerekmektedir. Denetim firması, denetçilerin bağımsızlık ilkelerine uydularına ve gerçekleştirilecek olan denetimlerde uyacaklarını taahhüt etmelerine ilişkin yılda en az bir kez yazılı bir taahhütname alır. Yine bu standart kapsamında denetim firması denetlenecek olan işletmenin denetimi için yeterli beceri ve kapasiteye sahip olup, etik kurallara uyumu sağlayabileceğini ve denetlenecek işletmenin dürüstlüğüne kanaat getirebileceği sonucuna varırsa denetim işini kabul edebilecektir. Yine denetim firması yeterli mesleki deneyim ve tecrübeye sahip ve etik kurallara uyan denetçileri istihdam etmekle de sorumlu bulunmaktadır. Son olarak, KKS-1 kapsamında denetim firması, kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve prosedürlerin uygulandığını denetlemek için de denetim firmasında kontrol edilen denetimde görev almamış bir yöneticiyi görevlendirmektedir (KGK-II, 02.03.2016, www.kgk.gov.tr).

3. LİTERATÜR TARAMASI

Bu bölümde literatür taramasına yer verilecek olup bu kapsamda ilk olarak bağımsız denetim kalitesi ile ilgili ulusal ve uluslararası literatürde yer alan çalışmalar özetlenecek ve daha sonra literatürdeki çalışmalar ile ilgili tanımlayıcı bir literatür incelemesi yapılarak önceki çalışmalara ilişkin istatistiklere yer verilecektir.

3.1. Konu İle İlgili Önceki Çalışmaların İncelenmesi

Literatürde, denetim kalitesini etkileyen faktörler üzerine birçok araştırma yapılmıştır. Bu bölümde, ulusal ve uluslararası literatürde konu ile ilgili yapılmış araştırmaların amaç ve önemi ile temel bulguları özetlenmiştir.

3.1.1. Ulusal Çalışmaların İncelenmesi

Selimoğlu ve Yeşilçelebi (2014), Türkiye'deki bağımsız denetçiler üzerine yaptıkları çalışmada, denetçilerin mesleki aidiyetlerinin bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisini incelemişlerdir. Bulgulara göre, mesleki aidiyet bağımsız denetim kalitesini olumlu yönde etkilemektedir.

Acar ve Senal (2011), Türkiye'deki bağımsız denetim firmalarına anket uygulayıp, KGK'nın bağımsız denetim kalitesi üzerindeki rolünü incelemişlerdir. Araştırma bulguları, KGK'nın varlığına denetim firmaları ve denetçiler tarafından duyulan ihtiyacı ortaya koymuştur. Denetim kalitesinin arttırılabilmesi için, bu kurumun personel yapısının, meslek örgütü mensuplarından ziyade, ağırlıklı olarak bağımsız denetim uygulayıcılarından oluşması gerektiği vurgulanmıştır.

Esendemir (2011), bağımsız denetim kalitesinin alt boyutlarının (liderlik, kalite kontrol, dokümantasyon vb.) bazı bireysel özelliklere göre fark gösterip göstermediğini araştırmıştır. YMM'lere anket uygulanarak veri toplanmıştır. Araştırmanın sonucunda, Türkiye'deki meslek mensuplarının denetim kalitesi ile ilgili kavramlar ve süreçler hakkında bilgi sahibi oldukları vurgulanmıştır.

Akaytay (2010) oluşturduğu modeli yapay sinir ağları ve mantıksal regresyon analizi ile tahmin etmeye çalışmış, yapay sinir ağlarının bağımsız denetimin etkinliğini arttırmada bir araç olarak kullanılabileceğini göstermiştir.

Akbulut (2010) denetim komitesinin rolü (denetimden sorumlu komitenin iç işlevselliği, denetimden sorumlu komitenin görev ve yetkileri, denetimden sorumlu komitenin SPK tebliğine uyumu, yönetim kurulu üye sayısı ve denetimden sorumlu komite üye sayısı, denetimden sorumlu komite içinde bağımlı üye bulunması) ile bağımsız denetimin etkinliği arasındaki ilişkiyi araştırmıştır. Bulgulara göre, denetim komitesi firmalardaki iç kontrol sistemlerinin tesis edilmesini ve sağlıklı olarak işlemesini sağlamaktadır. Ayrıca komite bağımsız denetçilerin bağımsızlığını güçlendirmekle beraber denetimin etkinliğini arttırmaktadır.

Özyurt (2010) bağımsız denetçi özelliklerinin (mesleki yeterlilik, öğrenim durumu, deneyim, bağımsızlık, dürüstlük, profesyonellik, etik anlayış, problem çözme yeteneği, algılanan denetim kalitesi, yasal sorumluluk, mesleki özen ve titizlik, uzmanlaştığı sektörlerde denetim faaliyetini sürdürmesi) denetim kalitesi üzerindeki etkisini incelemiştir. Bulgulara göre, bazı denetçi özellikleri denetim kalitesini yüksek düzeyde etkilerken; yaş, cinsiyet, risk profili ve ücret konusundaki beklenti gibi bazı özellikler ise beklenen etkiyi göstermemişlerdir.

Ertaş ve Güven (2008) bilişim teknolojileri kullanımının denetim sürecine ve kalitesine etkisini araştırmışlardır. Sonuçlara göre, bilgisayar destekli denetim teknik ve teknolojileri kullanımı denetim kalitesini arttırıp maliyetleri azaltmaktadır.

Gürkan (2008) bağımsız denetimde bilgisayar destekli tekniklerin kullanımı üzerine bir araştırma yapmıştır. Bulgulara göre, bilgisayar destekli denetim tekniklerinin iş hızını arttırmak, iş yükünü azaltmak, rekabet üstünlüğü sağlamak ve etkinliği arttırmak amacıyla kullanıldığı belirtilmiştir.

Göğer (2006) bağımsız denetçilere uyguladığı anketin sonuçlarına dayanarak, denetim kalitesi üzerindeki en önemli etkenlerin, genel kabul görmüş standartlara göre denetimin gerçekleştirilmesinden ziyade, denetçilerin bağımsızlığı, tarafsızlığı ve dürüstlüğü olduğunu vurgulamıştır. Göğer'e göre diğer bir etken ise bağımsız denetim firmalarının örgütsel yapıya sahip olmalarıdır.

3.1.2. Uluslararası Çalışmaların İncelenmesi

Ball vd. (2015) Avustralya'da yaptıkları araştırmada, denetçi ve denetlenen işletmedeki yöneticiler arasındaki bireysel ilişkilerin denetim kalitesini negatif yönde etkilediğini tespit etmişlerdir. Ayrıca, denetçi ve denetlenen işletmeler arasındaki firma düzeyindeki ilişki ise denetim kalitesini pozitif yönde etkilemektedir.

Bell vd. (2015) denetim firması görev süresinin ve denetim firmasının denetim dışı hizmet sağlayıp sağlamamasının denetim kalitesi üzerindeki etkisini araştırmışlardır. Sonuçlara göre, ilk yıl yapılan denetimin kalitesi düşük olarak tespit edilirken, ilk yılın hemen ardından kalitenin arttığı, görev süresinin çok uzaması halinde ise denetim kalitesinin azaldığı gözlemlenmiştir.

Bryan (2015) işgücünün örgütlenmiş olmasının denetim kalitesi üzerindeki etkisini incelemiştir. Sonuçlara göre, sendikalaşma ve sendikanın gücü, daha yüksek düzeyde denetim kalitesi elde edilmesini sağlamaktadır.

Cahan ve Sun (2015) denetim raporuna imza atan denetçilerin tecrübesinin denetim ücretine ve denetim kalitesine etkisini Çin'deki 1.917 firma verisine dayanarak incelemiştir. Bulgulara göre, tecrübe ve denetim ücreti arasında pozitif bir ilişki olmakla birlikte, isteğe bağlı tahakkuklar ile negatif olarak ilişkilidir.

Dantas ve Medeiros (2015) Brezilya'daki bankalar üzerine yaptıkları çalışmada, denetim kalitesinin müşterinin önemlilik düzeyi ve sözleşmeden altı ay sonraki dönemdeki çalışma ile negatif olarak ilişkili olduğu sonucuna varmışlardır. Sonuçlara göre denetim kalitesi, denetim komitesinin varlığı, denetçi hakkında cezai yaptırım riski ve yasal düzenlemelerin sıklığı ile pozitif ilişkilidir.

Eddine (2015) Malezya'daki İslami ve klasik bankaların bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörler (denetçinin uzmanlığı, denetim firması büyüklüğü, müşteri işletme büyüklüğü, kurumsal yönetim, denetim süresi) açısından bir fark gösterip göstermediğini tespit etmeye çalışmıştır. Bulgulara göre, klasik bankaların ilgili kriterler açısından daha iyi oldukları sonucuna varılmıştır.

De Fuentes vd. (2015) İspanya'daki denetçilerin geçirdikleri dışsal soruşturmalar ve denetçilere verilen disiplin müeyyidelerinin denetim kalitesi üzerindeki etkisini araştırmışlardır. Soruşturma öncesi dönemde büyük denetim firmaları tarafından denetimi yapılan firmaların zarardan uzak durma olasılıklarının daha az olduğu, isteğe bağlı tahakkuk yaklaşımının kazanç yönetimi için çok da önemli olmadığı sonucuna varılmıştır.

Glover vd. (2015) denetçiler üzerinde son tarihe yaklaşıldığından dolayı oluşan zaman baskısının denetim kalitesi üzerindeki etkisini incelemiştir. Sonuçlar, bu baskının

düşük denetim kalitesine yol açtığı hususunda tutarlı bir kanıt elde edildiğini göstermektedir.

Goodwin ve Donghui (2016) denetim partnerinin yoğunluğunun denetim kalitesine etkisini Avustralya’da incelemiş ve anlamlı bir ilişki tespit edememişlerdir.

Huang vd. (2015), Tayvan’da yaptıkları araştırmada, bayan denetçilerle yapılan denetim anlaşmalarının erkek denetçilerle karşılaştırıldığında önemli ölçüde düşük denetim ücreti ile ilişkili olduğunu tespit etmişlerdir. Ayrıca, bayan denetçilerin yapmış oldukları denetimin kalitesinin ise erkeklere göre daha iyi olduğunu belirtmişlerdir.

Kim vd. (2015) zorunlu denetim firması rotasyonunun denetim kalitesi üzerindeki etkisini incelemişlerdir. Bulgulara göre, yeni göreve başlayan denetçilerin ilk defasında işletme sürekliliği görüşü bildirme olasılıkları daha yüksek olmaktadır.

Lisic vd. (2016) muhasebe firmalarının danışmanlıktan elde ettiği gelirler ile denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Sonuçlar, danışmanlık hizmetlerinden elde edilen gelirlerdeki artışın denetim kalitesinde bir azalmaya yol açmadığını işaret etmektedir.

Mohrmann (2016), AB ülkelerinde faaliyet gösteren 12.548 firma ile ilgili topladıkları ikincil verilere dayanarak, isteğe bağlı ya da zorunlu denetçi değişikliği durumunda denetim kalitesini etkileyen faktörler konusunu araştırmışlardır. Bulgulara göre, tahakkuklardaki isteğe bağlı artışlar zorunlu denetçi değişiklikleri ile değil isteğe bağlı denetçi değişiklikleri ile ilişkilidir.

Montenegro ve Bras (2015), Portekiz’deki firmalardan toplanan ikincil verilerle yaptıkları araştırmada, denetim firmasının ortaklık yapısındaki cinsiyet kompozisyonunun denetim kalitesi (denetim müşterilerinin kazanç kalitesi) üzerindeki etkisini incelemişlerdir. Denetim firmalarının ortaklık yapısındaki cinsiyet çeşitliliğinin denetim kalitesi üzerinde bir etkisi olmadığı sonucuna varılmıştır.

Stanley vd. (2015) başlangıçta alınan denetim ücreti indirimi ile denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi incelemiş ve pozitif bir ilişki tespit etmişlerdir.

Svanberg ve Öhman (2015), İsveç’de yaptıkları araştırmada, denetçi-müşteri tanımlaması ve denetçinin müşteri kabulü gibi faktörlerin denetim kalitesini etkileyip etkilemediğini incelemişlerdir.

Yang vd. (2015) Tayvan’daki denetim firmalarının performansını belirleyen hizmet kalitesi ve firma büyüklüğü gibi faktörler konusunda araştırma yapmışlardır. Bulgulara göre, ulusal denetim firmalarının performansını hizmet kalitesi daha çok etkilemektedir. Ayrıca, bölgesel ve yerel denetim firmaları için firma büyüklüğü daha önemli bir faktördür.

Mat Zain vd. (2015) Malezya’daki iç ve dış denetçilere anket uygulayıp, iç denetim fonksiyonunun kalite ve katkısının, dış denetimdeki ücrete etkisini test etmişlerdir. Araştırma bulgularına göre, iç denetim fonksiyonunun kalitesi ve denetim ücretleri arasında pozitif bir ilişki olmakla birlikte, dış denetçilerin iç denetim fonksiyonuna olan güvenleri de denetim ücretlerini düşürmektedir.

Augustine vd. (2014), Nijerya’da yaptıkları araştırmada, denetçinin bağımsızlığı, tecrübesi ve sorumluluğunun denetim kalitesi üzerindeki etkisini incelemişlerdir. Araştırma kapsamında, aralarında finans direktörleri, denetçiler, hissedarlar ve finansal analistlerin bulunduğu 210 kişilik bir örneklem grubuna anket uygulamışlardır. Araştırma bulgularının, denetçi bağımsızlığı ve denetçi sorumluluğunun denetim kalitesi üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisi olduğunu işaret etmesiyle birlikte, denetçinin tecrübesinin denetim kalitesini etkileyen bir faktör olmadığı sonucuna varılmıştır.

Bandyopadhyay vd. (2014), Çin’de 2004 yılında uygulamaya koyulan zorunlu denetim partner rotasyonu uygulamasının denetim kalitesi üzerindeki etkilerini incelemişlerdir. Sonuçlara göre, müşteri firmanın zorunlu partner rotasyonunu takip eden üç yılda denetim kalitesinde gelişme gözlemlenmiştir. Denetim piyasası yoğunluğu düşük düzeyde olan şehirlerde ve yasal gelişmelerin düşük düzeyde olduğu şehirlerde denetim kalitesindeki gelişmenin daha belirgin olduğu vurgulanmıştır.

Blankley vd. (2014), ABD’deki üç yıllık denetim firmalarının bazı özelliklerinin denetim kalitesi üzerindeki etkilerini incelemişlerdir. Halka Açık Şirketlerde Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB)’nun yaptığı denetimlerin raporlarından alınan verilere göre, bu denetimler sonucunda denetim konusundaki gayretlerde gelişme gözlemlenmiştir. Ayrıca, PCAOB denetimlerinde denetim eksikliği gösteren firmaların sonraki dönemde personel eksikliklerini gidermedikleri gözlemlenmiştir.

Eshafie ve Nyadroh (2014) denetim kalitesinin ölçümünde sıklıkla kullanılan isteğe bağlı tahakkuklar kavramının diğer kavramlarla olan ilişkisini tespit etmişlerdir. Bulgulara göre, isteğe bağlı tahakkuklar tabloların yeniden düzenlenmesi, denetimin büyük firmalar tarafından yapılması ve negatif iç kontrol raporu ile ilişkili olmakla beraber, işletme sürekliliği görüşü ve denetçinin endüstri uzmanlığı ile ilişkili değildir.

Ettredge vd. (2014), denetim ücreti baskısının denetim kalitesi (denetime tabi verilerdeki gerçeğe aykırı beyanlar) ile olan ilişkisini incelemişlerdir. Sonuç olarak, bu iki değişken arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki olduğunu tespit etmişlerdir.

Gaver ve Paterson (2014) denetim firmasının denetim ve denetim dışı hizmetleri bir arada sunmasının denetim kalitesi üzerindeki etkisini araştırmıştır. Denetim ve denetim dışı hizmetlerin farklı büyük firmalar tarafından alınmasının daha faydalı olduğu sonucuna varılmıştır.

Hardies vd. (2014) Belçika’da yaptıkları araştırmada cinsiyet gibi denetçi özelliklerinin denetim kalitesini etkileyip etkilemediğini incelemişlerdir. Bayanların işletme sürekliliği görüşü sunmasının, erkeklere göre daha kuvvetle muhtemel olduğu sonucuna varılmıştır.

He vd. (2014), Çin Borsası ve Muhasebe Araştırma veri tabanından 6.998 firmadan topladıkları verilere dayanarak, dış denetçiler ve denetim komitesi arasındaki sosyal bağların varlığının denetim kalitesi üzerindeki etkisini incelemişlerdir. Araştırma bulguları, denetim sürecinin bu iki tarafı arasındaki sosyal bağların varlığının denetim kalitesine zarar verdiğini göstermektedir.

Kilgore vd. (2014), denetim hizmetlerinin içerideki (denetim komitesi başkanları ve üyeleri) ve dışarıdaki (finansal analistler ve fon yöneticileri) taraflarının denetim kalitesi konusundaki algılarını incelemişlerdir. Her iki grup da, denetim ekibi ile ilgili özelliklerin, denetim firması ile ilgili özelliklere göre daha önemli olduğunu belirtmişlerdir.

Krauß vd. (2014) Almanya’da yaptıkları çalışmalarında başlangıçta yapılan denetim ücreti indiriminin denetim kalitesi üzerindeki etkisini incelemişlerdir. Bulgulara göre, başlangıçtaki ve sonraki denetim anlaşmalarında ücretler arasında farklılıklar olsa da denetim kalitesi bundan etkilenmemektedir.

Kwon vd. (2014) Güney Kore’de uygulanan zorunlu denetim firması rotasyonunun denetim kalitesi üzerindeki etkisini araştırmışlardır. Bulgulara göre, politika değişikliği sonrası denetim kalitesinde önemli bir değişiklik saptanmamıştır.

Lennox vd. (2014) denetim partnerinin zorunlu rotasyonunun denetim kalitesine etkisini incelemişlerdir. Rotasyonun hemen ardından denetim kalitesinin arttığı sonucuna varılmıştır.

McGowan (2014) Sarbanes-Oxley Yasası'nın denetim kalitesine etkisini incelemiştir. Sonuçlara göre, yasanın uygulanması denetim kalitesinin gelişmesini sağlamıştır.

Munteanu (2014), Romanya'da faaliyet gösteren bir işletmede örnek olay incelemesi yapmış ve bilgisayar destekli denetim tekniklerinin ve iş zekası sistemleri kullanımının faydalarını ve denetim kalitesi üzerindeki etkilerini vurgulamıştır.

Wang ve Dou (2015) Çin'de bulunan muhasebe firmalarının örgütsel yapılarındaki dönüşümün denetim kalitesi üzerindeki etkisi üzerine yaptıkları araştırmada pozitif yönde bir ilişki tespit etmişlerdir.

Velnampy vd. (2014) Sri Lanka'daki üretim firmalarını baz alarak yaptıkları araştırmada, yönetim kurulu liderlik yapısı, yapılan denetim komitesi toplantıları, yönetici olmayan bağımsız direktörlerin sayısı vb. gibi bazı kurumsal yönetim niteliklerinin denetim kalitesi üzerindeki etkisini incelemiştir. Sonuçlara göre yönetim kurulu liderlik yapısı ve yapılan denetim komitesi toplantıları denetim kalitesini önemli düzeyde etkilemektedir.

Ye vd. (2014) Çin'de faaliyet gösteren denetçilerin özelliklerinin (master derecesi, muhasebe eğitimi, cinsiyet, yaş, tecrübe vb.) denetim başarısızlığı üzerindeki etkisini incelemiştir. Çin Menkul Kıymetler Düzenleme Komisyonu, Çin Borsası, Muhasebe Araştırma Veritabanı gibi kaynaklardan topladıkları ikincil verilerle yaptıkları analizin sonuçlarına göre, denetim tecrübesi daha fazla olan denetçilerin denetim başarısızlığı olasılığı azalırken, denetçinin eğitim seviyesi ile denetim başarısızlığı arasında zayıf da olsa negatif bir ilişki mevcuttur.

Al-Khaddash vd. (2013) Ürdün'de yaptıkları araştırmada, iç kontrol sistemi, denetçinin bağımsızlığı, denetçinin etkinliği, denetim firmasının itibarı, denetim ücreti, denetim firması büyüklüğü ve denetçinin uzmanlığı gibi faktörlerin denetim kalitesi üzerindeki etkisini anket tekniği ile incelemiştir. Anket kapsamında, banka denetimi konusunda tecrübeye sahip bağımsız denetçiler ve ticari bankalardaki iç denetçilerden oluşan 85 kişilik bir örneklemeden veri toplamışlardır. Araştırma bulgularına göre; denetçinin etkinliği, denetim firmasının itibarı, denetim ücreti, denetim firması büyüklüğü ve denetçinin uzmanlığı gibi faktörler ile denetim kalitesi arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.

Bafqi vd. (2013) İran Borsası'na kayıtlı işletmelerden oluşan örnekleme dayanarak denetçi özellikleri ile denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi araştırmışlardır. Denetçinin görev süresi ile denetim kalitesi arasında bir ilişki tespit edilememekle birlikte, denetçinin uzmanlığı ile denetim kalitesi arasında istatistiki olarak anlamlı bir ilişki bulunmuştur.

Beattie vd. (2013) Sarbanes-Oxley Yasası ile gelen yasal düzenlemeler sonrasındaki süreçte denetim kalitesini etkileyen faktörleri belirlemeye yönelik bir araştırma yapmışlardır. Toplam 498 katılımcıdan (mali işler üst yöneticileri, denetim komitesi başkanları, denetim partnerleri) oluşan bir örneklem grubuna yaptıkları anket sonucunda denetim kalitesini etkileyen faktörlerin üç ana başlıkta toplandığını tespit etmişlerdir: Ekonomik ve genel düzenlemeler, Denetim Uygulamaları Kurulunun belirlediği standartlar, denetim komitesinin faaliyetleri.

Gul vd. (2013) Çin'de yaptıkları araştırmada denetçilerin eğitim, cinsiyet, büyük denetim firması tecrübesi, doğum yılı vb. bireysel özelliklerinin denetim kalitesini etkilediği sonucuna varmışlardır.

Hoelscher (2013) denetçinin tutuculuğu ile denetim kalitesi arasında ilişki tespit etmeye çalışmıştır. Sonuçlara göre, denetçinin daha tutucu ve daha az bağımsız olması

durumunda denetim kalitesi yüksek iken; denetçinin daha tutucu ve daha bağımsız olması durumunda denetim kalitesi düşüktür.

Hossain (2013) Avustralya'daki yasal düzenlemelerin denetçilerin bağımsızlığı ve denetim kalitesi üzerindeki etkisini incelemiş ve pozitif bir ilişki tespit etmiştir.

Krauß ve Zülch (2013) denetçi ve müşteri arasındaki ilişkinin süresinin denetim kalitesine etkisini araştırmışlardır. Almanya'daki firma verilerine dayanarak yapılan bu çalışmanın sonuçlarına göre ne uzun ne de kısa süreli denetçi-müşteri ilişki süresi denetim kalitesi ile ilişkilidir.

Meihami vd. (2013) bilişim teknolojisi kullanımının küçük ve büyük denetim firmalarının verimliliği, etkinliği ve denetim maliyetleri üzerindeki etkisini araştırmışlardır. Bulgulara göre, bilişim teknolojisi kullanımı büyük denetim firmalarını daha çok etkilemektedir. Ayrıca, bilişim teknolojisi kullanımının verimlilik etkisi etkinlik etkisinden daha fazla olmakla birlikte, maliyet etkisi etkinlik etkisine göre daha fazladır.

Minutti-Meza (2013) denetçilerin sektör uzmanlığının denetim kalitesine etkisini incelemiştir. Sektör uzmanı olan ve olmayan denetçilerin denetim kalitesi yönünden bir fark göstermedikleri sonucuna varılmıştır.

Naslmosavi vd. (2013) kavramsal bir model ortaya koyarak denetim firması büyüklüğü ve insan sermayesi (eğitim, iş tecrübesi, yetenekler, çalışan yetkinliği) gibi faktörlerin denetçi kalitesi (bağımsız denetçi görüşü) üzerindeki etkisi konusunda hipotezler ortaya koymuşlardır.

Sundgren ve Svanström (2013) denetim firmasının büyüklüğü ve denetim kalitesi (kalite koşullarını sağlayamayan denetçilere verilen disiplin müeyyideleri) ilişkisini İsveç'te incelemişler ve anlamlı bir ilişki bulamamışlardır.

Svanberg ve Öhman (2013) İsveç'te yaptıkları çalışmada, zaman baskısının olduğu koşullar altında, etik kültürün denetim kalitesi üzerindeki etkisini araştırmışlardır. Etik kültürle ilgili olan faktörlerin (etik liderliğin bulunması, etik olmayan davranışın cezalandırılması, otoriteye olan itaat) denetim kalitesini azalttığı sonucuna varmışlardır.

Bills (2012) zorunlu denetim firması rotasyonu ile denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi araştırmıştır. Denetim firmalarında aşırı kapasite ile çalışmanın denetim kalitesini düşürdüğü sonucuna ulaşmışlardır.

Choi vd. (2012) denetçi ve müşteri arasındaki coğrafi yakınlığın denetim kalitesi üzerinde bir etki yaratıp yaratmadığını test etmişlerdir. Bulgulara göre, yerel düzeyde faaliyet gösteren yani coğrafi olarak yakınlığı bulunan denetim firmaları daha yüksek kalitede denetim hizmeti sağlamaktadır.

Mohd Iskandar vd. (2012), bazı motivasyonel faktörlerin (denetçinin kendine olan güveni, denetçinin gayreti, denetçinin sorumluluğu) denetçinin verdiği kararın kalitesi ile ölçtükleri performans üzerindeki etkisini incelemişlerdir. Endonezya'da 65 bağımsız denetçiye uyguladıkları ankete dayanarak vardıkları sonuca göre, denetçinin sorumluluğu ve kendine olan güveni, denetim kararlarının kalitesi konusundaki performansını pozitif olarak etkilemektedir. Bu ilişkiye ise denetçinin üst düzeyde gayreti aracılık etmektedir.

Lopez ve Peters (2012) denetimdeki sezon yoğunluğu ile ölçtükleri denetçinin işyükü baskısının denetim kalitesi üzerindeki etkisini incelemişlerdir.

Suhayati (2012) Endonezya'da yaptığı çalışmada denetim ücreti ve denetimdeki zaman baskısının denetçi tutumları üzerindeki etkisini ve bunun da denetim kalitesi üzerindeki etkisini incelemiştir. Bulgulara göre, zaman baskısı ve

tutumlar, denetçilerin davranış bozukluğu göstermesine yol açmakta ve denetim kalitesini etkilemektedir.

Wang ve Zhou (2012) PCAOB'nin 5 No'lu denetim standardının denetim ücretleri ve denetim kalitesi üzerindeki etkisini incelemişlerdir. Bulgulara göre, ilgili standardın uygulamaya koyulmasının ardından denetim ücretlerinde düşüş gözlenmekle beraber denetim kalitesinde herhangi bir azalma tespit edilmemiştir.

Zerni vd. (2012) İsveç'te faaliyet gösteren firmaların bağımsız denetimlerini isteğe bağlı olarak iki farklı denetim firmasına yaptırılmaları durumunda denetim kalitesinin bundan etkilenip etkilenmediğini araştırmışlardır. Araştırma bulgularına göre iki farklı denetim firması bağımsız denetim gerçekleştirdiğinde denetim kalitesi daha iyi olmaktadır.

Basiruddin (2011) kurumsal yönetim ile ilgili özelliklerin denetim kalitesi üzerindeki etkisini incelemiştir. Kurulda yönetici olmayan bağımsız direktör bulunmasının kalite ile ilişkili olduğu sonucuna varılmıştır.

Bliss vd. (2011) Malezya'da yaptığı araştırmada, denetlenen işletmeyle olan politik bağlantıların, denetim komitesinin bağımsızlığı ve yüksek denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi etkileyip etkilemediğini incelemişlerdir. Denetim komitesinin bağımsızlığı arttıkça talep edilen denetim kalitesinin de arttığı sonucuna ulaşılmıştır.

McDougal (2011) uluslararası farklılaşmanın, diğer bir ifadeyle firmanın uluslararası faaliyette bulunup bulunmamasının denetim kalitesi üzerindeki etkisini incelemiştir. Yabancı ülkelerde faaliyette bulunan firmaların daha düşük düzeyde isteğe bağlı tahakkuk rapor ettikleri sonucuna varılmıştır.

Persson (2011) denetçinin denetim görevi sayısı ve yaşının denetim kalitesi üzerindeki etkisini İsveç'te yaptığı araştırmada tespit etmeye çalışmıştır. Sonuç olarak, istatistiki olarak anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir.

Yuniarti (2011) Endonezya'daki denetim firmalarının büyüklüğü ve aldıkları denetim ücretinin denetim kalitesi üzerindeki etkisini test etmiştir. Araştırmanın bulgularına göre bu faktörlerin denetim kalitesi üzerinde etkileri olmamakla birlikte, denetim miktarı denetim kalitesini önemli düzeyde etkilemektedir.

Zhang (2011) denetçi ve müşteri arasındaki ilişkinin yakınlığının denetim kalitesine etkisini incelemiş, bu yakınlığın denetim kalitesini etkilediği sonucuna varmıştır.

Bowrin ve King (2010) ABD ve Karayip ülkelerinden bir grup bağımsız denetçi ile gerçekleştirdikleri çalışmada, zaman baskısı, görev karmaşıklığı ve denetim etkinliği değişkenleri arasında negatif ve etkileşimsel bir ilişki tespit etmişlerdir.

Chen vd. (2010) Çin'deki yasal düzenleme değişikliklerinin, müşterinin ekonomik performansı ve denetim kalitesi arasındaki ilişki üzerindeki etkisini araştırmışlardır. Sonuçlara göre, denetçinin denetim görüşünü düzeltme eğilimi ile müşterinin ekonomik performansı ve önemliliği arasında negatif bir ilişki vardır. Çin'deki yasal düzenlemelerden sonra ise bu ilişki pozitif olarak ölçülmüştür.

Choi vd. (2010) ABD'de faaliyet gösteren denetim ofisleri ile ilgili topladığı ikincil verilere dayanarak, denetim ofis büyüklüğünün denetim ücreti ve denetim kalitesi üzerindeki etkisini araştırmışlardır. Bulgulara göre, büyük denetim firmaları küçük firmalara nazaran daha yüksek kalitede denetim hizmeti sunmaktadır ve bunun da piyasada maddi olarak bir karşılığı vardır.

Lim ve Tan (2010) denetçinin sektörel uzmanlığı ve denetim ücreti bağıllığı gibi faktörlerin, denetçinin görev süresi ile denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi araştırmışlardır.

Al-Ajmi (2009) Bahreyn’de yaptığı araştırmada denetim komitesinin etkinliği ve denetim firmasının büyüklüğü gibi faktörlerin denetim kalitesi ile olan ilişkisini test etmiştir. Ankete katılan kredi analistleri ve finansal analistler, finansal raporların kredibilitésinin bağımsız denetim firması büyüklüğünün bir fonksiyonu olduğunu belirtmişlerdir.

Breesch ve Branson (2009) denetçinin cinsiyetinin denetim raporlaması ve denetçi görüşü üzerindeki etkilerini araştırmışlardır. Belçika Profesyonel Denetçiler Kurulu tarafından denetçi adaylarına yapılan sınava katılan 20 bayan ve 20 erkek denetçinin sınavlarının değerlendirilmesine dayanan bu araştırma sonuçlarına göre, bayan denetçi adayları erkeklere nazaran gerçeğe aykırı beyanları tespit etmede daha başarılıdır. Ayrıca, bayan denetçilerin erkeklere göre riskten daha fazla kaçındıkları da tespit edilmiştir.

Carlin vd. (2009) Malezya’daki büyük denetim firmalarının teknik uzmanlığının denetim kalitesi üzerindeki etkisini araştırmışlar, büyük denetim firmalarının teknik uzmanlığı ile denetim kalitesi arasında homojenlik olduğu sonucuna varmışlardır.

Kim ve Cheong (2009) düzenleyici otoritenin denetçi tayininin denetim kalitesi üzerindeki etkisini Güney Kore’de araştırmışlardır. Denetçi tayin edilen işletmelerdeki isteğe bağlı tahakkukların, denetçinin serbest olarak seçildiği duruma göre daha düşük düzeyde olduğu sonucuna varılmıştır.

Abdullah vd. (2008) Malezya’da yaptıkları araştırmada kurumsal yönetim ile ilgili bazı faktörlerin (yönetim kurulu bağımsızlığı, yönetici olan ve olmayan direktörlerin sahipliği, finansal olan ve olmayan kurum sahipliği, CEO dualitesi) denetim kalitesi üzerindeki etkisini tespit etmeye çalışmışlardır.

Knechel ve Vanstraelen (2007) Belçika’da yaptıkları araştırmada denetçilerin görev süresinin denetim kalitesine etkisini incelemiş olup bu konuda kesin sonuçlara ulaşamamışlardır.

Lopez (2007) zaman kısıtlamaları ve denetçi türünün (denetim firması ya da devlet denetçisi) denetim kalitesi üzerindeki etkisini farklı çalışmalarda tespit etmeye çalışmıştır. Sonuçlara göre, dönemi aralık ayında biten firmalarda daha yüksek düzeyde isteğe bağlı tahakkuk gerçekleşmektedir. Diğer yandan, denetim firmasındaki denetçiler tarafından yapılan denetim devlet denetçilerinin yaptığı denetimden daha kalitelidir.

Yu (2007) denetim firması büyüklüğünün denetim kalitesine etkisini incelemiş, büyük denetim firmalarının daha kaliteli denetim hizmeti sağladığını vurgulamıştır.

Caramanis ve Spathis (2006) Atina Borsası’nda işlem gören 185 Yunan firması verilerine dayanarak, denetim firması özellikleri ve denetime tabi olan işletmenin finansal bilgilerinin denetim raporunun uygunluğuna, diğer bir ifadeyle denetim kalitesine olan etkisini araştırmışlardır. Denetim ücreti ve denetim firması türünün bir etkisinin olmadığı, bazı finansal verilerin etkili olduğu sonucuna varılmıştır.

Son (2005), genel olarak, denetim firmasının denetim dışı hizmet sağlamanın denetim kalitesi üzerinde pozitif bir etkisini tespit edememiştir.

Chung (2004) zorunlu denetçi rotasyonunun denetim kalitesi üzerindeki etkisini araştırmıştır. Sonuçlara göre, zorunlu rotasyon firmaların isteğe bağlı tahakkuklarını azaltmaktadır.

Duff (2004) Birleşik Krallık’da yaptığı anket çalışması ile denetim kalitesini etkileyen faktörler için ölçek geliştirmiştir. Denetim firması partnerleri, finans direktörleri ve fon yöneticilerinden oluşan bir örnekleme yaptığı anket ve faktör analizi sonucunda denetim kalitesini etkileyen faktörleri iki ana başlık altında toplamıştır: Teknik kalite ve hizmet kalitesi.

Myers (2001) yönetim kurulu kompozisyonunun denetim kalitesine olan etkisini incelemiştir.

Vanstraelen (2000) denetçi ile müşteri arasındaki ilişkinin süresi ve uzunluğunun denetim kalitesi üzerindeki etkisini araştırmıştır. Bulgulara göre, denetçi-müşteri ilişkisinin uzun olması kalifiye olmayan denetçi görüşüne ve düşük denetim kalitesine yol açmaktadır.

Warming-Rasmussen ve Jensen (1998) hissedarlar ve finans yazarları gibi dış çevrelerin denetim kalitesi konusundaki algılarını, ayrıca yönetici ve denetçilerin kalite özelliklerini farklı değerlendirip değerlendirmediklerini incelemiştir. Danimarka’da yapılan araştırmanın sonuçlarına göre, dışsal kullanıcılar denetim kalitesi özelliklerinin denetçiye güven duyulmasına sebep olduğunu belirtmişlerdir. Ayrıca, denetim sürecinin dört tarafı da kalite özelliklerine farklı şekilde değer verdiklerini belirtmiştir.

Malone ve Roberts (1996) düşük denetim kalitesi ile ilgili davranışları açıklamaya çalışmışlardır. Bulgulara göre, denetçilerin algıladıkları kalite kontrol etkinliği ve düşük denetim kalitesine yol açabilecek faaliyetler konusundaki yaptırımların gücü gibi faktörler düşük denetim kalitesi davranışları ile ters yönde ilişkilidir.

Carcello vd. (1992) denetim partnerleri, kontrolörler ve finansal tablo kullanıcılarına anket uygulamış olup, denetim kalitesinin özelliklerini belirlemeye çalışmışlardır. Bulgulara göre, denetim kalitesinin özelliklerini belirleyen on iki faktör vardır. Bu faktörlerin en önemlileri de denetim ekibi ve firmasının müşteri ile olan tecrübesi, sektörel uzmanlığı, müşteri ihtiyaçlarına hızlı cevap verme ve genel kabul görmüş denetim standartlarına olan uyumdur.

3.2. Önceki Çalışmalar İle İlgili Tanımlayıcı Literatür İncelemesi

Bu bölüm altında konu ile ilgili yapılan önceki çalışmalarla ilgili istatistiklere yer verilmekte ve bulgular tablo ve şekillerle ayrıntılı olarak gösterilmektedir.

