

**T.C.  
MARMARA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE DENETİMİ BİLİM DALI**

**TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİM UYGULAMALARINDA  
BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİNİ BELİRLEYEN  
ETKENLER VE TÜRKİYE'DEKİ DENETİM FİRMALARINA  
YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Tuğba GÖĞER**

**İSTANBUL, 2006**

**T.C.  
MARMARA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE DENETİMİ BİLİM DALI**

**TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİM UYGULAMALARINDA  
BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİNİ BELİRLEYEN  
ETKENLER VE TÜRKİYE'DEKİ DENETİM FİRMALARINA  
YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Tuğba GÖĞER**

**Danışman: PROF.DR. Münir ŞAKRAK**

**İSTANBUL, 2006**

# İÇİNDEKİLER

	Sayfa No
<b>Tablo Listesi</b> .....	I
<b>Şekil Listesi</b> .....	IV
<b>Kısaltmalar</b> .....	V
<b>Özet</b> .....	VI
<b>Abstract</b> .....	VII
<b>GİRİŞ</b> .....	1
<b>1. KALİTE KAVRAMI VE BAĞIMSIZ DENETİM</b>	
<b>1.1 Kalite Kavramı</b> .....	3
<b>1.2. Bağımsız Denetim</b> .....	5
<b>1.3. Bağımsız Denetim Kalitesi</b> .....	5
<b>1.4. Bağımsız Denetimde Kalitenin Gerekliği ve Önemi</b> .....	7
<b>1.5. Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol</b> .....	9
<b>2. BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTENİN NİTELİKLERİNE İLİŞKİN OLARAK TARAFLARIN TUTUMLARI ve DENETÇİLERİN KALİTE ÜZERİDEKİ ETKİSİ</b>	
<b>2.1. Bağımsız Denetimde Kalitenin Niteliklerine İlişkin Olarak Denetim Hizmeti Alan İşletmelerin Tutumları</b> .....	11
<b>2.2. Bağımsız Denetimde Kalitenin Niteliklerine İlişkin Olarak Denetçilerin Tutumları</b> .....	11
<b>2.3 Mali Tabloların Denetimde Bağımsız Denetçilerin Rolü ve Kaliteye Olan Etkileri</b> .....	13
<b>3. BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİNİ SAĞLAYAN ÖLÇÜTLER</b>	
<b>3.1 Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları</b> .....	14

3.1.1. Genel Standartlar .....	17
3.1.2. Çalışma Sahası Standartları .....	17
3.1.3. Raporlama Standartları .....	18

#### **4. BAĞIMSIZ DENETİMİN KALİTESİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER**

4.1 Bağımsız Denetim Firması İle İlgili Faktörler .....	20
4.2 Bağımsız Denetçi ile ilgili Faktörler .....	23
4.3 Bağımsız Denetimin Kalitesini Etkileyen Diğer Faktörler .....	24

#### **5. İÇ KONTROLÜN BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ**

5.1 Kontrol ve Denetim Kavramı .....	27
5.2 İç Kontrol Sistemi ve Denetim Kalitesi .....	27
5.3 İç Denetimin İç Kontrolle İlişkisi .....	28

#### **6. ARAŞTIRMA VERİLERİNİN ANALİZ EDİLMESİ**

6.1 Değişkenlerin Frekanslarının Yorumlanması .....	30
6.1.1 Yaş .....	30
6.1.2 Cinsiyet .....	31
6.1.3 Öğrenim Durumu .....	31
6.1.4 Unvan .....	31
6.1.5 Deneyim .....	32
6.1.6 Bağımsız Denetim Firmasının Kalite Kontrol Sistemine Sahip Olması	32
6.1.7 Kalite Kontrol Politika ve Prosedürlerinin Etkin Olarak Uygulanması	33
6.1.8 Kalite Kontrol Sisteminin Denetim Kalitesine Etkisi .....	34
6.1.9 Bağımsız Denetim Firmasının İşe Alım Programına Sahip Olması ve Etkinliğinin Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi .....	34
6.1.10 Bağımsız Denetim Firmalarının Terfilerle İlgili Politika ve Prosedürlerinin Bulunması .....	35

<b>6.1.11</b> Denetçilerin Eğitimine Verilen Önem ve Eğitimlerin Etkinliği.....	36
<b>6.1.12</b> Eğitimlerin Denetçilerin Mesleki Gelişimi İçin Yeterli Olup Olmadığı .....	36
<b>6.1.13</b> Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetim Kalitesi Konusunda Bilinçlendirilmesi .....	37
<b>6.1.14</b> Bağımsız Denetim Firmalarının Örgütsel Yapıya Sahip Olmaları...	38
<b>6.1.15</b> Bağımsız Denetim Şirketlerinin Müşteri Kabulüne İlişkin Politika ve Prosedürlerinin Bulunması .....	38
<b>6.1.16</b> Bağımsız Denetçilerin Bağımsız, Tarafsız, Dürüst Olmaları .....	39
<b>6.1.17</b> Bağımsız Denetçilerin Belirli Bir Düzeyde Mesleki Yeterliliğe Sahip Olmaları .....	40
<b>6.1.18</b> Bağımsız Denetçilerin Sektörel Olarak Uzmanlaşması .....	40
<b>6.1.19</b> Bağımsız Denetçilerin Denetledikleri İşletme Hakkında Sahip Oldukları Bilgi Birikimi .....	41
<b>6.1.20</b> Bağımsız Denetçilerin Denetim Çalışmalarında İlişkili Gruplarla Kurdukları İlişkiler .....	42
<b>6.1.21</b> Mesleki Standartlara Uygunluk .....	42
<b>6.1.22</b> Müşteri İşletme ve 3.Şahısların Bağımsız Denetim Konusunda Sahip Oldukları Bilinç Düzeyi .....	43
<b>6.1.23</b> Kalitesiz Bağımsız Denetim Çalışması Sonucunda Zarar Gören İşletmelerin Yasal Haklarının Bilincinde Olmaları .....	44
<b>6.1.24</b> Rotasyon Uygulaması .....	45
<b>6.1.25</b> Denetlenen İşletmelerin Denetim Sektöründeki Güçlü Rekabet Ortamı Hakkında Bilinçli Olması .....	45
<b>6.1.26</b> Bağımsız Denetim Karşılığında Alınan Ücret .....	46
<b>6.1.27</b> Bağımsız Denetim Şirketlerinin Meslek Kuruluşları ve Düzenleyici Otoriteler Tarafından Denetlenmesi .....	46
<b>6.1.28</b> Deneyim Sahibi Denetçilerin Başka Sektörlere Geçışı .....	47
<b>6.1.29</b> Denetim Çalışmasının Sonunda Müşteri İşletmeden Verilen Hizmete Yönelik Görüşlerinin Alınması .....	48
<b>6.1.30</b> Bağımsız Denetçilerin Performanslarının Değerlendirilmesi .....	49
<b>6.1.31</b> Tamamlanan Denetim Çalışmalarının Bağımsız Kişilerce İncelenmesi . .....	50

6.1.32 Denetim Çalışması Sonucunda Denetlenen İşletmelerin Memnuniyetin Düzeyi .....	51
<b>6.2. Değişkenler Arasındaki İlişkinin Analizi .....</b>	<b>51</b>
6.2.1 Yaş-Unvan .....	52
6.2.2 Yaş-Deneyim .....	52
6.2.3 Cinsiyet-Kalite Kontrol Sistemi .....	53
6.2.4 Cinsiyet-Kalitesiz Denetimden Zarar Gören İşletmelerin Yasal Haklarının Bilincinde Olmaları .....	54
6.2.5 Cinsiyet-Rotasyon .....	55
6.2.6 Cinsiyet-Ücret .....	55
6.2.7 Cinsiyet-Meslek Kuruluşları ve Düzenleyici Otoritelerce Denetlenme	56
6.2.8 Cinsiyet-Tecrübeli Denetçilerin İş Değişim Oranı .....	56
6.2.9 Cinsiyet-Denetçi Performanslarının Değerlendirilmesi .....	57
6.2.10 Öğrenim Düzeyi-Deneyim .....	58
6.2.11 Öğrenim Düzeyi-Denetim Kalitesi Konusunda Bilinçlendirme .....	59
6.2.12 Öğrenim Düzeyi-Denetim Çalışmalarının Bağımsız Kişilerce İncelenmesi .....	59
6.2.13 Unvan-Deneyim .....	60
6.2.14 Unvan-Denetim Firmalarının İşe Alım Programına Sahip Olmaması	61
6.2.15 Unvan-Sektörel Uzmanlaşma .....	62
6.2.16 Unvan-Denetlenen İşletme Hakkında Sahip Olunan Bilgi .....	63
6.2.17 Deneyim-Kalitesiz Denetimden Zarar Gören İşletmelerin Yasal Haklarının Bilincinde Olması .....	64
6.2.18 Unvan-Rotasyon .....	65
<b>7.SONUÇ .....</b>	<b>66</b>
<b>EKLER .....</b>	<b>72</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>77</b>

## TABLO LİSTESİ

		<b>Sayfa No.</b>
<b>Tablo 1</b>	Bağımsız Denetçilerin Yaşa Göre Sınıflandırılması.....	30
<b>Tablo 2</b>	Bağımsız Denetçilerin Cinsiyete Göre Sınıflandırılması.....	31
<b>Tablo 3</b>	Bağımsız Denetçilerin Öğrenim Durumu.....	31
<b>Tablo 4</b>	Bağımsız Denetçilerin Unvanı .....	32
<b>Tablo 5</b>	Bağımsız Denetçilerin Sahip Oldukları Deneyim.....	32
<b>Tablo 6</b>	Bağımsız Denetim Firmalarının Kalite Kontrol Sistemine Sahip Olmaları .....	33
<b>Tablo 7</b>	Bağımsız Denetim Firmalarında KKPP'lerinin Etkin Olarak Uygulanması .....	33
<b>Tablo 8</b>	Bağımsız Denetim Firmalarının KKS'lerinin Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi .....	34
<b>Tablo 9</b>	Bağımsız Denetim Firmalarının İşe Alım Programlarına Sahip Olmalarının ve Etkin Kullanımının Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi	35
<b>Tablo 10</b>	Bağımsız Denetim Firmalarının Terfi Politika ve Prosedürlerinin Olmasının Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi .....	35
<b>Tablo 11</b>	Bağımsız Denetim Firmalarının Denetçilerinin Eğitimine Verdikleri Önemin Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi .....	36
<b>Tablo 12</b>	Bağımsız Denetim Firmalarının Denetçilere Verdikleri Eğitimlerin Mesleki Gelişim İçin Yeterlilik Düzeyi.....	37
<b>Tablo 13</b>	Bağımsız Denetim Firmalarının Denetçileri Denetim Kalitesi Konusunda Bilinçlendirmesinin Denetim Kalitesine Etkisi .....	37
<b>Tablo 14</b>	Bağımsız Denetim Firmalarının Örgütsel Yapıya Sahip Olmasının Denetim Kalitesine Etkisi .....	38
<b>Tablo 15</b>	Bağımsız Denetim Firmalarının Müşteri Kabulüne İlişkin Politika ve Prosedürlere Sahip Olmasının Denetim Kalitesine Etkisi .....	39
<b>Tablo 16</b>	Bağımsız Denetçilerin Bağımsız, Tarafsız ve Dürüst Olmasının Denetim Kalitesine Etkisi .....	39