3.2.1. Literatür İnceleme Süreci

Yukarıda bağımsız denetim kalitesi ve bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörler konusu ile ilgili önceki çalışmalar özetlenmiştir. Bu bölümde ise önceki çalışmalar ile ilgili tanımlayıcı istatistiklere yer verilecektir. “Tanımlayıcı literatür incelemesi” (descriptive review) olarak da adlandırılan bu inceleme ile literatürün genel bir portresinin ortaya konulması amaçlanmıştır.

Tanımlayıcı literatür incelemesi yöntemi, mevcut literatürden yorumlanabilir bir örüntü ortaya çıkarmayı amaçlamaktadır (Guzzo vd., 1987). Bu yöntemde, belli bir düzeyde sayısallaştırma (frekans ve yüzde analizi, yayım tarihi, araştırma değişkenleri, yöntemi vb.) söz konusudur. Bu gibi literatür incelemelerinde arama, filtreleme ve sınıflandırma gibi sistematik bir süreç takip edilmektedir. Öncelikle konu ile ilgili literatür konusunda geniş kapsamlı bir online veri tabanı araması yapılarak mümkün olan tüm araştırmalar tespit edilmeye çalışılmaktadır. Örneklemin elde edilmesini takiben, örnekleme dahil edilen her bir çalışmaya, veri toplanan bir kayıt olarak yaklaşılmaktadır. Yani, analiz birimi “çalışma”dır (King ve He, 2005). Uygunluğu tespit edilen araştırmalar “içerik analizi”ne (content analysis) tabi tutulup belli kriterlere göre kodlanmaktadır. İçerik analizi sonucunda elde edilen verilere dayanarak, incelenen çalışmalar ile ilgili trendler ve örüntüler tespit edilmektedir (King ve He, 2005).

Bu inceleme kapsamında, denetim kalitesini etkileyen faktörler konusunda dünya üzerinde yapılmış tüm ampirik araştırmalara ulaşılmaya çalışılmıştır. Bu araştırmaların tespit edilebilmesi için ulusal ve uluslararası düzeydeki veri tabanlarında (ASOS Index, DOAJ, EBSCO, Elsevier Science Direct, Emerald Management Journals, ISI Web of Science, JSTOR, Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi, ProQuest, Scopus, Taylor & Francis, Ulakbim Sosyal Bilimler Veritabanı, YÖK Tez Merkezi, vb.) arama gerçekleştirilmiştir. Adı geçen veri tabanlarında yapılan aramalar konu ile ilgili anahtar kelimeler (audit quality, audit effectiveness, factors impacting audit quality, independent auditing, quality, effectiveness, performance, denetim kalitesi, denetim kalitesini etkileyen faktörler, vb.) aracılığıyla gerçekleştirilmiştir.

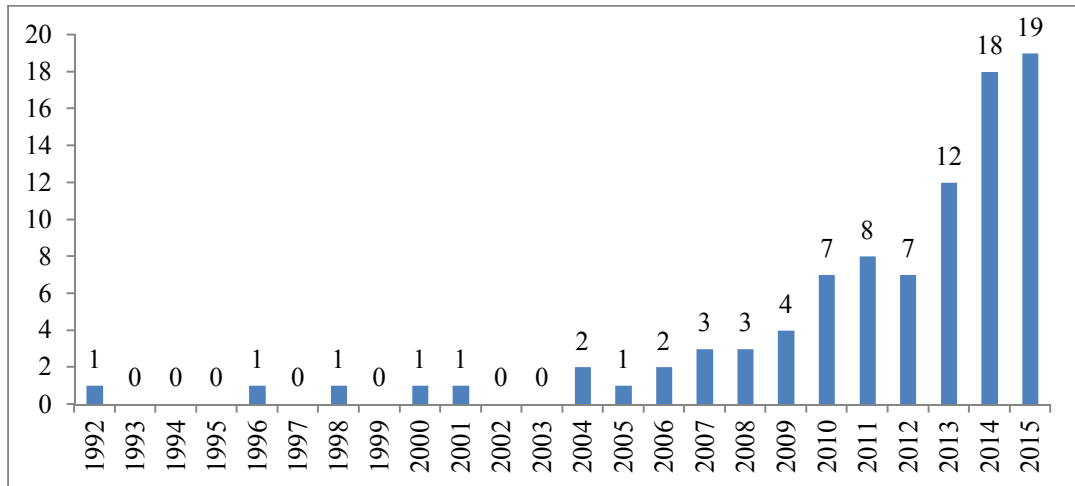
Online veri tabanı arama süreci sonucunda toplam 348 çalışma tespit edilmiştir. Yapılan incelemeler sonucunda denetim kalitesini etkileyen faktörler üzerine yapılmış olan 91 adet ampirik araştırma tespit edilmiş ve örnekleme dahil edilmiştir. Arama süreci sonucunda elde edilen 91 adet ampirik araştırma belli kriterlere göre içerik analizine tabi tutularak kodlanmıştır. Her bir ampirik araştırma derinlemesine incelenerek aşağıdaki bilgiler kodlanmıştır:

- Araştırma yazarlarının adları
- Araştırmanın yayın yılı
- Araştırma değişkenleri
- Araştırmanın yapıldığı ülke
- Araştırmanın örnekleme
- Araştırmanın veri toplama ve analiz yöntemi
- Araştırmanın “denetim kalitesini etkileyen faktör” kategorisi

Bireysel ampirik araştırmalar yukarıdaki kriterlere göre kodlandıktan sonra EK-1’deki tablo elde edilerek tüm literatür özetlenmiştir. Özet tablodaki verilere dayanarak da frekans ve yüzde analizi yapılmıştır.

3.2.2. Literatür İncelemesi Bulguları

Denetim kalitesini etkileyen faktörler üzerine yapılan çalışmaların yıllara göre dağılımı Şekil 3.1.’de sunulmuştur.



Şekil 3.1. Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler Üzerine Yapılan Araştırmaların Yıllara Göre Dağılımı

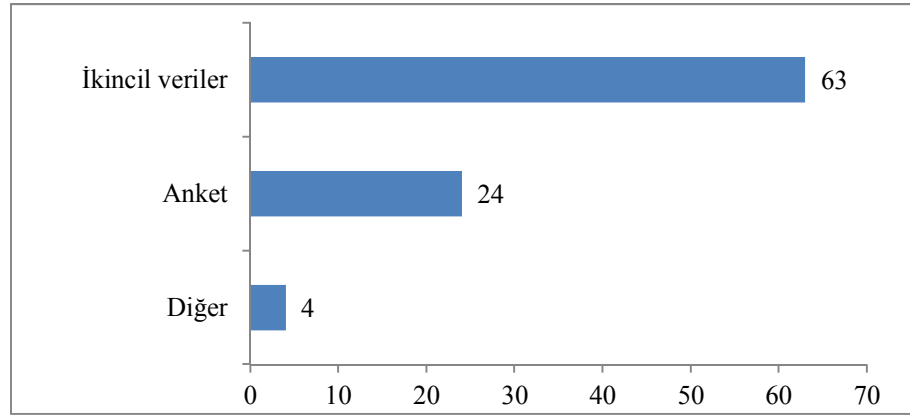
2000’li yıllara kadar bu konu ile ilgili sınırlı sayıda çalışma tespit edilmekle birlikte, 2000’li yılların başlarından itibaren bu konudaki çalışmaların artış eğiliminde olduğu görülmektedir. Özellikle son 3 yılda toplam 50’ye yakın ampirik araştırma yapıldığı şekilden de gözlemlenmektedir.

Denetim kalitesini etkileyen faktörler üzerine yapılan araştırmaların dünya üzerindeki dağılımı Şekil 3.2.’de görülmektedir. Şekilde koyu gri renk ile belirtilen ülkelerde bu konu ile ilgili araştırma yapıldığı belirtilmektedir. Genel olarak konuşmak gerekirse, bu konu ile ilgili dünyada tüm kıtalarda araştırma yapılmıştır. En çok araştırmanın Avrupa ($N=29$; %32), Kuzey Amerika ($N=28$; %31) ve Asya ($N=25$; %27) kıtalarında yapıldığı görülmektedir. Okyanusya ($N=7$; %8), Afrika ($N=1$; %1) ve Güney Amerika ($N=1$; %1)’da da bu konuda araştırma yapılmıştır. Bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörler ile ilgili araştırmaların en çok Amerika Birleşik Devletleri ($N=28$; %31) ve Çin Halk Cumhuriyeti ($N=8$; %9) ülkelerinde yapıldığı tespit edilmiştir.



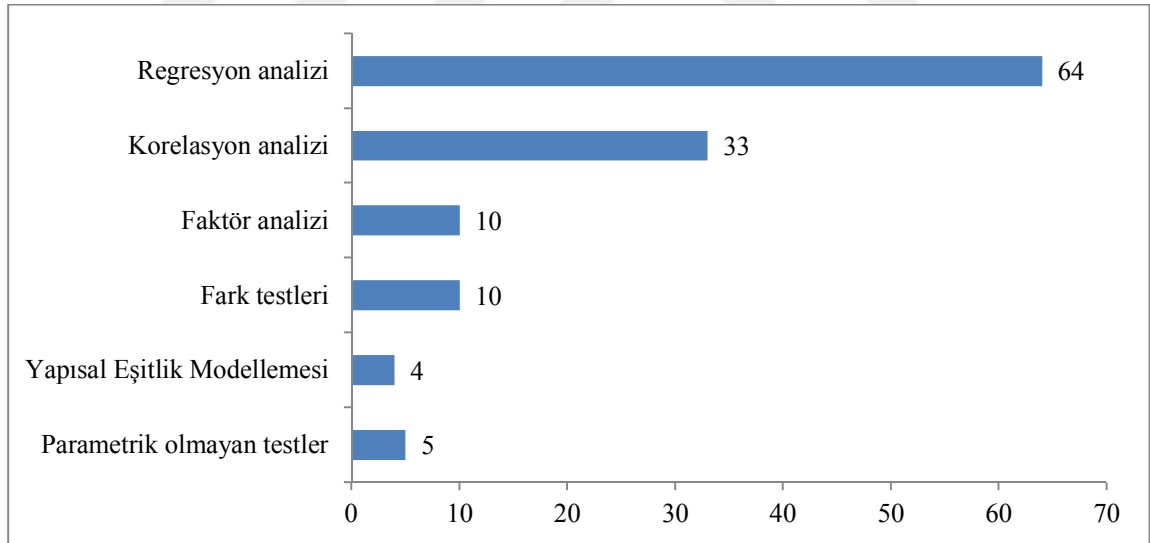
Şekil 3.2. Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler Üzerine Yapılan Araştırmaların Dünya Üzerindeki Dağılımı

Bu konu ile ilgili olarak yapılan çalışmaların daha çok ikincil veriler ($N=63$; %69) kullanılarak yapıldığı Şekil 3.3.’den de görülmektedir. Araştırmacılar, anket ($N=24$; %27) gibi birincil veri toplama tekniklerinden daha az faydalanmakla birlikte, genellikle ikincil veri kaynaklarına yönelmişlerdir. Araştırmacıların kullandığı ikincil veriler bazı durumlarda online veri tabanları tarafından sağlanan veriler iken, bazı durumlarda firmaların finansal tabloları ve yıllık raporları, bazen de kamu kurumları tarafından sağlanan verilerdir. Araştırmacıların kullandığı diğer yöntemler ($N=4$; %4) ise deneysel tasarım, örnek olay çalışması ve yapay sinir ağlarıdır.



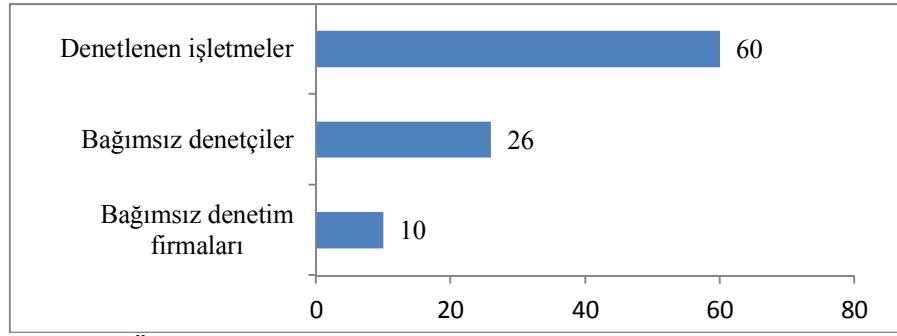
Şekil 3.3. Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler Üzerine Yapılan Araştırmaların Kullandığı Veri Toplama Teknikleri

Kullanılan istatistikî analiz teknikleri söz konusu olduğunda, literatürde en çok kullanılan yöntemin regresyon analizi ($N=64$; %70) olduğu tespit edilmiştir. Şekil 3.4.'den de görüldüğü üzere, regresyon analizini takiben korelasyon analizi ($N=33$; %36) ve faktör analizi ($N=10$; %11) teknikleri kullanılmaktadır. Bazı çalışmalarda ANOVA ve T-testi gibi fark testleri ($N=10$; %11) kullanılmakla birlikte, bazılarında parametrik olmayan testler ($N=5$; %5) kullanılarak analiz yapılmıştır. Literatürde en az kullanılan istatistikî yöntemin ise yapısal eşitlik modellemesi ($N=4$; %4) olduğu sonucuna varılmıştır.



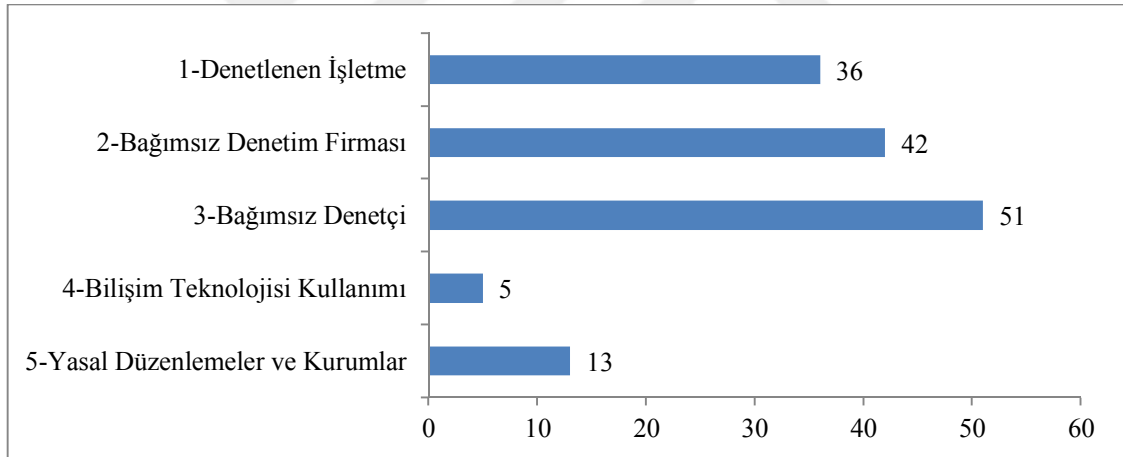
Şekil 3.4. Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler Üzerine Yapılan Araştırmaların Kullandığı İstatistikî Teknikler

Örnekleme oluşturan birimin türünün dağılımı ise Şekil 3.5.'de sunulmaktadır. Literatürdeki araştırmaların çoğunluğunda analiz birimi denetlenen işletmeler ($N=60$; %66) iken, bunu bağımsız denetçiler ($N=26$; %29) ve bağımsız denetim firmaları ($N=10$; %11) takip etmektedir.



Şekil 3.5. Örneklemi Oluşturan Birimin Türünün Dağılımı

Şekil 3.6.'da da görüldüğü gibi, literatürde denetim kalitesini etkileyen faktörleri inceleyen araştırmalarda en sık kullanılan faktörün denetimi gerçekleştiren denetçi ile ilgili özellikler ($N=51$; %56) olduğu tespit edilmiştir. Diğer yandan, denetimi yapan firma ($N=42$; %46) ve denetime tabi olan işletme ile ilgili özelliklerin ($N=36$; %40) denetim kalitesi üzerindeki etkisini inceleyen araştırmaların sayısı da azımsanmayacak ölçüdedir. Literatürdeki 91 ampirik araştırmanın 13 tanesi yasal düzenlemelerin ve kurumların denetim ($N=13$; %14) kalitesi üzerindeki etkisini incelerken, sadece 5 çalışmada bilişim teknolojisi ($N=5$; %5) ve denetim kalitesi arasındaki ilişki incelenmektedir.



Şekil 3.6. Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörlerin Dağılımı

4. ARAŞTIRMA MODELİ ve HİPOTEZ GELİŞTİRME

Araştırma modeline yer verilen bu bölümde, araştırma kapsamında test edilen ana araştırma hipotezleri hakkında gerekçeli açıklamalara ve tartışmalara değinilecektir.

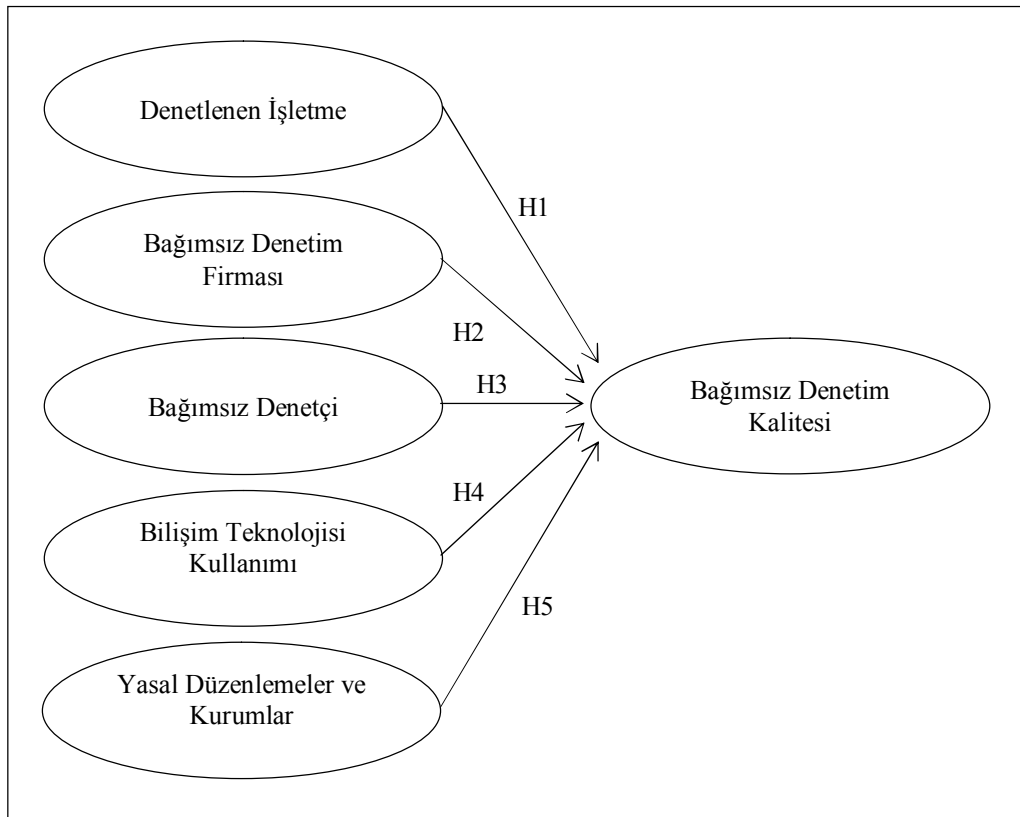
4.1. Araştırma Modeli

Tezin üçüncü bölümündeki literatür incelemesi dikkate alındığında, bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörlerin beş ana başlık altında toplandığı görülmektedir:

- Denetlenen işletme
- Bağımsız denetim firması
- Bağımsız denetçi
- Bilişim teknolojisi kullanımı
- Yasal düzenlemeler ve kurumlar

İlgili literatür sistematik olarak incelendiğinde, önceki çalışmalarda bu faktörlerin tümünün tek bir araştırma modelinde incelenmediği görülmektedir. Bağımsız denetim kalitesi üzerinde etkili olan faktörler göz önünde bulundurulduğunda yukarıda belirtilen faktörlerin bağımsız denetim kalitesi üzerinde etkili olup olmadığı ve hangi faktörün bağımsız denetim kalitesi üzerinde daha fazla etkisinin olduğunun tespit edilmesi önem arz etmektedir.

İşte bu sebeple, bu araştırma kapsamında oluşturulan bağımsız denetim kalitesi üzerinde etkili olan faktörler modeli başlıklı araştırma modeli Şekil 4.1.'de verilmektedir. Bir sonraki bölümde bu faktörlerin bağımsız denetim kalitesi üzerinde nasıl bir etki yarattığı ve bununla ilgili de bu araştırma kapsamında ortaya konan hipotezler verilecektir.



Şekil 4.1. Araştırma Modeli ve Hipotezler

4.2. Hipotez Geliştirme

Bu bölümde, araştırma kapsamında bir önceki bölümde belirtilen araştırma modelindeki değişkenler arasındaki ilişkiler daha ayrıntılı ve gerekçeleriyle birlikte ifade edilip ilgili hipotezlere yer verilecektir.

4.2.1. Denetlenen İşletmenin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi

Denetlenen işletmenin büyüklüğü bağımsız denetim kalitesini pozitif yönde etkilemektedir; çünkü denetçinin deneyimi denetim kalitesini arttırmakta ve denetlenen işletmenin denetim firmasına yaptığı ödeme ile denetimin kalitesi ilişkilendirilebilmektedir. Dolaylı olarak da kaliteli bir denetime daha fazla ücret ödenmekte ve bu yüksek ücreti de büyük işletmeler kolaylıkla ödeyebilmektedir. Ödenen denetim ücreti arttıkça bağımsız denetim kalitesi yükselmektedir (Cahan ve Sun, 2015). Ayrıca denetlenen işletmenin büyük olması devlet tarafından daha sıkı bir denetime tabi tutulması gerekliliğini ortaya çıkarmakta ve bu sıkı denetim de kaliteyi arttırmaktadır (Eddine, 2015).

Denetlenen işletmenin yönetim şekli (aile yönetimi ya da profesyonel yönetim) de bağımsız denetim kalitesi üzerinde etkili olan bir diğer unsurdur. Aile şirketlerinde denetim aile tarafından direkt olarak gerçekleştirilmekte, bu durum da yönetimde bütünlüğün olması, faaliyet riskinin düşük olması, iş çevresiyle ilgili daha fazla bilgiye sahip olma gibi nedenlerle özellikle muhasebe kayıtlarında hata oranını azaltmakta dolayısıyla aile şirketlerinde finansal raporlarda hata oranı düşmekte ve daha kaliteli bir denetim gerçekleştirilebilmektedir (Ghosh ve Tang, 2015).

İşletme yöneticilerinin denetimi istedikleri gibi yönlendirmeleri için denetlenen işletmenin finansal yapısının güçlü olması durumu denetçiler üzerinde bir baskı yaratmakta ve denetim saatinde bir artış meydana gelmektedir. Bu durum da bağımsız denetim kalitesini arttırmaktadır (Deis ve Giroux, 1992).

İşletmelerin iç kontrol yapılarının etkin olması bağımsız denetim faaliyetlerinin doğru bir şekilde planlanması ile bağımsız denetçinin doğru ve güvenilir verilere ulaşmasını sağlayarak kaliteyi arttırmaktadır (Göğer, 2006).

Bağımsız denetçiler tarafından iç kontrol sisteminin iyi anlaşılması ve çalışmalarına güven duyulması, güvenilirliği aynı ya da birbirine yakın olan kanıtların mümkün olan en az maliyetle toplanarak kanıt toplama maliyetini azaltmakta ve daha kaliteli bir bağımsız denetim gerçekleştirilebilmektedir (Sağlar ve Tuan, 2009).

Ayrıca iç kontrol yapısı aktif ve güvenilir olan işletmelerde bağımsız denetim faaliyetinde karşılaşılabilecek riskler azalmakta, denetim verimli bir şekilde gerçekleşmekte ve bu sayede denetim maliyeti de azalarak daha kaliteli bir denetimden söz edilebilmektedir (Tunçay, 2011).

İç kontrol sistemi aktif ve güvenilir olan işletmelerde kayıtlarda hata ve hile olma olasılığının düşük olmasından dolayı denetimin riski azalıp bağımsız denetimin kalitesi artacaktır ve bu durum da denetim sürecini kısaltacaktır (Kaya, 2014; Yıldırım, 2014).

İşletme içerisinde benimsenen birtakım ilkeler, davranış biçimi ve tutumların belirlenmesi ve her çalışanın bu ilkeler doğrultusunda görev ve sorumluluklarını yerine getirmesi ile işletme kültürü oluşmakta ve işletme kültürünü benimsetme amaçlı işletmelerde ödüllendirme sistemi uygulanarak işletme faaliyetlerinin doğruluk ve güvenilirlik derecesi artmaktadır. Görev ve sorumluluk bilinci yaratan bir işletme kültürü de bağımsız denetim kalitesini arttırmaktadır (Senal, 2011).

Yönetimde görev almayan, bağımsız işletme sahipleri olan ve finansal olmayan kurumlar tarafından sahip olunan işletmelerde bağımsız denetimin kalitesi daha yüksek olmaktadır. Ayrıca yönetimde yer almayan işletme sahiplerinin olması ve çoklu yönetimin olması raporlama kalitesinin yüksekliği ile birlikte bağımsız denetimin kalitesini de yükseltmektedir (Wan vd., 2008; Adeyemi ve Fagbemi, 2010; Ismail vd., 2008; Eddine, 2015).

Kurumsal yönetim yapısı güçlü olan işletmeler de sigorta hipotezi gereği hazırlanmış finansal tablo raporlarının güvenilirliğini arttırmak için daha kaliteli bir denetim talep edilmesi gerektiğini savunmaktadırlar (DeAngelo 1981).

İşletmelerdeki kurumsal yönetim yapısı, denetim komitesinin aktif olarak denetim firması ile işbirliği içinde olması ve denetim komitesi üyelerinin etik davranışları ve konuyla ilgili yasal düzenlemeler bağımsız denetim kalitesini pozitif yönde etkilemektedir (Hu, 2015; Carcello vd., 1992; Dalkılıç vd. 2012; Hüner, 2014; Dantas ve Medeiros, 2015).

Yukarıdaki bilgilere dayanarak aşağıdaki hipotez önerilmektedir:

Hipotez 1: Denetlenen işletme bağımsız denetim kalitesini pozitif yönde etkiler.

4.2.2. Bağımsız Denetim Firmasının Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi

Denetlenen işletmenin bağımsız denetim kalitesini etkilemesinin yanısıra denetimi gerçekleştiren bağımsız denetim firması ile ilgili de birtakım unsurlar kalite üzerinde etkili olabilmektedir. Bağımsız denetim firmasının büyük olması hem denetim için gerekli ve yeterli kaynaklara sahip olmak açısından hem de büyük firmaların denetlenen işletmenin yöneticilerinden daha bağımsız hareket ederek bağımsızlık düzeylerini arttırmaları açısından denetim kalitesini arttırmaktadır (DeAngelo, 1981; Al-Ajmi, 2009). Daha büyük bağımsız denetim firmalarının daha fazla ücret talep etmesi (Francis, 2004) ve bundan dolayı da bir denetim işi için daha fazla zaman ayırıp daha çok emek harcanması gerektiğinden denetim kalitesi olumlu yönde etkilenmektedir (Goodwin ve Kent, 2006).

Büyük denetim firmalarının çok daha fazla kaynağa sahip olup müşteri portföylerinin geniş olması ve dolayısıyla müşterilerini kaybetme konusunda bir endişelerinin olmaması, piyasadaki itibarlarını daha da artırma istekleri bağımsız denetim kalitesini pozitif yönde etkilemektedir (Göğür, 2006; Oktay 2013).

Bağımsız denetim kalitesi insan kaynakları fonksiyonu ile de ilişkilendirilebilmekte ve denetim kalitesinin denetçinin eğitim, iş deneyimi ve iş kapsamında verilen eğitimler ile arttığını ve bu tarz eğitim imkanlarının büyük bağımsız denetim firmalarında daha iyi olduğunu ve dolayısıyla da daha büyük bağımsız denetim firmalarında daha kaliteli denetim gerçekleştirilebileceğini ileri sürmek mümkün olabilmektedir (Seyedhossein vd., 2013).

Bağımsız denetim firmasının denetlenen işletme ile çalışma süresinin artmasıyla da bağımsız denetimin kalitesi artmaktadır (Al-Ajmi, 2009).

Denetlenen işletme ile denetim ilişkisinin başladığı ilk yıllarda denetim faaliyetleri çok fazla zaman almakta ancak ilerleyen yıllarda işletmenin daha iyi tanınması ve denetim firmasının da işletme hakkında daha fazla bilgiye sahip olmasından dolayı denetim için harcanan zamanın azalmasıyla denetimin kalitesi de artmaktadır (Tepalagul, 2012; Bell vd., 2015).

Bazı denetim dışı hizmetlerin yasaklanmış olmasına rağmen bazılarının denetçinin bağımsızlığı üzerinde pozitif etkisi bulunmaktadır. Denetim dışı diğer

hizmetlerden dolayı denetim için daha düşük ücret talep edilmesi, denetim ve denetim dışı hizmetler arasında sinerjiyi arttırarak kaliteyi yükseltmektedir (Dopuch vd., 2001). Bağımsız denetim firmasının denetim dışı hizmet vermesi durumunda denetim dışı hizmetlerden elde edilen bilginin bağımsız denetim faaliyeti sırasında bir sorunu çözmeye kullanılması sayesinde bilgi transferi yoluyla denetim kalitesi de artmaktadır (Joe ve Vandervelde, 2007). Vergi hizmeti gibi bazı denetim dışı hizmetler müşterinin yakından tanınmasını sağlamakta ve mesleki yargı ile denetçinin yeteneğinin artmasını sağlama gibi özelliklerinden dolayı ve denetim komitesinin onaylaması durumunda denetimin kalitesini arttırmaktadır (Senal, 2011).

Bağımsız denetim kalitesi ile ilişkilendirilecek bir diğer faktör de zorunlu rotasyondur. Zorunlu rotasyon ile bağımsız denetim kalitesi artmaktadır; çünkü değişen denetim firması ve denetimi gerçekleştiren denetçiler denetlenen işletmeyi çok iyi tanımadıklarından dolayı araştırmalarını daha dikkatli yapıp işletme ile ilgili daha kapsamlı bilgiler elde etmektedirler (Göğer, 2006; Ionescu, 2014). Zorunlu rotasyon uygulaması ayrıca denetim faaliyetlerinin daha tarafsız ve bağımsız yürütülmesi açısından (Oktay, 2013) ve denetçinin sektörel uzmanlığı ve denetim ücreti konusunda bağımsız olunmasına bağlı olarak bağımsız denetimin kalitesini arttırmaktadır (Lim ve Tan, 2010). Denetlenen işletmenin daha kaliteli ve nitelikli denetim firmalarıyla iş yapma olasılığını arttırması, denetçi üzerindeki etkisini ve denetçinin rahatlığını azaltmasından dolayı da zorunlu rotasyon bağımsız denetim kalitesini pozitif yönde etkilemektedir (Elder vd., 2015).

Bağımsız denetim firmalarının denetim faaliyetleriyle ilgili personelinin mesleki ve teknik anlamda gerekli eğitimleri almasını sağlayarak personelin sorumluluklarını daha bilinçli ve tarafsız olarak yerine getirmeleri ile denetimin kalitesi de olumlu olarak etkilenmektedir (Oktay, 2013; Seyyidhossein vd., 2013).

Denetlenen işletmede olduğu gibi bağımsız denetim firmasının sahip olduğu işletme kültürünün de denetim kalitesi üzerinde olumlu etkisi bulunmaktadır. Bağımsız denetim firmasında çalışan denetçiye denetim firmasının sahip olduğu kültür dahilinde denetim sırasında kamunun çıkarlarını da gözetmenin öneminin vurgulanması ve denetim için müşteri kabul edilmesinde objektif ve adil davranılması gibi değerlerin öneminin vurgulanması kaliteyi olumlu yönde etkilemektedir (Senal, 2011).

Bağımsız denetimin kalitesini etkileyen en önemli faktörlerden biri de denetim firmasındaki denetim ekibidir. Buna göre, denetim ekibinin bağımsız olması ve denetim ekibi üyelerinin denetlenen işletmenin yöneticileriyle işbirliği içinde olması denetimin kalitesini olumlu yönde etkilemektedir (Carcello vd., 1992).

Uluslararası bağımsız denetim firmaları, piyasadaki itibarlarının daha fazla olması, daha bağımsız olmaları, denetçilerin işe alınması ve atamalarının yapılmasında izlenen politikaların niteliğinden dolayı daha kaliteli bir bağımsız denetim hizmeti sunmaktadırlar (Göğer, 2006).

Bağımsız denetim firması ile ilgili unsurların bağımsız denetim kalitesini olumlu yönde etkilemesiyle ilgili gerekçeler yukarıda sunulduktan sonra aşağıdaki hipotez önerilmektedir:

Hipotez 2: Bağımsız denetim firması bağımsız denetim kalitesini pozitif yönde etkiler.

4.2.3. Bağımsız Denetçinin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi

Bağımsız denetçinin işiyle ilgili gerekli eğitimleri alması, yeterli bilgiye sahip olması, alanıyla ilgili deneyim kazanmış olması, denetim standartları içerisinde sayılan denetçinin gerekli özen ve titizliği göstermesi gibi unsurlar kaliteli bir denetimin olmazsa olmazları arasında sayılmaktadır (Göğer, 2006). Ayrıca bağımsız denetçilerin ilgili kanunları, uluslararası alanda yapılan çalışmaları ve değişiklikleri, düzenlenen seminer ve kursları takip etmelerinin de denetimin kalitesi üzerinde etkisi olduğu ileri sürülmektedir. Mesleki deneyim de zamanla denetlenen işletme sayısı artmasına rağmen bağımsız denetçinin aynı nitelikte hizmet verip hataları tespit etme olasılığını arttırdığından dolayı kaliteyi arttırmaktadır (Özyurt, 2010; Oktay 2013).

Bağımsız denetçinin denetimini yaptığı işletmenin sektörü ile ilgili uzmanlığının olması da kaliteyi olumlu yönde etkilemektedir. Sektörel uzmanlığı olan ve bu alanda denetim hizmeti veren denetçiler sahip oldukları uzmanlıkları sebebiyle daha kısa sürede ve daha kısa raporlar hazırlamakta ve bundan dolayı da daha kaliteli denetim hizmeti sunduklarını belirtmektedirler (Tepalagul, 2012; Dantas ve Medeiros, 2015; Gul vd., 2009).

Denetim kalitesinin belirlenmesinde en önemli unsurlardan birisi de denetçilerin gerçekleştirdikleri denetim faaliyetlerinde gerçekten bağımsız olarak davranabilmeleridir. Bağımsız denetimde güven düzeyinin artırılması için denetimin standartlara uygun olarak yapılması ve bunun için de bağımsız denetçinin denetim standartlarından bağımsızlık ölçütünü gerektiği gibi karşılaması gerekmektedir (Uzay, 2004). Bağımsız denetçi, gerçekten bağımsız olduğu ölçüde doğru ve güvenilir bir denetim raporu hazırlayarak denetimin kalitesini arttırabilmektedir (Göğer, 2006; Oktay, 2013).

Denetçilerin genel denetim standartlarına uygun davranmalarının ölçütleri olan bağımsızlık, deneyim ve gerekli mesleki özen ve titizliği göstermelerinin, denetçilik mesleğinde çalışma süresini ifade eden deneyimin artmasının denetçilerin eğitim seviyelerindeki artışın denetim kalitesi üzerinde olumlu etkisi bulunmaktadır (DeAngelo, 1981; Rasmussen ve Jensen, 1998; Carcello vd., 1992, Ye vd., 2014).

Açıklamalardan da anlaşılacağı üzere bağımsız denetçi ile ilgili aşağıdaki hipotez ileri sürülebilmektedir:

Hipotez 3: Bağımsız denetçi bağımsız denetim kalitesini pozitif yönde etkiler.

4.2.4. Bilişim Teknolojisi Kullanımının Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi

Bilişim teknolojisindeki gelişmeler, günlük hayatta her alanda kullanıldığı gibi muhasebe ve denetim alanında da yaygın olarak kullanılmaktadır.

Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri (BDDT), denetim kontrolü için örneklem verilerinin belirlenmesi, denetlenen işletmenin bilgi sistemlerindeki hesaplamaların kontrol edilmesi gibi nedenlerle denetim hızını arttırmakta ve bu sayede hatalı işlemler daha kolay ayırt edilebilmekte ve bu da denetimin kalitesini arttırmaktadır. BDDT, teknoloji kullanımı ile denetçilerin kişisel verimliliğini arttırarak denetim kalitesi üzerinde pozitif yönde bir etki oluşturmaktadır (Oktay, 2013).

Bilişim teknolojileri ayrıca daha fazla verinin daha kısa sürede analiz edilmesine yardımcı olarak maliyet etkinliği sağlamakta ve bu da kaliteyi arttırmaktadır (Ciprian-Costel, 2014; Ertaş ve Güven, 2008).

Literatürdeki verilerle desteklenen bağımsız denetimin bilişim teknolojisinin kullanımıyla ilişkisi aşağıdaki gibi açıklanabilmektedir:

Hipotez 4: Bilişim teknolojisi kullanımı bağımsız denetim kalitesini pozitif yönde etkiler.