<b>Tablo 17</b>	Bağımsız Denetçilerin Belirli Bir Düzeyde Mesleki Yeterliliğe Sahip Olmasının Denetim Kalitesine Etkisi .....	40
<b>Tablo 18</b>	Bağımsız Denetçilerin Belirli Sektörlerde Uzmanlaşmalarının Denetim Kalitesine Etkisi .....	41
<b>Tablo 19</b>	Bağımsız Denetçilerin Denetledikleri İşletmeye İlişkin Sahip Oldukları Bilgi Düzeyinin Denetim Kalitesine Etkisi. ....	41
<b>Tablo 20</b>	Bağımsız Denetçilerin Denetledikleri İşletmenin İlişkili Gruplarıyla Kurdukları İletişim Denetim Kalitesine Etkisi .....	42
<b>Tablo 21</b>	Bağımsız Denetçilerin Mesleki Standartlara Uygun Hareket Etmesinin Denetim Kalitesine Etkisi .....	43
<b>Tablo 22</b>	Müşteri İşletme ve 3.Şahısların Bağımsız Denetim Konusunda Sahip Oldukları Bilincin Denetim Kalitesine Etkisi .....	43
<b>Tablo 23</b>	Müşteri İşletmelerin Kalitesiz Bağımsız Denetim Konusunda Yasal Haklarının Bilincinde Olmasının Denetim Kalitesine Etkisi .....	44
<b>Tablo 24</b>	Rotasyonun Denetim Kalitesine Etkisi .....	45
<b>Tablo 25</b>	Müşteri İşletmelerin Denetim Sektöründeki Rekabet Ortamına İlişkin Bilincinin Denetim Kalitesine Etkisi .....	46
<b>Tablo 26</b>	Denetim Hizmeti Karşılığında Alınan Ücretin Denetim Kalitesine Etkisi .....	46
<b>Tablo 27</b>	Meslek Kuruluşları ve Düzenleyici Otoriteler Tarafınca Denetlenmenin Denetim Kalitesine Etkisi .....	47
<b>Tablo 28</b>	Deneyim Sahibi Denetçilerin Başka Sektörlere Geçişinin Denetim Kalitesine Etkisi .....	48
<b>Tablo 29</b>	Müşteri İşletmeden Denetim Sonunda Görüşlerinin Alınmasının Denetim Kalitesine Etkisi .....	49
<b>Tablo 30</b>	Denetim Çalışması Sonucunda Bağımsız Denetçilerin Performanslarının Değerlendirilmesinin Denetim Kalitesine Etkisi	49
<b>Tablo 31</b>	Tamamlanmış Denetim Çalışmalarının Bağımsız Kişilerce İncelenmesinin Denetim Kalitesine Etkisi .....	50
<b>Tablo 32</b>	Denetim Çalışmaları Sonunda Denetlenen İşletmelerinin Memnuniyet Düzeyinin Denetim Kalitesine Etkisi .....	51
<b>Tablo 33</b>	Yaş-Unvan İlişkisi .....	52
<b>Tablo 34</b>	Yaş-Deneyim İlişkisi .....	53



<b>Tablo 35</b>	Cinsiyet-Kalite Kontrol Sistemi İlişkisi .....	53
<b>Tablo 36</b>	Cinsiyet-Denetlenen İşletmelerin Yasal Haklarının Bilincinde Olmalarının İlişkisi .....	54
<b>Tablo 37</b>	Cinsiyet-Rotasyon İlişkisi .....	55
<b>Tablo 38</b>	Cinsiyet-Ücret İlişkisi .....	55
<b>Tablo 39</b>	Cinsiyet-Meslek Kuruluşları ve Düzenleyici Otoritelerce Denetlenme İlişkisi .....	56
<b>Tablo 40</b>	Cinsiyet-Denetçilerin İş Değişim Oranlarının Yüksekliği İlişkisi .	57
<b>Tablo 41</b>	Cinsiyet-Denetçilerin Performans Değerlendirilmesi İlişkisi .....	58
<b>Tablo 42</b>	Öğrenim Düzeyi-Denetim Deneyimi İlişkisi .....	58
<b>Tablo 43</b>	Öğrenim Düzeyi-Denetim Kalitesi Bilinci İlişkisi .....	59
<b>Tablo 44</b>	Öğrenim Düzeyi-Bağımsız Kişilerce Denetlenme İlişkisi .....	60
<b>Tablo 45</b>	Unvan -Deneyim İlişkisi .....	60
<b>Tablo 46</b>	Unvan –İşe Alım Programının Bulunması İlişkisi .....	60
<b>Tablo 47</b>	Unvan –Denetçiler Sektörel Olarak Uzmanlaşmaları İlişkisi .....	62
<b>Tablo 48</b>	Unvan –Denetçilerin Müşteri İşletme İle İlgili Bilgi Birikimleri İlişkisi .....	63
<b>Tablo 49</b>	Unvan-Kalitesiz Denetimden Zarar Gören İşletmelerin Yasal Haklarının Bilincinde Olması İlişkisi .....	64
<b>Tablo 50</b>	Unvan-Rotasyon İlişkisi .....	65

## ŞEKİL LİSTESİ

	<b>Sayfa No.</b>
<b>Şekil 1</b> : Denetim Kalitesine İlişkin Değişkenlerle İlgili Denetçilerin Tutumları	12
<b>Şekil 2</b> : Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	16

## KISALTMALAR

<b>BD</b>	: Bağımsız Denetim
<b>BDF</b>	: Bağımsız Denetim Firması
<b>BDK</b>	: Bağımsız Denetim Kalitesi
<b>BSU</b>	: Belirli Sektörlerde Uzmanlaşma
<b>Dİ</b>	: Denetlenen İşletmeler
<b>DO</b>	: Düzenleyici Otorite
<b>DP</b>	: Denetçi Performansı
<b>DS</b>	: Denetim Sektörü
<b>GB</b>	: Geri Bildirim
<b>GKGDS</b>	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
<b>GKGMİ</b>	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
<b>İAS</b>	: İşe Alım Programı
<b>İG</b>	: İlişkili Gruplar ile Kurulan İletişim
<b>KD</b>	: Kıdemli Denetçi
<b>KKPP</b>	: Kalite Kontrol Politika ve Prosedürleri
<b>KKS</b>	: Kalite Kontrol Sistemi
<b>MK</b>	: Müşteri Kabulü
<b>MM</b>	: Müşteri Memnuniyeti
<b>MMDK</b>	: Mevcut Müşteri ile Devam Kararı
<b>MS</b>	: Muhasebe Standartları
<b>MY</b>	: Mesleki Yeterlilik
<b>PP</b>	: Politika ve Prosedürler
<b>TDC</b>	: Tamamlanmış Denetim Çalışması
<b>TPP</b>	: Terfiler ilgili Politika ve Prosedürler

## OZET

# **TÜRKİYE’DE BAĞIMSIZ DENETİM UYGULAMALARINDA BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİNİ BELİRLEYEN ETKENLER VE TÜRKİYE’DEKİ DENETİM FİRMALARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

Bağımsız denetim dünyada uzun yıllardan beri yapılmasına karşın, Türkiye’de son yıllarda para ve finans piyasalarındaki gelişmelere paralel olarak önem kazanmış ve gelişme göstermiştir. Özellikle başta Amerika olmak üzere dünyada meydana gelen denetim skandalları ise, bağımsız denetim hizmetinde bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlük kavramlarının öneminin artmasına neden olmuş ve bağımsız denetim hizmetinde kalitenin artırılması için bir çok yeni düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. Türkiye’de de bu düzenlemelere paralel olarak gelişmeler yaşanmıştır. Bu çalışmayla, Türkiye’de, Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketleri tarafından gerçekleştirilen denetim çalışmalarında, kalite kavramının ne olduğu ve bağımsız denetim hizmetinde kalitenin hangi etkenlere bağlı olduğu ortaya konmaya çalışılmıştır. Bu nedenle, çalışmamızda öncelikle ‘Kalite’ kavramı olarak irdelenmiş, daha sonra bağımsız denetimde kalite kavramının ne olduğu incelenerek tanımlanmaya çalışılmıştır. Denetim kalitesini sağlayan ölçütler ve denetim kalitesini etkileyen faktörler de çalışmada farklı bölümlerde sunulmuştur. Yapılan çalışma kapsamında, Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetim kuruluşlarında çalışan denetçilere yönelik bir anket hazırlanmış ve denetim firmalarına ulaştırılmıştır. Alınan cevaplar doğrultusunda, bağımsız denetçilerin cevapları analiz edilerek, bağımsız denetimde kaliteyi etkileyen faktörlerin neler olduğu belirlenmeye çalışılmıştır. Buna göre, araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin cevapları değerlendirildiğinde, bağımsız denetçilerin, GKGDS’na ve GKGMİ’ ne uygun denetimler gerçekleştirilmesinden çok, bağımsız denetim firmalarının örgütsel yapıya sahip olmalarını ve bağımsız denetçilerin denetim faaliyetlerinde bağımsız, tarafsız ve dürüst davranmalarını, bağımsız denetim kalitesini belirleyen en önemli etkenler olarak gördükleri belirlenmiştir.

## **ABSTRACT**

### **THE FACTORS THAT DETERMINE THE QUALITY OF AN INDEPENDENT AUDIT WITHIN INDEPENDENT AUDIT PRACTICES AND A SURVEY ON THE AUDIT FIRMS IN TURKEY**

Although independent audit has been conducted in many parts of the world for so many years, in Turkey, it has recently started to gain importance and made considerable progress in parallel to the improvements in monetary and financial markets. Recent audit scandals that took place in the world, especially in the USA, have caused to increase the importance of such notions as independence in the audit services, impartiality and honesty and ,consequently, many regulations were put into practice in order to enhance the quality of independent audit service. Similar developments have been witnessed in Turkey correspondingly. With this work, it is aimed to expound what the concept of quality in the audits conducted by independent audit firms operating under SPK Law is ,and which factors determine the quality of an independent audit service. Thus, in this work, first the concept of quality is examined and then, based on this, the concept of quality in independent audit is studied and defined. Besides, the criteria that enable and the factors that determine quality audit are presented in various sections of this work. While conducting such a survey, a questionnaire for auditors working for independent audit organisations operating in Turkey was prepared and delivered to audit firms. Based on the answers given by the participants, a set of data was formed and analysed so as to determine the factors that lead to a quality audit. When the answers given by the independent auditors that participated in this survey are analysed, it is established that independent auditors find the following as the most important factors determining the quality of an independent audit: that independent audit firms should have an organisational structure and that auditors should be independent, unbiased and honest in their audits, rather than that they should conduct their audits according to GAAS (Generally Accepted Auditing Standards) and GAAP (Generally Accepted Accounting Principles).

## GİRİŞ

Muhasebe, bir iktisadi birimin finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkında bilgi vermeyi amaçlayan finansal bilgi sistemidir. Muhasebenin hazırladığı finansal raporların kullanıcıları ise işletme yöneticilerinden ziyade işletme dışı gruplardır. İşletme dışı grupları oluşturan, kredi veren kurumlar, devlet ve kamu kuruluşları, çalışanlar ve sendikalar, sermaye piyasası kurumları ve yatırımcılar, karar alma aşamasında işletme ile ilgili güvenilir finansal bilgilere ihtiyaç duymaktadırlar. Muhasebe alanında güvenilir, doğru, tutarlı ve karşılaştırılabilir bilgi alınması için genelde izlenen yol, bu bilgilerin bağımsız bir uzman tarafından denetlenerek doğrulanmasıdır. Mali tabloların bağımsız bir denetçi tarafından denetlenmesinin amacı, bu tabloların genel kabul görmüş denetim standartlarının belirlediği ilke ve esaslar doğrultusunda, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak doğru bir biçimde oluşturulup oluşturulmadığı hakkında görüş bildirmektir.

“Türkiye’de Bağımsız Denetim Uygulamalarında Bağımsız Denetim Kalitesini Belirleyen Etkenler ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma” başlığı altında sunmuş olduğumuz çalışmamızın amacı, denetim şirketlerinin yapılarından, politika ve prosedürlerine; denetçilerin çalışmalarından, mesleki eğitimlerine ve genel standartlara bağımsız denetimde kalitenin ne olduğu ve hangi ölçütlerle sağlandığının ortaya konmasıdır.

Kalite kavramı, bağımsız denetimin tanımı, bağımsız denetimde kaliteden ne anlaşıldığı, bağımsız denetimde kalitenin önemi ve gerekliliği, bağımsız denetimde kalite kontrol, çalışmamızın birinci bölümünde ele alınmıştır.

İkinci bölümde, bağımsız denetimde kalitenin niteliklerine ilişkin olarak, denetim hizmeti alan işletmelerin ve denetçilerin tutumlarına ve bağımsız denetçilerin denetim kalitesine olan etkilerine yer verilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, bağımsız denetimde kaliteyi sağlayan ölçütlere; Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına ve alt bölümleri olan Genel Standartlar, Çalışma Alanı Standartları ve Raporlama Standartlarına değinilmiştir.

Dördüncü bölümde, bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörler olan bağımsız denetim firmasıyla ilgili faktörler, bağımsız denetçilerle ilgili faktörler ve diğer faktörler ele alınmıştır.

İç kontrolün bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisini incelemek üzere, kontrol ve denetim kavramına, iç kontrol sistemi ve iç kontrol sisteminin denetim kalitesi üzerindeki etkisine, iç kontrol ile iç denetimin ilişkisine, çalışmamızın beşinci bölümünde yer verilmiştir.

Altıncı bölümde ise, yapılan anketler sonucunda elde edilen bulgulara uygulanan ki-kare testin sonuçları analiz edilerek, değişkenlerin frekansları ve değişkenler arasındaki ilişkiler yorumlanmış ve buna dayanarak varılan sonuçlar özetlenmiştir.

# Birinci Bölüm

## KALİTE KAVRAMI VE BAĞIMSIZ DENETİM

### 1.1 Kalite Kavramı

Kalite, günlük yaşamda çoğu kez yanlış, eksik veya olması gerekenden daha dar kapsamda bilinen ve kullanılan bir kavramdır. Çeşitli mesleki yayınlarda, endüstride ve günlük yaşantımızda kalite ve bununla ilgili konularda bir kavram birliğinin bulunmadığı derhal göze çarpmaktadır.<sup>1</sup>

Kalite denildiğinde, önceleri bir mal veya bir hizmetin tüketiciyi genellikle ne derecede memnun ettiği ya da onun ne kadar şikâyetsiz olduğu anlaşılırken, artık günümüzde bu anlayış gerek mal ve hizmet üretenler, gerekse bunları tüketenler tarafından daha farklı anlaşılmaya başlanılmıştır.<sup>2</sup>

Literatürde yer alan tanımlarında önemli farklılıklar olmasına rağmen “kalite”, köken itibarıyla Latince olup “Qualis” kelimesinden köken almıştır. Türkçede üstünlük, değerlilik, elverişlilik aşaması ve vasıf olarak tanımlanmaktadır.<sup>3</sup>

Kalite, sözlükte kelime anlamı olarak ‘bir şeyin iyi veya kötü olma özelliği’ olarak geçer.<sup>4</sup>

Kalite, pek çok kişinin bildiği veya tanımlamaya çalıştığı ‘mutlak anlamda en iyi’ değildir. Kalite kişiden kişiye değişebilen ve herkesin kendine göre bir tanım yaptığı subjektif bir kavramdır. Kalitenin ancak hizmet ettiği amaca göre bir anlam taşıyabileceği söylenebilir. Dolayısıyla kaliteyi çok genel olarak, ‘amaca uygunluk derecesi’ (fitness for use) şeklinde tanımlamak mümkündür.<sup>5</sup>

İnsanlar, bir şeyin kalitesi ile ilgili olarak ortak bir nokta üzerinde anlaşamayabilirler. Kişiler, mal, hizmet, faaliyet veya insanları memnun edecek şey ne ise onu kalite olarak nitelendirirler. Memnun olduklarında o mal veya hizmetin kaliteli olduğuna, bunun aksi durumda ise kalitesiz olduğuna karar verirler.<sup>6</sup>

---

<sup>1</sup> Erkan Oktay; M. Suphi Özçömek , ‘**Kalite Kavramındaki Gelişme**’, Atatürk Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Dergisi, c.15, sayı:3-4 Eylül 2001 s.308

<sup>2</sup> R. Bal, Eskişehir İlinde Sosyal Sigortalar Kurumu, Devlet ve Üniversite Hastanelerinde Toplam Kalite Yönetimi Çerçevesinde Hasta Memnuniyet Düzeylerinin Ölçülmesi. M.Ü Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Sağlık Kurumları Yöneticiliği Anabilim Dalı, Yüksek lisans Tezi, 2001.

<sup>3</sup> Sezai Tanrıverdi, ‘**220 Numaralı Uluslararası Standartı, Denetim Çalışmasında Kalite Kontrolü**’ [www.malihaber.com/modules.php?name,10.04.2006](http://www.malihaber.com/modules.php?name,10.04.2006)

<sup>4</sup> Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu Yayınları:549,Ankara

<sup>5</sup> Bülent Kobu, ‘**Üretim Yönetimi**’ , 8.baskı, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul,1994, s.459

<sup>6</sup> E.I Grant- R.S Leavenworth, ‘**Statistical Quality Control**, 7.baskı, McGraw-Hill Company, New York, 1996, s.36



Kalite kavramı, bu güne kadar konuyla ilgili kişi ve kurumlarca birçok kez tanımlanmıştır. Bu tanımlamalardan bir kaçışağıda belirtildiği gibidir.

- Avrupa Kalite Kontrol Organizasyonu (EOQC)'na göre kalite; bir mal ya da hizmetin tüketicinin isteklerine uygunluk derecesidir.
- Amerikan Kalite Kontrol Derneği (ASQC)'ne göre kalite; bir mal ya da hizmetin, belirli bir gerekliliği karşılayabilme yeteneklerini ortaya koyan karakteristiklerin tümüdür.
- TS-ISO 9005'e göre kalite; bir mamulün ya da hizmetin, belirlenen veya olabilecek ihtiyaçları karşılama kabiliyetine dayanan özelliklerinin toplamıdır. <sup>7</sup>

Bazı uzmanlara göre ise kalite:

Juran'a göre kullanıma uygunluktur. Başka bir ifade ile kalite mamulün yerine getirdiği fonksiyonla ilgili bir kavramdır. <sup>8</sup>

Crosby'e göre kalite şartlara uygunluktur.

Kalite ve kaliteli mamul-hizmet üretme fikri son yüzyılda ortaya çıkmış ve hızla uygulamaya konulmuştur. Kalitenin çok boyutlu bir özelliği sahip olması nedeniyle, kalite farklı açılardan ele alınıp açıklanmıştır.