4.2.5. Yasal Düzenleme ve Kurumların Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi

Denetçinin yaptığı işten dolayı bir denetime tabi tutulacağını bilmesi ve denetim kalitesinin düşük olması durumunda birtakım yaptırım ve cezalara tabi olacağını bilmesi durumu denetçilerin işini daha dikkatli yapmasına yol açmakta ve bu da bağımsız denetimin kalitesini arttırmaktadır (Deis ve Giroux (1992).

Bağımsız denetim firmaları ilk denetimlerinden sonra özellikle personel istihdamına daha önem verip denetim ücretlerini arttırarak bağımsız denetim kalitesini de arttırmaktadırlar (Blankley vd., 2014).

Ülkemizde de KGK'nın bağımsız denetimle ilgili getirdiği düzenlemelerin özellikle denetim raporlarının kamuya açıklanarak şeffaflığın sağlanması ve denetim faaliyetlerinde kasıtlı olarak hata ve hile yapılmasını önleyici bir güç olarak görülmesi ayrıca denetçilere yönelik sürekli eğitimlerin verilmesinin de denetimin kalitesini artırıcı bir rolü bulunmaktadır (KGK-I, 12.02.2016, www.kgk.gov.tr).

Aşağıdaki hipotez bağımsız denetimin ülkemizdeki düzenlemeleri ve denetimin denetimini sağlayan bir üst kurulun varlığının önemi gözönünde tutularak oluşturulmuştur:

Hipotez 5: Yasal düzenlemeler ve kurumlar bağımsız denetim kalitesini pozitif yönde etkiler.

5. YÖNTEM

Bu bölümde araştırmanın yöntemine ilişkin varsayım ve sınırlılıklar, evren ve örneklem, verilerin toplanması ve analiz edilmesi vb. gibi ayrıntılar bulunmaktadır.

5.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu çalışmanın amacı kaliteli bir bağımsız denetimin gerçekleştirilmesinde etkili olan faktörlerin ayrıntılı olarak araştırılması ve bu faktörlerin bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisinin belirlenmesidir. Bu kapsamda ilk olarak bağımsız denetim kalitesi ve bunda etkili olan faktörlere ilişkin ulusal ve uluslararası literatür incelenmiştir. Ayrıntılı olarak yapılan bu literatür incelemesi sonucunda bağımsız denetim kalitesi üzerinde etkili olan faktörler modeli oluşturulmuştur. Daha sonra bu araştırma modeli yapısal eşitlik modellemesi yöntemlerinden birisi olan PLS-SEM yöntemi ve istatistiki analiz yazılımı olarak da SmartPLS (Ringle vd., 2005) kullanılarak ampirik olarak test edilmiştir. Araştırma modeli değişkenlerinin daha iyi anlaşılabilmesi için de fark testleri uygulanmıştır.

İşletme ile ilgili çıkar gruplarının işletmeye olan güven düzeylerini arttırmak amacıyla yatırım olanakları ve kredibilitenin doğru ve ispatlanabilecek delillerle tespit edilmesi ve tüm bu faaliyetlerin de süreçten ve taraflardan tamamen bağımsız kişi ve kurumlar tarafından yerine getirilerek bir sıra dahilinde gerçekleşmesi bağımsız denetim ile açıklanabilmektedir. Bu faaliyet kapsamında sürece dahil olan pek çok tarafın olması ve ilgili tarafların beklenti farkları denetim sürecinin de sorgulanması gereğini ortaya koymaktadır. Bu durum özellikle ABD ve Avrupa'da ilk defa hileli finansal tabloların hazırlanıp bunların belirli işletmelerde tespit edilmesiyle uluslararası birtakım yasa ve düzenlemelerin yapılması zorunluluğunu gündeme getirmiş ve Türkiye'de de bu duruma kayıtsız kalınmamıştır. Gerek yTTK gerekse de SPK ve BDDK gibi kurumlar tarafından gerçekleştirilen düzenlemeler ile yeni kurumların da oluşturulmasıyla bağımsız denetim önemi yadsınamaz bir faaliyet durumuna dönüşmüştür.

Bu süreçte sadece bağımsız denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesi değil yapılan bu faaliyetin objektif bir şekilde ve güvenilir olarak tamamlanması da ayrı bir inceleme konusu olarak gündeme gelmiştir. Bağımsız denetimin tarafsız bir şekilde gerçekleştirilmesi ve güvenilirlik düzeyi de kalitesi ile ilişkilendirilmektedir. Yapılan denetim faaliyeti ne kadar kaliteli ise bu denetim sonuçlarını kullanacak olan çıkar grupları açısından güvenilirliği o kadar yüksek olacaktır. Bu çalışma da kaliteli bir bağımsız denetimin unsurlarını denetim sürecinde etkili olan faktörleri inceleyerek ele almakta ve hangi faktörün kalite üzerinde daha etkili olduğunu belirleyerek sürecin daha aktif olarak işlenmesini sağlamaktadır.

5.2. Araştırmanın Varsayımları ve Sınırlılıkları

Araştırma kapsamında kabul edilen varsayımlar aşağıdaki gibidir:

- Araştırma kapsamında seçilen örneklem araştırma evrenini temsil edecektir.
- Araştırma kapsamında uygulanacak olan anket, katılımcılar tarafından tarafsız ve güvenilir bir şekilde doldurulacaktır.
- Araştırmada kullanılan istatistiksel analiz teknikleri, araştırmanın amacına ve hipotezlerine uygun olacaktır.

Araştırmanın sınırlılıkları ise aşağıdaki gibidir:

- Araştırma kapsamında uygulanan anket ile toplanan veriler sadece belirli bir zaman dilimine aittir. Anket uygulaması Mayıs-Haziran 2016 döneminde yapılmıştır.
- Araştırma kapsamında anket yöntemi ile toplanan veriler ve bunların geçerlilik ve güvenilirliği araştırma yönteminin özellikleri ile sınırlıdır.
- Bu araştırma kapsamında bağımsız denetim kalitesi ve bunu etkileyen faktörler bağımsız denetçi perspektifinden ele alınmıştır. Şekil 3.5.' de de belirtildiği gibi bu konu literatürde bağımsız denetime tabi işletmeler ve bağımsız denetim firmaları açısından da ele alınmıştır.

5.3. Araştırmanın Hipotezleri

Bölüm 4'de (Araştırma Modeli ve Hipotez Geliştirme) gerekçeleri ayrıntılı olarak açıklanan ve araştırma kapsamında test edilen ana araştırma hipotezleri Tablo 5.1.'de özetlenmiştir:

Tablo 5.1. Araştırmanın Ana Hipotezleri

Hipotez No	Hipotez
Hipotez 1	Denetlenen işletme bağımsız denetim kalitesini pozitif yönde etkiler.
Hipotez 2	Bağımsız denetim firması bağımsız denetim kalitesini pozitif yönde etkiler.
Hipotez 3	Bağımsız denetçi bağımsız denetim kalitesini pozitif yönde etkiler.
Hipotez 4	Bilişim teknolojisi kullanımı bağımsız denetim kalitesini pozitif yönde etkiler.
Hipotez 5	Yasal düzenlemeler ve kurumlar bağımsız denetim kalitesini pozitif yönde etkiler.

5.4. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Araştırmanın evrenini Türkiye'de bağımsız denetim faaliyetinde bulunan bağımsız denetçiler oluşturmaktadır. Türkiye'de Haziran 2016 itibarıyla resmi sicile kaydı gerçekleşen toplam 13.812 bağımsız denetçi bulunmaktadır. Bu bağımsız denetçilerin bazıları bireysel olarak resmi sicile kayıtlı olmakla birlikte, bir kısmı da bağımsız denetim kuruluşlarına ortaklı veya bu kuruluşlarda istihdam edilmektedir.

Türkiye'de faaliyette bulunan tüm bağımsız denetçilerden veri toplanması zaman ve araştırma bütçesi kısıtlarından dolayı zordur. Bu sebepten ötürü araştırma evreni içinden bir örneklem grubu seçilerek anket uygulaması yapılmıştır. Örneklem tekniği olarak da tek bir yöntemle bağlı kalmaktan ziyade farklı örneklem tekniklerinden (uygun örneklem ve kartopu örneklem) faydalanılmıştır. Kolay olarak erişilebilen bağımsız denetim firmalarına, bağımsız denetimle ilgili dernek ve kurumlara ve bağımsız denetçilere (uygun örneklem) anket gönderilmekle birlikte, bu kişi ve kurumlardan ulaşabilecekleri bağımsız denetçilere (kartopu örneklem) anketi uygulamaları istenmiştir.

Araştırma kapsamında kullanılan istatistiksel veri analiz yönteminin (Bkz. Bölüm 5.6) gerektirdiği minimum örneklem büyüklüğünün belirlenmesi için Tablo 5.2.'den yararlanılmıştır (Hair, Jr. vd., 2014: 21).

Tablo 5.2. Minimum Örneklem Büyüklüğü Belirlenmesi (Hair, Jr. vd., 2014: 21)

Bir Değişkene Yönelen Maksimum Ok Sayısı	Anlamlılık Düzeyi = 0.05			
	Minimum R^2			
	0.10	0.25	0.50	0.75
2	110	52	33	26
3	124	59	38	30
4	137	65	42	33
5	147	70	45	36
6	157	75	48	39
7	166	80	51	41
8	174	84	54	44
9	181	88	57	46
10	189	91	59	48

Bu tabloya göre örneklem büyüklüğü belirleyebilmek için üç parametreye ihtiyaç vardır: (1) Anlamlılık düzeyi, (2) Bir değişkene yönelen maksimum ok sayısı, (3) Minimum R^2 değeri. Anlamlılık düzeyi olarak $p < 0.05$ değeri baz alınmıştır. Bu araştırma kapsamındaki araştırma modelinde bağımlı değişken olan Bağımsız Denetim Kalitesi değişkenini etkileyen beş bağımsız değişken vardır. Bundan dolayı, araştırma modelinde bir değişkene yönelen maksimum ok sayısı beş olarak belirlenmiştir. Son ve en önemli parametre olan R^2 değerini belirlerken 3. bölümde ayrıntılı olarak yapılan literatür incelemesi baz alınmıştır. Araştırma kapsamında bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörlerin belirlenmesi amacıyla kapsamlı ve sistematik bir literatür incelemesi yapıldığı için belirlenen faktörlerin bağımsız denetim kalitesini açıklama oranının yüksek düzeyde olması beklenmektedir. Bu sebepten ötürü R^2 değeri en az %75 ($R^2 = 0.75$) olacak şekilde seçilmiştir. Tablodan da görüleceği üzere, belirlenen bu parametrelere göre, örneklem büyüklüğünün en az 36 olması gerekmektedir.

5.5. Veri Toplama Aracı

Bu araştırma kapsamında nicel araştırma yöntemlerinden faydalanılmıştır. Veri toplama aracı olarak yapılandırılmış anket yöntemi kullanılmıştır. Anket formu oluşturulmadan önce kapsamlı bir literatür incelemesi yapılarak bu alandaki değişkenler ve ölçekler incelenmiştir. Bölüm 3’de ayrıntılı olarak verilen literatür incelemesine dayanarak anket soruları bazı durumlarda direkt olarak kullanılmış, bazı durumlarda literatürdeki çalışmalara dayanarak bu araştırmanın gerektirdiği şekilde uyarlanmış ya da geliştirilmiştir. Araştırma kapsamında oluşturulan ölçekler ve yararlanılan kaynaklar Tablo 5.3.’de gösterilmektedir.

Anket üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde bağımsız denetçilere birtakım demografik sorular yöneltilmiştir. Bu bölümde cinsiyet, yaş, eğitim düzeyi, ünvan, bağımsız denetçi olarak kayıtlı olunan il, bağımsız denetim yetkisine sahip olunan yıl sayısı ve ortak olunan ya da çalışılan denetim firmasının olup olmaması gibi sorular yer almaktadır.

Tablo 5.3. Araştırma Modeli Ölçeklerinin Geliştirilmesi İçin Yararlanılan Kaynaklar

Değişkenler / Ölçekler	Kısaltmalar	Önerme sayısı	Yararlanılan kaynaklar
Demografik Değişkenler	DMG	13	Duff, 2004; Uzay, 2004; Dönmez ve Ersoy, 2011
Denetlenen İşletme	İŞL	8	Akbulut, 2010; Al-Kaddash vd., 2013; Dantas ve Medeiros, 2015; Eddine, 2015
Bağımsız Denetim Firması	BDF	9	Al-Kaddash vd., 2013; Gaver ve Paterson, 2014; Kilgore vd., 2014; Kwon vd., 2014; Bell vd., 2015; Comprix ve Huang, 2015; Yang vd., 2015
Bağımsız Denetçi	DEN	5	Göger, 2006; Özyurt, 2010; Al-Kaddash vd., 2013; Bafqi vd., 2013; Augustine vd., 2014; Hardies vd., 2014; Dantas ve Medeiros, 2015
Bilişim Teknolojisi Kullanımı	BTK	6	Ertaş ve Güven, 2008; Gürkan, 2008; Meihami vd., 2013; Munteanu, 2014
Yasal Düzenlemeler ve Kurumlar	YDK	8	Acar ve Senal, 2011; McGowan, 2014; Dantas ve Medeiros, 2015
Bağımsız Denetim Kalitesi	KAL	9	Yuniarti, 2011; ECA-I, www.eca.europa.eu, 03.03.2016

Anketin ikinci bölümü, bir denetim firmasına ortak olan ya da bir denetim firmasında çalışan bağımsız denetçiler tarafından doldurulmuştur. Bu bölümde ise ortak olunan ya da çalışılan denetim firmasının türü, denetim firmasının kaç yıldır denetim faaliyetinde bulunduğu, denetim firmasının bulunduğu il, denetim firmasında çalışılan ünvan, denetim firmasındaki toplam denetçi sayısı ve denetim firmasının denetim yaptığı işletme sayısı gibi sorular yer almaktadır. Anketin birinci ve ikinci bölümünde yer alan soruların bazıları çoktan seçmeli soru olarak düzenlenirken bazıları ise açık uçlu soru olarak düzenlenmiştir.

Anketin üçüncü bölümünü ise araştırma modeli değişkenlerinin ölçümü için Tablo 5.4.'de verilen ölçekler oluşturmaktadır. Bu bölümde sırasıyla denetlenen işletme, bağımsız denetim firması, denetimi yapan bağımsız denetçi, bilişim teknolojisi kullanımı, yasal düzenlemeler ve kurumlar ve denetim kalitesi ile ilgili sorular yöneltilmiştir. Anketin bu bölümündeki bağımsız denetim kalitesi ölçeği dışındaki ölçeklerde yer alan önermeler “1=Hiç etkili değildir”, “2=Etkili değildir”, “3=Kararsızım”, “4=Etkilidir” ve “5=Çok etkilidir” olmak üzere 5’li Likert tipi ölçekle ölçülmüştür. Bağımsız denetim kalitesi ölçeği ise “1=Kesinlikle katılmıyorum”,

“2=Katılmıyorum”, “3=Kararsızım”, “4=Katılıyorum” ve “5=Kesinlikle katılıyorum” olmak üzere 5’li Likert tipi ölçekle ölçülmüştür.

Son dönemde mobil teknoloji uygulamaları (WhatsApp, Messenger vb.) ve sosyal medya uygulamalarının (Facebook vb.) artan popülerliğinden dolayı anketin online olarak oluşturulup dağıtılması bir avantaj sağlamaktadır. Bu sebepten ötürü, anket formunun ilgili örnekleme uygulanmak üzere dağıtılması için online anket yöntemi kullanılmıştır. Online anket oluşturulması için de SurveyMonkey online anket yazılımı kullanılmıştır.

Anket formunun ilk oluşturulan hali konunun uzmanları yani bağımsız denetçilerle paylaşılmıştır. Alınan geri bildirimlere dayanarak yeniden düzenlenen anket formu pilot olarak 20 bağımsız denetçiye uygulanmıştır. Ön veri analizi yapılarak ölçeklerin güvenilirlik ve geçerlilik değerleri incelenmiştir. Anketteki bazı sorular düzeltilmiş, bazı sorular ise anket formundan çıkarılmıştır. Anketin son halinde yer alan araştırma modeli değişkenleri kapsamındaki önermeler Tablo 5.4.’de verilmiştir. Bağımsız denetçilere uygulanan online anket formu EK-2’ de verilmiştir.

Tablo 5.4. Araştırma Modeli Ölçekleri, Önermeleri, Ortalama ve Standart Sapmaları

Ölçekler / Önermeler	
Denetlenen İşletme (İŞL)	
İŞL1	İşletmenin büyüklüğü (çalışan sayısı, satışları vb.)
İŞL2	Faaliyette bulunduğu sektör
İŞL3	Yönetim şekli (ailesel, profesyonel yönetim vb.)
İŞL4	Güçlü bir finansal yapısının olması
İŞL5	İç kontrol yapısı (iç denetim grubunun güvenilirliği, objektifliği vb.)
İŞL6	İşletme kültürü (değerler, inançlar, alışkanlıklar, çalışma ilkeleri, vb.)
İŞL7	Kurumsal yönetim yapısı
İŞL8	Denetim komitesi (bağımsızlığı, etkinliği, deneyimi vb.)
Bağımsız Denetim Firması (BDF)	
BDF1	Denetim firmasının büyüklüğü (müşteri işletme sayısı, denetçi sayısı, vb.)
BDF2	Ulusal veya uluslararası olması
BDF3	Müşteri işletme ile çalışma süresi
BDF4	Denetim dışı hizmet sunulup sunulmaması
BDF5	Denetim ekibinin deneyimi
BDF6	Zorunlu rotasyonu
BDF7	Denetim firmaları arasındaki rekabet
BDF8	Denetçi eğitimine verdiği önem
BDF9	Denetim firmasının kültürü (değerler, inançlar, alışkanlıklar, çalışma ilkeleri, vb.)
Bağımsız Denetçi (DEN)	
DEN1	Mesleki özen ve titizliği
DEN2	Mesleki yeterliliği
DEN3	Denetim yaptığı işletmenin sektörü ile ilgili bilgi ve tecrübesi
DEN4	Denetçilik mesleğindeki çalışma süresi
DEN5	Denetçinin bağımsızlığı

Tablo 5.4. Araştırma Modeli Ölçekleri, Önermeleri, Ortalama ve Standart Sapmaları (Devamı)

Ölçekler / Önermeler	
Bilişim Teknolojisi Kullanımı (BTK)	
BTK1	Bağımsız denetim yazılımları
BTK2	Elektronik hesap tablosu yazılımları (Excel vb.)
BTK3	Veritabanı yazılımları (Access, Oracle vb.)
BTK4	İstatistiki analiz yazılımları (SPSS, SAS vb.)
BTK5	İnternet
BTK6	Muhasebe yazılımları
Yasal Düzenlemeler ve Kurumlar (YDK)	
YDK1	Kamu Gözetim Kurumu (KGK)'nun yasal düzenlemeleri
YDK2	KGK'nın denetim sıklığı
YDK3	KGK'nın uyguladığı yaptırımlar
YDK4	TÜRMOB'un düzenlemeleri
YDK5	Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'nun düzenlemeleri
YDK6	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)'nun düzenlemeleri
YDK7	Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK)'nun düzenlemeleri
YDK8	Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun getirdiği düzenlemeler
Bağımsız Denetim Kalitesi (KAL)	
KAL1	Bağımsız denetimi yapılan müşteri işletmenin ne kadar önemli olduğu (finansal büyüklüğü, ulusal ekonomideki yeri, vb.) göz önünde bulundurulmalıdır.
KAL2	Denetim bulguları ve kararları, denetlenen firmanın fiili durumunu doğru bir şekilde yansıtmalıdır.
KAL3	Denetim raporunda yapılan tüm açıklamalar, denetim sürecinde toplanan verilerle desteklenmelidir.
KAL4	Denetim tarafsız ve adil bir biçimde, ayrıcalık veya önyargı olmadan gerçekleştirilmelidir.
KAL5	Denetçi, değerlendirmesini ve görüşünü tamamen gerçeklere ve iyi bir analize dayandırmalıdır.
KAL6	Denetim için hazırlanan plandaki tüm unsurlar başarılı bir şekilde yerine getirilmelidir.
KAL7	Denetim sonuçları ihtiyaç duyulan zamanda teslim edilmelidir.
KAL8	Denetim sonuçları ve görüşleri, herkes tarafından kolaylıkla anlaşılabilir şekilde, kısa ve öz olarak denetim raporunda sunulmalıdır.
KAL9	Denetimin önem ve karmaşıklık düzeyi göz önünde bulundurularak yeterli kadar kaynak tahsisi yapılmalıdır.

5.6. Verilerin Toplanması

Online anket yazılımı kullanılarak oluşturulan anketin linki çeşitli bağımsız denetim firmaları, dernek ve kuruluşları ile bağımsız denetçilere E-posta, mobil uygulama ya da sosyal medya uygulaması mesajı ve/veya gönderisi olarak paylaşılmıştır. Online anket linki Türkiye'de faaliyet gösteren birçok derneğe (Bağımsız Denetim Derneği, Bağımsız Denetim Uzmanları Derneği, Bağımsız Denetçiler Derneği, İstanbul Bağımsız Denetçiler Derneği vb.) E-posta yoluyla ve Facebook sayfalarında paylaşım yoluyla iletilmiş olup bu derneklerin yöneticileriyle iletişime geçilmiştir. Ayrıca başta İstanbul, Ankara ve İzmir olmak üzere birçok bağımsız denetim firması çalışanı ve/veya ortağı ile iletişime geçilerek anketin uygulanması konusunda yardım talep edilmiştir. Bunun dışında kolay olarak ulaşılabilen bağımsız denetçilerden de

yardım istenerek anketi uygulaması ve tanıdığı bağımsız denetçilere uygulaması talep edilmiştir.

Tüm bu veri toplama süreci sonucunda ankete toplam 111 bağımsız denetçinin katılımı sağlanmıştır. Toplanan anketler incelenerek yüksek oranda kayıp veri içeren anketler değerlendirmeye alınmamıştır. Nihai veri analizine 80 anket dahil edilmiştir. Bölüm 5.4.'de de açıklandığı gibi minimum örneklem büyüklüğü 36 olarak belirlenmiştir. Bu sayı dikkate alındığında 80 kişilik örneklem büyüklüğünün araştırmada veri analizi yapılabilmesi için yeterli olduğu kanaatine varılmıştır.

5.7. Verilerin Analizi

İstatistiki veri analiz yöntemleri parametrik yöntemler ve parametrik olmayan yöntemler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Veriler normal dağılım gösteriyorsa parametrik yöntemlerin, normal dağılım özellikleri göstermiyorsa da parametrik olmayan yöntemlerin kullanılması gerekmektedir (Field, 2009: 540).

Veri analizi yapılmadan önce araştırma kapsamındaki ölçekler için Normallik Testi yapılmıştır. Kolgomorov Smirnov ve Shapiro Wilk testleri sonucuna göre hiçbir önermenin normal dağılım göstermediği tespit edilmiştir (Bkz. Ek-3). Bu sebepten ötürü veri analizi için parametrik olmayan istatistiki analiz yöntemlerinin kullanılmasına karar verilmiştir.

Araştırma modelinin analiz edilmesi için Yapısal Eşitlik Modellemesi (Structural Equation Modeling – SEM) yöntemi kullanılmıştır. Veriler normal dağılım göstermediğinden dolayı parametrik olmayan SEM, yöntem olarak Kısmi En Küçük Kareler (Partial Least Squares – PLS) Yol Modellemesi Yöntemi (PLS-SEM) ve bu analizin yapılması için de Smart PLS 3.2.4 yazılımı kullanılmıştır (Ringle vd., 2005).

SEM gözlemlenemeyen değişkenler arasındaki ilişkilerin test edilmesi için kullanılan bir yöntemdir. İki SEM yönteminden biri olan kovaryans temelli YEM yöntemi daha çok ortaya konulan ve alanda yerleşik olan teorik modellerin onaylanması veya reddedilmesi amacıyla kullanılmaktadır. Diğer bir SEM yöntemi olan PLS-SEM ise keşifsel araştırmalarda teori geliştirilmesi amacıyla kullanılmaktadır (Hair, Jr. vd., 2014: 4). Bu çalışma, amacının literatürde daha önceden test edilmeyen ve 4. bölümde sunulan araştırma modelinin test edilmesi olmasından dolayı keşifsel bir araştırmadır. Bu özelliğinden dolayı bu araştırma modelinin test edilmesinde PLS-SEM yöntemi kullanılmıştır.

PLS-SEM yöntemi hem faktör analizini hem de regresyon analizini içinde barındıran, parametrik olmayan bir SEM yöntemidir. PLS-SEM yönteminde iki bileşen vardır: ölçek modeli (dışsal model) ve yapısal model (içsel model). Ölçek modeli her bir gözlemlenemeyen (veya örtük) değişkenin (latent variable) nasıl ölçüldüğünü belirlemektedir. Ölçek modeli ve bu kapsamda yapılan doğrulayıcı faktör analizi sonucunda araştırma modeli değişkenlerinin güvenilirlik ve geçerliliklerinin test edilmesi söz konusudur. Yapısal model kapsamında ise araştırma modelindeki gözlemlenemeyen değişkenler arasında istatistiki olarak anlamlı bir ilişki olup olmadığı test edilmektedir (Hair, Jr. vd., 2014: 13).

PLS-SEM yönteminin araştırma sürecinde avantaj sağlayan bazı özellikleri vardır. PLS-SEM yöntemi parametrik olmayan bir yöntemdir. PLS-SEM yöntemi normal dağılım gibi herhangi bir dağılımsal varsayım gerektirmemektedir. Bu araştırma kapsamında yapılan normallik testleri sonucunda verilerin normal olarak dağılmadığı tespit edilmiştir. Bundan dolayı dağılımsal açıdan da parametrik olmayan bir SEM yöntemi olan PLS-SEM yöntemi tercih edilmiştir. Ayrıca, örneklem büyüklüğü

açısından da PLS-SEM yönteminin kullanılması avantaj sağlamaktadır. PLS-SEM yöntemi ile veri analizi yapabilmek için büyük örneklere gerek yoktur. Bazı durumlarda çok küçük örneklemlerle de istatistiki olarak anlamlı bir sonuca ulaşılabilmektedir (Hair, Jr. vd., 2014: 14-22).

Araştırma kapsamında, araştırma modelindeki değişkenlerin çeşitli demografik değişkenler açısından fark gösterip göstermediğinin test edilebilmesi için fark testleri de uygulanmıştır. Bu analizler için SPSS 17.0 istatistiki analiz yazılımı kullanılmıştır. Veriler normal dağılım göstermediği için parametrik olmayan yöntemler tercih edilmiştir. Demografik değişkenlerin iki kategoriye sahip olduğu durumlarda Bağımsız Örneklem T-Testi'nin parametrik olmayan karşılığı olan Mann-Whitney U Testi uygulanmıştır. Demografik değişkenlerin üç ya da daha fazla kategoriye sahip olduğu durumlarda ise ANOVA (Varyans Analizi)'nin parametrik olmayan karşılığı olan Kruskal Wallis Testi uygulanmıştır. Kruskal Wallis Testi'nin sonucunun istatistiki olarak anlamlı olması durumunda, farklılığın hangi grup veya gruplardan kaynaklandığının tespit edilebilmesi amacıyla, her bir alt kategori arasında ikili Mann-Whitney U Testleri uygulanmıştır. Fark testleri kapsamında uygulanan Mann-Whitney U Testleri sonucunda grupları karşılaştırıp, hangi grubun algısının daha yüksek düzeyde olduğunu tespit edebilmek için de her bir grubun sıra sayılarının ortalamasına (SSO – Mean Rank) bakılmıştır.

6. BULGULAR

Bu bölümde araştırma sonuçlarına ilişkin bulgulara yer verilecektir. Birinci alt başlıkta ölçek modeline ilişkin bulgular, ikinci alt başlıkta demografik değişkenlere ilişkin bulgular, üçüncü alt başlıkta araştırma modeli değişkenleri konusunda katılımcı görüşlerinin değerlendirilmesine ilişkin bulgular, dördüncü alt başlıkta araştırma modeli değişkenleri arasındaki korelasyonlara ilişkin bulgular, beşinci alt başlıkta araştırma modeline ilişkin bulgular verilirken, son alt başlıkta ise fark testlerine ilişkin bulgular yer almaktadır.

6.1. Ölçek Modeline İlişkin Bulgular

Yukarıda da bahsedildiği gibi SmartPLS yazılımı kullanılarak PLS-SEM analizi yapılmıştır. PLS-SEM analizi sonucunda oluşan faktör analizi, güvenilirlik ve geçerlilik analizini içeren ölçek modeli bulgularına bu bölümde yer verilecektir.

Araştırma modelinde yer alan her bir değişkenin ölçeklerinin güvenilirlik analizi yapılmıştır. Ölçeklerin güvenilirliklerinin tespit edilmesi için geleneksel olarak kullanılan Cronbach's Alpha değerinin yanında, PLS-SEM analizi sonucu verilen Birleşik Güvenilirlik değerleri kullanılmıştır. Güvenilirliğin yüksek olabilmesi için her iki değer de 0,70 ve üzerinde olması gerekmektedir (Nunnally, 1978).

SmartPLS yazılımı kullanılarak yapılan analizin sonuçları Tablo 6.1.'de verilmiştir. Sonuçlara göre *Denetlenen İşletme (İŞL)* ölçeğinin Birleşik Güvenilirlik değerinin 0,84 ve Cronbach's Alpha değerinin 0,80; *Bağımsız Denetim Firması (BDF)* ölçeğinin Birleşik Güvenilirlik değerinin 0,77 ve Cronbach's Alpha değerinin 0,70; *Bağımsız Denetçi (DEN)* ölçeğinin Birleşik Güvenilirlik değerinin 0,88 ve Cronbach's Alpha değerinin 0,83; *Bilişim Teknolojisi Kullanımı (BTK)* ölçeğinin Birleşik Güvenilirlik değerinin 0,86 ve Cronbach's Alpha değerinin 0,81; *Yasal Düzenlemeler ve Kurumlar (YDK)* ölçeğinin Birleşik Güvenilirlik değerinin 0,89 ve Cronbach's Alpha değerinin 0,87; ve *Bağımsız Denetim Kalitesi (KAL)* ölçeğinin Birleşik Güvenilirlik değerinin 0,90 ve Cronbach's Alpha değerinin 0,87 olduğu tespit edilmiştir. Bu sonuçlar, araştırma modelindeki tüm değişkenlerin ölçeklerinin güvenilirliklerinin onaylandığını göstermektedir.

Tablo 6.1. Birleşik Güvenilirlik ve Cronbach's Alpha Değerleri

	Birleşik Güvenilirlik	Cronbach's Alpha
İŞL	0,84	0,80
BDF	0,77	0,70
DEN	0,88	0,83
BTK	0,86	0,81
YDK	0,89	0,87
KAL	0,90	0,87

Notlar: (i) $p < 0.01$; (ii) *İŞL* = Denetlenen İşletme, *BDF* = Bağımsız Denetim Firması, *DEN* = Bağımsız Denetçi, *BTK* = Bilişim Teknolojisi Kullanımı, *YDK* = Yasal Düzenlemeler ve Kurumlar, *KAL* = Bağımsız Denetim Kalitesi

Araştırma ölçeklerinin yakınsaklık geçerliliği (convergent validity) PLS-SEM analizi ile her bir anket önermesinin ayrı ayrı faktör yüklemesi yapılarak test edilmiştir. Sonuçlara göre her bir anket önermesi, karşılık gelen faktöre yüklenmiştir. Tüm faktör yüklemelerinin de istatistiki olarak anlamlı olduğu tespit edilmiştir (Tablo 6.2).

Sonuçlara göre, bu çalışmada kullanılan ölçeklerin yakınsaklık geçerliliği onaylanmıştır.

Tablo 6.2. Faktör Yüklemeleri

	İŞL	BDF	DEN	BTK	YDK	KAL
İŞL1	0,53					
İŞL2	0,39					
İŞL3	0,59					
İŞL4	0,74					
İŞL5	0,70					
İŞL6	0,62					
İŞL7	0,79					
İŞL8	0,71					
BDF1		0,56				
BDF2		0,34				
BDF3		0,68				
BDF4		0,44				
BDF5		0,72				
BDF6		0,39				
BDF7		0,40				
BDF8		0,73				
BDF9		0,43				
DEN1			0,90			
DEN2			0,88			
DEN3			0,73			
DEN4			0,49			
DEN5			0,83			
BTK1				0,71		
BTK2				0,74		
BTK3				0,79		
BTK4				0,74		
BTK5				0,70		
BTK6				0,61		
YDK1					0,72	
YDK2					0,84	
YDK3					0,88	
YDK4					0,61	
YDK5					0,58	
YDK6					0,63	
YDK7					0,65	
YDK8					0,78	
KAL9						0,73

Notlar: (i) $p < 0.01$; (ii) İŞL = Denetlenen İşletme, BDF = Bağımsız Denetim Firması, DEN = Bağımsız Denetçi, BTK = Bilişim Teknolojisi Kullanımı, YDK = Yasal Düzenlemeler ve Kurumlar, KAL = Bağımsız Denetim Kalitesi

Tablo 6.2. Faktör Yüklemeleri (Devamı)

	İŞL	BDF	DEN	BTK	YDK	KAL
KAL1						0,36
KAL2						0,89
KAL3						0,76
KAL4						0,93
KAL5						0,82
KAL6						0,76
KAL7						0,63
KAL8						0,34
KAL9						0,73

Notlar: (i) $p < 0.01$; (ii) İŞL = Denetlenen İşletme, BDF = Bağımsız Denetim Firması, DEN = Bağımsız Denetçi, BTK = Bilişim Teknolojisi Kullanımı, YDK = Yasal Düzenlemeler ve Kurumlar, KAL = Bağımsız Denetim Kalitesi

Araştırma modeli altı değişkenin Denetlenen İşletme, Bağımsız Denetim Firması, Bağımsız Denetçi, Bilişim Teknolojisi Kullanımı, Yasal Düzenlemeler ve Kurumlar ve Bağımsız Denetim Kalitesi kavramlarını ölçtüğü ve bu değişkenlerin birbirlerinden farklı olduğu varsayımı üzerine oluşturulmuştur. Her bir değişkenin farklı bir kavramı ölçtüğünün tespit edilebilmesi için ayırt edicilik geçerliliği (discriminant validity) Heterotrait-Monotrait (HTMT) oranı aracılığıyla hesaplanmıştır. Ayırt edicilik geçerliliğinin onaylanabilmesi için tüm HTMT oranı değerlerinin 0,90'ın altında olması gerekmektedir (Henseler vd., 2015). Araştırma modeli değişkenlerinin aralarındaki HTMT oranları matris formatında Tablo 6.3.'de verilmiştir. Tablo 6.3.'deki bulgulara göre, değişkenler arasındaki HTMT oranı değerleri 0,90'ın altındadır. Bu sebepten ötürü ayırt edicilik geçerliliği onaylanmış olup, tüm araştırma modeli değişkenlerinin ampirik olarak birbirlerinden farklı oldukları tespit edilmiştir.

Tablo 6.3. Ayırt Edicilik Geçerliliği İçin Heterotrait-Monotrait (HTMT) Oranı Değerleri

	İŞL	BDF	DEN	BTK	YDK	KAL
İŞL						
BDF	0,70					
DEN	0,50	0,57				
BTK	0,30	0,57	0,54			
YDK	0,33	0,60	0,41	0,38		
KAL	0,67	0,61	0,86	0,34	0,46	

Notlar: (i) $p < 0.01$; (ii) İŞL = Denetlenen İşletme, BDF = Bağımsız Denetim Firması, DEN = Bağımsız Denetçi, BTK = Bilişim Teknolojisi Kullanımı, YDK = Yasal Düzenlemeler ve Kurumlar, KAL = Bağımsız Denetim Kalitesi

6.2. Demografik Değişkenlere İlişkin Bulgular

Araştırma kapsamında uygulanan bağımsız denetim kalitesi üzerinde etkili olan faktörler konulu ankete toplam 80 bağımsız denetçi katılmıştır. Bu bölümde anket katılımcılarının çeşitli demografik özelliklere göre dağılımı ortaya koyulmuştur.

6.2.1. Cinsiyet Dağılımı

Ankete katılan bağımsız denetçilerden erkek olanların yüzdesi %90 iken, ankete katılanların sadece %10'u bayandır (Tablo 6.4.). Bölüm 2.1.2.2'den de hatırlanacağı üzere, KGK verilerine göre, Türkiye'deki bağımsız denetçilerin %85'inin erkek %15'inin ise bayan olduğu bilinmektedir. Dolayısıyla bu araştırma kapsamındaki örneklemde de KGK verilerine paralel olduğu görülmektedir. Bu ise örneklemde popülasyonu temsil kabiliyetinin yüksek olduğunun göstergelerinden biridir.

Tablo 6.4. Katılımcıların Cinsiyete Göre Dağılımı

Cinsiyet (CNS)	Frekans	Yüzde
Bayan	8	0,10
Bay	72	0,90

N=80

6.2.2. Yaş Dağılımı

Ankete katılım sağlayan bağımsız denetçilerin %16'sı 20-29, %24'ü 30-39, %34'ü 40-49, %20'si 50-59 yaş aralığında iken, katılımcıların %6'sı 60 yaşın üzerinde olduklarını belirtmişlerdir (Tablo 6.5.).