Garvin 1984 yılında kalitenin 8 boyutunu aşğıdaki gibi tanımlamıştır:

- 1- **Performans:** Mamulde-Hizmette bulunan birinci özellik,
- 2- **Güvenilirlik:** Kullanım süresi boyunca mamulün-hizmetin performans özelliklerinin sürekliliği,
- 3- **Dayanıklılık:** Mamulün-Hizmetin kullanılabilirlik özelliği,
- 4- **Hizmet görürlük:** Mamulle-Hizmetle ilgili sorun ve şikâyetlerin kolay çözülebilirliği,
- 5- **Estetik:** Mamulün görünümü
- 6- **İtibar:** Mamulün-Hizmetin geçmiş performansı,
- 7- **Uygunluk:** Spesifikasyonlara, belgelere ve standartlara uygunluk,
- 8- **Diğer unsurlar:** Mamulün-Hizmetin çekiciliğini sağlayan diğer unsurlar. <sup>9</sup>

<sup>7</sup> Oktay- Özçomak , 's.309

<sup>8</sup> İbrahim Lazol, '**Kalite Maliyetlerinin Analizi ve Kontrolü**' Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, s.I, Bursa, 1985 s.173

## 1.2. Bağımsız Denetim

Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.<sup>10</sup>

Bağımsız denetim (independent auditing), serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim şirketinin ortağı olan kişiler tarafından işletmelerin mali tablolarının, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesini belirlemek amacıyla yapılan denetim çalışmasıdır. 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 2. maddesinde, gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin mali tablolarının denetimini yapma yetkisi, serbest muhasebeci ve mali müşavirlere ve yeminli mali müşavirlere verilmiştir.<sup>11</sup>

## 1.3. Bağımsız Denetim Kalitesi

Kalite bağımsız denetimin kalbidir. Denetim kalitesi, denetimi, denetimin doğasını ve çalışma alanını tanımlar ve sonra denetim kalitesine katkıda bulunan önemli faktörleri test eder. Andrew Ratcliffe, İngiltere denetim fakültesi (Audit and Assurance Faculty of the Institute of Chartered Accounts in England&Wales) başkanına göre denetim, tamamen dürüstlük, bağımsızlık ve mesleki değerlendirme ile ilgilidir. Bağımsız denetim bir ürün değildir ve hiçbir zamanda olamaz. Bir denetçi, denetim sonunda doğru görüşe, ancak gerekli kalite prosedürleri mevcut ise varabilecektir.<sup>12</sup>

Bağımsız denetim kalitesi, konuyla ilgili bir yasa ya da yönetmelikte tanımlanmadığı gibi, denetim standartlarında da denetim kalitesine yönelik bir tanımlama yapılmamıştır. Denetim standartları, denetçilerin güvenilir ve kaliteli bir denetim gerçekleştirmelerinde yol gösterici bir rehberdir. Standartlarla uyumlu bir denetim gerçekleştirilmesi kalitenin en öncelikli şartıdır. Ancak, standartlar her durum için denetçinin ihtiyaçlarını karşılamayabilmektedir. Farklı firmalar için farklı durumlar ortaya çıkabilmektedir. Amerika'da yeniden revize edilen denetim standardı SAS 240, "Denetim çalışmaları için

---

<sup>9</sup> Douglas Montgomery, 'Introduction to Statistical Quality Control' 2.baskı, John Wiley and Sons Inc., New York., 1991

<sup>10</sup> Ersin Güredin, 'Denetim', İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayın No:57, Avcıol Matbaası, İstanbul, s.5

<sup>11</sup> Celal Kepeçi, 'Bağımsız Denetim', Genişletilmiş 5. baskı, İstanbul, AvcıolBasım Yayın, 2004, s. 8s

<sup>12</sup> The Institute of Chartered Accountants, **Audit Quality**, <http://www.icaew.co.uk/library/articles/154855.asp>, 15.11.2004

kalite kontrol’’ (Quality control for audit work) ile firmaların denetim çalışmaları boyunca yeterli kaliteye ulaşmaları için gerekli olan kesin standartlar düzenlenmiştir.<sup>13</sup>

Denetim kalitesinin çok çeşitli tanımları yapılmıştır. Literatürde denetim kalitesi, bağımsız denetimin uygulanabilir denetim standartlarını karşılama derecesi şeklinde tanımlanmıştır. Bununla beraber, muhasebe araştırmacıları denetim kalitesinin çok farklı boyutlarını belirlemişlerdir ve bu boyutlar denetim kalitesinin farklı tanımlamalarını ortaya çıkarmıştır.<sup>14</sup>

Denetim kalitesinin en bilinen tanımlaması 1981’de DeAngelo tarafından yapılmıştır. DeAngelo’ya göre denetim kalitesi, denetçilerin muhasebesel hataları ortaya çıkartabilme gücü ve sektör (pazar) tarafından değerlendirilen (market-assessed) denetçi bağımsızlığıdır. DeAngelo tanımlamasında, denetçilerin bağımsızlığının sektör (pazar) içinde değerlendirilmesi üzerinde önemle durmuştur. Palmrose (1988) ise denetim kalitesinin tanımını güvence derecesine (level of assurance) göre yapmıştır. Bu tanıma göre denetimin amacı, finansal tablolar üzerinde güvence sağlamaktır. Denetim kalitesi ise finansal tabloların hata içermeme olasılığıdır.

Titman ve Trueman (1986) denetim kalitesi yerine denetçi kalitesinin (auditor quality) tanımını yapmışlardır. Denetçi kalitesi, denetçilerin yatırımcılara sağladıkları bilgilerin doğruluğudur. Davidson ve Nue’ nun (1993) denetim kalitesi tanımı, denetçilerin raporlanan net gelirin (net income) içerdiği önemli hata ve manipülasyonları ortaya çıkartması ve elimine etmesi temeline dayanmaktadır. Lam ve Chang (1994) denetim kalitesinin firma bazında ayrı ayrı durumlar için farklı tanımlanması gerektiğini belirtmişlerdir.<sup>15</sup>

Sonuç olarak, denetim kalitesi, finansal tablolardaki önemli hataların denetimle nasıl ortaya çıkartılabileceğini ve raporlanacağını tanımlar ve yönetim, ortaklar, kreditorler, kamu otoritesi, çalışanlar ve müşteriler arasındaki bilgi uyuşmazlığını azaltır. Yüksek denetim kalitesi, finansal tablolarla ilgili yüksek kalitede bilgi ile birleştirilmelidir. Çünkü yüksek kalitedeki denetçiler tarafından denetlenen finansal tabloların önemli hatalar içermeye ihtimali çok daha düşüktür.

---

<sup>13</sup> Melanie Johnson, ‘**Audit Quality**’, <http://www4.icaew.co.uk/index.cfm?route=125835>, 25.02.2006

<sup>14</sup> Ann L. Watkins, ‘**Audit Quality: A Synthesis of Theory and Empirical Evidence**’, [http://www.findarticles.com/p/articles/mi\\_qa3706\\_200401/ai\\_n1360283/print](http://www.findarticles.com/p/articles/mi_qa3706_200401/ai_n1360283/print), 13.04.2006

<sup>15</sup> Li Dang, ‘**Assessing Actual Audit Quality**’, <http://dspace.library.drexel.edu/retrieve/2371/ch2.pdf>, 02.02.2006

#### 1.4. Bağımsız Denetimde Kalitenin Gerekliği ve Önemi

Bağımsız denetim sonucunda hazırlanan ve denetçilerin yaptıkları çalışmalar ışığında denetlenen firmaya ilişkin görüşlerini açıkladıkları bağımsız denetim raporları, nitelik itibariyle birçok kurum, kuruluş ve şahısı ilgilendirdiğinden ve etkilediğinden oldukça önem arz etmektedir.

Bağımsız denetim hizmetini gerçekleştiren denetçiler, yalnızca, denetimini gerçekleştirdikleri şirketin yönetim kuruluna karşı sorumlu değildirler. Bağımsız denetim şirketlerinin hazırladıkları rapordan denetlenen şirketlerin genel kurulları, ortakları, finansman sağlayan kuruluşları, halka açık ise yatırımcıları da yaralanmakta ve bu raporları temel alan kararlar almaktadırlar.

Şirket ortakları, denetim raporuna bakarak yatırdıkları sermayenin akıbeti hakkında ve bundan sonra ilave yatırım yapıp yapmama konusunda karar vermektedir. Denetlenen halka açık bir şirket ise küçük yatırımcılar yatırımlarının karlılığını ölçmek isteyecektir. Denetlenen şirkete finansman sağlayan kuruluşlar sağladıkları finansmanın akıbetini görmek ve geri dönüp dönmeyeceğine ilişkin analizleri bağımsız denetim raporuna ve denetimden geçen mali tablolara bakarak yapmak isteyeceklerdir. Şirket yönetimi, aldığı kararların ve uygulamaların ne derece doğru olduğunu görüp, başarısını veya başarısızlığını ölçmek isteyecektir.<sup>16</sup>

Şirketlerle ilgili tüm tarafların kararlarını etkileyecek bu ve diğer bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu da ancak yapılan denetimlerin kalitesiyle ölçülebilecektir.

Denetim kalitesine olan ilgi her zaman yüksek olmuştur, ancak 2001 yılında Amerika’da patlak veren Enron skandalıyla bağımsız denetimde kalitenin önemi iyice artmıştır.

Enron’un ani çöküşünün ardından Amerika’nın birçok büyük firması da raporlamayla ilgili finansal zorluklar yaşamış ve kamusal yönetim ile ilgili kamu güveni ve kamu firmalarının denetimiyle ilgili krizler yaşanmıştır.<sup>17</sup> Ayrıca Enron ve WorldCom da olduğu gibi Qwest, Tyco ve Adelphia ve diğerlerinde de ortaya çıkan finansal raporlama yetersizlikleri bağımsız denetimde, uluslararası denetim standartlarının dışında, yeni düzenlemelerin yapılmasının gerekliliği ortaya koymuş ve Sarbanes-Oxley yasası (Sarbanes-Oxley Act of 2002) 2002 yılında uygulamaya Amerika da konmuştur ve tüm dünyada da kısa sürede uygulanmasına başlanılmıştır.<sup>18</sup>

<sup>16</sup> Şaban Erdikler, ‘Bağımsız Denetimin Sahibi Kim?’, [http://turmobil.org.tr/turmobil/basin/22-01-2003\(4\).htm](http://turmobil.org.tr/turmobil/basin/22-01-2003(4).htm)

<sup>17</sup> Angus Duff, Dimension of Audit Quality, [www.icas.org.uk/site/cms/contentviewArticle.asp?article=313](http://www.icas.org.uk/site/cms/contentviewArticle.asp?article=313), 20.04.2005

<sup>18</sup> Barbara Arel, Ricard G. Brody, Kurt Pany, Audit Firm Rotation and Audit Quality, [www.nysscpa.org/printversions/cpaj/2005/1057p36.htm](http://www.nysscpa.org/printversions/cpaj/2005/1057p36.htm), 13.05.2005

Tüm bu gelişmelerde göstermektedir ki, bağımsız denetimde kalite ancak düzenlemeler ve standartlarla sağlanabilmektedir. Standartların yetersiz kaldığı ve/veya standartlara uygunluğun kontrol edilmediği durumlarda kaliteyle ilgili önemli sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Bu sorunlarda ancak Amerika da olduğu gibi bağımsız denetimde kaliteyi sağlamaya yönelik yeni standartların geliştirilmesiyle ve bunlara uygunluğun denetimiyle çözüme kavuşturulabilmektedir.

Dünya’da bağımsız denetimde kalite kavramı, bağımsız denetimde kalitenin önemi, kaliteli bağımsız denetim hizmetinin sağladığı yararlar açıklanarak ortaya konabilir.

Kaliteli bir bağımsız denetim hizmetinin sağladığı yararlar aşağıda belirtilmiştir.