Tablo 6.5. Katılımcıların Yaşa Göre Dağılımı

Yaş (YAŞ)	Frekans	Yüzde
20-29	13	0,16
30-39	19	0,24
40-49	27	0,34
50-59	16	0,20
60 yaş ve üzeri	5	0,06

N=80

6.2.3. Eğitim Düzeyi Dağılımı

Katılımcıların %52'sinin lisans mezunu olduğu Tablo 6.6.'da görülmektedir. Ankete katılan bağımsız denetçilerin %48'i lisansüstü eğitim almıştır. Yüksek lisans derecesine sahip olan 23 bağımsız denetçi var iken, ankete katılım sağlayan bağımsız denetçilerin 15'i doktora mezunudur.

Tablo 6.6. Katılımcıların Eğitim Düzeyine Göre Dağılımı

Eğitim düzeyi (EĞT)	Frekans	Yüzde
Lisans	42	0,52
Yüksek Lisans	23	0,29
Doktora	15	0,19

N=80

6.2.4. Ünvan Dağılımı

Bağımsız denetçilerin %82'si SMMM, %18'i ise YMM ünvanına sahiptir (Tablo 6.7.). KGK verilerine göre Türkiye'de bağımsız denetim yetkisine sahip olan SMMM

oranı %81 iken YMM oranı ise %19'dur. Araştırma kapsamında ankete katılan bağımsız denetçilerin ünvan dağılımları dikkate alındığında, ülke genelindeki oranla paralel değerler elde edildiği görülmektedir. Bu ise, cinsiyet dağılımında da bahsedildiği gibi, örneklemin popülasyonu temsil kabiliyetinin yüksek olduğunun göstergelerinden biridir.

Tablo 6.7. Katılımcıların Ünvana Göre Dağılımı

Ünvan (ÜNV)	Frekans	Yüzde
SMMM	66	0,82
YMM	14	0,18

N=80

6.2.5. Bağımsız Denetçi Olarak Kayıtlı Olduğu İl Dağılımı

Tablo 6.8.'de, ankete katılan bağımsız denetçilerin çoğunluğunun büyük şehirlerde resmi sicile kayıtlı oldukları görülmektedir. Ankete en çok katılım %21 ile İzmir, %18 ile Kahramanmaraş, %14 ile İstanbul, %11 ile Ankara ve %10 ile Konya illerinden olduğu tespit edilmiştir. 3 katılımcı ise resmi sicile kayıtlı oldukları ili beyan etmemişlerdir.

Tablo 6.8. Katılımcıların Bağımsız Denetçi Olarak Kayıtlı Olduğu İle Göre Dağılımı

Bağımsız denetçi olarak kayıtlı olduğu il (BİL)	Frekans	Yüzde
Ankara	9	0,11
Antalya	2	0,03
Bursa	1	0,01
Denizli	2	0,03
Erzurum	2	0,03
Eskişehir	1	0,01
Gaziantep	3	0,04
İstanbul	11	0,14
İzmir	17	0,21
Kahramanmaraş	14	0,18
Kayseri	1	0,01
Konya	8	0,10
Malatya	1	0,01
Nevşehir	1	0,01
Niğde	1	0,01
Sakarya	1	0,01
Samsun	1	0,01
Yozgat	1	0,01
Boş	3	0,04

N=80

6.2.6. Bağımsız Denetim Yetkisine Sahip Olunan Yıl Sayısı Dağılımı

Tablo 6.9.'da, ankete katılan bağımsız denetçilerin, denetim yetkisine sahip oldukları yıl sayılarına göre dağılımı verilmiştir. Katılımcıların %25'inin 1 yıldan az

denetim yetkisi olmakla birlikte, %56'sı 1-5 yıl arası bağımsız denetim yetkisine, %10'u ise 6-10 yıl arası denetim yetkisine sahiptir. Ankete katılan toplam 80 bağımsız denetçiden 6'sının 11 yıl ve üzeri bağımsız denetim yetkisine sahip olduğu, yani bu alanda diğerleri ile karşılaştırıldığında daha tecrübeli oldukları tespit edilmiştir.

Tablo 6.9. Katılımcıların Bağımsız Denetim Yetkisine Sahip Oldukları Yıl Sayısına Göre Dağılımı

Bağımsız denetim yetkisine sahip olunan yıl sayısı (DYS)	Frekans	Yüzde
1 yıldan az	20	0,25
1-5 yıl	46	0,56
6-10 yıl	8	0,10
11-15 yıl	2	0,03
16-20 yıl	2	0,03
20 yıldan fazla	2	0,03

N=80

6.2.7. Ortak Olunan ya da Çalışılan Denetim Firması Dağılımı

Tablo 6.10'a göre, ankete katılan bağımsız denetçilerin %46'sı bir denetim firmasına ortak ya da bir denetim firmasında çalışmaktadırlar. Katılımcıların %54'ü ise bireysel olarak bağımsız denetim yetkisine sahip olmakla birlikte, herhangi bir denetim firmasına ortak değildirler ya da herhangi bir denetim firmasında çalışmamaktadırlar.

Tablo 6.10. Katılımcıların Ortak Oldukları ya da Çalıştıkları Denetim Firması Dağılımı

Ortak olunan ya da çalışılan denetim firması (ODF)	Frekans	Yüzde
Var	37	0,46
Yok	43	0,54

N=80

6.2.8. Ortak Olunan ya da Çalışılan Denetim Firması Türü Dağılımı

Ortak olduğu ya da çalıştığı bir bağımsız denetim firması olduğunu belirten 37 katılımcıya, denetim firmalarıyla ilgili sorular yöneltilmiştir. Tablo 6.11. bu firmaların türünün dağılımını göstermektedir. Katılımcıların %70'i ulusal bir bağımsız denetim firmasına ortak olduğunu ya da böyle bir firmada çalıştığını belirtirken, uluslararası bağlantılı bağımsız denetim firmasında çalışan bağımsız denetçilerin oranı ise %27'dir. Katılımcılardan 1'i bu soruya cevap vermemiştir.

Tablo 6.11. Katılımcıların Ortak Oldukları ya da Çalıştıkları Denetim Firması Türü Dağılımı

Ortak olunan ya da çalışılan denetim firması türü (ODT)	Frekans	Yüzde
Ulusal	26	0,70
Uluslararası bağlantılı	10	0,27
Boş	1	0,03

N=37

6.2.9. Denetim Firmasının Denetim Faaliyetinde Bulunduğu Yıl Sayısı Dağılımı

Ankete katılan ve bir firmaya bağlı olan bağımsız denetçilere firmalarının faaliyette bulunduğu yıl sayısı sorulmuştur (Tablo 6.12.). Denetim firmalarının çoğunlukla (%40) 1-5 yıldır denetim faaliyetinde bulunduğu tespit edilmiştir.

Tablo 6.12. Katılımcıların Denetim Firmasının Denetim Faaliyetinde Bulunduğu Yıl Sayısı Dağılımı

Denetim firmasının denetim faaliyetinde bulunduğu yıl sayısı (DFY)	Frekans	Yüzde
1 yıldan az	2	0,05
1-5 yıl	15	0,40
6-10 yıl	4	0,11
11-15 yıl	5	0,14
16-20 yıl	5	0,14
20 yıldan fazla	6	0,16

N=37

6.2.10. Denetim Firmasının Bulunduğu İl Dağılımı

Tablo 6.13’de bağımsız denetim firmalarının bulunduğu iller gösterilmektedir. Ankete katılan bağımsız denetçilerin bağlı oldukları denetim firmalarının %35’i İstanbul’da, %27’si İzmir’de ve %21’i Ankara’da faaliyette bulunmaktadır. Antalya, Denizli ve Kayseri’de bulunan bağımsız denetim firmaları toplamın %9’unu oluşturmaktadır. Katılımcıların %8’i ise bu konuda bilgi vermemiştir.

Tablo 6.13. Katılımcıların Bağlı Oldukları Denetim Firmasının Bulunduğu İl Dağılımı

Denetim firmasının bulunduğu il (FİL)	Frekans	Yüzde
Ankara	8	0,21
Antalya	1	0,03
Denizli	1	0,03
İstanbul	13	0,35
İzmir	10	0,27
Kayseri	1	0,03
Boş	3	0,08

N=37

6.2.11. Denetim Firmasındaki Ünvan Dağılımı

Ankete katılan bağımsız denetçilerin çalıştıkları denetim firmasında sahip oldukları ünvan dağılımına bakıldığında, çoğunluğun (%32) sorumlu ortak baş denetçi ünvanına sahip oldukları görülmektedir (Tablo 6.14.). Baş denetçi ünvanına sahip olanların oranı %11, kıdemli denetçi olanların oranı %8, denetçi olanların oranı %30, denetçi yardımcısı olanların oranı %11 ve stajyer denetçi yardımcısı olanların oranı ise %5’dir. Katılımcılardan 1 tanesi bu soruyu boş bırakmıştır.

Tablo 6.14. Katılımcıların Bağlı Oldukları Denetim Firmalarındaki Ünvan Dağılımı

Denetim firmasındaki ünvan (DÜN)	Frekans	Yüzde
Sorumlu ortak baş denetçi	12	0,32
Baş denetçi	4	0,11
Kıdemli denetçi	3	0,08
Denetçi	11	0,30
Denetçi yardımcısı	4	0,11
Stajyer denetçi yardımcısı	2	0,05
Boş	1	0,03

6.2.12. Denetim Firmasındaki Toplam Denetçi Sayısı Dağılımı

Tablo 6.15.' de katılımcıların bağlı oldukları denetim firmalarındaki toplam denetçi sayısı dağılımı verilmiştir. Bu tabloya göre, denetim firmalarının %24'ünde 1-5 denetçi, %35'inde 6-10 denetçi, %8'inde 11-15 denetçi, %19'unda 16-20 denetçi ve %14'ünde ise 20'den fazla denetçi bulunmaktadır.

Tablo 6.15. Katılımcıların Bağlı Oldukları Denetim Firmasındaki Toplam Denetçi Sayısı Dağılımı

Denetim firmasındaki toplam denetçi sayısı (TDS)	Frekans	Yüzde
1 – 5	9	0,24
6 – 10	13	0,35
11 – 15	3	0,08
16 – 20	7	0,19
20'den fazla	5	0,14

N=37

6.2.13. Denetim Firmasının Bağımsız Denetim Yaptığı İşletme Sayısı Dağılımı

Bağımsız denetim firmasının denetim yaptığı işletme sayısı ile ilgili soruya, anket katılımcılarının %30'u 1-10 işletme, %24'ü 11-20 işletme ve %22'si 21-30 işletme olduğunu bildirirken, katılımcıların %13'ü bağlı oldukları bağımsız denetim firmasının toplam 30'dan fazla işletmeye bağımsız denetim yaptığını beyan etmişlerdir. 4 bağımsız denetçi ise bu soruyu boş bırakmıştır.

Tablo 6.16. Katılımcıların Bağlı Oldukları Denetim Firmalarının Bağımsız Denetim Yaptığı İşletme Sayısı Dağılımı

Denetim firmasının bağımsız denetim yaptığı işletme sayısı (İSY)	Frekans	Yüzde
1 – 10	11	0,30
11 – 20	9	0,24
21 – 30	8	0,22
30'dan fazla	5	0,13
Boş	4	0,11

N=37

6.3. Araştırma Modeli Değişkenleri Konusunda Katılımcı Görüşlerinin Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular

Bu bölümde ankete katılan bağımsız denetçilerin, araştırma modeli değişkenleri konusundaki değerlendirmelerine ilişkin bulgulardan bahsedilmektedir.

6.3.1. Denetlenen İşletme Değişkeni İle İlgili Katılımcı Görüşlerine İlişkin Bulgular

Tablo 6.17.'de denetlenen işletmenin bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisine ilişkin katılımcı görüşleri verilmektedir. Tablodan da görüldüğü gibi, denetlenen işletme ile ilgili önermeler arasından bağımsız denetim kalitesini en çok etkilediği düşünülen önerme iç kontrol yapısıdır (Ort.: 4,77). Katılımcıların %82,5'i iç kontrol yapısının bağımsız denetim kalitesi üzerinde çok etkili olduğunu belirtmiştir. Diğer yandan denetlenen işletmenin kurumsal yönetim yapısı (Ort.: 4,70) ve denetim komitesinin bağımsızlığı, etkinliği ve deneyiminin (Ort.: 4,57) de bağımsız denetim kalitesi üzerinde etkisinin yüksek olduğu belirtilmiştir.

Tablo 6.17. Denetlenen İşletmenin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi Konusundaki Katılımcı Görüşlerinin Değerlendirilmesi

Denetlenen İşletme (İŞL)	1	2	3	4	5	Ort.	S.S.
	N %	N %	N %	N %	N %		
İŞL1	6 7,5	1 1,3	6 7,5	16 20,0	51 63,8	4,30	1,16
İŞL2	11 13,8	2 2,5	10 12,5	21 26,3	36 45,0	3,90	1,35
İŞL3	3 3,8	5 6,3	8 10,0	11 13,8	53 66,3	4,37	1,06
İŞL4	3 3,8	5 6,3	4 5,0	16 20,0	52 65,0	4,39	1,05
İŞL5	0 0,0	0 0,0	4 5,0	10 12,5	66 82,5	4,77	0,53
İŞL6	0 0,0	5 6,3	12 15,0	16 20,0	47 58,8	4,34	0,91
İŞL7	0 0,0	1 1,3	5 6,3	14 17,5	60 75,0	4,70	0,58
İŞL8	1 1,3	2 2,5	7 8,8	10 12,5	60 75,0	4,57	0,85

Notlar: (i) N=80; (ii) 1=Hiç etkili değildir, 2=Etkili değildir, 3=Kararsızım, 4= Etkilidir, 5=Çok etkilidir; (iii) Ort.: Ortalama, S.S.: Standart sapma

6.3.2. Bağımsız Denetim Firması Değişkeni İle İlgili Katılımcı Görüşlerine İlişkin Bulgular

Tablo 6.18.'den görüldüğü gibi, bağımsız denetim firması ile ilgili önermelere bakıldığında, bağımsız denetim firmasındaki denetim ekibinin deneyiminin (Ort.: 4,73) ve denetçi eğitimine verilen önemin (Ort.: 4,57) bağımsız denetim kalitesi üzerinde en yüksek etkiye sahip olduğu belirtilmiştir. Katılımcılar bağımsız denetim firmasının ulusal veya uluslararası olmasının (Ort.: 3,16) ve denetim firmaları arasındaki rekabetin (Ort.: 3,53) bağımsız denetim kalitesi üzerinde nispeten daha az etkisi olduğunu belirtmişlerdir.

Tablo 6.18. Bağımsız Denetim Firmasının Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi Konusundaki Katılımcı Görüşlerinin Değerlendirilmesi

Bağımsız Denetim Firması (BDF)	1	2	3	4	5	Ort.	S.S.
	N %	N %	N %	N %	N %		
BDF1	3 3,8	4 5,0	12 15,0	26 32,5	35 43,8	4,06	1,06
BDF2	18 22,5	5 6,3	21 26,3	17 21,3	19 23,8	3,16	1,45
BDF3	0 0,0	4 5,0	13 16,3	27 33,8	36 45,0	4,18	0,88
BDF4	11 13,8	4 5,0	14 17,5	21 26,3	30 37,5	3,67	1,38
BDF5	0 0,0	0 0,0	4 5,0	13 16,3	63 78,8	4,73	0,54
BDF6	4 5,0	1 1,3	27 33,8	25 31,3	23 28,8	3,76	1,03
BDF7	14 17,5	3 3,8	13 16,3	25 31,3	25 31,3	3,53	1,41
BDF8	0 0,0	1 1,3	7 8,8	17 21,3	55 68,8	4,57	0,71
BDF9	3 3,8	4 5,0	12 15,0	23 28,8	38 47,5	4,10	1,07

Notlar: (i) N=80; (ii) 1=Hiç etkili değildir, 2=Etkili değildir, 3=Kararsızım, 4= Etkilidir, 5=Çok etkilidir; (iii) Ort.: Ortalama, S.S.: Standart sapma

6.3.3. Bağımsız Denetçi Değişkeni İle İlgili Katılımcı Görüşlerine İlişkin Bulgular

Ankete katılım sağlayan bağımsız denetçiler, bağımsız denetçinin denetim kalitesi üzerinde genel olarak yüksek etkisinin olduğunu belirtmişlerdir (Tablo 6.19). Özellikle katılımcıların %80'inden fazlası bağımsız denetçilerin yeterliliği, bağımsızlığı ve denetim yapılan işletmenin sektörü ile ilgili bilgi ve tecrübesinin bağımsız denetim kalitesi üzerinde çok etkili olduğunu bildirmişlerdir.

Tablo 6.19. Bağımsız Denetçinin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi Konusundaki Katılımcı Görüşlerinin Değerlendirilmesi

Bağımsız Denetçi (DEN)	1	2	3	4	5	Ort.	S.S.
	N %	N %	N %	N %	N %		
DEN1	0 0,0	0 0,0	3 3,8	14 17,5	63 78,8	4,75	0,51
DEN2	0 0,0	0 0,0	2 2,5	10 12,5	68 85,0	4,82	0,44
DEN3	1 1,3	0 0,0	4 5,0	9 11,3	66 82,5	4,73	0,67
DEN4	1 1,3	2 2,5	15 18,8	22 27,5	40 50,0	4,22	0,92
DEN5	0 0,0	1 1,3	4 5,0	8 10,0	67 83,8	4,76	0,60

Notlar: (i) N=80; (ii) 1=Hiç etkili değildir, 2=Etkili değildir, 3=Kararsızım, 4= Etkilidir, 5=Çok etkilidir; (iii) Ort.: Ortalama, S.S.: Standart sapma

6.3.4. Bilişim Teknolojisi Kullanımı Değişkeni İle İlgili Katılımcı Görüşlerine İlişkin Bulgular

Ankete katılım sağlayan bağımsız denetçilerin %70'i elektronik hesap tablosu yazılımları kullanımının bağımsız denetim kalitesi üzerinde çok etkili olduğu görüşündedir (Tablo 6.20). Katılımcılar bağımsız denetim yazılımlarının (Ort.: 4,29) ve muhasebe yazılımlarının (Ort.: 4,44) da bağımsız denetim kalitesini yüksek düzeyde etkilediğini düşünmektedirler.

Tablo 6.20. Bilişim Teknolojisi Kullanımının Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi Konusundaki Katılımcı Görüşlerinin Değerlendirilmesi

Bilişim Teknolojisi Kullanımı (BTK)	1 N %	2 N %	3 N %	4 N %	5 N %	Ort.	S.S.
BTK1	0 0,0	1 1,3	13 16,3	27 33,8	39 48,8	4,29	0,78
BTK2	0 0,0	0 0,0	10 12,5	14 17,5	56 70,0	4,57	0,71
BTK3	2 2,5	2 2,5	13 16,3	20 25,0	43 53,8	4,24	0,98
BTK4	2 2,5	3 3,8	12 15,0	24 30,0	39 48,8	4,18	0,99
BTK5	2 2,5	0 0,0	13 16,3	25 31,3	40 50,0	4,25	0,91
BTK6	1 1,3	0 0,0	10 12,5	20 25,0	49 61,3	4,44	0,81

Notlar: (i) N=80; (ii) 1=Hiç etkili değildir, 2=Etkili değildir, 3=Kararsızım, 4= Etkilidir, 5=Çok etkilidir; (iii) Ort.: Ortalama, S.S.: Standart sapma

6.3.5. Yasal Düzenlemeler ve Kurumlar Değişkeni İle İlgili Katılımcı Görüşlerine İlişkin Bulgular

Tablo 6.21 yasal düzenlemeler ve kurumların bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisine ilişkin katılımcı görüşlerini belirtmektedir. Ankete katılan bağımsız denetçilerin %50'sinden fazlası KGK'nın yasal düzenlemelerinin ve uyguladığı yaptırımların bağımsız denetim kalitesi üzerinde çok etkili olduğunu bildirmişlerdir. Diğer yandan katılımcılar, SPK'nın yasal düzenlemelerinin de bağımsız denetim kalitesi üzerinde yüksek düzeyde etkili olduğu görüşündedirler.

6.3.6. Bağımsız Denetim Kalitesi Değişkeni İle İlgili Katılımcı Görüşlerine İlişkin Bulgular

Katılımcıların bağımsız denetim kalitesi ile ilgili katılım düzeyinin en yüksek olduğu önermelerin sırasıyla Tablo 6.22'ye göre "Denetim raporunda yapılan tüm açıklamalar, denetim sürecinde toplanan verilerle desteklenmelidir." (Ort.: 4,86), "Denetim tarafsız ve adil bir biçimde, ayrıcalık veya önyargı olmadan gerçekleştirilmelidir." (Ort.: 4,84) ve "Denetçi değerlendirmesini ve görüşünü tamamen gerçeklere ve iyi bir analize dayandırmalıdır." (Ort.: 4,82) olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 6.21. Yasal Düzenlemeler ve Kurumların Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi Konusundaki Katılımcı Görüşlerinin Değerlendirilmesi

Yasal Düzenlemeler ve Kurumlar (YDK)	1	2	3	4	5	Ort.	S.S.
	N %	N %	N %	N %	N %		
YDK1	2 2,5	3 3,8	9 11,3	25 31,3	41 51,3	4,24	0,97
YDK2	3 3,8	4 5,0	12 15,0	20 25,0	41 51,3	4,14	1,09
YDK3	3 3,8	2 2,5	9 11,3	21 26,3	45 56,3	4,28	1,02
YDK4	15 18,8	8 10,0	28 35,0	11 13,8	18 22,5	3,11	1,38
YDK5	2 2,5	2 2,5	11 13,8	27 33,8	38 47,5	4,20	0,95
YDK6	2 2,5	3 3,8	14 17,5	25 31,3	36 45,0	4,11	0,99
YDK7	4 5,0	7 8,8	19 23,8	24 30,0	26 32,5	3,75	1,14
YDK8	3 3,8	4 5,0	13 16,3	20 25,0	40 50,0	4,11	1,09

Notlar: (i) N=80; (ii) 1=Hiç etkili değildir, 2=Etikli değildir, 3=Kararsızım, 4= Etkilidir, 5=Çok etkilidir; (iii) Ort.: Ortalama, S.S.: Standart sapma

Tablo 6.22. Bağımsız Denetim Kalitesi Konusundaki Katılımcı Görüşlerinin Değerlendirilmesi

Bağımsız Denetim Kalitesi (KAL)	1	2	3	4	5	Ort.	S.S.
	N %	N %	N %	N %	N %		
KAL1	4 5,0	5 6,3	9 11,3	25 31,3	37 46,3	4,06	1,13
KAL2	0 0,0	0 0,0	4 5,0	9 11,3	67 83,8	4,78	0,52
KAL3	0 0,0	0 0,0	3 3,8	5 6,3	72 90,0	4,86	0,44
KAL4	0 0,0	0 0,0	4 5,0	5 6,3	71 88,8	4,84	0,49
KAL5	0 0,0	1 1,3	4 5,0	3 3,8	72 90,0	4,82	0,57
KAL6	0 0,0	1 1,3	5 6,3	7 8,8	67 83,8	4,75	0,63
KAL7	0 0,0	0 0,0	3 3,8	12 15,0	65 81,3	4,77	0,50
KAL8	3 3,8	0 0,0	8 10,0	19 23,8	50 62,5	4,41	0,95
KAL9	0 0,0	1 1,3	4 5,0	11 13,8	64 80,0	4,72	0,61

Notlar: (1) N=80; (2) 1=Kesinlikle katılmıyorum, 2=Katılmıyorum, 3=Kararsızım, 4= Katılıyorum, 5=Kesinlikle katılıyorum; (3) Ort.: Ortalama, S.S.: Standart sapma

6.4. Araştırma Modeli Değişkenleri Arasındaki Korelasyonlara İlişkin Bulgular

Araştırma modelinde yer alan değişkenler arasındaki korelasyon katsayıları ve anlamlılık düzeyleri Tablo 6.23.'de gösterilmiştir. "Verilerin Analizi" başlığı altında da belirtildiği gibi bu araştırma kapsamındaki veriler normal dağılım özelliği göstermemektedir. Bu sebepten ötürü *Pearson's r* korelasyon katsayısının parametrik

olmayan karşılığı olan *Spearman's rho* korelasyon katsayısı kullanılarak değişkenler arası korelasyonlar rapor edilmiştir.

Tablodan da görüldüğü gibi korelasyon katsayılarının ikisi dışında tümü istatistiki olarak anlamlıdır. Araştırma modelindeki bağımsız değişkenler Denetlenen İşletme (*Spearman's rho*: 0,26; $p < 0,05$), Bağımsız Denetim Firması (*Spearman's rho*: 0,41; $p < 0,01$), Bağımsız Denetçi (*Spearman's rho*: 0,52; $p < 0,01$), Bilişim Teknolojisi Kullanımı (*Spearman's rho*: 0,35; $p < 0,01$) ve Yasal Düzenlemeler ve Kurumlar (*Spearman's rho*: 0,32; $p < 0,01$), bağımlı değişken Bağımsız Denetim Kalitesi ile pozitif ve istatistiki olarak anlamlı korelasyona sahiptir.

Tablo 6.23. Araştırma Modeli Değişkenleri Arasındaki Korelasyonlar

	İŞL	BDF	DEN	BTK	YDK	KAL
İŞL	1,0					
BDF	0,42**	1,0				
DEN	0,27*	0,48**	1,0			
BTK	0,21	0,42**	0,55**	1,0		
YDK	0,09	0,45**	0,40**	0,35**	1,0	
KAL	0,26*	0,41**	0,52**	0,35**	0,32**	1,0

Notlar: (i) * $p < 0,05$, ** $p < 0,01$; (ii) İŞL = Denetlenen İşletme, BDF = Bağımsız Denetim Firması, DEN = Bağımsız Denetçi, BTK = Bilişim Teknolojisi Kullanımı, YDK = Yasal Düzenlemeler ve Kurumlar, KAL = Bağımsız Denetim Kalitesi

6.5. Araştırma Modeline İlişkin Bulgular

Şekil 6.1.'de araştırma modelinin bulguları verilmiştir. SmartPLS 3.2.4 ile yapılan PLS-SEM analizi sonuçlarına göre beş bağımsız değişken (Denetlenen İşletme, Bağımsız Denetim Firması, Bağımsız Denetçi, Bilişim Teknolojisi Kullanımı ve Yasal Düzenlemeler ve Kurumlar) bağımlı değişken Bağımsız Denetim Kalitesi'nin %70'ini açıklamaktadır ($R^2=0,70$).

“Araştırmanın Evreni ve Örneklemi” başlığı altında belirtildiği gibi, araştırma kapsamında bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörlerin belirlenmesi amacıyla kapsamlı ve sistematik bir literatür incelemesi yapıldığı için belirlenen faktörlerin bağımsız denetim kalitesini açıklama oranının yüksek düzeyde olması beklenmektedir. PLS-SEM analizi sonucunda ulaşılan %70'lik bir R^2 değerinin de bu beklentiye paralel olarak ortaya çıkan bir değer olduğu görülmektedir.

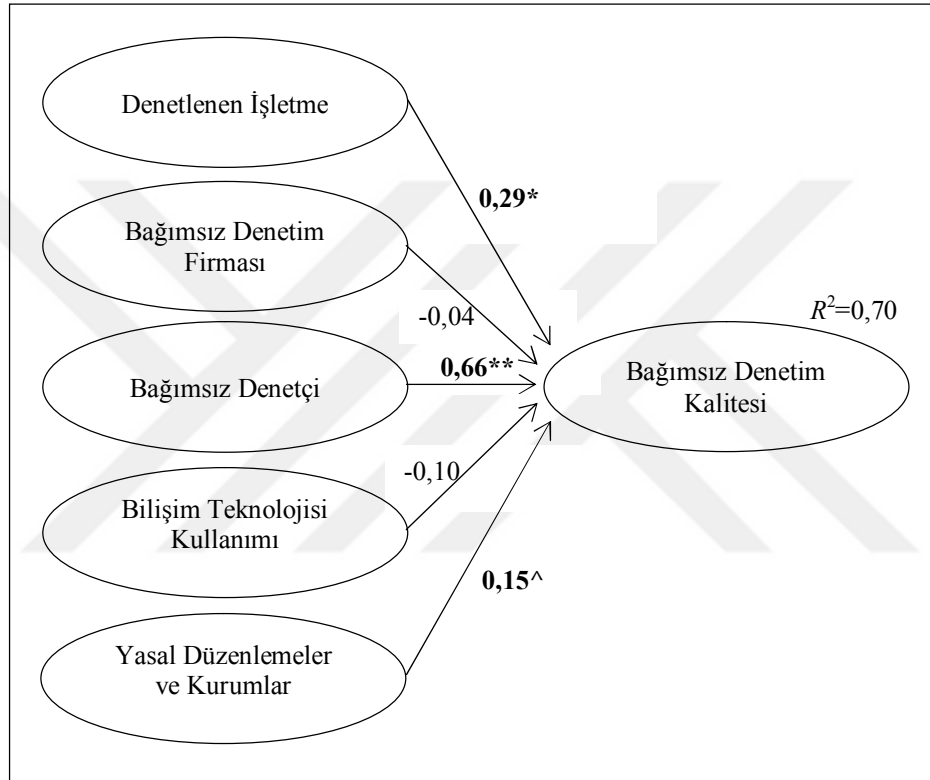
Şekil 4.1.'de verilen araştırma modelindeki hipotezlerin test sonuçları, yani yapısal model analizi sonuçları, Şekil 6.1.' de görülmektedir. Ayrıca, her bir bağımsız değişkenin bağımlı değişken üzerindeki etki büyüklüğü (f^2 - effect size) de Tablo 6.24.' de verilmiştir. f^2 değeri her bir bağımsız değişkenin bağımlı değişken ile ne düzeyde ilişkili olduğunu belirtmekle birlikte, 0 ile 1 arasında değerler almaktadır. 0,02-0,15 arasında yer alan f^2 değerleri düşük düzeyde etki, 0,16-0,35 arasında yer alan f^2 değerleri orta düzeyde etki ve 0,35'den büyük olan f^2 değerleri de yüksek düzeyde etki olduğunu belirtmektedir (Cohen, 1988).

H1'de “Denetlenen işletme bağımsız denetim kalitesini pozitif yönde etkiler.” hipotezi öne sürülmüştür. Şekil 6.1.' deki bulgulara göre denetlenen işletmenin bağımsız denetim kalitesi üzerinde pozitif ve istatistiki olarak da anlamlı bir etkisi vardır ($\beta = 0,29$; $p < 0,05$). f^2 değeri ise orta düzeyde bir etki büyüklüğüne sahip olduğuna işaret etmektedir ($f^2 = 0,18$). Bu sonuçlara göre H1 hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 6.24. Etki Büyüklüğü (f^2) Değerleri

Değişkenler arası ilişki	f^2 değeri
İŞL → KAL	0,18
BDF → KAL	0,002
DEN → KAL	0,90
BTK → KAL	0,03
YDK → KAL	0,06

Notlar: İŞL = Denetlenen İşletme, BDF = Bağımsız Denetim Firması, DEN = Bağımsız Denetçi, BTK = Bilişim Teknolojisi Kullanımı, YDK = Yasal Düzenlemeler ve Kurumlar, KAL = Bağımsız Denetim Kalitesi

**Şekil 6.1.** PLS-SEM Yapısal Model Analiz Sonuçları

Notlar: ^ $p < 0,10$; * $p < 0,05$; ** $p < 0,01$

H2'de ise “Bağımsız denetim firması bağımsız denetim kalitesini pozitif yönde etkiler.” hipotezi öne sürülmüştür. PLS-SEM sonuçlarına göre bağımsız denetim firmasının bağımsız denetim kalitesi üzerinde istatistiki olarak anlamlı bir etkisi bulunmamaktadır ($\beta = -0,04$; $p > 0,05$). Bundan dolayı H2 hipotezi reddedilmiştir.

H3'de “Bağımsız denetçi bağımsız denetim kalitesini pozitif yönde etkiler.” hipotezi öne sürülmüştür. Analiz sonuçlarına göre bağımsız denetçinin bağımsız denetim kalitesi üzerinde istatistiki olarak anlamlı bir etkisi bulunmaktadır ($\beta = 0,66$; $p < 0,01$). f^2 değeri ise bu etkinin yüksek düzeyde olduğunu göstermektedir ($f^2=0,90$). Bu sonuçlara göre H3 hipotezi kabul edilmiştir.

H4'de “Bilişim teknolojisi kullanımı bağımsız denetim kalitesini pozitif yönde etkiler.” hipotezi öne sürülmüştür. Şekil 6.1. de de görüldüğü gibi bilişim teknolojisi kullanımının bağımsız denetim kalitesi üzerinde istatistiki olarak anlamlı bir etkisine rastlanmamıştır ($\beta = -0,10$; $p > 0,05$). Bundan dolayı H4 hipotezi reddedilmiştir.

Araştırma modeli kapsamında son olarak, H5'de “Yasal düzenlemeler ve kurumlar bağımsız denetim kalitesini pozitif yönde etkiler.” hipotezi öne sürülmüştür.

Sonuçlara bakıldığında yasal düzenlemeler ve kurumlar ile bağımsız denetim kalitesi arasında pozitif ve marjinal düzeyde istatistiki olarak anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir ($\beta = 0,15$; $p < 0,10$). f^2 değeri ise bu etkinin düşük düzeyde olduğunu göstermektedir ($f^2=0,06$). Bu sonuçlara göre *H5 hipotezi kabul edilmiştir*.

6.6. Fark Testlerine İlişkin Bulgular

Daha önceden de bahsedildiği gibi araştırma modelindeki değişkenlerin çeşitli demografik değişkenlere göre farklılık gösterip göstermediğinin tespit edilebilmesi amacıyla fark testleri yapılmıştır. Verilerin normal olarak dağılmadığı tespit edildiği için de iki kategoriden oluşan grupların olduğu durumlarda Mann Whitney U testi, üç veya daha fazla kategoriden oluşan grupların olduğu durumlarda ise Kruskal Wallis Testi uygulanmıştır. Araştırma modeli değişkenlerinin çeşitli demografik değişkenler açısından gösterdiği farklılıklar ile ilgili yapılan testlerin bulguları ile ilgili ayrıntılı istatistikler aşağıdaki bölümlerde verilmiştir.

6.6.1. Denetlenen İşletme Değişkenine İlişkin Fark Testi Bulguları

Denetlenen işletme değişkeninin cinsiyet açısından bir fark gösterip göstermediği ile ilgili Mann Whitney U testi sonucu Tablo 6.25’de verilmiştir. Sonuçlara göre, bayan ve erkek katılımcıların denetlenen işletme algıları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark tespit edilememiştir.

Tablo 6.25. Denetlenen İşletme Değişkeni ve Cinsiyete İlişkin Mann Whitney U Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Cinsiyet (CNS) (N = 80)	Bayan (N = 8) Bay (N = 72)	U = 273,50

Farklı yaş gruplarındaki katılımcıların denetlenen işletme algıları arasında fark olup olmadığının test edilmesi ile ilgili Kruskal Wallis testi sonuçları Tablo 6.26’da gösterilmiştir. Tablo 6.26’ya göre farklı yaş gruplarındaki katılımcıların denetlenen işletmenin bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisi konusundaki algıları arasında bir fark yoktur.

Tablo 6.26. Denetlenen İşletme Değişkeni ve Yaşa İlişkin Kruskal Wallis Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Yaş (YAŞ) (N = 80)	20-29 (N = 13)	H = 0,87
	30-39 (N = 19)	
	40-49 (N = 27)	
	50-59 (N = 16)	
	> 60 (N = 5)	

Eğitim düzeyi ve denetlenen işletme değişkenine ilişkin Kruskal Wallis testi sonuçları Tablo 6.27’de verilmiştir. Sonuçlar, farklı eğitim düzeyine sahip katılımcıların denetlenen işletme algıları arasında bir fark olmadığını göstermektedir.

Tablo 6.27. Denetlenen İşletme Değişkeni ve Eğitim Düzeyine İlişkin Kruskal Wallis Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Eğitim düzeyi (EĞT) (N = 80)	Lisans (N = 42) Yüksek lisans (N = 23) Doktora (N = 15)	H = 0,72

Farklı ünvana sahip bağımsız denetçilerin denetlenen işletme algıları arasında bir fark olup olmadığı ile ilgili Mann Whitney U testi sonuçları Tablo 6.28'de gösterilmiştir. Sonuçlara göre bağımsız denetçilerin SMMM veya YMM ünvanına sahip olmalarının denetlenen işletmenin bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisi algıları üzerinde bir farklılık yaratmamaktadır.

Tablo 6.28. Denetlenen İşletme Değişkeni ve Ünvana İlişkin Mann Whitney U Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Ünvan (ÜNV) (N = 80)	SMMM (N = 66) YMM (N = 14)	U = 382,50

Tablo 6.29. bağımsız denetçilerin bağımsız denetim yetkisine sahip oldukları yıl sayısının denetlenen işletme algıları üzerinde bir farka neden olup olmadığı ile ilgili Kruskal Wallis testi sonuçlarını göstermektedir. Sonuçlara göre bağımsız denetçilerin denetlenen işletme algıları, denetim yetkisine sahip oldukları yıl sayısı bakımından bir fark göstermemektedir.

Tablo 6.29. Denetlenen İşletme Değişkeni ve Bağımsız Denetim Yetkisine Sahip Olunan Yıl Sayısına İlişkin Kruskal Wallis Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Bağımsız denetim yetkisine sahip olunan yıl sayısı (DYS) (N = 80)	1 yıldan az (N = 20) 1-5 yıl (N = 46) 6-10 yıl (N = 8) 11-15 yıl (N = 2) 16-20 yıl (N = 2) > 20 (N = 2)	H = 8,60

Bağımsız denetçilerin bir bağımsız denetim firmasına ortak olmalarının veya bir bağımsız denetim firmasında çalışmalarının, denetlenen işletme algılarını etkileyip etkilemediği ile ilgili Mann Whitney U testi sonuçları Tablo 6.30'da verilmiştir. Sonuçlara göre, bağımsız denetçilerin bir denetim firmasına bağlı olarak veya bağımsız olarak çalışmaları, denetlenen işletme algılarını değiştirmemektedir.

Tablo 6.30. Denetlenen İşletme Değişkeni ve Ortak Olunan ya da Çalışılan Denetim Firmasına İlişkin Mann Whitney U Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Ortak olunan ya da çalışılan denetim firması (ODF) (N = 80)	Var (N = 37) Yok (N = 43)	U = 781,50

Ortak olunan ya da çalışılan denetim firması türü ve denetlenen işletmenin bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisi algıları ile ilgili Mann Whitney U testi sonuçları Tablo 6.31.'de gösterilmektedir. Sonuçlar, denetçilerin ulusal veya

uluslararası bir firmada çalışmalarının denetlenen işletme algıları üzerinde bir farklılık göstermediğine işaret etmektedir.

Tablo 6.31. Denetlenen İşletme Değişkeni ve Ortak Olunan ya da Çalışılan Denetim Firması Türüne İlişkin Mann Whitney U Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Ortak olunan ya da çalışılan denetim firması türü (ODT) (N = 36)	Ulusal (N = 26) Uluslararası bağlantılı (N = 10)	U = 129,00

Tablo 6.32.'de denetlenen işletme değişkeni ile denetim firmasının denetim faaliyetinde bulunduğu yıl sayısına ilişkin Kruskal Wallis testi sonuçları verilmiştir. Sonuçlara göre, bağımsız denetçilerin denetlenen işletme algılarının, bağlı oldukları denetim firmasının faaliyette bulunduğu yıl sayısı açısından istatistiki olarak anlamlı bir fark göstermediği tespit edilmiştir.

Tablo 6.32. Denetlenen İşletme Değişkeni ve Denetim Firmasının Faaliyette Bulunduğu Yıl Sayısına İlişkin Kruskal Wallis Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Denetim firmasının denetim faaliyetinde bulunduğu yıl sayısı (DFY) (N = 37)	1 yıldan az (N = 2) 1-5 yıl (N = 15) 6-10 yıl (N = 4) 11-15 yıl (N = 5) 16-20 yıl (N = 5) > 20 (N = 6)	H = 7,20

Tablo 6.33 denetim firmasında farklı ünvanlarda çalışan bağımsız denetçilerin denetlenen işletme algılarının farklı olup olmadığının tespit edilmesiyle ilgili Kruskal Wallis testi sonuçlarını göstermektedir. Sonuçlara göre, denetlenen işletme algıları ünvan türü açısından istatistiki olarak anlamlı bir fark göstermemektedir.

Tablo 6.33. Denetlenen İşletme Değişkeni ve Denetim Firmasındaki Ünvana İlişkin Kruskal Wallis Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Denetim firmasındaki ünvan (DÜN) (N = 36)	Sorumlu ortak baş denetçi (N = 12) Baş denetçi (N = 4) Kıdemli denetçi (N = 3) Denetçi (N = 11) Denetçi yardımcısı (N = 4) Stajyer denetçi yardımcısı (N = 2)	H = 7,51

Bağımsız denetçilerin denetlenen işletme algıları ile bağlı oldukları denetim firmasındaki denetçi sayısına ilişkin Kruskal Wallis testi sonuçları Tablo 6.34'de verilmiştir. Sonuçlara göre, denetim firmasındaki denetçi sayısı, bağımsız denetçilerin denetlenen işletme algılarında anlamlı bir fark yaratmamaktadır.

Denetlenen işletme algılarının, bağlı olunan bağımsız denetim firmasının bağımsız denetim yaptığı işletme sayısı açısından bir farklılık gösterip göstermediğinin tespit edilebilmesi için yapılan Kruskal Wallis testi sonuçları Tablo 6.35'de gösterilmiştir. Sonuçlar, denetlenen işletme sayısının denetlenen işletme algıları üzerinde anlamlı bir fark yaratmadığına işaret etmektedir.

Tablo 6.34. Denetlenen İşletme Değişkeni ve Denetim Firmasındaki Toplam Denetçi Sayısına İlişkin Kruskal Wallis Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Denetim firmasındaki toplam denetçi sayısı (TDS) (N = 37)	1-5 (N = 9)	H = 5,01
	6-10 (N = 13)	
	11-15 (N = 3)	
	16-20 (N = 7)	
	> 20 (N = 5)	

Tablo 6.35. Denetlenen İşletme Değişkeni ve Denetim Firmasının Bağımsız Denetim Yaptığı İşletme Sayısına İlişkin Kruskal Wallis Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Denetim firmasının bağımsız denetim yaptığı işletme sayısı (İSY) (N = 33)	1-10 (N = 11)	H = 2,04
	11-20 (N = 9)	
	21-30 (N = 8)	
	> 30 (N = 5)	

6.6.2. Bağımsız Denetim Firması Değişkenine İlişkin Fark Testi Bulguları

Tablo 6.36'da bağımsız denetçilerin bağımsız denetim kalitesi üzerindeki bağımsız denetim firmasının etkisi ile ilgili algılarının cinsiyet açısından bir farklılık gösterip göstermediği ile ilgili Mann Whitney U testi sonuçları gösterilmektedir. Tablodan da görüleceği üzere, bayan ve erkek bağımsız denetçilerin bağımsız denetim firması algıları arasında istatistiki olarak anlamlı bir farka rastlanmamıştır.

Tablo 6.36. Bağımsız Denetim Firması Değişkeni ve Cinsiyete İlişkin Mann Whitney U Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Cinsiyet (CNS) (N = 80)	Bayan (N = 8) Bay (N = 72)	U = 218,50

Farklı yaş gruplarındaki bağımsız denetçilerin bağımsız denetim firması algıları açısından bir fark gösterip göstermediği ile ilgili Kruskal Wallis testi sonuçları Tablo 6.37.'de verilmiştir. Sonuçlara göre, katılımcıların farklı yaş gruplarında olmaları bağımsız denetim firması algılarını değiştirmemektedir. Diğer bir ifadeyle, ankete katılım sağlayan bağımsız denetçiler hangi yaş grubunda olursa olsun, bağımsız denetim firmasının denetim kalitesi üzerinde aynı düzeyde etki sahibi olduğu görüşündedirler.

Tablo 6.37. Bağımsız Denetim Firması Değişkeni ve Yaşa İlişkin Kruskal Wallis Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Yaş (YAŞ) (N = 80)	20-29 (N = 13)	H = 4,80
	30-39 (N = 19)	
	40-49 (N = 27)	
	50-59 (N = 16)	
	> 60 (N = 5)	

Farklı eğitim düzeyine sahip olan katılımcıların bağımsız denetim firması algılarının farklılık gösterip göstermediği ile ilgili Kruskal Wallis testi sonuçları Tablo 6.38.'de sunulmuştur. Sonuçlar, eğitim düzeyinin bağımsız denetim kalitesi algılarında herhangi bir anlamlı fark oluşturmadığına işaret etmektedir.

Tablo 6.38. Bağımsız Denetim Firması Değişkeni ve Eğitim Düzeyine İlişkin Kruskal Wallis Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Eğitim düzeyi (EĞT) (N = 80)	Lisans (N = 42) Yüksek lisans (N = 23) Doktora (N = 15)	H = 1,91

Bağımsız denetçilerin sahip olduğu ünvanın denetim firması algılarını etkileyip etkilemediğine ilişkin fark testi sonucu tablo 6.39.'da verilmiştir. Tablo 6.39.'dan da görüleceği üzere katılımcıların SMMM veya YMM olmaları bağımsız denetim kalitesi üzerindeki bağımsız denetim firmasının etkisine ilişkin algılarında anlamlı bir farka neden olmamaktadır.

Tablo 6.39. Bağımsız Denetim Firması Değişkeni ve Ünvana İlişkin Mann Whitney U Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Ünvan (ÜNV) (N = 80)	SMMM (N = 66) YMM (N = 14)	U = 435,50

Tablo 6.40.' da bağımsız denetim yetkisine sahip olunan yıl sayısının bağımsız denetim firması algıları üzerinde bir fark oluşturup oluşturmadığı ile ilgili Kruskal Wallis testi sonuçları sunulmuştur. Sonuçlara bakıldığında, bağımsız denetim yetkisi konusunda farklı düzeylerde yıl sayısına sahip olan bağımsız denetçilerin bağımsız denetim firması algılarının istatistiki olarak marjinal düzeyde anlamlı fark gösterdiği görülmektedir ($H = 8,62; p < 0,10$).

Bu farklılığın hangi yıl grubu ya da gruplarından kaynaklandığını tespit edebilmek için bu değişkenin tüm kategorileri arasında ikili Mann Whitney U testleri uygulanmıştır. Sonuçlara göre, 20 yıldan fazla denetim yetkisine sahip olan bağımsız denetçiler (SSO = 2,00), 1 yıldan az (SSO = 12,40), 1-5 yıl (25,48) ve 6-10 yıl (SSO = 6,50) bağımsız denetim yetkisine sahip olan bağımsız denetçilere göre bağımsız denetim firmasının denetim kalitesi üzerinde daha düşük düzeyde etkisi olduğunu düşünmektedirler.

Tablo 6.40. Bağımsız Denetim Firması Değişkeni ve Bağımsız Denetim Yetkisine Sahip Olunan Yıl Sayısına İlişkin Kruskal Wallis Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Bağımsız denetim yetkisine sahip olunan yıl sayısı (DYS) (N = 80)	1 yıldan az (N = 20) 1-5 yıl (N = 46) 6-10 yıl (N = 8) 11-15 yıl (N = 2) 16-20 yıl (N = 2) > 20 (N = 2)	H = 8,62 [^]

Notlar: [^]p < 0,10

Bağımsız denetçilerin herhangi bir bağımsız denetim kuruluşu ile bağlantılı olarak çalışıp çalışmamalarının bağımsız denetim kalitesi üzerindeki denetim firmasının etkisine ilişkin algılarını etkileyip etkilemediği ile ilgili Mann Whitney U testi sonuçları Tablo 6.41.'de gösterilmiştir. Sonuçlara göre, bağımsız denetçilerin ortak oldukları veya çalıştıkları bir bağımsız denetim firması olup olmaması bağımsız denetim firması algıları üzerinde bir farklılık yaratmamaktadır.

Tablo 6.41. Bağımsız Denetim Firması Değişkeni ve Ortak Olunan ya da Çalışılan Denetim Firmasına İlişkin Mann Whitney U Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Ortak olunan ya da çalışılan denetim firması (ODF) (N = 80)	Var (N = 37) Yok (N = 43)	U = 774,00

Tablo 6.42.'de bağlı olunan denetim firmasının türünün bağımsız denetim firması algısı üzerinde fark oluşturup oluşturmadığı ile ilgili Mann Whitney U testi sonuçları verilmiştir. Sonuçlara bakıldığında, denetim firmasının ulusal veya uluslararası olmasının, denetçilerin bağımsız denetim firması algılarını değiştirmedeği görülmektedir.

Tablo 6.42. Bağımsız Denetim Firması Değişkeni ve Ortak Olunan ya da Çalışılan Denetim Firması Türüne İlişkin Mann Whitney U Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Ortak olunan ya da çalışılan denetim firması türü (ODT) (N = 36)	Ulusal (N = 26) Uluslararası bağlantılı (N = 10)	U = 129,50

Denetim firmasının faaliyette bulunduğu yıl sayısının bağımsız denetçilerin denetim firması algılarını etkileyip etkilemediği konusundaki fark testi sonuçları Tablo 6.43.'de verilmiştir. Tablodan da görüleceği üzere denetçilerin denetim firmasının bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisine ilişkin algıları, bağlı oldukları denetim firmasının faaliyette bulunduğu yıl sayısı bakımından anlamlı bir fark göstermemektedir.

Tablo 6.43. Bağımsız Denetim Firması Değişkeni ve Denetim Firmasının Faaliyette Bulunduğu Yıl Sayısına İlişkin Kruskal Wallis Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Denetim firmasının denetim faaliyetinde bulunduğu yıl sayısı (DFY) (N = 37)	1 yıldan az (N = 2) 1-5 yıl (N = 15) 6-10 yıl (N = 4) 11-15 yıl (N = 5) 16-20 yıl (N = 5) > 20 (N = 6)	H = 6,40

Bağımsız denetçilerin bağlı oldukları denetim firmasında sahip oldukları ünvanlarının denetim firması algılarında bir farklılığa neden olup olmadığına ilişkin fark testi sonuçları Tablo 6.44.'de sunulmaktadır. Sonuçlara göre, denetçilerin ünvanları denetim firması algılarını anlamlı olarak etkilememektedir.

Tablo 6.44. Bağımsız Denetim Firması Değişkeni ve Denetim Firmasındaki Ünvana İlişkin Kruskal Wallis Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Denetim firmasındaki ünvan (DÜN) (N = 36)	Sorumlu ortak baş denetçi (N = 12) Baş denetçi (N = 4) Kıdemli denetçi (N = 3) Denetçi (N = 11) Denetçi yardımcısı (N = 4) Stajyer denetçi yardımcısı (N = 2)	H = 6,53

Tablo 6.45.'de bağımsız denetim kalitesi üzerindeki bağımsız denetim firmasının etkisine ilişkin algıların denetim firmasındaki toplam denetçi sayısı açısından bir fark gösterip göstermediği konusundaki Kruskal Wallis testi sonuçları verilmiştir. Sonuçlara bakıldığında, denetim firmasındaki denetçi sayısı, denetçilerin bağımsız denetim firması algılarında bir farka neden olmamaktadır.

Tablo 6.45. Bağımsız Denetim Firması Değişkeni ve Denetim Firmasındaki Toplam Denetçi Sayısına İlişkin Kruskal Wallis Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Denetim firmasındaki toplam denetçi sayısı (TDS) (N = 37)	1-5 (N = 9)	H = 3,44
	6-10 (N = 13)	
	11-15 (N = 3)	
	16-20 (N = 7)	
	> 20 (N = 5)	

Bağımsız denetim firmasının bağımsız denetim yaptığı işletme sayısının, denetçilerin bağımsız denetim firması algılarında bir fark oluşturup oluşturmadığına yönelik olarak yapılan Kruskal Wallis testi sonuçları Tablo 6.46.'da verilmiştir. Tablo 6.46.'dan da görüleceği üzere, denetim yapılan işletme sayısı denetçilerin bağımsız denetim firması algılarında istatistiki olarak anlamlı bir farka neden olmaktadır ($H = 10,17; p < 0,05$).

Farklılığın hangi grup veya gruplar arasında oluştuğunu tespit edebilmek için tüm alt gruplar arasında ikili Mann Whitney U testleri yapılmıştır. Sonuçlara göre, 1-10 işletmeye bağımsız denetim yapan firmada çalışan bağımsız denetçiler (SSO = 12,55), 21-30 (SSO = 6,50) ve 30'dan fazla (SSO = 5,00) işletmeye denetim yapan firmada çalışan bağımsız denetçilere göre bağımsız denetim firmasının denetim kalitesi üzerinde daha üst düzeyde etkisi olduğu görüşünü bildirmişlerdir.

Tablo 6.46. Bağımsız Denetim Firması Değişkeni ve Denetim Firmasının Bağımsız Denetim Yaptığı İşletme Sayısına İlişkin Kruskal Wallis Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Denetim firmasının bağımsız denetim yaptığı işletme sayısı (İSY) (N = 33)	1-10 (N = 11)	H = 10,17*
	11-20 (N = 9)	
	21-30 (N = 8)	
	> 30 (N = 5)	

Notlar: * $p < 0,05$

6.6.3. Bağımsız Denetçi Değişkenine İlişkin Fark Testi Bulguları

Bağımsız denetçilerin bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisine ilişkin algılarının cinsiyet açısından fark gösterip göstermediği ile ilgili Mann Whitney U testi sonuçları Tablo 6.47.'de verilmiştir. Sonuçlara göre, erkek veya bayan bağımsız denetçilerin bu konudaki algıları anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

Tablo 6.47. Bağımsız Denetçi Değişkeni ve Cinsiyete İlişkin Mann Whitney U Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Cinsiyet (CNS) (N = 80)	Bayan (N = 8) Bay (N = 72)	U = 271,00

Bağımsız denetim kalitesi üzerindeki bağımsız denetçinin etkisine ilişkin algıların yaş açısından fark gösterip göstermediğinin tespit edilebilmesi için yapılan

Kruskal Wallis testi sonuçları Tablo 6.48.'de verilmiştir. Sonuçlara göre, bağımsız denetçi algısı yaş değişkeni açısından istatistiki olarak anlamlı düzeyde bir fark göstermektedir ($H = 9,75; p < 0,05$).

Bu farkın hangi grup veya gruplardan dolayı oluştuğunu test etmek için her bir alt grup arasında ikili Mann Whitney U testleri yapılmıştır. Sonuçlara göre, 40-49 yaş aralığındaki bağımsız denetçiler (SSO = 22,06), 20-29 yaş aralığındaki denetçilere göre daha yüksek düzeyde bağımsız denetçi algısına sahiptirler. Ayrıca, 60 yaşın üzerindeki (SSO = 8,00) bağımsız denetçiler, 30-39 (SSO = 13,68) ve 40-49 (SSO = 17,85) yaş aralığındakilere göre bağımsız denetçilerin denetim kalitesi üzerinde daha az etkisi olduğunu bildirmişlerdir.

Tablo 6.48. Bağımsız Denetçi Değişkeni ve Yaşa İlişkin Kruskal Wallis Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Yaş (YAŞ) (N = 80)	20-29 (N = 13)	H = 9,75*
	30-39 (N = 19)	
	40-49 (N = 27)	
	50-59 (N = 16)	
	> 60 (N = 5)	

Notlar: * $p < 0,05$

Bağımsız denetçilerin farklı eğitim düzeylerine sahip olmalarının bağımsız denetim kalitesi üzerindeki denetçi etkisine ilişkin algılarında bir farka sebep olup olmadığına ilişkin Kruskal Wallis testi sonuçları Tablo 6.49.'da sunulmuştur. Sonuçlar, eğitim düzeyinin bağımsız denetçi algılarında anlamlı farklılıklara yol açtığını göstermektedir ($H = 6,75; p < 0,05$).

Bu farkın yönünün tespit edilmesi amacıyla her bir eğitim düzeyi alt grubu arasında ikili Mann Whitney U testleri yapılmıştır. Sonuçlar göstermektedir ki, yüksek lisans (SSO = 37,76) ve doktora (SSO = 34,17) mezunu bağımsız denetçiler, lisans (SSO = 27,15) mezunları ile karşılaştırıldığında, bağımsız denetçilerin denetim kalitesi üzerinde daha fazla etkisi olduğunu bildirmişlerdir.

Tablo 6.49. Bağımsız Denetçi Değişkeni ve Eğitim Düzeyine İlişkin Kruskal Wallis Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Eğitim düzeyi (EĞT) (N = 80)	Lisans (N = 42)	H = 6,75*
	Yüksek lisans (N = 23)	
	Doktora (N = 15)	

Notlar: * $p < 0,05$

Bağımsız denetçilerin SMMM veya YMM ünvanına sahip olmalarının bağımsız denetçi algıları üzerinde anlamlı bir fark yaratıp yaratmadığı ile ilgili Mann Whitney U testi sonuçları Tablo 6.50.'de gösterilmiştir. Sonuçlar istatistiki olarak anlamlı bir farklılık olmadığına işaret etmektedir. Diğer bir ifadeyle, ünvanların farklı olması bağımsız denetçilerin denetim kalitesi üzerindeki denetçi etkisine ilişkin algılarını değiştirmemektedir.

Tablo 6.50. Bağımsız Denetçi Değişkeni ve Ünvana İlişkin Mann Whitney U Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Ünvan (ÜNV) (N = 80)	SMMM (N = 66) YMM (N = 14)	U = 418,00

Bağımsız denetçi değişkeni ile bağımsız denetim yetkisine sahip olunan yıl sayısı ile ilgili Kruskal Wallis testi sonuçları Tablo 6.51’de gösterilmektedir. Denetim yetkisine sahip olunan yıl sayısının bağımsız denetçi algılarında herhangi bir farklılığa yol açmadığı sonucuna varılmıştır.

Tablo 6.51. Bağımsız Denetçi Değişkeni ve Bağımsız Denetim Yetkisine Sahip Olunan Yıl Sayısına İlişkin Kruskal Wallis Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Bağımsız denetim yetkisine sahip olunan yıl sayısı (DYS) (N = 80)	1 yıldan az (N = 20)	H = 2,93
	1-5 yıl (N = 46)	
	6-10 yıl (N = 8)	
	11-15 yıl (N = 2)	
	16-20 yıl (N = 2)	
	> 20 (N = 2)	

Bağımsız denetçilerin herhangi bir bağımsız denetim kuruluşu ile bağlantılı olarak çalışıp çalışmamalarının bağımsız denetim kalitesi üzerindeki denetçinin etkisine ilişkin algılarını etkileyip etkilemediği ile ilgili Mann Whitney U testi sonuçları Tablo 6.52.’de gösterilmiştir. Sonuçlara göre, bağımsız denetçilerin ortak oldukları veya çalıştıkları bir bağımsız denetim firması olup olmamasının bağımsız denetçi algıları üzerinde anlamlı bir farklılık yaratmakta olduğu tespit edilmiştir ($U = 646,50$; $p < 0,05$).

Bu farklılığın hangi grup ya da gruplardan oluştuğunun tespit edilebilmesi için alt grupların sıra sayılarının ortalamasına bakılmıştır. Bu değerlere göre, bir bağımsız denetim firmasına bağlı olmadan çalışan bağımsız denetçiler (SSO = 43,97), bağlı olan denetçilere (SSO = 36,47) göre, bağımsız denetçilerin denetim kalitesinde daha üst düzeyde bir etkisi olduğu yönünde görüş bildirmişlerdir.

Tablo 6.52. Bağımsız Denetçi Değişkeni ve Ortak Olunan ya da Çalışılan Denetim Firmasına İlişkin Mann Whitney U Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Ortak olunan ya da çalışılan denetim firması (ODF) (N = 80)	Var (N = 37) Yok (N = 43)	U = 646,50*

Notlar: * $p < 0,05$

Tablo 6.53.’ de denetim firmasının türünün bağımsız denetçi algısında bir fark yaratıp yaratmadığının tespit edilmesi için yapılan Mann Whitney U testi sonuçları gösterilmiştir. Tablodan da görüleceği üzere denetim firması türünün istatistiki olarak herhangi bir farklılık yaratmadığı sonucuna varılmıştır.

Tablo 6.53. Bağımsız Denetçi Değişkeni ve Ortak Olunan ya da Çalışılan Denetim Firması Türüne İlişkin Mann Whitney U Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Ortak olunan ya da çalışılan denetim firması türü (ODT) (N = 36)	Ulusal (N = 26) Uluslararası bağlantılı (N = 10)	U = 126,00

Denetim firmasının faaliyette bulunduğu yıl sayısının bağımsız denetçi algısında bir etkisi olup olmadığıyla ilgili Kruskal Wallis testi sonuçları Tablo 6.54.’de sunulmuştur. Sonuçlara göre herhangi bir anlamlı fark tespit edilememiştir.

Tablo 6.54. Bağımsız Denetçi Değişkeni ve Denetim Firmasının Faaliyette Bulunduğu Yıl Sayısına İlişkin Kruskal Wallis Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Denetim firmasının denetim faaliyetinde bulunduğu yıl sayısı (DFY) (N = 37)	1 yıldan az (N = 2)	H = 5,38
	1-5 yıl (N = 15)	
	6-10 yıl (N = 4)	
	11-15 yıl (N = 5)	
	16-20 yıl (N = 5)	
	> 20 (N = 6)	

Bağımsız denetçilerin bağımsız denetim firmasında sahip oldukları ünvanın, denetim kalitesi üzerindeki denetçi etkisine ilişkin algılarında bir farklılık oluşturup oluşturmadığı ile ilgili fark testi sonuçları Tablo 6.55.'de gösterilmiştir. Sonuçlara göre, istatistiki olarak anlamlı bir fark tespit edilememiştir.

Bağımsız denetim kalitesi üzerinde bağımsız denetçinin etkisine ilişkin algıların denetim firmasındaki toplam denetçi sayısı açısından bir fark gösterip göstermediğinin tespit edilmesi için yapılan Kruskal Wallis testi sonucu da Tablo 6.56.'da sunulmuştur. Sonuçlar anlamlı bir farklılığın olmadığına işaret etmektedir.

Tablo 6.55. Bağımsız Denetçi Değişkeni ve Denetim Firmasındaki Ünvana İlişkin Kruskal Wallis Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Denetim firmasındaki ünvan (DÜN) (N = 36)	Sorumlu ortak baş denetçi (N = 12)	H = 6,76
	Baş denetçi (N = 4)	
	Kıdemli denetçi (N = 3)	
	Denetçi (N = 11)	
	Denetçi yardımcısı (N = 4)	
	Stajyer denetçi yardımcısı (N = 2)	

Tablo 6.56. Bağımsız Denetçi Değişkeni ve Denetim Firmasındaki Toplam Denetçi Sayısına İlişkin Kruskal Wallis Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Denetim firmasındaki toplam denetçi sayısı (TDS) (N = 37)	1-5 (N = 9)	H = 0,84
	6-10 (N = 13)	
	11-15 (N = 3)	
	16-20 (N = 7)	
	> 20 (N = 5)	

Bağımsız denetçilerin bağlı oldukları firmanın denetim yaptığı işletme sayısının bağımsız denetçi algıları üzerindeki etkisinin incelenmesine yönelik olarak yapılan Kruskal Wallis testi sonuçları Tablo 6.57.'de verilmektedir. Tablo 6.57.'den de görüleceği üzere, bağımsız denetim firmalarının denetim yaptığı işletme sayısı bağımsız denetçilerin denetim kalitesi üzerindeki denetçi etkisine ilişkin algıları üzerinde farklılık yaratmaktadır ($H = 8,83; p < 0,05$).

Bu farklılığın yönünün tespit edilmesi için her bir alt grup arasında ikili Mann Whitney U testleri yapılmıştır. Sonuçlara göre, 1-10 işletmeye (SSO = 12,68) denetim yapan firmada çalışan bağımsız denetçiler, 21-30 işletmeye (SSO = 6,31) denetim yapan firmada çalışanlara nazaran, bağımsız denetçilerin denetim kalitesi üzerinde daha fazla etkisi olduğunu beyan etmişlerdir.

Tablo 6.57. Bağımsız Denetçi Değişkeni ve Denetim Firmasının Bağımsız Denetim Yaptığı İşletme Sayısına İlişkin Kruskal Wallis Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Denetim firmasının bağımsız denetim yaptığı işletme sayısı (İSY) (N = 33)	1-10 (N = 11)	H = 8,83*
	11-20 (N = 9)	
	21-30 (N = 8)	
	> 30 (N = 5)	

Notlar: * $p < 0,05$

6.6.4. Bilişim Teknolojisi Kullanımı Değişkenine İlişkin Fark Testi Bulguları

Bilişim teknolojisi kullanımı ve cinsiyete ilişkin fark testi sonuçları Tablo 6.58.'de gösterilmiştir. Sonuçlara göre, bağımsız denetçilerin bilişim teknolojisi algıları cinsiyete göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

Tablo 6.58. Bilişim Teknolojisi Kullanımı Değişkeni ve Cinsiyete İlişkin Mann Whitney U Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Cinsiyet (CNS) (N = 80)	Bayan (N = 8) Bay (N = 72)	U = 279,50

Farklı yaş gruplarındaki katılımcıların bilişim teknolojisi kullanımı algıları arasında fark olup olmadığının test edilmesi ile ilgili Kruskal Wallis testi sonuçları Tablo 6.59.'da gösterilmiştir. Tablo 6.59.'a göre farklı yaş gruplarındaki katılımcıların bilişim teknolojisi kullanımının bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisi konusundaki algıları arasında bir fark yoktur.

Tablo 6.59. Bilişim Teknolojisi Kullanımı Değişkeni ve Yaşa İlişkin Kruskal Wallis Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Yaş (YAŞ) (N = 80)	20-29 (N = 13)	H = 3,76
	30-39 (N = 19)	
	40-49 (N = 27)	
	50-59 (N = 16)	
	> 60 (N = 5)	

Eğitim düzeyi ve bilişim teknolojisi kullanımı değişkenine ilişkin Kruskal Wallis testi sonuçları Tablo 6.60.'da verilmiştir. Sonuçlar, farklı eğitim düzeyine sahip katılımcıların bilişim teknolojisi kullanımı algıları arasında bir fark olmadığını göstermektedir.

Tablo 6.60. Bilişim Teknolojisi Kullanımı Değişkeni ve Eğitim Düzeyine İlişkin Kruskal Wallis Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Eğitim düzeyi (EĞT) (N = 80)	Lisans (N = 42) Yüksek lisans (N = 23) Doktora (N = 15)	H = 0,86

Farklı ünvana sahip bağımsız denetçilerin bilişim teknolojisi kullanımı algıları arasında bir fark olup olmadığı ile ilgili Mann Whitney U testi sonuçları Tablo 6.61'de gösterilmiştir. Sonuçlara göre bağımsız denetçilerin SMMM veya YMM ünvanına sahip

olmalarının bilişim teknolojisi kullanımının bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisi algıları üzerinde bir farklılık yaratmamaktadır.

Tablo 6.61. Bilişim Teknolojisi Kullanımı Değişkeni ve Ünvana İlişkin Mann Whitney U Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Ünvan (ÜNV) (N = 80)	SMMM (N = 66) YMM (N = 14)	U = 405,00

Tablo 6.62. bağımsız denetçilerin bağımsız denetim yetkisine sahip oldukları yıl sayısının bilişim teknolojisi kullanımı algıları üzerinde bir farka neden olup olmadığı ile ilgili Kruskal Wallis testi sonuçlarını göstermektedir. Sonuçlara göre bağımsız denetçilerin bilişim teknolojisi kullanımı algıları, denetim yetkisine sahip oldukları yıl sayısı bakımından bir fark göstermemektedir.

Bağımsız denetçilerin bir bağımsız denetim firmasına ortak olmalarının veya bir bağımsız denetim firmasında çalışmalarının, bilişim teknolojisi kullanımı algılarını etkileyip etkilemediği ile ilgili Mann Whitney U testi sonuçları Tablo 6.63.'de verilmiştir. Sonuçlara göre, bağımsız denetçilerin bir denetim firmasına bağlı olarak veya bağımsız olarak çalışmalarını, bilişim teknolojisi kullanımı algılarını değiştirmemektedir.

Tablo 6.62. Bilişim Teknolojisi Kullanımı Değişkeni ve Bağımsız Denetim Yetkisine Sahip Olunan Yıl Sayısına İlişkin Kruskal Wallis Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Bağımsız denetim yetkisine sahip olunan yıl sayısı (DYS) (N = 80)	1 yıldan az (N = 20) 1-5 yıl (N = 46) 6-10 yıl (N = 8) 11-15 yıl (N = 2) 16-20 yıl (N = 2) > 20 (N = 2)	H = 3,83

Tablo 6.63. Bilişim Teknolojisi Kullanımı Değişkeni ve Ortak Olunan ya da Çalışılan Denetim Firmasına İlişkin Mann Whitney U Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Ortak olunan ya da çalışılan denetim firması (ODF) (N = 80)	Var (N = 37) Yok (N = 43)	U = 727,00

Ortak olunan ya da çalışılan denetim firması türü ve bilişim teknolojisi kullanımının bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisi algıları ile ilgili Mann Whitney U testi sonuçları Tablo 6.64.'de gösterilmektedir. Sonuçlar, denetçilerin ulusal veya uluslararası bir firmada çalışmalarının bilişim teknolojisi kullanımı algıları üzerinde bir farklılık göstermediğine işaret etmektedir.

Tablo 6.64. Bilişim Teknolojisi Kullanımı Değişkeni ve Ortak Olunan ya da Çalışılan Denetim Firması Türüne İlişkin Mann Whitney U Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Ortak olunan ya da çalışılan denetim firması türü (ODT) (N = 36)	Ulusal (N = 26) Uluslararası bağlantılı (N = 10)	U = 117,00

Tablo 6.65.'de bilişim teknolojisi kullanımı değişkeni ile denetim firmasının denetim faaliyetinde bulunduğu yıl sayısına ilişkin Kruskal Wallis testi sonuçları verilmiştir. Sonuçlara göre, bağımsız denetçilerin bilişim teknolojisi kullanımı algılarının, bağlı oldukları denetim firmasının faaliyette bulunduğu yıl sayısı açısından istatistiki olarak anlamlı bir fark göstermediği tespit edilmiştir.

Tablo 6.65. Bilişim Teknolojisi Kullanımı Değişkeni ve Denetim Firmasının Faaliyette Bulunduğu Yıl Sayısına İlişkin Kruskal Wallis Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Denetim firmasının denetim faaliyetinde bulunduğu yıl sayısı (DFY) (N = 37)	1 yıldan az (N = 2)	H = 6,58
	1-5 yıl (N = 15)	
	6-10 yıl (N = 4)	
	11-15 yıl (N = 5)	
	16-20 yıl (N = 5)	
	> 20 (N = 6)	

Tablo 6.66. denetim firmasında farklı ünvanlarda çalışan bağımsız denetçilerin bilişim teknolojisi kullanımı algılarının farklı olup olmadığının tespit edilmesiyle ilgili Kruskal Wallis testi sonuçlarının göstermektedir. Sonuçlara göre, bilişim teknolojisi kullanımı algıları ünvan türü açısından istatistiki olarak anlamlı bir fark göstermemektedir.

Tablo 6.66. Bilişim Teknolojisi Kullanımı Değişkeni ve Denetim Firmasındaki Ünvana İlişkin Kruskal Wallis Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Denetim firmasındaki ünvan (DÜN) (N = 36)	Sorumlu ortak baş denetçi (N = 12)	H = 8,49
	Baş denetçi (N = 4)	
	Kıdemli denetçi (N = 3)	
	Denetçi (N = 11)	
	Denetçi yardımcısı (N = 4)	
	Stajyer denetçi yardımcısı (N = 2)	

Bağımsız denetçilerin bilişim teknolojisi kullanımı algıları ile bağlı oldukları denetim firmasındaki denetçi sayısına ilişkin Kruskal Wallis testi sonuçları Tablo 6.67.'de verilmiştir. Sonuçlara göre, denetim firmasındaki denetçi sayısı, bağımsız denetçilerin bilişim teknolojisi kullanımı algılarında anlamlı bir fark yaratmamaktadır.

Tablo 6.67. Bilişim Teknolojisi Kullanımı Değişkeni ve Denetim Firmasındaki Toplam Denetçi Sayısına İlişkin Kruskal Wallis Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Denetim firmasındaki toplam denetçi sayısı (TDS) (N = 37)	1-5 (N = 9)	H = 2,03
	6-10 (N = 13)	
	11-15 (N = 3)	
	16-20 (N = 7)	
	> 20 (N = 5)	

Bilişim teknolojisi kullanımı algılarının, bağlı olunan denetim firmasının bağımsız denetim yaptığı işletme sayısı açısından bir farklılık gösterip göstermediğinin tespit edilebilmesi için yapılan Kruskal Wallis testi sonuçları Tablo 6.68.'de gösterilmiştir. Sonuçlar, denetlenen işletme sayısının bilişim teknolojisi kullanımı algıları üzerinde anlamlı bir fark yaratmadığına işaret etmektedir.

Tablo 6.68. Bilişim Teknolojisi Kullanımı Değişkeni ve Denetim Firmasının Bağımsız Denetim Yaptığı İşletme Sayısına İlişkin Kruskal Wallis Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Denetim firmasının bağımsız denetim yaptığı işletme sayısı (İSY) (N = 33)	1-10 (N = 11)	H = 0,15
	11-20 (N = 9)	
	21-30 (N = 8)	
	> 30 (N = 5)	

6.6.5. Yasal Düzenlemeler ve Kurumlar Değişkenine İlişkin Fark Testi Bulguları

Tablo 6.69.'da bağımsız denetçilerin bağımsız denetim kalitesi üzerindeki yasal düzenlemeler ve kurumların etkisi ile ilgili algılarının cinsiyet açısından bir farklılık gösterip göstermediği ile ilgili Mann Whitney U testi sonuçları gösterilmektedir. Tablodan da görüleceği üzere, bayan ve erkek bağımsız denetçilerin yasal düzenlemeler ve kurumlar algıları arasında istatistiki olarak anlamlı bir farka rastlanmamıştır.

Tablo 6.69. Yasal Düzenlemeler ve Kurumlar Değişkeni ve Cinsiyete İlişkin Mann Whitney U Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Cinsiyet (CNS) (N = 80)	Bayan (N = 8) Bay (N = 72)	U = 281,00

Farklı yaş gruplarındaki bağımsız denetçilerin yasal düzenlemeler ve kurumlar algıları açısından bir fark gösterip göstermediği ile ilgili Kruskal Wallis testi sonuçları Tablo 6.70.'de verilmiştir. Sonuçlara göre, katılımcıların farklı yaş gruplarında olmaları yasal düzenlemeler ve kurumlar algılarını değiştirmemektedir. Diğer bir ifadeyle, ankete katılım sağlayan bağımsız denetçiler hangi yaş grubunda olursa olsun, yasal düzenlemeler ve kurumların denetim kalitesi üzerinde aynı düzeyde etki sahibi olduğu görüşündedirler.