- Denetim sonuçlarından yararlanan kesimlere karşı olan sorumluluk layıkıyla yerine getirilmiş olur.

- Bağımsız denetim firmasının güvenilirliği ve güvenilirliğinin beraberinde getirdiği itibar korunur ve geliştirilir.

- Bağımsız denetim firmasının rekabet gücü artar ve böylece Pazar payı karlılığı da artmış olur.

- Bağımsız denetim firmasının mevcut müşterilerinin elde tutulması sağlanır. Sunulan kaliteli denetim hizmetinden memnun olan müşteriler başka önemli sebepleri olmadığı müddetçe, firmalarını değiştirme ihtiyacı hissetmezler.<sup>19</sup>

- Sermaye piyasasının başarısını artırır. Sermaye piyasasının başarısı; işletmelerinin mali tablolarının kaliteli bir bağımsız denetimden geçerek onaylanmasına, kamuoyunun tam ve doğru bilgilerle aydınlatılmasına ve böylece sermaye piyasası araçlarına yatırım yapmış veya yapacak olan tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasına bağlıdır.<sup>20</sup>

- Bağımsız denetim firmasının aleyhine açılacak dava ihtimali minimize edilir. Bağımsız denetim firması aleyhine yatırımcılar, bankalar, kamu kurumları v.s tarafların denetim başarısızlığı iddia edilerek açılacak davalar potansiyel tehlike unsurudur.

---

<sup>19</sup> Sadiye Oktay, “Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinin Kalite Kontrolü ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Bilim Dalı Doktora Tezi, 2003, s.50

<sup>20</sup> Ülkü Ergun, “ Bağımsız Denetimde Kalitenin Önemi ve Sermaye Piyasası Kanunu Kapsamında Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Görünümü” , Muhasebe ve Bilim dünyası Dergisi, no:1, Mart 1999, s.157

Davarlın aleyhte sonuçlanması bağımsız denetim firmaları için, piyasadaki itibarın zedelenmesi, yüklü miktarlarda tazminat ödemeleri, müşteri kaybı, mahkeme masrafları gibi olumsuz sonuçlar doğulabilir.

- Meslek kuruluşları ve düzenleyici otoriteler tarafından herhangi bir yaptırıma tabi olma ihtimalini minimize edilir.

- Bağımsız denetim firmaları, üst düzey niteliklere sahip kaliteli kişilerin çalışmak için tercih ettikleri firmalar olur.<sup>21</sup>

### **1.5. Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol**

Muhasebe denetimi (ya da genel olarak denetim), işlemlerin etkili ve yeterli bir biçimde yürütülüp yürütülmediğinin araştırılması amacıyla bilgi toplama işlemlerinin ve bütün yönetim faaliyetlerinin incelenmesi ve değerlendirilmesini kapsayan bir hizmet ya da hizmet sürecidir.

Kalite kontrol ise gerçek ürün ve hizmetlerin performansının ölçülüp, önceden belirlenen bir standartla karşılaştırıldığı ve uyumsuzlukları elimine etmek için gerekli adımların atıldığı bir süreçtir. Denetim hizmeti için kalite kontrolü, denetimin ilgili standartlara uygun gerçekleştirildiğini ve denetçinin meslek ahlakı ilkelerine (özellikle bağımsızlığa dair ilkelere) uyduğunu teminat altına almayı hedefler.<sup>22</sup>

Denetim çalışmasına ilişkin kalite ya da güvenilirlik, mesleki örgütlerce ya da yasalarca düzenlenen standartlarla sağlanmaktadır. Denetim firmaları da, bu güvenilirliği ve kaliteyi sağlayabilmek için, yaptıkları tüm denetimlerin ulusal veya uluslararası denetim standartlarına ya da uygulamalara uygun yürütülmesini sağlayacak kalite kontrol politika ve prosedürlerini oluşturmak ve uygulamak durumundadır.

Bağımsız denetim firmaları tarafından uygulanacak olan bu standartlar ilk kez, 1979 yılında AICPA bünyesinde oluşturulmuş olan Kalite Kontrol Standartları Komitesi (Quality Control Standarts Committe-QCSC) tarafından yayınlanmıştır. Bu komite 1982 yılında AICPA tarafından fesih edilmiş ve 1982 Kalite Kontrol Standartları, AICPA Denetim Standartları Kurulu (Auditing Standarts Board-ASB) tarafından yayınlanmaya devam etmiştir.

<sup>23</sup>

---

<sup>21</sup> Oktay, s.50

<sup>22</sup> Tanrıverdi,10.04.2006

<sup>23</sup> Larry F. Konrath, Auditing Concepts and Applications: A risk Analysis Approach, 3.baskı. 1996, s.55

## **İkinci Bölüm**

# **BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTENİN NİTELİKLERİNE İLİŞKİN OLARAK TARAFLARIN TUTUMLARI ve DENETÇİLERİN KALİTE ÜZERİDEKİ ETKİSİ**

### **2.1. Bağımsız Denetimde Kalitenin Niteliklerine İlişkin Olarak Denetim Hizmeti Alan İşletmelerin Tutumları**

Denetim hizmeti alan işletmeler açısından, kaliteli bir denetim hizmetinde olması gereken niteliklerin belirlenmesi amacıyla yapılan çalışmalar sonucunda, denetlenen işletmelerin, bağımsız denetimde kalitenin sağlanması için denetçilerin muhasebe ve denetim konularında gerekli teknik bilgi ve mesleki yeterliliğe sahip olmalarını en önemli koşul olarak gördükleri belirlenmiştir. Ayrıca bu firmaların, denetim firmalarında işe alınacak denetçi yardımcılarının seçiminde gerekli özenin gösterilmesinin, her kademede görev yapacak denetim elemanlarına verilen hizmet içi eğitimlerin yeterliliğinin ve niteliğinin, çalışma alanının özelliğine uygun denetim ekiplerinin oluşturulmasının yapılacak denetimin kalitesi üzerinde önemli derece etkili olduğu görüşünde birleştikleri ortaya çıkmıştır.

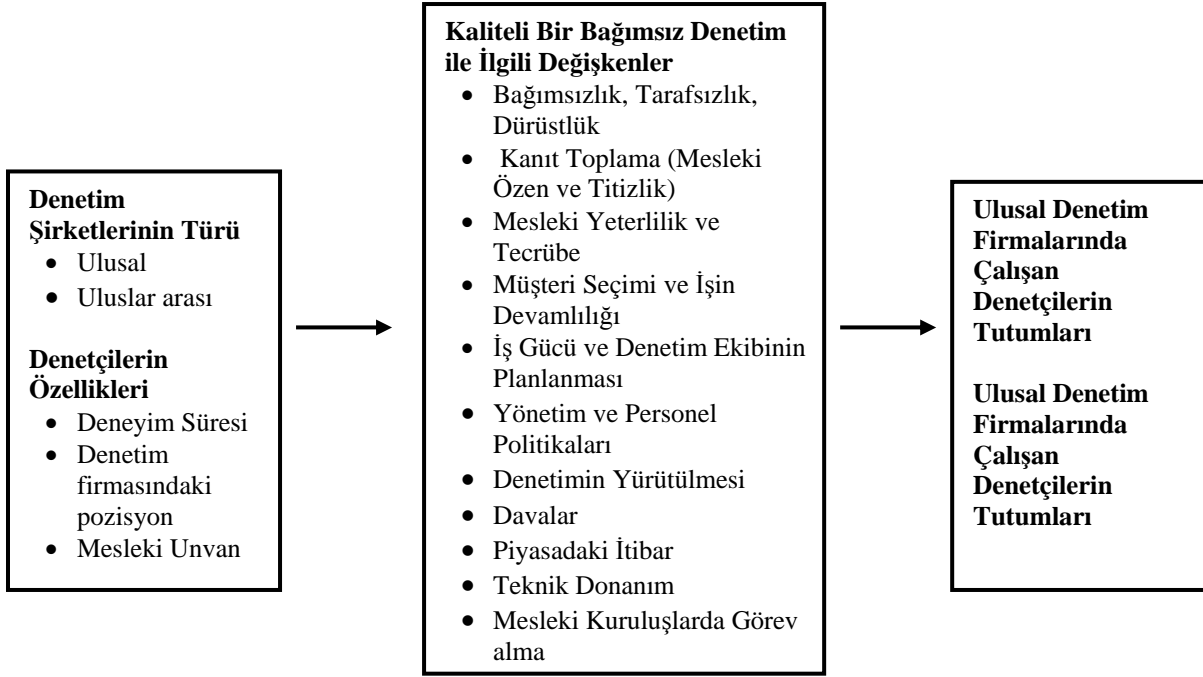
Denetim hizmeti alan işletmeler, kaliteli bir denetim çalışması kapsamı içinde, yıl içinde kendilerini doğrudan ilgilendiren muhasebe uygulamalarına ilişkin gelişmelerden haberdar edilmek, iç kontrol sistemlerinin geliştirilmesi ve/veya etkin çalıştırılması konusunda hizmet almak ve denetçilerin, denetlenen işletmenin yöneticileri ve iç denetçileri ile sıkı bir iletişim içinde olmalarını istemektedirler.

### **2.2. Bağımsız Denetimde Kalitenin Niteliklerine İlişkin Olarak Denetçilerin Tutumları**

Yapılan araştırmalara göre, bağımsız denetim çalışmalarında belirlenebilmiş temel kalite değişkenleri bulunmamaktadır. Özellikle denetim kalitesinin nitelikleri denetim firmalarına ve denetçilere bağlı olarak farklılıklar göstermektedir.

Kaliteli bir denetimin nitelikleri konusunda özellikle ulusal ve uluslararası denetim şirketlerinin görüşleri arasında da farklılıklar bulunmaktadır.

Aşağıda bağımsız denetim kalitesi ile ilgili değişkenlere karşı denetçilerin tutumları genel bir şema ile gösterilmiştir.