Tablo 6.70. Yasal Düzenlemeler ve Kurumlar Değişkeni ve Yaşa İlişkin Kruskal Wallis Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Yaş (YAŞ) (N = 80)	20-29 (N = 13)	H = 7,02
	30-39 (N = 19)	
	40-49 (N = 27)	
	50-59 (N = 16)	
	> 60 (N = 5)	

Farklı eğitim düzeyine sahip olan katılımcıların yasal düzenlemeler ve kurumlar algılarının farklılık gösterip göstermediği ile ilgili Kruskal Wallis testi sonuçları Tablo 6.71.'de sunulmuştur. Sonuçlar, eğitim düzeyinin yasal düzenlemeler ve kurumlar algılarında herhangi bir anlamlı fark oluşturmadığına işaret etmektedir.

Tablo 6.71. Yasal Düzenlemeler ve Kurumlar Değişkeni ve Eğitim Düzeyine İlişkin Kruskal Wallis Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Eğitim düzeyi (EĞT) (N = 80)	Lisans (N = 42) Yüksek lisans (N = 23) Doktora (N = 15)	H = 2,34

Bağımsız denetçilerin sahip olduğu ünvanın yasal düzenlemeler ve kurumlar algılarını etkileyip etkilemediğine ilişkin fark testi sonucu aşağıdaki tabloda verilmiştir. Tablo 6.72.'den de görüleceği üzere katılımcıların SMMM veya YMM olmaları bağımsız denetim kalitesi üzerindeki yasal düzenlemeler ve kurumların etkisine ilişkin algılarında anlamlı bir farka neden olmamaktadır.

Tablo 6.72. Yasal Düzenlemeler ve Kurumlar Değişkeni ve Ünvana İlişkin Mann Whitney U Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Ünvan (ÜNV) (N = 80)	SMMM (N = 66) YMM (N = 14)	U = 428,50

Tablo 6.73.'de bağımsız denetim yetkisine sahip olunan yıl sayısının yasal düzenlemeler ve kurumlar algıları üzerinde bir fark oluşturup oluşturmadığı ile ilgili Kruskal Wallis testi sonuçları sunulmuştur. Sonuçlara bakıldığında, bağımsız denetim yetkisi konusunda farklı düzeylerde yıl sayısına sahip olan bağımsız denetçilerin yasal düzenlemeler ve kurumlar algılarının istatistiki olarak anlamlı düzeyde fark göstermediği görülmektedir.

Bağımsız denetçilerin herhangi bir bağımsız denetim kuruluşu ile bağlantılı olarak çalışıp çalışmamalarının bağımsız denetim kalitesi üzerindeki yasal düzenlemeler ve kurumların etkisine ilişkin algılarını etkileyip etkilemediği ile ilgili Mann Whitney U testi sonuçları Tablo 6.74.'de gösterilmiştir.

Tablo 6.74.'e göre, bağımsız denetçilerin ortak oldukları veya çalıştıkları bir bağımsız denetim firması olup olmaması yasal düzenlemeler ve kurumlar algıları üzerinde bir farklılık yaratmamaktadır.

Tablo 6.73. Yasal Düzenlemeler ve Kurumlar Değişkeni ve Bağımsız Denetim Yetkisine Sahip Olunan Yıl Sayısına İlişkin Kruskal Wallis Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Bağımsız denetim yetkisine sahip olunan yıl sayısı (DYS) (N = 80)	1 yıldan az (N = 20)	H = 7,41
	1-5 yıl (N = 46)	
	6-10 yıl (N = 8)	
	11-15 yıl (N = 2)	
	16-20 yıl (N = 2)	
	> 20 (N = 2)	

Tablo 6.74. Yasal Düzenlemeler ve Kurumlar Değişkeni ve Ortak Olunan ya da Çalışılan Denetim Firmasına İlişkin Mann Whitney U Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Ortak olunan ya da çalışılan denetim firması (ODF) (N = 80)	Var (N = 37) Yok (N = 43)	U = 662,00

Tablo 6.75.'de bağlı olunan denetim firmasının türünün yasal düzenlemeler ve kurumlar algısı üzerinde fark oluşturup oluşturmadığı ile ilgili Mann Whitney U testi sonuçları verilmiştir. Sonuçlara bakıldığında, denetim firmasının ulusal veya uluslararası olmasının, denetçilerin yasal düzenlemeler ve kurumlar algılarını değiştirmedeği görülmektedir.

Tablo 6.75. Yasal Düzenlemeler ve Kurumlar Değişkeni ve Ortak Olunan ya da Çalışılan Denetim Firması Türüne İlişkin Mann Whitney U Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Ortak olunan ya da çalışılan denetim firması türü (ODT) (N = 36)	Ulusal (N = 26) Uluslararası bağlantılı (N = 10)	U = 111,50

Denetim firmasının faaliyette bulunduğu yıl sayısının bağımsız denetçilerin yasal düzenlemeler ve kurumlar algılarını etkileyip etkilemediği konusundaki fark testi sonuçları Tablo 6.76.'da verilmiştir. Tablodan da görüleceği üzere denetçilerin yasal düzenlemeler ve kurumların bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisine ilişkin algıları, bağlı oldukları denetim firmasının faaliyette bulunduğu yıl sayısı bakımından anlamlı bir fark göstermektedir ($H = 12,69; p < 0,05$).

Bu farkın hangi alt grup ya da gruplardan kaynaklandığının tespit edilebilmesi için ikili Mann Whitney U testleri yapılmıştır. Sonuçlara göre, 1-5 yıldır (SSO = 12,47) denetim faaliyetinde bulunan denetim firmasında çalışan bağımsız denetçiler, 16-20 yıl (SSO = 4,60) ve 20 yıldan fazla (SSO = 6,17) denetim faaliyetinde bulunan firmada çalışan bağımsız denetçilere göre, yasal düzenlemeler ve kurumların denetim kalitesi üzerinde daha fazla etkisi olduğunu bildirmişlerdir.

Bağımsız denetçilerin bağlı oldukları denetim firmasında sahip oldukları ünvanlarının yasal düzenlemeler ve kurumlar algılarında bir farklılığa neden olup olmadığına ilişkin fark testi sonuçları Tablo 6.77.'de sunulmaktadır. Sonuçlara göre, denetçilerin ünvanları yasal düzenlemeler ve kurumlar algılarını istatistiki olarak marjinal düzeyde anlamlı olarak etkilemektedir ($H = 9,03; p < 0,10$).

Tablo 6.76. Yasal Düzenlemeler ve Kurumlar Değişkeni ve Denetim Firmasının Faaliyette Bulunduğu Yıl Sayısına İlişkin Kruskal Wallis Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Denetim firmasının denetim faaliyetinde bulunduğu yıl sayısı (DFY) (N = 37)	1 yıldan az (N = 2)	H = 12,69*
	1-5 yıl (N = 15)	
	6-10 yıl (N = 4)	
	11-15 yıl (N = 5)	
	16-20 yıl (N = 5)	
	> 20 (N = 6)	

Notlar: * $p < 0,05$

Tablo 6.77. Yasal Düzenlemeler ve Kurumlar Değişkeni ve Denetim Firmasındaki Ünvana İlişkin Kruskal Wallis Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Denetim firmasındaki ünvan (DÜN) (N = 36)	Sorumlu ortak baş denetçi (N = 12)	H = 9,03^
	Baş denetçi (N = 4)	
	Kıdemli denetçi (N = 3)	
	Denetçi (N = 11)	
	Denetçi yardımcısı (N = 4)	
	Stajyer denetçi yardımcısı (N = 2)	

Notlar: ^ $p < 0,10$

Bu farkın yönünün tespit edilebilmesi için ikili Mann Whitney U testleri yapılmıştır. Bağlı olduğu bağımsız denetim firmasında denetçi (SSO = 14,82) ünvanına sahip olan bağımsız denetçiler, sorumlu ortak baş denetçi (SSO = 9,42) ve baş denetçi

(SSO = 4,00) ünvanına sahip olanlara nazaran, yasal düzenlemeler ve kurumların denetim kalitesi üzerinde daha etkili olduğunu bildirmişleridir.

Tablo 6.78.'de bağımsız denetim kalitesi üzerindeki yasal düzenlemeler ve kurumların etkisine ilişkin algıların denetim firmasındaki toplam denetçi sayısı açısından bir fark gösterip göstermediği konusundaki Kruskal Wallis testi sonuçları verilmiştir. Sonuçlara bakıldığında, denetim firmasındaki denetçi sayısı, denetçilerin yasal düzenlemeler ve kurumlar algılarında bir farka neden olmamaktadır.

Tablo 6.78. Yasal Düzenlemeler ve Kurumlar Değişkeni ve Denetim Firmasındaki Toplam Denetçi Sayısına İlişkin Kruskal Wallis Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Denetim firmasındaki toplam denetçi sayısı (TDS) (N = 37)	1-5 (N = 9)	H = 3,26
	6-10 (N = 13)	
	11-15 (N = 3)	
	16-20 (N = 7)	
	> 20 (N = 5)	

Bağımsız denetim firmasının bağımsız denetim yaptığı işletme sayısının, denetçilerin yasal düzenlemeler ve kurumlar algılarında bir fark oluşturup oluşturmadığına yönelik olarak yapılan Kruskal Wallis testi sonuçları Tablo 6.79.'da verilmiştir. Tablo 6.79.'dan da görüleceği üzere, denetim yapılan işletme sayısı denetçilerin yasal düzenlemeler ve kurumlar algılarında istatistiki olarak anlamlı bir farka neden olmamaktadır.

Tablo 6.79. Yasal Düzenlemeler ve Kurumlar Değişkeni ve Denetim Firmasının Bağımsız Denetim Yaptığı İşletme Sayısına İlişkin Kruskal Wallis Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Denetim firmasının bağımsız denetim yaptığı işletme sayısı (İSY) (N = 33)	1-10 (N = 11)	H = 3,91
	11-20 (N = 9)	
	21-30 (N = 8)	
	> 30 (N = 5)	

6.6.6. Bağımsız Denetim Kalitesi Değişkenine İlişkin Fark Testi Bulguları

Bağımsız denetçilerin denetim kalitesine ilişkin algılarının cinsiyet açısından fark gösterip göstermediği ile ilgili Mann Whitney U testi sonuçları Tablo 6.80.'de verilmiştir. Sonuçlara göre, erkek veya bayan bağımsız denetçilerin bu konudaki algıları anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

Tablo 6.80. Bağımsız Denetim Kalitesi Değişkeni ve Cinsiyete İlişkin Mann Whitney U Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Cinsiyet (CNS) (N = 80)	Bayan (N = 8) Bay (N = 72)	U = 281,00

Bağımsız denetim kalitesine ilişkin algıların yaş açısından fark gösterip göstermediğinin tespit edilebilmesi için yapılan Kruskal Wallis testi sonuçları Tablo 6.81.'de verilmiştir. Sonuçlara göre, bağımsız denetim kalitesi algısı yaş değişkeni açısından istatistiki olarak anlamlı düzeyde bir fark göstermemektedir.

Tablo 6.81. Bağımsız Denetim Kalitesi Değişkeni ve Yaşa İlişkin Kruskal Wallis Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Yaş (YAŞ) (N = 80)	20-29 (N = 13)	H = 6,80
	30-39 (N = 19)	
	40-49 (N = 27)	
	50-59 (N = 16)	
	> 60 (N = 5)	

Bağımsız denetçilerin farklı eğitim düzeylerine sahip olmalarının bağımsız denetim kalitesine ilişkin algılarında bir farka sebep olup olmadığına ilişkin Kruskal Wallis testi sonuçları Tablo 6.82.'de sunulmuştur. Sonuçlar, eğitim düzeyinin bağımsız denetim kalitesi algılarında anlamlı farklılıklara yol açmadığını göstermektedir.

Tablo 6.82. Bağımsız Denetim Kalitesi Değişkeni ve Eğitim Düzeyine İlişkin Kruskal Wallis Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Eğitim düzeyi (EĞT) (N = 80)	Lisans (N = 42)	H = 2,77
	Yüksek lisans (N = 23)	
	Doktora (N = 15)	

Bağımsız denetçilerin SMMM veya YMM ünvanına sahip olmalarının bağımsız denetim kalitesi algıları üzerinde anlamlı bir fark yaratıp yaratmadığı ile ilgili Mann Whitney U testi sonuçları Tablo 6.83.'de gösterilmiştir. Sonuçlar istatistiki olarak anlamlı bir farklılık olmadığına işaret etmektedir. Diğer bir ifadeyle, ünvanların farklı olması bağımsız denetçilerin denetim kalitesine ilişkin algılarını değiştirmemektedir.

Tablo 6.83. Bağımsız Denetim Kalitesi Değişkeni ve Ünvana İlişkin Mann Whitney U Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Ünvan (ÜNV) (N = 80)	SMMM (N = 66) YMM (N = 14)	U = 448,00

Bağımsız denetim kalitesi değişkeni ve bağımsız denetim yetkisine sahip olunan yıl sayısı ile ilgili Kruskal Wallis testi sonuçları Tablo 6.84.'de gösterilmektedir. Denetim yetkisine sahip olunan yıl sayısının bağımsız denetim kalitesi algılarında herhangi bir farklılığa yol açmadığı sonucuna varılmıştır.

Tablo 6.84. Bağımsız Denetim Kalitesi Değişkeni ve Bağımsız Denetim Yetkisine Sahip Olunan Yıl Sayısına İlişkin Kruskal Wallis Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Bağımsız denetim yetkisine sahip olunan yıl sayısı (DYS) (N = 80)	1 yıldan az (N = 20)	H = 5,69
	1-5 yıl (N = 46)	
	6-10 yıl (N = 8)	
	11-15 yıl (N = 2)	
	16-20 yıl (N = 2)	
	> 20 (N = 2)	

Bağımsız denetçilerin herhangi bir bağımsız denetim kuruluşu ile bağlantılı olarak çalışıp çalışmamalarının bağımsız denetim kalitesine ilişkin algılarını etkileyip etkilemediği ile ilgili Mann Whitney U testi sonuçları Tablo 6.85.'de gösterilmiştir. Sonuçlara göre, bağımsız denetçilerin ortak oldukları veya çalıştıkları bir bağımsız

denetim firması olup olmamasının bağımsız denetim kalitesi algıları üzerinde anlamlı bir farklılık yaratmakta olduğu tespit edilmiştir ($U = 683,50$; $p < 0,05$). Bu farklılığın hangi grup ya da gruplardan oluştuğunun tespit edilebilmesi için alt grupların medyan değerlerine bakılmıştır. Sonuçlara göre, bir bağımsız denetim firmasına bağlı olmadan çalışan bağımsız denetçiler ve bağlı olan denetçilerin bağımsız denetim kalitesi algılarının medyan değerlerinin eşit olduğu tespit edilmiştir. Farkı tespit edebilmek için kullanılacak olan diğer bir değer olan ortalama sıralama (mean rank) değerlerine göre, bağımsız denetim kalitesi algıları bir firmaya bağlı olmayan denetçilerde (Ortalama Sıralama = 43,10) daha yüksek iken, bağlı olarak çalışan denetçilerde (Ortalama Sıralama = 37,47) daha düşük düzeydedir.

Tablo 6.85. Bağımsız Denetim Kalitesi Değişkeni ve Ortak Olunan ya da Çalışılan Denetim Firmasına İlişkin Mann Whitney U Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Ortak olunan ya da çalışılan denetim firması (ODF) ($N = 80$)	Var ($N = 37$) Yok ($N = 43$)	$U = 683,50^*$

Notlar: * $p < 0,05$

Tablo 6.86.'da denetim firmasının türünün bağımsız denetim kalitesi algısında bir fark yaratıp yaratmadığının tespit edilmesi için yapılan Mann Whitney U testi sonuçları gösterilmiştir. Tablodan da görüleceği üzere denetim firması türünün istatistiki olarak herhangi bir farklılık yaratmadığı sonucuna varılmıştır.

Tablo 6.86. Bağımsız Denetim Kalitesi Değişkeni ve Ortak Olunan ya da Çalışılan Denetim Firması Türüne İlişkin Mann Whitney U Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Ortak olunan ya da çalışılan denetim firması türü (ODT) ($N = 36$)	Ulusal ($N = 26$) Uluslararası bağlantılı ($N = 10$)	$U = 114,00$

Denetim firmasının faaliyette bulunduğu yıl sayısının bağımsız denetim kalitesi algısında bir etkisi olup olmadığıyla ilgili Kruskal Wallis testi sonuçları Tablo 6.87.'de sunulmuştur. Sonuçlara göre herhangi bir anlamlı fark tespit edilememiştir.

Tablo 6.87. Bağımsız Denetim Kalitesi Değişkeni ve Denetim Firmasının Faaliyette Bulunduğu Yıl Sayısına İlişkin Kruskal Wallis Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Denetim firmasının denetim faaliyetinde bulunduğu yıl sayısı (DFY) ($N = 37$)	1 yıldan az ($N = 2$) 1-5 yıl ($N = 15$) 6-10 yıl ($N = 4$) 11-15 yıl ($N = 5$) 16-20 yıl ($N = 5$) > 20 ($N = 6$)	$H = 4,40$

Bağımsız denetçilerin bağımsız denetim firmasında sahip oldukları ünvanın, denetim kalitesine ilişkin algılarında bir farklılık oluşturup oluşturmadığı ile ilgili fark testi sonuçları Tablo 6.88.'de gösterilmiştir. Sonuçlara göre, istatistiki olarak anlamlı bir fark tespit edilememiştir.

Tablo 6.88. Bağımsız Denetim Kalitesi Değişkeni ve Denetim Firmasındaki Ünvana İlişkin Kruskal Wallis Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Denetim firmasındaki ünvan (DÜN) (N = 36)	Sorumlu ortak baş denetçi (N = 12)	H = 3,68
	Baş denetçi (N = 4)	
	Kıdemli denetçi (N = 3)	
	Denetçi (N = 11)	
	Denetçi yardımcısı (N = 4)	
	Stajyer denetçi yardımcısı (N = 2)	

Bağımsız denetim kalitesine ilişkin algıların denetim firmasındaki toplam denetçi sayısı açısından bir fark gösterip göstermediğinin tespit edilmesi için yapılan Kruskal Wallis testi sonucu da Tablo 6.89.'da sunulmuştur. Sonuçlar anlamlı bir farklılık olmadığını işaret etmektedir.

Tablo 6.89. Bağımsız Denetim Kalitesi Değişkeni ve Denetim Firmasındaki Toplam Denetçi Sayısına İlişkin Kruskal Wallis Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Denetim firmasındaki toplam denetçi sayısı (TDS) (N = 37)	1-5 (N = 9)	H = 1,10
	6-10 (N = 13)	
	11-15 (N = 3)	
	16-20 (N = 7)	
	> 20 (N = 5)	

Bağımsız denetçilerin bağlı oldukları firmanın denetim yaptığı işletme sayısının bağımsız denetim kalitesi algıları üzerindeki etkisinin incelenmesine yönelik olarak yapılan Kruskal Wallis testi sonuçları Tablo 6.90.'da verilmektedir. Tablo 6.90.'dan da görüleceği üzere, bağımsız denetim firmalarının denetim yaptığı işletme sayısı bağımsız denetim kalitesine ilişkin algıları üzerinde istatistiki olarak marjinal düzeyde farklılık yaratmaktadır ($H = 6,55; p < 0,10$).

Bu farklılığın yönünün tespit edilmesi için her bir alt grup arasında ikili Mann Whitney U testleri yapılmıştır. Sonuçlara göre, 1-10 işletmeye (SSO = 12,00) denetim yapan firmada çalışan bağımsız denetçiler, 21-30 işletmeye (SSO = 7,25) denetim yapan firmada çalışanlara göre daha yüksek düzeyde bağımsız denetim kalitesi algısına sahiptirler.

Tablo 6.90. Bağımsız Denetim Kalitesi Değişkeni ve Denetim Firmasının Bağımsız Denetim Yaptığı İşletme Sayısına İlişkin Kruskal Wallis Testi

Demografik değişken	Kategoriler	İstatistik
Denetim firmasının bağımsız denetim yaptığı işletme sayısı (İSY) (N = 33)	1-10 (N = 11)	H = 6,55 [^]
	11-20 (N = 9)	
	21-30 (N = 8)	
	> 30 (N = 5)	

Notlar: [^]p < 0,10

7. SONUÇ ve TARTIŞMA

Bu çalışmanın amacı, bağımsız denetim kalitesi üzerinde etkili olan faktörlerin ayrıntılı olarak araştırılması ve bu faktörlerin bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisinin belirlenmesidir. Bu kapsamda öncelikle, bağımsız denetim kalitesi ve bunda etkili olan faktörlere ilişkin ulusal ve uluslararası literatür incelenmiştir. Ayrıntılı bir literatür incelemesi ile bağımsız denetim kalitesi üzerinde etkili olan faktörlere ilişkin bir araştırma modeli ortaya konulmuştur. Daha sonra bu araştırma modeli yapısal eşitlik modellemesi yöntemlerinden birisi olan PLS-SEM yöntemi ve istatistiki analiz yazılımı olarak da SmartPLS (Ringle vd., 2005) kullanılarak ampirik olarak test edilmiştir. Araştırma modeli değişkenlerinin daha iyi anlaşılabilmesi için de fark testleri uygulanmıştır.

Bu çalışma kapsamında ortaya konulan araştırma modeli ile denetlenen işletme, bağımsız denetim firması, bağımsız denetçi, bilişim teknolojisi kullanımı ve yasal düzenlemeler ve kurumlar gibi faktörlerin bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisi incelenmiştir. Yapılan PLS-SEM analizi sonuçlarına göre denetlenen işletme, bağımsız denetçi ve yasal düzenlemeler ve kurumların bağımsız denetim kalitesi üzerinde olumlu etkisi olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu kapsamda yapılan hipotez testinin sonuçlarına göre Hipotez 1, Hipotez 3 ve Hipotez 5 kabul edilirken, Hipotez 2 ve Hipotez 4 reddedilmiştir. Tablo 7.1.' de hipotez testinin sonuçları özetlenmiştir.

Tablo 7.1. Hipotez Testi Sonuçları

Hipotez No	Hipotez	Sonuç
Hipotez 1	Denetlenen işletme bağımsız denetim kalitesini pozitif yönde etkiler.	✓
Hipotez 2	Bağımsız denetim firması bağımsız denetim kalitesini pozitif yönde etkiler.	X
Hipotez 3	Bağımsız denetçi bağımsız denetim kalitesini pozitif yönde etkiler.	✓
Hipotez 4	Bilişim teknolojisi kullanımı bağımsız denetim kalitesini pozitif yönde etkiler.	X
Hipotez 5	Yasal düzenlemeler ve kurumlar bağımsız denetim kalitesini pozitif yönde etkiler.	✓

Notlar: ✓ = Hipotez kabul edildi; X = Hipotez reddedildi.

Araştırma modeli bulguları incelendiğinde bağımsız denetim kalitesi üzerinde etkisinin olduğu tespit edilen faktörler arasında bağımsız denetçinin etkisinin yüksek düzeyde olduğu, denetlenen işletmenin etkisinin orta düzeyde olduğu ve yasal düzenlemeler ve kurumların etkisinin ise düşük düzeyde olduğu sonucuna varılmıştır.

Bu bulgulardan hareketle, bağımsız denetim kalitesi üzerinde en yüksek etkiye sahip olan faktörün bağımsız denetçi olduğu kanaatine varılmıştır. Yaptığımız çalışmanın bağımsız denetçilerle ilgili özelliklerine baktığımızda bulunan istatistiksel sonuç için bağımsız denetçinin mesleki yeterliliği, özen ve titizliği, bağımsızlığı, sektörel uzmanlığının olması ve deneyiminin bağımsız denetim kalitesini pozitif yönde etkilediği hipotezi desteklenmektedir. Bağımsız denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesinde aktif rol alan bağımsız denetçinin önemi hem literatürdeki çalışmalarla hem de yapılan analizle desteklenmektedir. Öncelikle mesleki anlamda yeterliliğe sahip olunması diğer bir ifade ile denetçi olabilmek için gerekli kurs ve eğitimlerin alınarak uygulanan sınavdan başarılı olunması temel koşul olarak görülmektedir. Denetçinin deneyimi yani meslekteki çalışma süresinin artması ve

denetlenecek olan işletmenin sektörü ile ilgili uzmanlığının olması denetlenen işletme sayısının artması ile paralel olarak denetçinin aynı nitelikteki hizmeti daha kısa sürede ve daha az hata ile gerçekleştirmesini sağlamaktadır. Bağımsız denetçi ile ilgili tüm bu anlatılanlar bağımsız denetim kalitesini olumlu yönde etkilemektedir. Bunların dışında bağımsız denetçinin denetim faaliyetini gerçekleştirirken gereken özen ve titizliği göstermesi de denetim sürecinde hata oranını düşürmekte ve hileli durumların ortaya çıkarılmasını da kolaylaştırmaktadır. Bağımsız denetçinin denetim kalitesi üzerinde etkili olan en önemli özelliklerinden biri de bağımsızlık olarak görülmektedir. Belli standartlara uygunluk olarak da ifade edilen denetçinin bağımsızlığı objektif olarak da değerlendirilmesi zor bir nitelik olarak görülmektedir. Türkiye açısından bakıldığında da daha kaliteli bir bağımsız denetim faaliyeti için bağımsız denetçilerin denetim faaliyetlerini istenen şekilde gerçekleştirmelerini sağlayacak ulusal ve uluslararası alanda yeterli düzeyde ve sürekli olarak gerekli eğitim ve kursları almaları sağlanmalıdır. Bağımsız denetçilerin gerçek anlamda bağımsız hareket edebilmeleri için de caydırıcı yaptırım ve cezalar uygulanmalıdır.

Bağımsız denetim kalitesini pozitif yönde etkileyen ve etki büyüklüğü olarak ikinci sırada yer alan faktör ise denetlenen işletmedir. Analiz sonuçlarını da destekler nitelikte denetlenen işletmenin büyük olması devlet tarafından yapılan denetimlerin daha fazla ve kontrollü bir şekilde gerçekleşmesini sağlarken; denetlenen işletmelerin iç kontrol yapısı ve finansal yapısının güçlü olması, denetim komitesinin deneyimli ve etkin olması bağımsız denetçilerin denetim sürecindeki etkinliğini doğrudan etkilemektedir. Bu konuda yapılmış çalışmalar da dikkate alındığında bağımsız denetim sürecinin başında kendini denetleyecek kişi ya da kurumları seçme hakkının denetlenecek olan işletmede olması da denetlenen işletme faktörünün ne kadar önemli olduğunu ortaya koymaktadır. Dolayısıyla objektif olunması açısından bağımsız denetim firmalarının denetleyecekleri işletmelerin bir otorite tarafından belirlenmesi denetimin kalitesi açısından da olumlu sonuçlar doğurabilecektir.

Bağımsız denetçi ve denetlenen işletme kadar etki büyüklüğü olmasa da ileri sürülen hipotezi destekleyerek bağımsız denetim kalitesini pozitif yönde etkileyen bir diğer faktör de yasal düzenlemeler ve kurumlardır. Özellikle ABD ve Avrupa'daki muhasebe skandallarının ardından bu ülkelerde bağımsız denetim konusunda oluşturulan yeni yapılanma ve yasal düzenlemelerden sonra ülkemizde de YTTK ile bağımsız denetim konusundaki düzenlemelerin tek elden yürütülmesi amacıyla KGK oluşturulmuştur. Yasal düzenlemeler konusunda en yetkili kurum olan KGK'nın uygulamaları bağımsız denetim faaliyetine yön vermektedir. Özellikle denetim sürecinin bağımsız ve objektif bir şekilde yürütülmesi konusunda gerekli ve caydırıcı yaptırım ve cezaların belirlenmesi ve uygulanmasının denetim kalitesini de olumlu yönde etkilemesi beklenmektedir. Bu bağlamda KAYİK'ler için en az 3 yıl, diğer işletmeler için 6 yıl ve denetçiler için gerek görüldüğünde kurum tarafından yapılan inceleme ve denetimlerin daha sıklaştırılması bağımsız denetimin kalitesinin artırılması yönünde önemli bir gelişme olarak düşünülebilir. Ayrıca hile olasılığının minimum düzeye indirilmesi ya da tamamen ortadan kaldırılması amacıyla gerek bağımsız denetçiler ya da bağımsız denetim firmalarına gerekse de denetlenen işletmelere daha ağır cezaların uygulanması düşünülebilir.

Bulunan sonuçlar ayrıca bağımsız denetim firması ve bilişim teknolojileri kullanımı ile bağımsız denetim kalitesi arasında bir ilişkinin olmadığını göstermektedir.

Araştırmanın sonucuna göre bilgi teknolojileri kullanımının bağımsız denetim kalitesi üzerinde anlamlı bir etkisi tespit edilememiştir. Günümüzde denetim süreçlerinde bilgi teknolojileri kullanımı bir gerekliliktir. Sadece bağımsız denetim

sürecinde değil tüm iş süreçlerinde bilgi teknolojilerinin kullanılması kaçınılmaz bir gerekliliktir. Denetimin yürütülmesi için bilgi teknolojilerinin kullanılması gerekmektedir birlikte denetimin kalitesinin sağlanması için yeterli değildir. İşlerin daha kısa sürede ve kolay bir şekilde yürütülmesi için gerekli olan bilgi teknolojilerinin kullanımını gerçekleştirecek olan yine bağımsız denetçilerdir. Kalite konusunda farklılığı yaratacak olan süreç dahilinde gerek eğitimleri, gerek deneyimleri, uzmanlıkları ve gerekse de bağımsızlıkları ile bağımsız denetçilerin kendileridir.

Bağımsız denetim firması faktörü ile bağımsız denetim kalitesi arasında bir ilişkinin olmaması teknoloji kullanımında olduğu gibi bağımsız denetçinin etkisinin pozitif yönde ve yüksek olması hipotezini destekler niteliktedir. Çünkü bağımsız denetim firmasında denetim faaliyetini gerçekleştirmek için istihdam edilen ve bu süreçte doğrudan ve aktif rol alan unsur bağımsız denetçidir. Dolayısıyla bağımsız denetim firması denetlenen işletme ile doğrudan ilişkili olmayıp denetlenen işletme ile birebir ilişki içerisinde olan bağımsız denetçilerdir.

Araştırma kapsamında araştırma modeli değişkenlerinin çeşitli demografik değişkenler açısından farklılık gösterip göstermediği de fark testleri aracılığıyla test edilmiştir. Bu testlerin sonuçlarının özeti Tablo 7.2.'de verilmiştir.

Tablo 7.2. Fark Testi Sonuçlarına İlişkin Özet Tablo

	İŞL	BDF	DEN	BTK	YDK	KAL
Cinsiyet (CNS)	X	X	X	X	X	X
Yaş (YAŞ)	X	X	✓	X	X	X
Eğitim düzeyi (EĞT)	X	X	✓	X	X	X
Ünvan (ÜNV)	X	X	X	X	X	X
Bağımsız denetim yetkisine sahip olunan yıl sayısı (DYS)	X	✓	X	X	X	X
Ortak olunan ya da çalışılan denetim firması (ODF)	X	X	✓	X	X	✓
Ortak olunan ya da çalışılan denetim firması türü (ODT)	X	X	X	X	X	X
Denetim firmasının denetim faaliyetinde bulunduğu yıl sayısı (DFY)	X	X	X	X	✓	X
Denetim firmasındaki ünvan (DÜN)	X	X	X	X	✓	X
Denetim firmasındaki toplam denetçi sayısı (TDS)	X	X	X	X	X	X
Denetim firmasının bağımsız denetim yaptığı işletme sayısı (İSY)	X	✓	✓	X	X	✓

Tablo 7.2.'den de görüleceği üzere denetlenen işletme ve bilişim teknolojisi kullanımı değişkenlerinin hiçbir demografik değişken açısından farklılık göstermediği tespit edilmiştir.

Demografik faktörlere göre farklılık gösteren değişkenlerden göze çarpanlardan bir tanesi denetçilerin eğitim düzeyleri ile ilgilidir. Bulgulara göre bağımsız denetçilerin eğitim düzeylerinin bağımsız denetim kalitesi ile ilişkili olduğu söylenebilmektedir. Lisanüstü eğitim almış bağımsız denetçiler lisans eğitimi almış olan bağımsız denetçilere göre bağımsız denetçinin denetim kalitesi üzerindeki etkisinin daha fazla

olduğunu düşünmektedirler. Bu sonuçlar doğrultusunda ülkemiz açısından bakıldığında bağımsız denetçilerin eğitim düzeylerinin yükseltilmesi ve bu bağlamda lisansüstü eğitimin desteklenmesi yönünde çalışmalar yapılmalı ve denetçileri bu yönde teşvik edecek uygulamalar gerçekleştirilmelidir.

Fark testi sonuçlarından görüldüğü üzere denetçi ile denetim firmasının bağımsız denetim yaptığı işletme sayısı arasında bir farklılık tespit edilmiştir. Buna göre az sayıda işletmeye denetim yapan bağımsız denetim firmasında çalışan denetçiler bağımsız denetim firması ve bağımsız denetçilerin bağımsız denetim kalitesi üzerinde daha fazla etkisi olduğunu düşünmektedir. Bu da portföydeki işletme sayısının az olması ve dolayısıyla da iş yüklerinin daha az olması nedeniyle denetçilerin işlerine daha fazla yoğunlaşarak daha kaliteli bir iş çıkarabilecekleri sonucunu ortaya koymaktadır. Finansal gücünü arttırmak ve çok sayıda işletmeye denetim hizmeti vererek sektörde üne sahip olmak isteyen işletmelerin bağımsız denetimi daha kaliteli bir şekilde gerçekleştirebilmeleri için denetleyebilecekleri optimum işletme sayısını belirlemeleri gerekmektedir.

Denetim firmasının denetim faaliyetinde bulunduğu yıl sayısı ile yasal düzenlemeler ve kurumlar arasında da bir ilişkinin olduğu Tablo 7.2.'deki sonuçlarda göze çarpmaktadır. Bulgulara göre, 1-5 yıl arası denetim faaliyetinde bulunan firmalar 16-20 yıl ve 20 yıldan fazla denetim faaliyetinde bulunan firmalara göre yasal düzenlemeler ve kurumların bağımsız denetim firması üzerinde daha fazla etkisi olduğunu düşünmektedir. Buradan da anlaşılmaktadır ki yeni kurulmuş olan bağımsız denetim firmaları yasalar ve düzenlemeler ile bunların uygulamalarını iş anlayışlarına adapte edebilmek için ilk kuruldukları dönemde daha dikkatli davranmaktadırlar. Ancak belli bir süre sonra çalışılan yıl sayısı arttıkça yasal sorumlulukların yerine getirilmesi de rutin işler hale geleceğinden dolayı denetim firmaları kaliteyi artırma yönündeki çalışmalar üzerinde daha fazla yoğunlaşacaklardır.

KAYNAKLAR

- ABDULLAH, W. Z. W., ISMAIL, S. ve JAMALUDDIN, N., 2008. "The Impact Of Board Composition, Ownership And Ceo Duality On Audit Quality: The Malaysian Evidence", *Malaysian Accounting Review*, 7(2), ss. 17-29.
- ACAR, D. ve SENAL, S., Ekim-2011, "Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma", *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, ss. 33-50.
- ADEYEMI, S. B. ve FAGBEMI, T. O., 2010. "Audit Quality, Corporate Governance and Firm Characteristics in Nigeria", *International Journal of Business and Management*, 5 (5): 169-179.
- AL-AJMI, J., 2009. "Audit Firm, Corporate Governance and Audit Quality: Evidence From Bahrein", *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, 25 (1), ss. 64-74.
- AL-KHADDASH, H., AL NAWAS, R. ve RAMADAN, A., 2013, "Factors Affecting The Quality Of Auditing: The Case Of Jordanian Commercial Banks", *International Journal of Business and Social Science*, 4(11), ss. 206-222.
- AKAYTAY, A., 2010. "Bağımsız Denetimin Etkinliğini Arttırma Aracı olarak Yapay Sinir Ağları: Analitik Bir İnceleme", *Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya*.
- AKBULUT, H., 2010. "Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü: Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma", *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar*.
- AQEL, S., 2013. "Bağımsız Denetim Uygulamalarında Beklenti Farkları ve Türkiye'de Algılanması Üzerine Araştırma", *Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul*.
- ARRUÑADA, B., 1999. *The Economics of Audit Quality: Private Incentives and The Regulation of Audit and Non-Audit Services*, Kluwer Academic Publishes, Dordrchet, Netherlands.
- AUGUSTINE, O. E., MGBAME, C., EFAYENA, O. ve EDEGWARE, J., 2014. "Audit Firm Characteristics and Auditing Quality: The Nigerian Experience", *Research Journal of Finance and Accounting*, 5(6), ss. 23-34.
- BAFQI, H. D., ADDIN, M. M. ve RAD, A. A., 2013. "The Relationship Between Auditor's Characteristics and Audit Quality", *Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business*, 5(3), ss. 639-648.
- BALL, F., TYLER, J. ve WELLS, P. (2015). "Is Audit Quality Impacted by Auditor Relationships?", *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 11(2), ss. 166-181.
- BANDYOPADHYAY, S. P., CHEN, C. ve YU, Y., 2014. "Mandatory Audit Partner Rotation, Audit Market Concentration and Audit Quality: Evidence From China", *Advances in Accounting*, 30(1), ss. 18-31.
- BASIRUDDIN, R. 2011. "The Relationship Between Governance Practices, Audit Quality and Earnings Management: UK Evidence, Doktora Tezi, Durham University, İngiltere, <http://etheses.dur.ac.uk/1382/>, (15.06.2016).
- BAŞPINAR, A., 2005. "Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", *Maliye Dergisi*, 148, ss. 35-62, http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md148/turkiyedevdunyada.pdf, (18.04.2016).