**Şekil 1. Denetim Kalitesine İlişkin Değişkenlerle İlgili Denetçilerin Tutumları**

Ulusal denetim firmaları ve uluslararası denetim firmalarında görev yapan denetçilerin kaliteli bir denetimin niteliklerine ilişkin tutumları farklıdır. Bu farklılıklarla, denetçilerin mesleki nitelikleri, deneyim süreleri, mesleki belgeye sahip olma veya olmama özelliği ve denetim firmasındaki pozisyonlar ve bağlı oldukları denetim firmasının türü (ulusal ve uluslararası) arasında anlamlı bir ilişki vardır. Ancak bu ilişki denetçilerin çalıştıkları firmalardaki pozisyonlar ile bağlı oldukları denetim firmasının türü arasındadır. Bu farklılığın ana nedeni sorumlu ortak baş denetçilerin uluslararası denetim firmalarında beklenenden çok daha az sayıda olmaları ve buna karşın ulusal denetim firmalarındaki sorumlu ortak baş denetçilerin beklenenden daha fazla sayıda olmalarıdır.<sup>24</sup>

<sup>24</sup> Lerzan Kavut, “Ulusal ve Uluslararası Denetim Firmalarında Çalışan Denetçilerin Bağımsız Denetim Hizmetinin Kalitesine İlişkin Tutumları”, **Yönetim Dergisi**, sayı 41, s.7-21



### **2.3 Mali Tabloların Denetimde Bağımsız Denetçilerin Rolü ve Kaliteye Olan**

#### **Etkileri**

İşletmelerin mali tablolarındaki bilgilerle doğrudan veya dolaylı olarak ilgili bulunan birçok kullanıcı kişi ve grup vardır. Bu ilgili kişi ve gruplar; yöneticiler, ortaklar, yatırımcılar, borç verenler, finansal analistler, işçi sendikaları, satıcılar, devlet ve halktan oluşmaktadır.

Para ve sermaye piyasalarının gelişmiş olduğu ülkelerde şirket yöneticileri ile kullanıcılar arasındaki bilgi akımını düzenleyen çeşitli meslek grupları bulunmaktadır ve bu meslek gruplarının gelişmişlik seviyesi para ve sermaye piyasalarının gelişme seviyesi ile doğru orantılıdır. Para ve sermaye piyasalarının geliştiği ülkelerde, şirketten kullanıcılara doğru güçlü bir akım vardır ve piyasa meslekleri gelişmiştir.

Kullanıcıların yararlandıkları bilgiler şirket yöneticileri tarafından hazırlanır. Yöneticiler mali tabloların içerdiği bilgileri ve diğer bilgileri hazırlar ve yıllık faaliyet raporunda yayınlarlar.

Şirket yöneticileri tarafından yayınlanan ve 3. şahıslar tarafından kullanılan bilgilerin doğruluğunun saptanması ise bağımsız denetçiler tarafından yapılmaktadır. Şirketler tarafından yayınlanan bilgilerin ancak bir kısmı bağımsız denetçiye, incelenmesi için verilir. Mali tabloların incelenmesinde, bağımsız denetçiler Sermaye Piyasası Kurulu'nun açıklama kuralları ile kendi mesleklerinin gerektirdiği kurallara uyulup uyulmadığını, ayrıca bu bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığını araştırırlar. Bu incelemeyi yalnızca mali tablolardaki bilgiler için yapabilirler. Mali tablolarda yer almayan ve yıllık faaliyet raporu ile açıklanmış veya açıklanmamış olan diğer bilgiler, bağımsız denetçinin görev alanı içinde değildir.

## Üçüncü Bölüm

### BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİNİ SAĞLAYAN ÖLÇÜTLER

Bağımsız denetimde kalitenin sağlanması için belirli ölçütlere ihtiyaç vardır. Bu ölçütler ise Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarıdır (GKGDS).<sup>25</sup> GKGDS, kaliteli bir bağımsız denetimin çerçevesini belirler. Bağımsız denetim çalışmalarının kalitesi, bu standartlara uygunluk derecesi ile ölçülür. Eğer yapılan çalışmalarının nitelikleri bu standartlarda öngörülenlere uymuyorsa, yapılan denetimin yeterli ve güvenilir olmadığı kabul edilir.<sup>26</sup> Yeterli ve güvenilir olmayan bir denetim çalışmasında da kaliteden söz edilemez. Ancak standartlara uygun bir denetim çalışması yapılmış ise kabul edilebilir kalite düzeyinde olan bir denetimden söz edilebilir.

GKGDS, denetim çalışmalarının kalitesini güvence altına alan standartlardır.<sup>27</sup> Bu standartlar bağımsız denetim mesleğinin belli bir disiplin içinde yürütülmesini sağlayarak, denetim sonuçlarından yararlanan kesimlere kaliteli ve güvenilir bir denetimin güvencesini verir.<sup>28</sup>

#### 3.1 Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Denetim çalışmalarına ilişkin kalite ya da güvenilirlik standartlarla sağlanmaktadır. Bunlar aynı zamanda denetçi için bir kılavuz niteliği taşır.<sup>29</sup>

Denetim, bir doğruluk, uygunluk ve akılcılık sorgulaması olduğundan, denetim faaliyetinin bizzat kendisinin de kalite ve güvenilirlik sorgulamasının yapılması bir zorunluluktur. Denetimde kalite ve güvenilirliğin güvencesi ise, denetim faaliyetinin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğuna bağlıdır. Bu belirleme bizi denetçinin niteliklerine ve denetim sürecinin geneline yönelik denetim standartlarına ulaştırır. Denetim standartları bir yerde yapılan işin kalitesine ilişkin ölçütler bütünü olup, hem kişisel özellikleri itibariyle denetçiyi, hem de başından sonuna kadar tüm denetim sürecini kapsar.

---

<sup>25</sup>David Ricchiute, 'Auditing Concepts and Standarts', Cincinnati, South-western Publishing Co., 1982. s.179

<sup>26</sup>Hasan Gürbüz, 'Muhasebe Denetimi', 4.baskı, Eskişehir, Bilim Teknik Yayınevi,1995, s.34

<sup>27</sup> Mahsun Türker, Recep Pakdemir, 'Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Uygulaması ve Beklentiler' 17. Türkiye Muhasebe Kongresi, Muhasebe, Vergi ve Denetimde Yeni Yaklaşımlar', İstanbul, 10-12 Ekim 2002, s. 3.

<sup>28</sup> Lerzan Kavut. ' Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye'deki Durumu' Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi, No:4, Aralık 2000,s. 13.

<sup>29</sup> Oktay Uğur, "Türkiye'de Bağımsız Dış Denetim Uygulamaları", Vergi Dünyası Dergisi, No:214, Haziran 1999, s.39-40

Denetim standartları, denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olan, ona denetim faaliyetinde ışık tutan genel ilkelerdir. Yapılan denetimin uygun ve geçerli kabul edilebilmesi için denetçinin bu ilkelerden hiçbir şekilde ayrılmaması gerekir.<sup>30</sup>

Denetim Standartları, ilk kez 1947 yılında ABD’de Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (**American Institute of Certified Public Accountants –AICPA**) tarafından “**Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları**” (**Generally Accepted Auditing Standard- GAAS**) adı altında düzenlenmiştir. Günümüze kadar çok az değişikliğe uğrayarak gelen standartlar, birçok ülke tarafından benimsenmiş ve uluslar arası denetim standartlarına (**International Financial Reporting Standard- IFRS**) temel oluşturmuştur.<sup>31</sup>

AICPA, ayrıca denetçilere çalışmalarında kolaylık sağlaması amacıyla tebliğler denebilecek raporlar yayınlamaktadır. Bunlara “Denetim Standartları Açıklamaları” (**Statements on Auditing Standards- SAS**) adı verilmektedir ve 1972 yılından itibaren yayınlanmaya başlanılmıştır.<sup>32</sup>

GKGDS’na ilişkin bir tanım vermek gerekirse ; “GKGDS, denetçinin ve denetim kalitesi ve güvenilirliğe ilişkin ölçütler bütünüdür.” Denetimin yasası gibi düşünülür.<sup>33</sup>

GKGDS, denetim çalışmaları açısından uyulması gereken asgari nitelikteki standartlardır. Bunların azami kurallar olarak düşünülmemesi gerekir. GKGDS’nın varlığı, bağımsız denetçinin bu standartları körü körüne uygulaması gerektiğini de ifade etmez. Karşılaşılan bir durum da, bağımsız denetçi standartta önerilen yolun o duruma uygulanmasının olanaksız olduğunu görür ise, kendisinin karar vereceği başka bir yolu izleyebilir. Ancak bu durumda tüm sorumluluğu üzerine alır. Olumsuz bir sonucun doğması halinde bunun yükleneceği külfet bağımsız denetçiye ait olacaktır.<sup>34</sup>

GKGDS’nın temel özellikleri ise şu sıralanabilir;

- Standartların amacı denetim çalışmalarının kalitesini üst düzeyde tutabilmektir,
- Bu standartlar denetçilerin niteliklerini, sorumluluklarını, yapmaları gereken çalışmaların neler olması gerektiğini genel düzeyde belirleyen kurallar topluluğudur,

---

<sup>30</sup> Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, ‘Denetim Standartları’, [www.bumko.gov.tr/proje/proje4/dokuman/denstandart.htm](http://www.bumko.gov.tr/proje/proje4/dokuman/denstandart.htm), 01.03.2006

<sup>31</sup> Oktay Uğur, s.39-40

<sup>32</sup> Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, ? baskı, İstanbul, Alfa Yayınevi, 1998, s.36

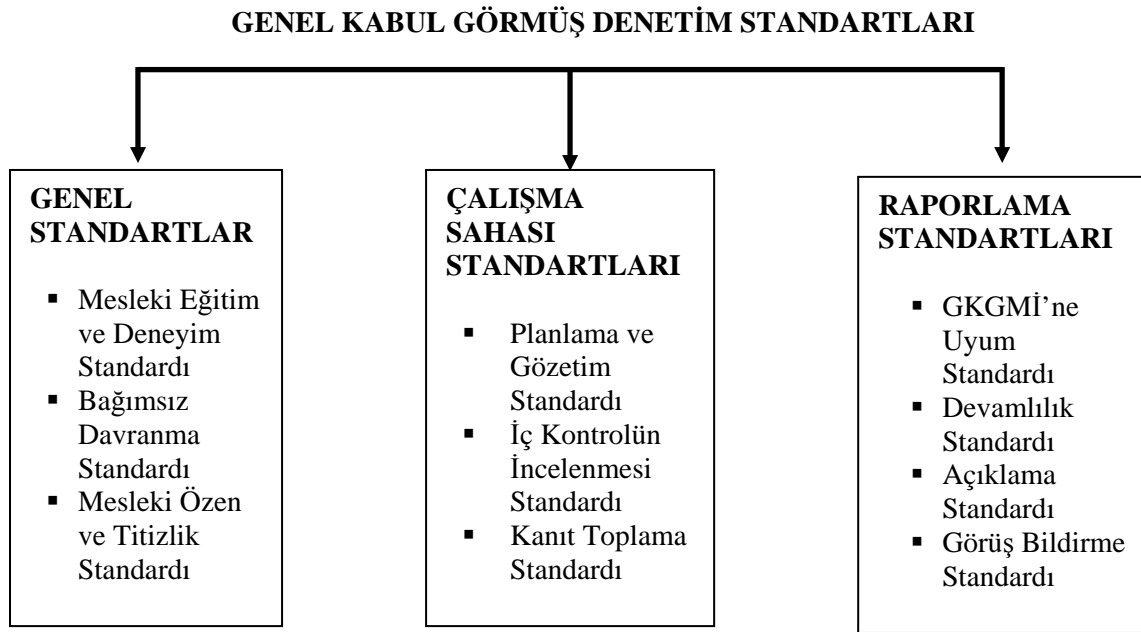
<sup>33</sup> Uğur, s.39-40

<sup>34</sup> Güredin, **Denetim**, s.26

• Standartlar denetçilere yol göstermeyi amaçlayan kılavuzlardır. Bu nitelikleriyle kısıtlayıcı özelliğe sahip değildir. Denetim çalışmalarında uyulması gereken asgari standartlar olma özelliğine sahiptirler. Bundan sonrası her denetçinin kendisine bırakılmıştır. Örneğin, ilgili standart denetçiden çalışmalarını planlamasını istemektedir. Ancak planlamanın içeriği ve kapsamı denetçiye bırakılmıştır.<sup>35</sup>

### **Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları üç ana grup halinde özetlenmiştir;**

1. Genel Standartlar
2. Çalışma Sahası Standartları
3. Raporlama Standartları<sup>36</sup>



### **Şekil 2. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları**

#### **3.1.1. Genel Standartlar**

GKGDS'nın ilk bölümü olan, genel standartlar uzman denetçilerin karakterleri davranışları ve mesleki eğitimleri ile ilgili esasları içerir ve bağımsız denetçinin mesleki eğitimi, kişisel ve ahlaki nitelikleri, davranışları ve çalışmalarının kalitesini konu alan üç standarttan oluşur.<sup>37</sup>

<sup>35</sup> Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, Alfa Kitapevi, 1998, s.35

<sup>36</sup> Haluk Kulabaş, **'Türkiye'deki Bağımsız Dış Denetimin İncelenmesi'**, İstanbul 1993, s.

<sup>37</sup> U.Serkan Tarmur , **'Türkiye'de Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetim Şirketleri ve Sorunları'**, s.34 İstanbul-1997

❖ **Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı:** Bağımsız denetim çalışmalarının yeterli mesleki eğitim, deneyim ve uzmanlığa sahip kişi veya kişilerce yapılmasını öngörür.

❖ **Bağımsız Davranma Standardı:** Bağımsız denetçilerin, çalışmalarıyla ilgili tüm konularda, bağımsız düşünce içinde olmalarını ve başkaları tarafından da bağımsız olarak algılanmalarını konu alır.

❖ **Mesleki Özen ve Titizlik:** Bağımsız denetçilerin, bağımsız denetim çalışmalarının her aşamasında, mesleğin gerektirdiği özen ve titizliğin gösterilmesini öngörür.

### 3.1.2. Çalışma Sahası Standartları

GKGDS'nin ikinci grubunu oluşturan çalışma sahası standartları, bağımsız denetçinin doğru ve güvenilir bir denetim görüşüne ulaşmasında uymak zorunda olduğu kuralları konu alan üç standarttan oluşur. Bu standartlar bağımsız denetçiye denetim sürecinde izleyeceği temel yolu gösterir. Denetim kanıtlarının toplanması ve değerlendirilmesinde kılavuz görevi görür.

❖ **Planlama ve Gözetim Standardı:** Bağımsız denetim çalışmalarının yeterli bir şekilde planlanmasını ve eğer varsa yardımcılarının uygun şekilde gözetlenmesini öngörür. Denetim planında yer alması gereken unsurlar ise şunlardır:

- Uygulanacak denetim politikası ve prosedürleri,
- Elde edilen bilgilere göre hazırlanan denetim programları,
- Gerekli niteliklere sahip kişilerden oluşan denetim ekibi,
- İşletmenin iç denetçisinden yararlanma biçimi,
- Gerektiğinde uzmanlığına başvurulacak kişiler.

❖ **İç Kontrolün İncelenmesi Standardı:** Bağımsız denetim çalışmalarının planlanması ve denetim prosedürlerinin niteliği, uygulama zamanı ve kapsamının belirlenmesi amacıyla iç kontrol yapısının incelenmesini ve değerlendirilmesini öngörür. İşletmeler, bünyelerinde istenmeyen olayların gerçekleşmesini önleyebilmek ve güvenilir bilgi elde etmek için "İç Kontrol Yapısı" adı verilen çeşitli politika ve prosedürler oluştururlar. İç kontrol yapıları, bağımsız denetçilerin çalışmalarında dayanak noktası olarak kullandıkları

önemli düzenlemelerdir. İki unsur arasında doğrusal bir ilişki vardır. İç kontrol yapısı ne kadar kaliteli ise, bilgilerin güvenilirliği de o oranda artmaktadır.

❖ **Yeterli Sayı ve Nitelikte Kanıt Toplama Standardı:** Denetlenen mali tablolara ilişkin görüş oluşturabilmek için yeterli sayı ve kalitede kanıt toplanmasını öngörür. Standart ayrıca bu kanıtların toplanabilmesi için uygun denetim tekniklerinin (denetim kanıtı elde etmeye yarayan çeşitli araçlar) kullanılmasını öngörür.

### 3.1.3. Raporlama Standartları

GKGDS'nın üçüncü grubunu oluşturan raporlama standartları, bağımsız denetçinin denetimle ilgili görüşünü bildirdiği denetim raporunun yapısı ve hazırlanması ile ilgili esasları konu alan dört standarttan oluşur.

❖ **Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı:** Bu standart denetçiden incelenen işletmenin mali tablolarında yer alan bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile olan uygunluk derecesini belirtmesini öngörür.

Mali tabloların sağlıklı olup olmadığının belirlenmesinde muhasebe ilkeleri anahtar konumdadır. İlkelerden sapmalar varsa denetçiler bunları önem sırasına göre raporlarında belirteceklerdir.

❖ **Devamlılık Standardı:** Bu standart, denetim raporunun önceki dönemlerde uygulanan GKGMİ'nin denetlenen dönemde de aynen uygulanıp uygulanmadığını belirtmesini öngörür. İşletmenin denetlendiği yıl ile önceki yıla ait mali tablolarında yer alan bilgilerin karşılaştırılabilir özellik taşıyıp taşımadıklarını kontrol altına almaktadır.

❖ **Açıklama Standardı:** Denetim raporunda, aksi belirtilmedikçe, mali tabloların ekinde yer alan açıklayıcı dipnotlardaki bilgilerin yeterli olarak kabul edilmesini öngörür.

Mali tabloların temel yapısında yer alan sayısal bilgilerin yanında, işletmeler ilgililerin yeterli bir biçimde bilgilendirilmesini sağlamak amacıyla dipnotlarda çeşitli bilgiler vermektedirler. Denetçi bu açıklayıcı bilgilerin yeterli olup olmadığını raporunda belirtmek zorundadır.

❖ **Görüş Bildirme Standardı:** Denetim raporunun, bir bütün olarak mali tablolara ilişkin olarak bildirilen bir görüşü veya bir görüş bildirilemiyorsa bu durumun nedenlerini ilişkin olarak yapılmış açıklamaları kapsamasını öngörür.

Bağımsız denetçiler GKGDS çerçevesinde denetledikleri işletmelerin mali tabloları için; Olumlu Görüş, Şartlı Görüş, Olumsuz Görüş bildirebilirler veya Görüş Bildirmekten Kaçınabilirler.

## Dördüncü Bölüm

### BAĞIMSIZ DENETİMİN KALİTESİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Bağımsız denetim çalışmalarının kalitesini etkileyen faktörler, genel itibariyle denetçi ve denetim firmalarıyla ilgili faktörlerdir. Ancak bunların dışında bazı faktörlerde denetim çalışmalarının kalitesi üzerinde etkili olabilmektedir. Denetim firmasının kalitesiyle ilgili faktörler aşağıda açıklanacaktır.

#### 4.1 Bağımsız Denetim Firması İle İlgili Faktörler

Bağımsız denetim firması ile ilgili faktörler yapılan denetim çalışmalarının kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Bu faktörler aşağıdaki şekildedir.

❖ **Bağımsız Denetim Firmasının Büyüklüğü:** Bağımsız denetim firmasının büyüklüğü, bağımsız denetim kalitesi üzerinde çok önemli bir etkiye sahiptir. Büyük bir firma olmanın beraberinde getirdiği özellikler bağımsız denetimin kalitesini etkilemektedir. Büyük bağımsız denetim firmalarının geniş bir müşteri portföyüne sahip olmaları, müşteri kaybetme kaygılarının olmaması ve piyasada sahip oldukları ün ve itibarı daha çok arttırma istekleri, bağımsız denetimin kalitesini olumlu olarak etkilemektedir.<sup>38</sup> Büyük denetim firmaları küçük denetim firmalarına nazaran kaynak açısından çok daha iyi imkânlarla sahip olduklarından bu durum bağımsız denetim kalitesini olumlu yönde etkilemektedir.

❖ **Bağımsız Denetim Firmasının Ulusal veya Uluslararası Olması:** Ulusal denetim şirketleri ile Uluslararası denetim firmalarının denetimin kalitesine ilişkin tutumları birbirinden farklıdır. Uluslararası denetim firmaları, bağımsızlık ve tarafsızlık ilkesine uyulmasının, yeterli sayıda ve güvenilir kanıt toplanmasının, müşteri seçimi ve aynı müşteri ile denetim anlaşmasının yenilenmesinde izlenecek prosedürlerin, işe alınacak denetçilerin seçimi, terfi, atama koşulları ile mesleki mesleki üretkenliği arttıracak politikalar ve prosedürler saptanması ve izlenmesinin, denetçilerin sektörel uzmanlık derecelerinin kaliteli denetimlerin gerçekleştirilebilmesi için vazgeçilmez derecede önemli nitelikler oldukları konusunda ulusal denetim firmalarına nazaran daha yüksek bir oranda katılım

---

<sup>38</sup> L. De Angele, “Auditor size and Audit Quality”, Journal of Accounting and Economics, No:3, 1981, s.189-199



göstermektedirler. Ayrıca, uluslararası denetim firmaları, bir denetim firmasının piyasadaki itibarı ve ününün kalite ile ilgili önemli bir gösterge olduğu görüşündedirler.