- BAYRAM, G., 2011. “Bağımsız Denetim ve Süreçleri”, Deloitte Türkiye, <http://www.dtaudit.com/dosyalar/Kutuphane/1/Bag%C4%B1ms%C4%B1zdenetimsurecleri.pdf>, (22.04.2016).
- BEATTIE, V., FEARNLEY, S. ve HINES T., 2013. “Perceptions of Factors Affecting Audit Quality in The Post-SOX UK Regulatory Environment”, *Accounting and Business Research*, 43(1), ss. 56–81.
- BELL, T. B., CAUSHOLLI, M. ve 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.
- BILLS, K. L., 2012. “The Effects Of Significant Changes in Auditor Clientele And Auditor-Client Mismatches On Audit Quality”, Doktora Tezi, University Of Oklahoma Graduate College, Norman, Oklahoma, ABD.
- BİZİM, Ç., 2008. “Türkiye Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim”, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- BLANKLEY, A. I., HONG, K. P., KERR, D. ve WIGGINS, C. E., 2014. “A Note on The Effect of PCAOB Inspections On The Audit Quality Of Triennial CPA Firms”, *Research in Accounting Regulation*, 26(2), ss. 212-216.
- BLISS, M. A., GUL, F. A. ve MAJID, A., 2011. “Do Political Connections Affect The Role Of Independent Audit Committees and CEO Duality? Some Evidence From Malaysian Audit Pricing”, *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 7(2), ss.82-98.
- BOWRIN, A. R. ve KING, J., 2010. “Time Pressure, Task Complexity, And Audit Effectiveness”, *Managerial Auditing Journal*, 25(2), ss. 160-181.
- BOZDEMİR, E., 2013. “Sermaye Şirketlerinde Bağımsız Denetimin Zorunluluğuna İlişkin Yasal Düzenlemeler ve Güncel Gelişmeler”, *Mali Çözüm Dergisi*, Temmuz-Ağustos, Sayı:118, <http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/yayinlar.asp?Gid=1&Yid=118> (...Tarih).
- BREESCH, D. ve BRANSON, J., 2009. “The Effects of Auditor Gender on Audit Quality”, *IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices*, 8(3/4), ss. 78-107.
- BRODY, R. G., GOLEN, S. P. ve RECKERS, P. M. J., 1998. “An Empirical Investigation of the Interface Between Internal and External Auditors”, *Accounting and Business Research*, 28(3), ss. 160-171.
- BRYAN, D. B., 2015. “The Influence Of Organized Labor On Audit Quality And Internal Control”, Doktora Tezi, Florida State University College Of Business, Florida, ABD.
- CAHAN, S. F. ve SUN, J., 2015. “The Effect of Audit Experience on Audit Fees and Audit Quality”, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1), ss.78-100.
- CARAMANIS, C. ve SPATHIS, C., 2006. “Auditee and Audit Firm Characteristics as Determinants Of Audit Qualifications: Evidence From the Athens Stock Exchange”, *Managerial Auditing Journal*, 21(9), ss. 905-920.
- CARCELLO, J. V., HERMANSON, R. H. ve MCGRATH, N. T., 1992. “Audit Quality Attributes : The Perceptions of Audit Partners, Preparers and Financial Statement Users”, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Spring, 11 (1), ss.1-64.
- CARLIN, T. M., FINCH, N. ve HIDAYAH LAILI, N., 2009. “Investigating Audit Quality Among Big 4 Malaysian Firms”, *Asian Review of Accounting*, 17(2), ss.96-114.

- CHEN, S., SUN, S. Y. ve Wu, D., 2010. "Client Importance, Institutional Improvements and Audit Quality in China: An Office and Individual Auditor Level Analysis", *The Accounting Review*, 85(1), ss. 127-158.
- CHOI, J. H., KIM, C., KIM, J. B. ve ZANG, Y., 2010. "Audit Office Size, Audit Quality and Audit Pricing", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), ss. 73-97.
- CHOI, J. H., KIM, J. B., QIU, A. A. ve ZANG, Y., 2012. "Geographic Proximity Between Auditor and Client: How Does It Impact Audit Quality?", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(2), ss. 43-72.
- CHUNG, H. H., 2004. "Selective Mandatory Auditor Rotation and Audit Quality: An Empirical Investigation Of Auditor Designation Policy in Korea", Doktora Tezi, Purdue University Graduate School, Indiana, ABD.
- CIPRIAN-COSTEL, M., 2014. "Arguments on Using Computer-Assisted Audit Techniques (Caat) and Business Intelligence To Improve The Work Of The Financial Auditor", *Management Strategies Journal*, 26(4), ss. 212-220.
- COHEN, J., 1988. *Statistical Power Analysis For the Behavioral Sciences*, Lawrence Erlbaum, Mahwah, NJ, ABD, 474 s.
- COMPRIX, J. ve HUANG, H., 2015. "Does Auditor Size Matter? Evidence From Small Audit Firms." *Advances in Accounting*, 31(1), ss. 11-20.
- COŞKUN, A., GÜNER, M.F. ve OKUDAN, F., 2013. Denetim, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Geçiş Dönemi Eğitimi Notları, Fatih Üniversitesi Sürekli Eğitim Merkezi, <https://www.kgk.gov.tr/contents/files/pdf/egitim/fatih/denetim.pdf>, (28.04.2016).
- ÇÖMLEKÇİ, F. (Ed.), YILANCI, M., ERDOĞAN, N., ÖNCE, S., SELİMOĞLU, S. K. ve KAYA, E., 2004. *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*, Anadolu Üniversitesi Yayını, 316 s.
- ÇÜRÜK, T., 2012. "Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Bağımsız Denetim ve Vergisel Etkisi", "Yeni Türk Ticaret Kanununun Vergi Hukuku İçerisindeki Yeri" başlıklı panel, 1 Mart, Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, Osmaniye, http://osmaniye.edu.tr/dosyalar/pdf/pnl_pdtc.pdf, (20.05.2016).
- DAL, S. ve ÇALIŞ, Y. E., 2013. "Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçi", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 118, Temmuz-Ağustos, ss.87-106, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/118malicozum/6_senihadalyildiri_mercan.pdf, (25.05.2016).
- DALKILIÇ, A. F., İBİŞ, C. ve HİKMET, N., 2012. "Preparation of Non-listed Companies for External Auditing: Policy Recommendations for Turkish SMEs towards New Turkish Commercial Code", *International Journal of Contemporary Economics and Administrative Sciences*, 2(1), ss.22-37.
- DANTAS, J. A. ve MEDEIROS, O. R., 2015. "Quality Determinants of Independent Audits of Banks", *Revista Contabilidade & Finanças*, 26(67), ss.43-56.
- DEANGELO, L. E., 1981. "Auditor Size and Audit Quality", *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), ss. 183-199.
- DEFUENTES, C., ILLUECA, M. ve PUCHETA-MARTINEZ, M. C., 2015. "External Investigations and Disciplinary Sanctions Against Auditors: The Impact on Audit Quality", *SERIEs*, 6(3), ss. 313-347.
- DEIS, D. R. ve GIROUX, G. A., 1992. "Determinants of Audit Quality in The Public Sector", *The Accounting Review*, 57(3), ss. 462-479.

- DOPUCH, N., KING, R. R. ve SCHWARTZ, R., 2001. "An Experimental Investigation of Retention and Rotation Requirements", *Journal of Accounting Research*, 39(1), ss.93-117.
- DÖNMEZ, A. ve ERSOY, A., 2011. "Bağımsız Denetim Sürecinde Analitik İnceleme Prosedürleri: Türkiye’de SPK’dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma", *Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi (Bilig)*, 56, ss. 121-142.
- DUFF, A., 2004. *Auditqual: Dimensions of Audit Quality*, The Institute of Chartered Accountants of Scotland, Edinburgh, 168 s.
- ECA-I (European Court of Auditors),Avrupa Birliği Üst Denetim Kuruluşu Başkanları İletişim Komitesi, 2004. *Guidelines on Audit Quality*, 57 s., http://www.eca.europa.eu/sites/cc/Lists/CCDocuments/1959843/1959843_EN.PDF , (03.05.2016).
- EDDINE, C. O. H., 2015. "Audit Quality Influencing Factors: Comparative Study Between Islamic and Conventional Banks in Malaysia", *Middle East Journal of Business*, 10(1), ss.17-26.
- ELDER, R. J., LOWENSOHN, S. ve RECK, J. L., 2015. "Audit Firm Rotation, Auditor Specialization and Audit Quality in the Municipal Audit Context", *Journal of Government & Nonprofit Accounting* , 4(1), ss.73-100.
- ELSHAFIE, E. ve NYADROH, E. 2014. "Are Discretionary Accruals a Good Measure of Audit Quality?" *Journal of Management Policy and Practice*, 15(2), ss. 43-60.
- ERDOĞAN, M., 2002. "Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği", *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 3(1), ss. 51-63, <http://journal.dogus.edu.tr/index.php/duj/article/view/201>, (11.04.2016).
- ERTAŞ, F. C. ve GÜVEN, P., 2008. "Bilgi Teknolojilerinin Denetim Sürecine Etkileri," *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 37, ss.50-59.
- ESENDEMİR, E., 2011. "Finansal Bilginin Güvenilirliği İle İlgili Bağımsız Denetimin Amacı ve Bağımsız Denetim Süreci İle İlgili Son Gelişmeler", *Journal of Yasar University*, 23(6), ss. 3890-3903.
- ETTREDGE, M., FUERHERM, E. E. ve LI, C., 2014. "Fee Pressure and Audit Quality", *Accounting, Organizations and Society*, 39(4), ss. 247-263.
- FIELD, A., 2009. *Discovering Statistics Using SPSS*, Sage Publications, London, UK, 781 s.
- FIONA, B., TYLER, J. ve WELLS, P., 2015. "Is Audit Quality Impacted by Auditor Relationships?" *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 11(2): ss. 166-181.
- FRANCIS, J. R., 2004. "What Do We Know About Audit Quality?", *The British Accounting Review*, 36 (4), ss.345-368.
- DE FUENTES, C., ILLUECA, M. ve PUCHETA-MARTÍNEZ, M. C., 2015 "External Investigations and Disciplinary Sanctions Against Auditors: The Impact on Audit Quality" *SERIEs*, 6(3), ss. 313-347, <http://link.springer.com/article/10.1007/s13209-015-0127-0/fulltext.html>, (28.05.2016).
- GAO (United States General Accounting Office), 2003. *Public Accounting Firms: Required Study on the Potential Effects of Mandatory Audit Firm Rotation*. GAO Report No. 04-216, November, Washington, D.C., <http://www.gao.gov/new.items/d04216.pdf> (25.04.2016).
- GAVER, J. J. ve PATERSON, J. S., 2014. "The Association Between Actuarial Services and Audit Quality", *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 33(1), ss. 139-159.

- GENÇOĞLU, Ü. G., 2013. Genel Muhasebe, Aktüel Yayınları, Bursa.
- GHOSH, A. ve TANG, C.Y., 2015. "Assessing Financial Reporting Quality of Family Firms: The Auditors' Perspective", *Journal of Accounting and Economics*, 60(1), ss. 95-116.
- GLOVER, S. M., HANSEN, J. C. ve SEIDEL T. A., 2015. "The Effect of Deadline Imposed Time Pressure on Audit Quality", *Social Science Research Network*, <http://ssrn.com/abstract=2561713>, (28.05.2016).
- GOODWIN, J. ve DONGHUI, W., 2016. "What Is The Relationship Between Audit Partner Busyness and Audit Quality?" *Contemporary Accounting Research*, 33(1), ss. 341-377.
- GOODWIN, J. ve KENT, P., 2006. "Relation Between External Audit Fees, Audit Committee Characteristics and Internal Audit", *Accounting and Finance*, 46 (3), ss.387-404.
- GÖĞER, T., 2006. "Türkiye'de Bağımsız Denetim Uygulamalarında Bağımsız Denetim Kalitesini Belirleyen Etkenler ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma", Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- GUL, F. A., FUNG, S. Y. K. ve JAGGI, B., 2009. "Earnings Quality: Some Evidence on The Role of Auditor Tenure and Auditors' Industry Expertise", *Journal of Accounting and Economics*, 47(3), ss. 265-287.
- GUL, F. A., WU, D., ve YANG, Z., 2013. "Do Individual Auditors Affect Audit Quality? Evidence From Archival Data", *The Accounting Review*, 88(6), ss.1993-2023.
- GUZZO, R. A., JACKSON, S. E. ve KATZELL, R. A., 1987. "Meta-Analysis Analysis", *Research in Organizational Behavior*, 9, ss. 407-442.
- GÜREDİN, E., 1999. Denetim, 9. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 470 s.
- GÜRKAN, S., 2008. "Bilgisayar Destekli Denetim Tekniklerinin (Bddt) Muhasebe Denetimine Etkileri ve Türkiye'deki Bağımsız Denetim Kuruluşlarının BDDT Uygulamalarına İlişkin Bir Araştırma", Yüksek Lisans Tezi, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Zonguldak.
- GÜVEMLİ, O. ve ÖZBİRECİKLİ, M., 2011. "Türkiye'de Bağımsız Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci 1990-2011", *MUFİTAD Dergisi*, Temmuz: 146-180.
- HAFTACI, V. ve BADEM, A. C., 2011. "Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, ss. 1-16.
- HAIR JR, J. F., HULT, G. T. M., RINGLE, C. M. ve SARSTEDT, M. 2014. *A Primer On Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM)*, Sage Publications, Thousand Oaks, California, 307 s.
- HAKWOON, K., LEE H. ve LEE, J. E., 2015. "Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality", *Journal of Applied Business Research*, 31(3): 1089-1106.
- HARDIES, K., BREESCH, D. ve BRANSON, J., 2014. "Do (Fe) Male Auditors Impair Audit Quality? Evidence From Going-Concern Opinions", *European Accounting Review*, 5(1), ss. 7-34.
- HE, X., PITTMAN, J., RUI, O. M. ve WU, D., 2014. Do Social Ties Between External Auditors and Audit Committee Members Affect Audit Quality, Çalışma Kağıdı, The Chinese University of Hong Kong.

- HENSELER, J., RINGLE, C. M. ve SARSTEDT, M., 2015. "A New Criterion For Assessing Discriminant Validity in Variance-Based Structural Equation Modeling", *Journal of the Academy of Marketing Science*, 43(1), ss. 115-135.
- HOELSCHER, J. L., 2013. "Differential Determinants and Effects of Audit Quality", Doktora Tezi, The Graduate College at the University of Nebraska, Lincoln, Nebraska, ABD, <http://digitalcommons.unl.edu/dissertations/AAI3558612>, (15.06.2016).
- HOSSAIN, S., 2013. "Effect of Regulatory Changes on Auditor Independence And Audit Quality", *International Journal of Auditing*, 17(3), ss. 246-264.
- HU, D., 2015. "Audit Quality and Measurement: Towards a Comprehensive Understanding", *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 19(1), ss. 209-222.
- HUANG, T. C., CHIOU, J. R., HUANG, H. W. ve CHEN, J. F., 2015. "Lower Audit Fees for Women Audit Partners in Taiwan and Why", *Asia Pacific Management Review*, 20(4), ss. 219-233.
- HÜNER, D. B., 2014. "Bağımsız Denetimde İç Kontrol ve İç Denetimin Rolü", Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Denetim Programı, İstanbul.
- IONESCU, L., 2014. "The Effect Of Mandatory Partner Rotation on Audit Quality", *Economics, Management and Financial Markets*, 9(1), ss. 124-129.
- ISKANDAR, T. M., SARI, R. N., MOHD-SANUSI, Z. ve ANUGERAH, R., 2012. "Enhancing Auditors' Performance: The Importance of Motivational Factors and The Mediation Effect Of Effort", *Managerial Auditing Journal*, 27(5), ss. 462-476.
- ISMAIL, H., ISKANDAR, T. M. ve RAHMAT, M. M. 2008. "Corporate Reporting Quality, Audit Committee and Quality Of Audit", *Malaysian Accounting Review*, 7 (1), ss. 21-42.
- JOE, J. R. ve VANDERVELDE, S. D., 2007. "Do Auditor-Provided Nonaudit Services Improve Audit Effectiveness?", *Contemporary Accounting Research*, 24(2), ss. 467-487.
- KARAKOÇ, M., Temmuz-2013. "Türk Ticaret Kanunu İle Birlikte Bağımsız Denetimde Meydana Gelen Gelişmeler", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:59,ss.17-37, <http://journal.mufad.org/attachments/article/714/2.pdf>, (22.05.2016).
- KAYA, K., 2014. "İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Bağımsız Denetim Sürecine Etkileri ve Bir Uygulama", Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, İstanbul.
- KELEŞ, D., 2013. "6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Bağımsız Denetim Göreviyle Yetkilendirilecek Muhasebe Meslek Mensuplarının Denetimle İlgili Görüşlerinin Tespitine İlişkin Ordu İlinde Bir Araştırma", Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.
- KILGORE, A., HARRISON, G. ve RADICH, R., 2014. "Audit Quality: What's Important to Users of Audit Services", *Managerial Auditing Journal*, 29(9), ss. 776-799.
- KIM, J. B. ve CHEONG, H. Y., 2009. "Does Auditor Designation by The Regulatory Authority Improve Audit Quality? Evidence from Korea", *Journal of Accounting and Public Policy*, 28(3), ss. 207-230.
- KIM, H., LEE, H. ve LEE, J. E., 2015. "Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality", *The Journal of Applied Business Research*, 31(3), ss. 1089-1106.

- KING, W. R. ve HE, J., 2005. "Understanding the Role and Methods of Meta-Analysis in IS Research", *Communications of the Association for Information Systems*, 16(16), ss. 665-686.
- KNECHEL, W. R. ve 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.
- KNECHEL, W. R., KRISHNAN, G. V., PEVZNER, M., SHEFCHIK, L. B. ve VELURY, U. K., 2013. "Audit Quality: Insights from the Academic Literature", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), ss. 385-421.
- KÖKSAL, A., 2008. "Bağımsız Denetim Sözleşmesi", Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Özel Hukuk (Ticaret Hukuku) Anabilim Dalı, Ankara.
- KRAUB, P., ve ZULCH, H., 2013. "The Relation of Auditor Tenure to Audit Quality: Empirical Evidence from The German Audit Market", *Journal of Governance and Regulation*, 2(1), ss. 27-56.
- KRAUB, P., QUOSIGK, B. M. ve ZULCH, H., 2014. "Effects of Initial Audit Fee Discounts on Audit Quality: Evidence from Germany", *International Journal of Auditing*, 18(1), ss. 40-56.
- KUTUKIZ, D. ve ÖNCÜ, A., Ocak-2009. "Bağımsız Denetimin Anonim Ortaklıklarda Kurumsal Yönetimin Gelişmesine Etkisi", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 41, ss. 131-139,
- KWON, S. Y., LIM, Y. ve SIMNETT, R., 2014. "The Effect Of Mandatory Audit Firm Rotation on Audit Quality and Audit Fees: Empirical Evidence From The Korean Audit Market", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(4), ss. 167-196.
- LEE, T., AZHAM, M.A., 2008. "The Evolution of Auditing: An Analysis of the Historical Development", *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 4(12), ss.1-9.
- LENNOX, C. S., WU, X., ve ZHANG, T. 2014. "Does Mandatory Rotation of Audit Partners Improve Audit Quality?", *The Accounting Review*, 89(5), ss. 1775-1803.
- LIM, C. ve TAN, H., 2010. "Does Auditor Tenure Improve Audit Quality? Moderating Effects of Industry Specialization and Fee Dependence", *Contemporary Accounting Research*, 27(3), ss. 923–957.
- LISIC, L. L., MYERS, L. A., PAWLEWICZ, R. J. ve SEIDAL, T. A., 2016. "Do Accounting Firm Consulting Revenues Affect Audit Quality? Evidence from the Post-SOX Era", *Social Science Research Network*, <http://ssrn.com/abstract=2460102>, (29.05.2016).
- LOPEZ ACEVEDO, D. M., 2007. "Audit Quality: An Analysis Of Management, Auditor and Environmental Factors", Doktora Tezi, University of Arkansas, Arkansas, ABD.
- LÓPEZ, D. M. ve PETERS, G. F., 2012. "The Effect of Workload Compression on Audit Quality", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(4), ss. 139-165.
- MALONE, C. F. ve ROBERTS, R. W., 1996. "Factors Associated with the Incidence of Reduced Audit Quality Behaviors", *Auditing*, 15(2), ss. 49-64.
- MAT ZAIN, M., ZAMAN, M. ve MOHAMED, Z., 2015. "The Effect of Internal Audit Function Quality and Internal Audit Contribution to External Audit on Audit Fees", *International Journal of Auditing*, 19(3), ss. 134-147.

- MCDOUGAL, K., 2011. "International Diversification and Earnings Quality: The Impact of Audit Quality", Doktora Tezi, Temple University, Philadelphia, ABD.
- MCGOWAN, M. M., 2014. "The Influence of The Sarbanes-Oxley Act on Audit Quality: Evidence from Non-profit Hospitals Subject to The Single Audit Act", Doktora Tezi, Nova Southeastern University, Florida, ABD.
- MEIHAMI, B., VARMAGHANI, Z. ve MEIHAMI, H., 2013. "The Role and Effect of Information Technology and Communications on Performance of Independent Auditors (Evidences Of Audit Institutions In Iran), Interdisciplinary Journal Of Contemporary Research In Business, 4(12), ss. 829-849.
- MINUTTI-MEZA, M., 2013. "Does auditor industry specialization improve audit quality?", Journal of Accounting Research, 51(4), ss. 779-817.
- MOHD ISKANDAR, T., NELLY SARI, Z., MOHD-SANUSI, Z. ve ANUGERAH, R., 2012. "Enhancing Auditors' Performance: The Importance of Motivational Factors and The Mediation Effect of Effort", Managerial Auditing Journal, 27(5), ss. 462-476.
- MOHRMANN, U., 2016. "What are the Drivers of Audit Quality After an Auditor Change? Evidence from Voluntary and Mandatory Auditor Switches", Social Science Research Network, <http://ssrn.com/abstract=2589486>, (10.06.2016).
- MONTENEGRO, T. M. ve BRAS, F. A., 2015. "Audit Quality: Does Gender Composition of Audit Firms Matter?", Spanish Journal of Finance and Accounting, 44(3), ss. 264-297.
- MUNTEANU, C. C., 2014. "Aspects of Statistical Sampling as Selection Technique in Financial Auditing", Valahian Journal of Economic Studies, 5(3), ss. 93-98.
- MYERS, L. A., 2001. "Discretionary Charges, Board of Director Composition and Audit Quality", Doktora Tezi, University of Michigan, Michigan, ABD.
- NASLMOSAVI, S., SOFIAN, S. ve SAAT, M. B. M., 2013. "The Effect of Audit Firm Size on Independent Auditor's Opinion: Conceptual Framework", Asian Social Science, 9(9), ss. 243-248.
- NUNNALLY, J.C., 1978. Psychometric Theory, Second Edition, McGraw-Hill, New York, 701 s.
- OKTAY, S., 2013. "Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri", Maliye Finans Yazıları, 27(100), ss.42-94.
- ÖZÇELİK, H., ŞENOL, H. ve AKTÜRK, A., 2014. "Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Alanındaki Güncel Gelişmelere Bakış Açılı ve Farkındalıkları Üzerine Bir Araştırma", Muhasebe ve Finansman Dergisi, ss. 1-18.
- ÖZEREN, B., 2004. "Avrupa Birliğine Yeni Üye Olan ve Aday Ülke Sayıştaylarının Ürettiği Denetim Standartlarına ve Elkitaplarına Kısa Bakış", T.C. Sayıştay Başkanlığı, Bilgi Notu, ss. 1-31, http://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/bilgi_notlari/ABYeniuyeAvrDenetStandart.pdf (18.05.2016).
- ÖZYURT, A., 2010. "Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Etmenlerden Bağımsız Denetçi Özelliklerinin İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma", Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- PERSSON, U., 2011. "Factors Affecting Audit Quality: Number of Assignments & Age of The Auditor", Yüksek Lisans Tezi, Umea University, Umea School of Business, Umea, İsveç.

- RINGLE, C. M., WENDE, S. ve WILL, A., 2005. SmartPLS 2.0, University of Hamburg, Hamburg, Germany.
- SAĞLAR, J. ve TUAN, K., 2009. “İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri, Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 18(1), ss. 343-358.
- SANLI, N. ve ÖZBİRECİKLİ, M., Kasım-2012. “Türkiye’de Denetim Mesleğinin Gelişim Süreci: Geçmişten Geleceğe Bir Araştırma”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 12(38), ss. 1-27.
- SELİMOĞLU, S. K. ve YEŞİLÇELEBİ, G., Ekim-2014. “Mesleki Aidiyetin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 64, ss.27-52.
- SELİMOĞLU, S. K., ÖZBİRECİKLİ, M., UZAY, Ş., ve UYAR, S., 2015. Bağımsız Denetim-Türkiye Muhasebe Standartlarıyla Uyumlaştırılmış, 1. Baskı, TÜRMOB Yayınları, Ankara, 605 s.
- SENAL, S., 2011. “Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu’nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma”, Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Isparta.
- SEYEDHOSSEİN, N., SOFIAN, S. ve SAAT, M. B. M., 2013. “The Effect of Audit Firm Size on Independent Auditor’s Opinion: Conceptual Framework”, Asian Social Science, 9(9), ss.243-248.
- SILVOSO, J. A., 1972. Report of the Committee on Basic Auditing Concepts, The Accounting Review, Sayı:47, ss. 15-74.
- SON, M., 2005. “Do Non-Audit Services Influence Audit Quality?”, Doktora Tezi, The Graduate College at the University of Nebraska, Lincoln, Nebraska, ABD.
- STANLEY, J. D., BRANDON, D. M. ve MCMILLAN, J. J., 2015. “Does Lowballing Impair Audit Quality? Evidence from Client Accruals Surrounding Analyst Forecasts”, Journal of Accounting and Public Policy, 34(6), ss. 625-645.
- SUHAYATI, E., 2012. “The Influence of Audit Fee, Audit Time Budget Pressure and Public Accountant Attitude on The Public Accountant Dysfunctional Behavior and It’s Implication on Audit Quality Survey on “Small” Scale Public Accounting Firm’s in Java”, Journal of Global Management, 4(1), ss. 1-24.
- SUIÇMEZ, M., 2016. “Bilgi Çağında Denetim: Denetim Baştan Tanımlamak mı Klasik Rolünü Yeniden Keşfetmek mi?”, Denetimin Değeri, ss. 205, <https://www.kpmg.com/TR/tr/Issues-AndInsights/ArticlesPublications/Documents/denetimin-degeri-final-for-web.PDF>, (07.03.2016).
- SUNDGREN, S. ve SVANSTROM, 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.
- SVANBERG, J. ve ÖHMAN, P., 2013. “Auditors' Time Pressure: Does Ethical Culture Support Audit Quality?”, Managerial Auditing Journal, 28(7), ss. 572-591.
- SVANBERG, J. ve ÖHMAN, P. 2015. “Auditors’ Identification with Their Clients: Effects on Audit Quality”, The British Accounting Review, 47(4), ss. 395-408.
- ŞANLI, N., 2007. “TÜRMOB’un Kalite Güvence Sistemi Yaklaşımı”, 2. Uluslararası Denetim Sempozyumu, Nisan 2007, Antalya.
- ŞAVLI, T., 2011. “Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim Süreci, Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildirileri, 10, 05-09 Ekim 2011,

- <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/10/TR/TUBASAVLI.pdf>, (21.04.2016).
- ŞİRİN, M., 2006. “Denetimde Kanıt Teorisi ve Gelişimi”, Sayıştay Dergisi, 61, ss. 23-36, <http://dergi.sayistay.gov.tr/icerik/der61m2.pdf>, (20.04.2016).
- TEPALAGUL, N., 2012. “Audit Completion Phase: Determinants and Implications for Audit Quality”, Doktora Tezi, Boston University, Boston, Massachusetts, ABD.
- TUNÇAY, D., 2011. “İç Kontrol İle İç Denetimin Bağımsız Denetim Açısından Önemi ve Bir Anket Çalışması”, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- UZAY, Ş., 2004. “Türkiye’de Denetçi Bağımsızlığı”, [MÖDAV, The 1st Annual International Accounting Conference, 3-5 November 2004, İstanbul, http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/suzay_d1e.pdf](http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/suzay_d1e.pdf), (30.06.2016).
- UZUN, F. B., 2010. “Hayat Sigorta Şirketlerinde Bağımsız Denetim Ve Bir Uygulama”, Yüksek Lisans Tezi, Yıldız Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- VANSTRAELEN, A., 2000. “Impact of Renewable Longterm Audit Mandates on Audit Quality”, European Accounting Review, 9(3), ss. 419-442.
- VELNAMPY, T., SIVATHAASAN, N., THARANIKA, R. ve SINTHUJA, M., 2014. “Board Leadership Structure, Audit Committee and Audit Quality: Evidence from Manufacturing Companies in Sri Lanka”, International Journal of Business and Management, 9(4), ss. 76-85.
- WALLACE, W., 1980. “The Economic Role of The Audit in Free and Regulated Markets”, Touche Ross, London.
- WAN, Z. W. A., ISMAIL, S. ve JAMALUDDİN, N., 2008. “The Impact of Board Composition, Ownership and Ceo Duality on Audit Quality: The Malaysian Evidence”, Malaysian Accounting Review, 7(2), ss.17-28.
- WANG, D. ve ZHOU, J., 2012. “The Impact of PCAOB Auditing Standard No. 5 on Audit Fees and Audit Quality”, Accounting Horizons, 26(3), ss. 493-511.
- WANG, C. ve DOU, H., 2015. “Does the Transformation of Accounting Firms’ Organizational Form Improve Audit Quality? Evidence from China”, China Journal of Accounting Research, 8(4), ss. 279-293.
- WARMING-RASMUSSEN, B. W. ve JENSEN, L., 1998. “Quality Dimensions in External Audit Services – An External User Perspective”, The European Accounting Review, 7(1), ss. 65-82.
- YALMAN, S., 2014. “İç Kontrol ve İç Denetimin Bağımsız Denetim Açısından Önemi ve Bir Anket Çalışması”, Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- YANG, Y. F., YANG, L. W. ve LEE, M. N., 2015. “Service Quality, Size and Performance of Audit Firms: Consideration of Market Segments and Business Strategies”, The International Journal of Business and Finance Research, 9(4), ss.51-66.
- YAVUZ, M., 2011. “Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler Üzerinde Kamu Denetimi ve Gözetimi”, Mali Çözüm Dergisi, 107(5), ss. 1-16, <http://www.ismmmo.org.tr/yayinlar.asp?Gid=1&Yid=107>, (05.01.2016).
- YE, K., CHENG, Y. ve GAO, J., 2014. “How Individual Auditor Characteristics Impact The Likelihood of Audit Failure: Evidence from China”, Advances in Accounting, 30(2), ss. 394-401.

- YILDIRIM, S., 2014. “İç Kontrol İle İç Denetimin Etkinliğinin Dış Denetim Süresine Etkisi”, Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- YU, D. M., 2007. “ The Effect of Big Four Office Size on Audit Quality”, Doktora Tezi, University of Missouri, Columbia, ABD.
- YUNIARTI, R., 2011. “Audit Firm Size, Audit Fee and Audit Quality”, Journal of Global Management, 2(1), ss. 84-97.
- MAT ZAIN, M., ZAMAN, M. ve MOHAMED, Z. 2015. “The Effect of Internal Audit Function Quality and Internal Audit Contribution to External Audit on Audit Fees”, International Journal of Auditing, 19(3), ss. 134-147.
- ZHANG, W., 2011. “ Three Essays on Audit Quality”, Doktora Tezi, University of Alberta, Edmonton, Alberta, Kanada.
- ZERNI, M., HAAPAMAKI, E., JARVINEN, T. ve NIEMI, L., 2012. “Do Joint Audits Improve Audit Quality? Evidence from Voluntary Joint Audits”, European Accounting Review, 21(4), ss. 731-765.

İNTERNET KAYNAKLARI

- AICPA-I (American Institute of Chartered Public Accountants), <http://www.aicpa.org/About/Pages/About.aspx>, (18.04.2016).
- AICPA-II, (American Institute of Chartered Public Accountants) <https://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocument/s/AU-00150.pdf>, (20.04.2016).
- BDDK, Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/04/20150402-5.htm>, (25.06.2016).
- BDST, Bağımsız Denetim Sınav Tebliği, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/01/20130125-32.htm>, (08.05.2016).
- DELOITTE, Vergi Sirküleri, , <http://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2016-39.aspx>, (20.04.2016).
- ECA-II (European Court of Auditors), Avrupa Birliği Üst Denetim Kuruluşu Başkanları İletişim Komitesi, <http://www.eca.europa.eu/sites/cc/en/Pages/ExpertGrouponAuditQuality.aspx>, (03.05.2016).
- GİB (Gelir İdaresi Başkanlığı), 2016 Yılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Asgari Ücret Tarifesi http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Tebliğler/SMM_YMM/3568_tarife.pdf (Ek-2 Md.10), (10.05.2016).
- HAZİNE MÜSTEŞARLIĞI, Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik, <https://www.hazine.gov.tr/tr-TR/Mevzuat-Sunum-Sayfasi?mid=366&cid=35&nm=647>, (26.06.2016).
- IFAC-I, <https://www.ifac.org/about-ifac>, (20.05.2016).
- IFAC-II, <https://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history>, (20.05.2016).
- KGK-I, Bağımsız Denetim Yönetmeliği, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/mevzuat/Bag_Den_Yntm.pdf, (12.02.2016).
- KGK-II, <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/kks1.pdf>, (02.03.2016).
- KGK-III, Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı,

- <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/mevzuat/BAKANLAR%20KURULU%20KARARI%20MART%202016.pdf> , (05.04.2016).
- KGK-IV, 660 Sayılı Kanun Hükümünde Kararname, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/mevzuat/660_KHK.pdf , (10.04.2016).
- KGK-V, Bağımsız Denetçi Resmi Siciline İlişkin İstatistikler, http://kgk.gov.tr/bagimsiz_denetçiler/Istatistik-BSD.aspx, (05.07.2016).
- KGK-VI, Bağımsız Denetim Kuruluşları Listesi, <http://denkur.kgk.gov.tr>, (05.07.2016).
- KGK-VII, http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/KGK_Brosur.pdf, (17.04.2016).
- KGK-VIII, http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/KGK_Brosur.pdf, (17.04.2016).
- KGK-IX, http://www.kgk.gov.tr/content_detail-191-815-bagimsiz-denetçilik-sinavi-ilani.html , (18.04.2016).
- KGK-X, <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/bilgiNotu.pdf>, (20.04.2016).
- KGK-XI, http://www.kgk.gov.tr/content_detail-315-792---.html , (20.04.2016).
- SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:X No:22), <http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=590&fn> (22.06.2016).
- T.C. BAŞBAKANLIK, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik, <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/Metin.aspx?MevzuatKod=7.5.4650&sourceXmlSearch=mali%20m%C3%BC%C5%9Favir&MevzuatIliski=0> , (19.04.2016).
- yTTK, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6102.pdf> , (01.07.2016).

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı – Soyadı : Şebnem ADA
Doğum Yeri ve Tarihi : İzmir, 1981

Eğitim Durumu

Lisans Öğrenimi : Celal Bayar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü (1999-2003)
Yüksek Lisans Öğrenimi : Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı (2003-2006)
Doktora Öğrenimi : Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı (2012-2016)
Bildiği Yabancı Diller : İngilizce (KPDS: 82.5)

Bilimsel Faaliyetleri

- Yardımcıoğlu, M., Günay, Y., Ada, Ş., (2015), “The Crime of Fraudulent Bankruptcy”, Journal of Social and Humanities Sciences Research, Cilt 5, Sayı 2, Sayfa 62-82.
- Yardımcıoğlu, M., Günay, Y., Ada, Ş., (2015), “Improving the Financial Situation of Companies During Suspension of Bankruptcy Process”, Journal of Social and Humanities Sciences Research, Cilt 5, Sayı 2, Sayfa 62-82.
- Özbey, D.Ö., Gelmez, E., Ada, Ş., (2015), “A Study to Determine the Influence of Innovation and Market Orientation on Business Performance”, Macrotheme Review, Cilt 4, Sayı 7, Sayfa 62-69.
- Ada, Ş., Gelmez, E., (2015), “A Study on Information Technology Use in Accounting Education in Turkey”, Macrotheme Review, Cilt 4, Sayı 6, Sayfa 243-253.
- Yardımcıoğlu, M., Ada, Ş., (2015), “Business Students’ Career Interest in Accounting Profession: An Exploratory Study in Turkey”, Journal of Social Sciences Research, Vol. 8, Issue 3, pp. 1620-1627.
- Yardımcıoğlu, M., Ada, Ş., (2013), “Kronolojik Bir Sırayla Muhasebe ve Finansal Raporlamada Usulsüzlük ve Skandallar”, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı 1, Haziran 2013, Sayfa 43-56.
- Ayrıçay, Y., Ada, Ş., Kaya, A., (2013), “ Katılım Bankacılığının Gelişiminin Önündeki Engeller: Bir Alan Araştırması”, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı 1, Haziran 2013, Sayfa 119-137.
- Tezsürücü, D., Ada, Ş., (2013), “Online Social Capital and Disaster Response: A Research Agenda”, Selçuk Üniversitesi Akşehir Meslek Yüksekokulu Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 1, Sayı 4, Ocak 2013, Sayfa 49-54.
- Ada, S., Ada, Ş., (2010), “A Meta Analytic Study on the Importance of Weak Ties in Organizations”, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 13, Sayı 23, Haziran 2010, Sayfa 115-128.
- Kayalı, C. A., Yereli, A. N., Ada, Ş., (2008), “Entelektüel Sermayenin Muhasebeleştirme Sürecinde Yaşanan Sorunlar ve Rasyolara Etkisi”, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 1, Sayfa 23-33.

Kayalı, C. A., Yereli, A. N., Ada, Ş., (2007), “Entelektüel Katma Değer Katsayısı Yöntemi Kullanılarak Entelektüel Sermayenin Firma Değeri Üzerindeki Etkisinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma”, Celal Bayar Üniversitesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Cilt: 14, Sayı: 1, Sayfa 67-90.

İş Deneyimi

Çalıştığı Kurumlar : Selçuk Üniversitesi (2013–)

İletişim

E-Posta Adresi : sebnemada@selcuk.edu.tr

Tel. : –

Tarih : 02.09.2016



EKLER

EK- 1

Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler Konusunda Yapılmış Ulusal ve Uluslararası Araştırmalar

<i>Yazarlar</i>	<i>Değişkenler</i>	<i>Ülke</i>	<i>Örneklem</i>	<i>Metot / Analiz</i>	<i>DKEF Kategorisi</i>
Ulusal Çalışmalar					
Ada (2016)***	-Denetlenen işletme -Bağımsız denetim firması -Bağımsız denetçi -Bilişim teknolojisi kullanımı -Yasal düzenlemeler ve kurumlar -Bağımsız denetim kalitesi	Türkiye	80 (Bağımsız denetçiler)	Anket Faktör analizi Yapısal eşitlik modellemesi (PLS-SEM)	1, 2, 3, 4, 5
Selimoğlu ve Yeşilçelebi (2014)	-Mesleki aidiyet -Bağımsız denetim kalitesi	Türkiye	103 (bağımsız denetçiler)	Anket Yapısal eşitlik modellemesi	3
Acar ve Senal (2011)	-Kamu gözetim kurulunun rolü -Denetim kalitesi	Türkiye	46 (bağımsız denetim firmaları)	Anket Faktör analizi ANOVA T-testi	2, 5
Esendemir (2011)	-Bireysel özellikler (yaş, mezun olunan bölüm, YMM belgesi, çalışma süresi vb.) -Denetim kalitesi alt boyutları	Türkiye	87 (Yeminli Mali Müşavirler)	Anket Faktör analizi ANOVA T-testi	3
Akaytay (2010)	-Yapay sinir ağları ve mantıksal regresyon ile model tahmini -Bağımsız denetim etkinliği	Türkiye	27 firma	İkincil veri (firmaların mali tabloları) Yapay sinir ağları Regresyon analizi	1, 4
Akbulut (2010)	-Denetim komitesinin rolü -Bağımsız denetim etkinliği	Türkiye	92 (bağımsız denetçiler)	Anket Faktör analizi Korelasyon analizi Regresyon analizi	1, 5
Özyurt (2010)	-Bağımsız denetçi özellikleri -Bağımsız denetim kalitesi	Türkiye	113 (bağımsız denetçiler)	Anket Ki-kare analizi	3
Ertaş ve Güven (2008)	-Bilişim teknolojileri kullanımı -Denetim süreci ve kalitesi	Türkiye	21 (denetim firmaları)	Anket Frekans, yüzde analizi	4
Gürkan (2008)	-Denetim firması özellikleri (faaliyet	Türkiye	63 (denetim firmaları)	Anket Ki-kare analizi	2, 4

	yılı, hizmet türleri, denetlenen işletme sayısı vb.) -Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri Kullanımı (kullanım düzeyi, etkinlik, maliyet)				
Göger (2006)	-Bireysel özellikler -Bağımsız denetim hizmetinde kalitenin yeri ve önemi	Türkiye	85 (bağımsız denetçiler)	Anket Ki-kare analizi	2, 3
Uluslararası Çalışmalar					
Ball vd. (2015)	-Denetçi-müşteri ilişkileri -Denetim kalitesi	Avustralya	266 firma	İkincil veri (2006 ASX/S&P Top 500 Avustralya firması listesindeki firmaların yıllık raporları) Regresyon analizi Korelasyon analizi	1, 3
Bell vd. (2015)	-Denetim firması görev süresi -Denetim dışı hizmetler -İçsel değerlendirme -Denetim kalitesi	ABD	265 firma	İkincil veri (Uluslararası bir muhasebe firmasının sağladığı veriler) Regresyon analizi Korelasyon analizi	1, 2, 3
Bryan (2015)	-İşgücünün örgütlenmiş olması -Denetim kalitesi	ABD	11882 firma	İkincil veri (Compustat, Audit Analytics)	1, 5
Cahan ve Sun (2015)	-Denetim raporunu imzalayanların tecrübesi -Denetim kalitesi (denetim ücreti)	Çin	1917 firma	İkincil veri (Çin CSMAR Denetçi Görüşü Veritabanı) Regresyon analizi Korelasyon analizi	3
Comprix ve Huang (2015)	-Küçük denetim firması kullanımı -Denetim kalitesi (kazanç manipülasyonu)	ABD	1524 firma	İkincil veri (Halka Açık Şirketlerde Muhasebe Gözetim Kurulu – PCAOB, A.B.D) Regresyon analizi Korelasyon analizi	2

Dantas ve Medeiros (2015)	-Denetçinin uzmanlığı -Müşterinin önemlilik düzeyi -Denetçi-müşteri ilişki vadesi -Denetim komitesi varlığı -Denetim piyasası yoğunluğu -Denetçilere dava açılması riski -Yasal düzenlemeler -Denetim kalitesi	Brezilya	208 banka	İkincil veri (Bankaların finansal bilgiler raporları)	1, 2, 3, 5
Eddine (2015)	-Banka türü (İslami ve konvansiyonel) -Denetim kalitesini etkileyen faktörler (denetçinin uzmanlığı, denetim firması büyüklüğü, müşteri firma büyüklüğü, kurumsal yönetim, denetim süresi)	Malezya	33 banka	İkincil veri (bankaların yıllık raporları) Mann-Whitney U testi T-testi	1, 2, 3
Fuentes vd. (2015)	-Denetçilerin geçirdikleri dışsal soruşturmalar -Denetçilere verilen disiplin müeyyideleri -Denetim kalitesi	İspanya	11171 firma	İkincil veri (SABI sistemi) Regresyon analizi Korelasyon analizi	5
Glover vd. (2015)	-Vade bitiminin yaklaşmasından kaynaklanan zaman baskısı -Denetim kalitesi	ABD	31676 firma	İkincil veri (Compustat, Audit analytics, CRSP Veritabanı) Regresyon analizi Korelasyon analizi	3
Goodwin ve Wu (2015)	-Denetim partneri yoğunluğu -Denetim kalitesi	Avustralya	465 müşteri firma	İkincil veri (Morningstar FinAnalysis Veritabanı) Regresyon analizi Korelasyon analizi	1
Huang vd. (2015)	-Denetçinin cinsiyeti -Denetim ücreti (Denetim kalitesi)	Tayvan	4943 firma	İkincil veri (Tayvan Ekonomi Dergisi) veritabanı Regresyon analizi	3
Kim vd. (2015)	-Zorunlu denetim firması rotasyonu	Güney Kore	8889 firma	İkincil veri (KIS-Value, TS-	2

	-Denetim kalitesi			2000 Veritabanları) Regresyon analizi Korelasyon analizi	
Lisic vd. (2016)	-Muhasebe firmalarının danışmanlıktan elde ettiği gelirler -Denetim kalitesi	ABD	7324 firma	İkincil veri (Accounting Today, Audit Analytics Veritabanı) Regresyon analizi	2
Mohrmann (2016)	-Zorunlu denetçi değişikliği İsteğe bağlı denetçi değişikliği -İsteğe bağlı tahakkuklar (Denetim kalitesi)	Avrupa Birliği ülkeleri	12548 firma	İkinci veri (Worldscope, Reuters Fundamentals) Regresyon analizi	1, 3
Montenegro ve Bras (2015)	-Denetim firmasının ortaklık yapısındaki cinsiyet kompozisyonu -Denetim kalitesi	Portekiz	Örneklem A: 6103 firma; Örneklem B: 5628 firma	İkincil veri (SABI Portekiz Firma Veri Tabanı, OROC) Regresyon analizi Korelasyon analizi	2, 3
Stanley vd. (2015)	-Başlangıçta alınan denetim ücreti indirimi -Denetim kalitesi	ABD	402 firma	İkincil veri (Audit Analytics Veritabanı) Regresyon analizi	1, 2
Svanberg ve Öhman (2015)	-Denetçi-müşteri tanımlaması -Denetçinin müşteri kabulü -Denetçi görev süresi -Müşteri imajı -Müşteri önemliliği -Denetim kalitesi	İsveç	141 (bağımsız denetçiler)	Anket Faktör analizi Regresyon analizi Korelasyon analizi	1, 3
Yang vd. (2015)	-Denetim firmasının hizmet kalitesi -Denetim firması büyüklüğü -Denetim firması performansı	Tayvan	10087 (ulusal, bölgesel ve yerel denetim firmaları)	İkincil veri (Tayvan Finansal Denetim Komisyonu'nun Denetim Firmaları Anket Raporu) Regresyon analizi	2
Mat Zain vd. (2015)	-Müşteri özellikleri -Dış denetçinin değerlendirmeleri -Denetim ücreti (Denetim kalitesi)	Malezya	74 (iç ve dış denetçiler)	Anket Regresyon analizi	1, 3
Augustine vd.	-Denetçinin	Nijerya	210 (finans	Anket	3

(2014)	bağımsızlığı -Denetçinin tecrübesi -Denetçinin sorumluluğu -Denetim kalitesi			direktörleri, denetçiler, hissedarlar, finansal analistler)	Faktör analizi Yapısal eşitlik modellemesi	
Bandyopadhyay vd. (2014)	-Denetim partner rotasyonu -Denetim kalitesi	Çin	273 firma		İkincil veri (Sinofin Teknoloji Limited, Çin Ekonomik Araştırma Merkezi) Regresyon analizi Korelasyon analizi	1, 2
Blankley vd. (2014)	-Denetim firması özellikleri -Denetim kalitesi	ABD	578 (üç yıllık denetim firmaları)		İkincil veri (Halka Açık Şirketlerde Muhasebe Gözetim Kurulu – PCAOB, A.B.D) Regresyon analizi	1, 2
Elshafie ve Nyadroh (2014)	-Denetim kalitesi (isteğe bağlı tahakkuklar, tabloların yeniden düzenlenmesi, denetimin büyük firmalar tarafından yapılması, negatif iç kontrol raporu, işletme sürekliliği görüşü, denetçinin endüstri uzmanlığı)	ABD	3861 firma		İkincil veri (Audit Analytics, Compustat) Regresyon analizi	1, 2, 3
Ettredge vd. (2014)	-Denetim ücreti baskısı -Denetim kalitesi (Denetime tabi verilerdeki gerçeğe aykırı beyanlar)	ABD	3039 firma		İkincil veri (Audit Analytics, Compustat) Regresyon analizi	1, 2, 3
Gaver ve Paterson (2014)	-Denetim firmasının denetim/denetim dışı hizmet sağlaması -Denetim kalitesi (Hasar rezervi eğilimi)	ABD	3261 (sigorta firmaları)		İkincil veri (NAIC Veritabanı) Regresyon analizi Korelasyon analizi	2
Hardies vd. (2014)	-Denetçi özellikleri (cinsiyet vb.) -Denetim kalitesi	Belçika	7105 firma		İkincil veri (Graydon Belgium) Regresyon analizi Korelasyon analizi	3

He vd. (2014)		-Dış denetçiler ve denetim komitesi arasındaki sosyal bağ -Denetim kalitesi	Çin	6998 firma	İkincil veri (Çin Borsası, Muhasebe Araştırma Veritabanı) Regresyon analizi	1, 3
Kilgore (2014)	vd.	-Denetim ekibi özellikleri -Denetim firması özellikleri -Denetim kalitesi	Avustralya	39 (denetim komitesi başkanları ve üyeleri) 42 (finansal analistler ve fon yöneticileri)	Anket Uyarlamalı Konjoint Analizi	2, 3
Krauβ (2014)	vd.	-Başlangıçtaki denetim ücreti indirimi -Denetim kalitesi	Almanya	992 firma	İkincil veri (Hoppenstedt Veritabanı) Regresyon analizi	2
Kwon (2014)	vd.	-Zorunlu denetim firması rotasyonu -Denetim kalitesi	Güney Kore	6710 firma	İkincil veri (KIS Veritabanı) Regresyon analizi	1, 2
Lennox (2014)	vd.	-Denetim partnerinin zorunlu rotasyonu -Denetim kalitesi	Çin	8087 firma	İkincil veri (Denetim Bürosu Veritabanı) Regresyon analizi	2, 3
McGowan (2014)		-Sarbanes-Oxley Yasası -Denetim kalitesi	ABD	421 hastane	İkincil veri (ABD Nüfus İdaresi Federal Denetim Bürosu) Regresyon analizi Korelasyon analizi	5
Munteanu (2014)		-Bilgisayar destekli denetim teknikleri -İş zekası sistemleri kullanımı -Denetim kalitesi	Romanya	S.C. SPORT S.R.L firması	Örnek olay çalışması	4
Wang ve Dou (2015)		-Muhasebe firmasının örgüt yapısındaki dönüşüm -Denetim kalitesi	Çin	8705 firma	İkincil veri (Çin Borsası, Muhasebe Araştırmaları ve WIND Veritabanları) Regresyon analizi	2
Velnampy (2014)	vd.	-Yönetim kurulu liderlik yapısı -Yapılan denetim komitesi toplantıları -Yönetici olmayan bağımsız direktörlerin sayısı	Sri Lanka	32 üretim firması	İkincil veri (Firmaların yıllık raporları) Regresyon analizi	1

-Denetim kalitesi					
Ye vd. (2014)	-Denetçi özellikleri (Master derecesi, muhasebe eğitimi, cinsiyet, yaş, tecrübe) -Denetim başarısızlığı	Çin	150 (bağımsız denetçi)	İkincil veri (Çin Menkul Kıymetler Düzenleme Komisyonu, Çin Borsası, Muhasebe Araştırma Veritabanı) Regresyon analizi Korelasyon analizi	3
Al-Khaddash vd. (2013)	-İç kontrol sistemi -Denetçinin bağımsızlığı -Denetçinin etkinliği -Denetim firmasının itibarı -Denetim ücreti -Denetim firması büyüklüğü -Denetçinin uzmanlığı -Denetim kalitesi	Ürdün	85 (bağımsız denetçiler, ticari bankalardaki iç denetçiler)	Anket Regresyon analizi	1, 2, 3
Bafqi vd. (2013)	-Denetçi özellikleri -Denetim kalitesi	İran	91 firma	İkinci veri (veritabanları) Regresyon analizi Korelasyon analizi	3
Beattie vd. (2013)	-Ekonomik ve genel düzenlemeler -Denetim Uygulamaları Kurulunun belirlediği standartlar -Denetim komitesinin faaliyetleri -Denetim kalitesi	Birleşik Krallık	498 (mali işler üst yöneticileri, denetim komitesi başkanları, denetim partnerleri)	Anket Faktör analizi	1, 2, 3, 5
Gul vd. (2013)	-Denetçilerin bireysel özellikleri (eğitim, cinsiyet, büyük denetim firması tecrübesi, doğum yılı, vb.) -Denetim kalitesi	Çin	14802 firma	İkincil veri (Çin Borsası, Muhasebe Araştırma Veritabanı) Regresyon analizi	3
Hoelscher (2013)	-Denetçinin tutuculuğu -Denetim kalitesi	ABD	9703 firma	İkincil veri (Audit Analytics, Compustat) Regresyon analizi Korelasyon	3

					analizi	
Hossain (2013)	-Şirketler Hukuku Ekonomik Reform Programı Yasası 2004 -Denetçinin bağımsızlığı -Denetim kalitesi	Avustralya	4961 firma		İkincil veri (Aspect FinAnalysis Veritabanı) Regresyon analizi	2, 3, 5
Krauß ve Zülch (2013)	-Denetçinin görev süresi -Denetim kalitesi	Almanya	1071 firma		İkincil veri (Yıllık finansal raporlar)	1, 3
Meihami vd. (2013)	-Bilişim teknolojisi kullanımı -Denetim verimliliği -Denetim etkinliği -Denetim maliyeti	İran	64 (bağımsız denetçiler)		Anket T-testi	4
Minutti-Meza (2013)	-Denetçinin endüstri uzmanlığı -Denetim kalitesi	ABD	75188 firma		İkincil veri (Compustat) Regresyon analizi	3
Naslmosavi vd. (2013)	-Denetim firması büyüklüğü -İnsan sermayesi (Eğitim, iş tecrübesi, yetenekler, çalışan yetkinliği) -Denetçi kalitesi (bağımsız denetçi görüşü)	İran	Bağımsız denetim firmalarına anket uygulanacak		Anket Regresyon analizi	2, 3
Sundgren ve Svanström (2013)	-Denetim firmasının büyüklüğü -Denetim kalitesi, denetim ücreti	İsveç	952 firma		İkincil veri (Mali Müşavirler Denetleme Kurulu) Regresyon analizi	2
Svanberg ve Öhman (2013)	-Etik liderliğin bulunması -Etik olmayan davranışın cezalandırılması -Otoriteye olan itaat -Denetim kalitesi	İsveç	292 (Finansal denetçiler)		Anket Faktör analizi Regresyon analizi Korelasyon analizi	3
Bills (2012)	-Zorunlu denetim firması rotasyonu -Denetim kalitesi	ABD	45547 firma		İkinci veri (Audit Analytics, Compustat) Regresyon analizi Korelasyon analizi	2
Choi vd. (2012)	-Denetçi ve müşteri arasındaki coğrafi yakınlık -Denetim kalitesi	ABD	5408 firma		İkincil veri (Çin Borsası, Muhasebe Araştırma Veritabanı, yıllık raporlar,	1, 2, 3

					Denetçi Veritabanı) Regresyon analizi Korelasyon analizi	
Mohd Iskandar vd. (2012)	-Denetçinin kendine olan güveni -Denetçinin gayreti -Denetçinin sorumluluğu -Denetçi performansı	Endonezya	65 (bağımsız denetçiler)	Yapısal eşitlik modellemesi	3	
Lopez ve Peters (2012)	-Denetçinin iş yükü baskısı -Denetim kalitesi	ABD	8384 firma	İkincil veri (Audit Analytics, Compustat) Regresyon analizi Korelasyon analizi	3	
Suhayati (2012)	-Denetim ücreti -Denetim zaman baskısı -Denetçi tutumları -Denetim kalitesi	Endonezya	167 (bağımsız denetçiler)	Anket Yapısal eşitlik modellemesi	3	
Wang ve Zhou (2012)	-Halka Açık Şirketlerde Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB)'nun 5 No'lu denetim standardının uygulanması -Denetim ücretleri, denetim kalitesi	ABD	4928 firma	İkincil veri (Audit Analytics, Compustat)	5	
Zerni vd. (2012)	-Ortak denetim kararı -Denetim kalitesi	İsveç	973 (ortak denetime tabi olan firmalar)	İkincil veri (Worldscope, İsveç Mali Müşavir Denetim Kurulu) Regresyon analizi	2	
Basiruddin (2011)	-Kurumsal yönetim özellikleri (bağımsız üyelerin sayısı ve kompozisyonu, toplantı sayısı vb.) -Denetim kalitesi	Birleşik Krallık	674 firma	İkincil veri (Datastream, FAME, Thomson One Banker, ve firmaların yıllık raporları) Regresyon analizi Korelasyon analizi	1	
Bliss vd. (2011)	-Denetim komitesinin bağımsızlığı	Malezya	803 firma	İkincil veri (Malezya'da halka açık olan	1, 2, 5	

	-Politik bağlantılar -Firmadaki CEO dualitesi -Denetim kalitesi (denetim ücreti)			firma verileri)	
McDougal (2011)	-Uluslararası farklılaşma -Denetim kalitesi	ABD	16918 firma	İkincil veri (Compustat) Regresyon analizi Korelasyon analizi	1
Persson (2011)	-Denetçinin denetim görevi sayısı -Denetçinin yaşı -Denetim kalitesi	İsveç	532 firma	İkincil veri (Affarsdata Veritabanı) Regresyon analizi T-testi Ki-kare analizi	3
Yuniarti (2011)	-Denetim firması büyüklüğü -Denetim ücreti -Denetim kalitesi	Endonezya	37 (bağımsız denetçiler)	Anket Regresyon analizi Korelasyon analizi ANOVA	2
Zhang (2011)	-Denetçi-müşteri ilişki yakınlığı -Denetim kalitesi	ABD	9329 firma	İkincil veri (Compustat) Regresyon analizi Korelasyon analizi	1, 3
Bowrin ve King (2010)	-Zaman baskısı -Görev karmaşıklığı -Denetim etkinliği	ABD Karayipler	63 (bağımsız denetçiler)	Deneysel tasarım Regresyon analizi Korelasyon analizi	3
Chen vd. (2010)	-Müşterinin ekonomik performansı -Denetim kalitesi (Düzeltilmiş denetim görüşü)	Çin	8917 (bağımsız denetçiler)	İkincil veri (Çin Borsası, Muhasebe Araştırma Veritabanı, yıllık raporlar, Denetçi Veritabanı) Regresyon analizi	1, 2, 3
Choi vd. (2010)	-Denetim ofisi büyüklüğü -Denetim kalitesi, denetim ücreti	ABD	387 (denetim firmaları)	İkincil veri (Audit Analytics Veritabanı) Regresyon analizi Korelasyon analizi	2
Lim ve Tan (2010)	-Denetçi görev süresi -Endüstri uzmanlığı -Denetim ücreti bağlılığı	ABD	12783 firma	İkincil veri (Audit Analytics Veritabanı) Regresyon analizi	3

	-Denetim kalitesi			Korelasyon analizi	
Al-Ajmi (2009)	-Denetim komitesinin etkinliği -Denetim firması büyüklüğü -Denetim kalitesi (Denetlenen finansal raporun kredibilitesi)	Bahreyn	164 (kredi analistleri, finansal analistler)	Anket Regresyon analizi	1, 2
Breesch ve Branson (2009)	-Denetçinin cinsiyeti -Denetim kalitesi (denetim raporu, denetim görüşü)	Belçika	40 (denetçi adayı)	Deneysel tasarım T-testi	3
Carlin vd. (2009)	-Malezya'daki büyük denetim firmalarının teknik uzmanlığı -Denetim kalitesi	Malezya	34 firma	İkincil veri (firmaların finansal tabloları) Frekans, yüzde analizi	2
Kim ve Cheong (2009)	-Düzenleyici otoritenin denetçi tayini -Denetçi kalitesi	Güney Kore	302 firma	İkincil veri (Kore Finansal Denetim Servisi) Regresyon analizi	5
Abdullah vd. (2008)	-Yönetim kurulu bağımsızlığı -Yönetici olmayan direktörlerin sahipliği -Yönetici direktörlerin sahipliği -Finansal olmayan kurum sahipliği -Finansal kurum sahipliği -CEO dualitesi -Denetim kalitesi	Malezya	655 firma	İkincil veri (firmaların yıllık raporları) Regresyon analizi	1
Knechel ve Vanstraelen (2007)	-Denetçi görev süresi -Denetim kalitesi	Belçika	618 firma	İkincil veri (Belçika Ulusal Bankası arşivleri) Regresyon analizi Korelasyon analizi	3
Lopez (2007)	-Zaman kısıtlamaları -Denetçi türü (denetim firması yada devlet denetçisi) -Denetim kalitesi	ABD	9440 firma 42729 firma	İkincil veri (Compustat) Regresyon analizi	1, 3
Yu (2007)	-Denetim firması	ABD	6568 firma	İkincil veri	2

	büyüklüğü -Denetim kalitesi			(Audit Analytics, Compustat) Regresyon analizi	
Caramanis ve Spathis (2006)	-Denetim firması özellikleri -Denetime tabi olan firmanın finansal bilgisi -Denetim kalitesi (denetim raporunun uygunluğu)	Yunanistan	185 firma	İkincil veri Regresyon analizi	1, 2
Son (2005)	-Denetim firmasının denetim dışı hizmet sağlaması -Denetim kalitesi	ABD	2994 firma	İkincil veri (Compustat) Regresyon analizi Korelasyon analizi	2
Chung (2004)	-Zorunlu denetçi rotasyonu -Denetim kalitesi	Güney Kore	195 firma	İkincil veri (KIS Veritabanı) Regresyon analizi	3, 5
Duff (2004)	-Denetim kalitesinin boyutları (Teknik kalite ve hizmet kalitesi)	Birleşik Krallık	109 (Denetim firması partnerleri) 75 (finans direktörleri) 70 (fon yöneticileri)	Anket Faktör analizi	1, 2, 3
Myers (2001)	-Yönetim kurulu kompozisyonu -Denetim kalitesi	ABD	122 firma	İkincil veri (firma raporları ve finansal tabloları)	1
Vanstraelen (2000)	-Denetçi-müşteri ilişkisinin süresi -Denetim kalitesi	Belçika	146 firma	İkincil veri (Belçika Ulusal Bankası) Regresyon analizi Korelasyon analizi	1, 3
Warming-Rasmussen ve Jensen (1998)	-Denetim kalitesi özellikleri	Danimarka	262 (hissedarlar, finans yazarları, yöneticiler, denetçiler)	Anket Faktör analizi Korelasyon analizi ANOVA	3
Malone ve Roberts (1996)	-Bireysel özellikler -Profesyonel özellikler -Denetim firması yapısı -Zaman baskısı -Düşük denetim kalitesi	ABD	257 (denetim firmalarındaki muhasebe personeli)	Anket Regresyon analizi	2, 3
Carcello vd. (1992)	-Denetim kalitesi özellikleri	ABD	245 (denetim partnerleri) 264	Anket Faktör analizi	1, 2, 3, 5

(kontrolörler)
120 (finansal
tablo
kullanıcıları)

*Notlar: (i) *** Mevcut çalışma; (ii) Denetim Kalitesini Etkileyen Faktör (DKEF) Kategorisi:
1: Denetlenen İşletme; 2: Bağımsız Denetim Firması; 3: Bağımsız Denetçi; 4: Bilişim Teknolojisi
Kullanımı; 5: Yasal Düzenlemeler ve Kurumla*



EK-2
Online Anket Formu

Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerinde Etkili Olan Faktörler Anketi

Bağımsız Denetim Kalitesi ile ilgili olan bu anket, Doktora Tez çalışması kapsamında düzenlenmiş olup, Bağımsız Denetçiler tarafından yanıtlanacaktır.

Anketle toplanan veriler sadece akademik çalışmalarda kullanılacaktır. Sizden isim veya kurum bilgileriniz istenmeyecektir. Lütfen soruları içtenlikle cevaplayınız.

Anketimize zaman ayırdığınız için teşekkür ederiz.

Doç. Dr. Mahmut Yardımcıoğlu, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi
Öğr. Gör. Şebnem Ada, Selçuk Üniversitesi, sebnemada@selcuk.edu.tr

1. BÖLÜM

1. Cinsiyetiniz

- Bayan
 Bay

2. Yaşınız

- 20-29
 30-39
 40-49
 50-59
 60 yaş ve üzeri

3. Eğitim düzeyiniz

- Lisans
 Yüksek Lisans
 Doktora

4. Ünvanınız

- SMMM
 YMM

5. Bağımsız denetçi olarak kayıtlı olduğunuz il

6. Kaç yıldır bağımsız denetim yetkiniz bulunmaktadır?

- 1 yıldan az
 1-5 yıl
 6-10 yıl
 11-15 yıl
 16-20 yıl
 20 yıldan fazla

7. Ortak olduğunuz veya istihdam edildiğiniz bir denetim kuruluşu var mı?

- Var
 Yok

2. BÖLÜM

8. Ortak olduğunuz veya istihdam edildiğiniz denetim firmasının türü

- Ulusal bağımsız denetim firması
 Uluslararası bağlantılı bağımsız denetim firması

- Diğer
- 9. Denetim firması kaç yıldır denetim faaliyetinde bulunmaktadır?**
- 1 yıldan az
 1-5 yıl
 6-10 yıl
 11-15 yıl
 16-20 yıl
 20 yıldan fazla
- 10. Denetim firmasının bulunduğu il**
-
- 11. Denetim firmasındaki ünvanınız**
- Sorumlu ortak baş denetçi
 Baş denetçi
 Kıdemli denetçi
 Denetçi
 Denetçi yardımcısı
 Stajyer denetçi yardımcısı
 Diğer
- 12. Denetim firmasındaki toplam denetçi sayısını belirtiniz.**
-
- 13. Denetim firmasının bağımsız denetim yaptığı işletme sayısı**
-

3. BÖLÜM

14. Denetlenen (Müşteri) İşletme ile ilgili özelliklerin denetim kalitesi üzerindeki etkisini değerlendiriniz (1=Hiç etkili değildir; 5=Çok etkilidir).

İşletmenin büyüklüğü (çalışan sayısı, satışları vb.)	1	2	3	4	5
Faaliyette bulunduğu sektör	1	2	3	4	5
Yönetim şekli (ailesel, profesyonel yönetim vb.)	1	2	3	4	5
Güçlü bir finansal yapısının olması	1	2	3	4	5
İç kontrol yapısı (iç denetim grubunun güvenilirliği, objektifliği vb.)	1	2	3	4	5
İşletme kültürü (değerler, inançlar, alışkanlıklar, çalışma ilkeleri, vb.)	1	2	3	4	5
Kurumsal yönetim yapısı	1	2	3	4	5
Denetim komitesi (bağımsızlığı, etkinliği, deneyimi vb.)	1	2	3	4	5

15. Denetim Firması ile ilgili özelliklerin denetim kalitesi üzerindeki etkisini değerlendiriniz (1=Hiç etkili değildir; 5=Çok etkilidir).

Denetim firmasının büyüklüğü (müşteri işletme sayısı, denetçi sayısı)	1	2	3	4	5
Denetlenen işletme ile çalışma süresi	1	2	3	4	5
Denetim dışı hizmet sunulup sunulmaması	1	2	3	4	5
Denetim ekibinin deneyimi	1	2	3	4	5
Zorunlu rotasyonu	1	2	3	4	5
Denetim firmaları arasındaki rekabet	1	2	3	4	5
Denetçi eğitimine verdiği önem	1	2	3	4	5
Denetim firmasının kültürü (değerler, inançlar, alışkanlıklar, çalışma ilkeleri, vb.)	1	2	3	4	5
Ulusal veya uluslararası olması	1	2	3	4	5

16. Denetimi Yapan Denetçi ile ilgili özelliklerin denetim kalitesi üzerindeki etkisini değerlendiriniz (1=Hiç etkili değildir; 5=Çok etkilidir).

Mesleki özen ve titizliği	1	2	3	4	5
Mesleki yeterliliği	1	2	3	4	5
Denetim yaptığı işletmenin sektörü ile ilgili bilgi ve tecrübesi	1	2	3	4	5
Denetçilik mesleğindeki çalışma süresi	1	2	3	4	5
Denetçinin bağımsızlığı	1	2	3	4	5

17. Bilişim Teknolojilerinin denetim kalitesi üzerindeki etkisini değerlendiriniz (1=Hiç etkili değildir; 5=Çok etkilidir).

Bağımsız denetim yazılımları	1	2	3	4	5
Elektronik hesap tablosu yazılımları (Excel vb.)	1	2	3	4	5
Veritabanı yazılımları (Access, Oracle vb.)	1	2	3	4	5
İstatistiksel analiz yazılımları (SPSS, SAS vb.)	1	2	3	4	5
İnternet	1	2	3	4	5
Muhasebe yazılımları	1	2	3	4	5

18. Yasal Düzenleme ve Kurumların denetim kalitesi üzerindeki etkisini değerlendiriniz (1=Hiç etkili değildir; 5=Çok etkilidir).

Kamu Gözetim Kurumu (KGK)'nın yasal düzenlemeleri	1	2	3	4	5
KGK'nın denetim sıklığı	1	2	3	4	5
KGK'nın uyguladığı yaptırımlar	1	2	3	4	5
TÜRMOB'un düzenlemeleri	1	2	3	4	5
Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'nın düzenlemeleri	1	2	3	4	5
Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)'nın düzenlemeleri	1	2	3	4	5
Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK)'nın düzenlemeleri	1	2	3	4	5
Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun getirdiği düzenlemeler	1	2	3	4	5

19. Bağımsız Denetim Kalitesi ile ilgili aşağıdaki ifadelere olan katılım düzeyinizi belirtiniz (1=Kesinlikle katılmıyorum; 5=Kesinlikle katılıyorum).

Bağımsız denetimi yapılan müşteri işletmenin ne kadar önemli olduğu (finansal büyüklüğü, ulusal ekonomideki yeri, vb.) göz önünde bulundurulmalıdır.	1	2	3	4	5
Denetim bulguları ve kararları, denetlenen işletmenin fiili durumunu doğru bir şekilde yansıtmalıdır.	1	2	3	4	5
Denetim raporunda yapılan tüm açıklamalar, denetim sürecinde toplanan verilerle desteklenmelidir.	1	2	3	4	5
Denetim tarafsız ve adil bir biçimde, ayrıcalık veya önyargı olmadan gerçekleştirilmelidir.	1	2	3	4	5
Denetçi değerlendirmesini ve görüşünü, tamamen gerçeklere ve iyi bir analize dayandırmalıdır.	1	2	3	4	5
Denetim için hazırlanan plandaki tüm unsurlar başarılı bir şekilde yerine getirilmelidir.	1	2	3	4	5
Denetim sonuçları ihtiyaç duyulan zamanda teslim edilmelidir.	1	2	3	4	5
Denetim sonuçları ve görüşleri, herkes tarafından kolaylıkla anlaşılabilir şekilde, kısa ve öz olarak denetim raporunda sunulmalıdır	1	2	3	4	5
Denetimin önem ve karmaşıklık düzeyi göz önünde bulundurularak yeteri kadar kaynak tahsisi yapılmalıdır.	1	2	3	4	5

Anketimize katıldığınız için teşekkür ederiz...

EK-3
Normallik Testi Sonuçları

	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
	İstatistik	s.d.	Sig.	İstatistik	s.d.	Sig.
İŞL1	0,358	80	0,00	0,631	80	0,00
İŞL2	0,245	80	0,00	0,766	80	0,00
İŞL3	0,385	80	0,00	0,648	80	0,00
İŞL4	0,366	80	0,00	0,632	80	0,00
İŞL5	0,449	80	0,00	0,508	80	0,00
İŞL6	0,348	80	0,00	0,719	80	0,00
İŞL7	0,406	80	0,00	0,603	80	0,00
İŞL8	0,401	80	0,00	0,6	80	0,00
BDF1	0,244	80	0,00	0,798	80	0,00
BDF2	0,267	80	0,00	0,805	80	0,00
BDF3	0,209	80	0,00	0,829	80	0,00
BDF4	0,423	80	0,00	0,571	80	0,00
BDF5	0,171	80	0,00	0,856	80	0,00
BDF6	0,195	80	0,00	0,836	80	0,00
BDF7	0,367	80	0,00	0,684	80	0,00
BDF8	0,268	80	0,00	0,783	80	0,00
BDF9	0,163	80	0,00	0,866	80	0,00
DEN1	0,405	80	0,00	0,589	80	0,00
DEN2	0,421	80	0,00	0,501	80	0,00
DEN3	0,405	80	0,00	0,5	80	0,00
DEN4	0,293	80	0,00	0,781	80	0,00
DEN5	0,419	80	0,00	0,506	80	0,00
BTK1	0,292	80	0,00	0,785	80	0,00
BTK2	0,353	80	0,00	0,691	80	0,00
BTK3	0,308	80	0,00	0,747	80	0,00
BTK4	0,276	80	0,00	0,777	80	0,00
BTK5	0,283	80	0,00	0,756	80	0,00
BTK6	0,35	80	0,00	0,677	80	0,00
YDK1	0,286	80	0,00	0,75	80	0,00
YDK2	0,291	80	0,00	0,764	80	0,00
YDK3	0,311	80	0,00	0,706	80	0,00
YDK4	0,177	80	0,00	0,884	80	0,00
YDK5	0,266	80	0,00	0,774	80	0,00
YDK6	0,257	80	0,00	0,801	80	0,00
YDK7	0,19	80	0,00	0,876	80	0,00
YDK8	0,285	80	0,00	0,774	80	0,00
KAL1	0,254	80	0,00	0,775	80	0,00
KAL2	0,404	80	0,00	0,522	80	0,00
KAL3	0,426	80	0,00	0,399	80	0,00
KAL4	0,422	80	0,00	0,427	80	0,00
KAL5	0,424	80	0,00	0,4	80	0,00

KAL6	0,401	80	0,00	0,524	80	0,00
KAL7	0,386	80	0,00	0,577	80	0,00
KAL8	0,341	80	0,00	0,628	80	0,00
KAL9	0,383	80	0,00	0,58	80	0,00