Ulusal denetim firmaları, yukarıda sayılan niteliklere kısmen katılmanın yanı sıra, denetlenen işletme ile denetim ekibi arasındaki bilgi alışverişinin denetim kalitesi üzerinde önemli bir rol oynadığını ifade etmişlerdir.

Hem uluslararası hem de ulusal denetim firmaları açılan davalar ve bu davaların sonuçlarından denetim firmalarının suçlu bulunmasını bir kalitesizlik göstergesi olarak kabul etmemişlerdir.<sup>39</sup>

❖ **Bağımsız denetim firmasının kalite kontrol sistemine sahip olması ve sistemin etkinlik derecesi:** Bir bağımsız denetim firmasının, bağımsız denetim uygulamalarının kalitesi, firmanın tanımlanmış olan her bir denetim işinin kalitesine bağlıdır. GKGDS, bağımsız denetimin kalitesini sağlama ölçütleri olduğu için, firmanın denetim uygulamalarının kalitesi her bir denetim işinde GKGDS'na uyulmasına bağlıdır. Bağımsız denetim firmaları, müşterilerine ve denetim sonuçlarından yararlanan kesimlere karşı olan sorumluluklarını yerine getirebilmek için belli bir düzeyde kaliteyi sağlamak zorundadırlar. Bu nedenle bağımsız denetim firmaları, her bir denetim işinde GKGDS'na uyulmasını sağlamak için kalite kontrollerden faydalanırlar.<sup>40</sup> ABD'de, muhasebe mesleğinin en üst kuruluşu olan AICPA tarafından bağımsız denetim firmalarında kalite kontrol konusunda çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerin önemli ayağını Kalite Kontrol Standartları (KKS) oluşturmaktadır.<sup>41</sup>

Denetimde kalitenin sağlanabilmesi için denetim firmalarında uygun Kalite Kontrol Sistemlerinin oluşturulması ve etkin bir şekilde uygulanması gerekmektedir.

❖ **Bağımsız denetim firmasının işe alma programının olması ve programın etkinlik derecesi:** Bağımsız denetim firmaları tarafından verilen hizmetin kalitesi, önemli ölçüde denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçilere bağlıdır. Bu nedenle, denetim firmalarının özellikle yeni denetçilerin işe alınlarında son derece dikkatli ve titiz davranmaları gerekmektedir. Bunu sağlamak içinde denetim firmalarının önceden belirlenmiş işe alım politika ve prosedürlerine sahip olmaları ve bu politika ve prosedürleri etki bir şekilde uygulamaları denetim kalitesinin sağlanmasında önemli bir etkiye sahiptir.

<sup>39</sup> Lerzan Kavut, 'Ulusal ve Uluslararası Denetim Firmalarında Çalışan Denetçilerin Bağımsız Denetim Hizmetinin Kalitesine İlişkin Tutumları', Yönetim Dergisi, sayı 41, s.7-21

<sup>40</sup> David N.Ricchiute, Auditing, 4th ed., Cincinnati South-Western College Publishing, 1995, s.47.

<sup>41</sup> Oktay, s.56

❖ **Bağımsız denetim firmasının terfi politikası ve prosedürlerine sahip olması:** Denetim kalitesinin sağlanmasında doğru kişilerin uygun mevkilere terfi ettirilmesi son derece önemlidir.

Terfi ettirilecek denetçinin, kendisine yüklenecek yeni görev ve sorumlulukları yerine getirebilecek niteliklere (karakter, zeka, muhakeme yeteneği, iş motivasyonu, meslek ahlakı) sahip olması gerekir.<sup>42</sup>

❖ **Bağımsız denetim firmasının personelinin kalite konusunda bilinçlendirilmesi:** Denetim firmalarının üst düzey yöneticilerinin personeli, firmanın kaliteli denetim yapma konusunda bilinçlendirmeleri, kalite üzerinde çok önemli bir etkisi vardır. Denetimde kalitenin sağlanması için öncelikle denetim firmalarının, kaliteli denetim anlayışını firma bünyesinde yerleştirmeleri gerekmektedir.

❖ **Bağımsız denetim firmasının örgütsel yapısının olması:** Denetim firmasında görev ve sorumlulukların tanımlanmış olmasının denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkisi bulunmaktadır.<sup>43</sup> Örgütsel yapısı tanımlanmış bir firmada herkes görev ve sorumlulukları konusunda bilgi sahibi olacaktır ve böylece görev ve sorumluluklar konusunda karışıklık yaşanmayacaktır.

❖ **Denetim firmasının yeni müşteri kabulü ve/veya mevcut müşteri ile devam etme kararı:** Bağımsız denetim firmasının yeni müşteriyi kabul edip etmeme ve/veya mevcut müşteri ile iş ilişkisine devam edip etmeme kararının bağımsız denetimin kalitesi üzerinde önemli etkisi vardır. Denetim çalışmalarının doğru ve en iyi şekilde tamamlanabilmesi için denetim ekibiyle müşteri işletmenin işbirliği içinde olması hiç şüphesiz ki çok önemlidir. Denetim firması müşteri kabulü ve/veya aynı müşteri ile devam kararı alırken, müşteri işletme yönetiminin dürüstlüğü, mesleki yeterliliği ile yükümlülüklerini yerine getirip getiremeyeceğini dikkate alması da kalite açısından önem taşımaktadır.

---

<sup>42</sup> C. William Thomas, Emerson O. Henke, Auditing Theory and Practice, 2. baskı., Boston, Kent Publishing Co., 1986, s. 116.

<sup>43</sup> Ülkü Ergun, Sermaye Piyasası Kanunu Kapsamında Bağımsız Denetim Faaliyetini Yürüten Kuruluşların Görünümü, İzmir, İlkem Ofset Basım ve Tic. Ltd. Şti.,1995 ,s.100

## 4.2. Bağımsız Denetçi ile ilgili Faktörler

❖ **Bağımsız denetçinin bağımsızlığı, tarafsızlığı ve dürüstlüğü:** Bağımsız denetim mesleğinde en temel ilke, denetçilerin mesleki faaliyetlerinde bağımsız, tarafsız ve dürüst davranmalarıdır. Denetçilerin bağımsız, tarafsız ve dürüst olmaları bağımsız denetim kalitesini etkileyen önemli faktörlerden biridir. Bağımsız denetçilerin, bağımsız, tarafsız ve dürüst olmaları ile denetim çalışmasının ve denetim raporunun doğruluğu ve güvenilirliği arasında doğrudan bir ilişki bulunmaktadır.<sup>44</sup>

Bağımsız denetim faaliyetlerinde denetçi bağımsızlığından kasıt, denetçinin doğrudan veya dolaylı olarak müşteri firma ile iş ilişkisi içinde olmaması ve/veya denetçi yakınlarının müşteri işletmenin karar mevkiinde bulunmamasıdır. Aksi bir durum bağımsızlığın zedelenmesine yol açarak, denetçi tarafından hazırlanan rapora olan güveni azaltacaktır.<sup>45</sup>

❖ **Bağımsız Denetçinin Mesleki Yeterliliği ve Tecrübesi:** Bağımsız denetçinin mesleğiyle ilgili yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olması, bağımsız denetimin kalitesi üzerinde önemli bir etkidir. Mesleki yeterlilik; denetçinin denetim mesleğini ifa edebilecek temel eğitimi almış olması ve mesleğini gerçekleştirebilecek düzeyde mesleki bilgi ve deneyime sahip olmasıdır.<sup>46</sup>

Bağımsız denetçinin kaliteli bir denetim hizmeti sunabilmesi için yeterli düzeyde bilgi ve tecrübe sahibi olmasının yanı sıra işine gereken önem ve özeni de göstermesi gerekmektedir. Denetimin dolayısıyla denetçinin başarısı, yapılan işlerin kalitesi ile ölçülmektedir. Denetçiler, denetim çalışmasının her aşamasında mesleki sorumluluklarını taşımak zorundadırlar.<sup>47</sup>

Bağımsız denetçinin belirli sektörlerde uzmanlaşmış olması da denetim kalitesi üzerinde olumlu bir etkiye sahiptir. Denetçinin müşteri işletmenin faaliyet gösterdiği sektör ile ilgili bilgi ve uzmanlık derecesi arttıkça, sektördeki sorunları, özel durumları ve konuları tespit etme ve ortaya çıkarma kabiliyeti artmaktadır.<sup>48</sup>

---

<sup>44</sup> Oktay , s.60

<sup>45</sup> JR.KINNEY, WILLIAM R. (1999) 'Auditor Independence : A Burdensome Constraint or Core Value,' Accounting Horizons, 13/1:68-75

<sup>46</sup> Lerzan Kavut, 'Ulusal ve Uluslar arası Bağımsız Denetim Firmalarında çalışan Denetçilerin Bağımsız Hizmetinin Kalitesine İlişkin tutumları', Yönetim Dergisi, No:41, Ocak 2002.

<sup>47</sup> Bozkurt, s. 39

<sup>48</sup> John T. Reseich, 'Ideas for Future Research on audit Quality'. EastCarolina University, <http://aaahq.org/audit/Pubs/Audrep/00fall/item04.htm>, 06.05.2006

### 4.3. Bağımsız Denetimin Kalitesini Etkileyen Diğer Faktörler

❖ **Mesleki Standartlara Uygun Davranılması:** Denetim mesleğine ait standartların var olması denetim kalitesini etkileyen önemli unsurlardan biridir. Bu standartların belirlenmesi sorumluluğu, meslek kuruluşları ve düzenleyici otoritelere aittir.<sup>49</sup> Denetim standartları hem denetim hizmetinin nasıl ve hangi şartlarda sunulacağı hem de denetim kalitesinin sağlanması konusunda meslek mensuplarına yol gösterici bir kılavuz niteliğindedir. Standartlara bağlı olmadan gerçekleştirilecek denetim faaliyetlerinde kaliteli denetim hizmetinden söz etmek zordur. Standartların var olması kadar denetçinin standartlara uygun hareket etmesi de denetim mesleğinin kalite açısından önem taşımaktadır.

❖ **Denetim Bilinci:** Denetim faaliyeti sonuçlarından yararlanan tarafların (denetlenen işletmeler, denetim sonuçlarından yararlanan 3. şahırlar) denetim konusunda sahip oldukları bilinç ve bilgi denetim faaliyetinin kalitesini olumlu anlamda etkileyecektir.

Gerek denetlenen işletmelerin gerekse denetim sonuçlarından yararlanan kesimlerin kalitesiz bağımsız denetim hizmetinin doğuracağı sonuçlar karşısında sahip oldukları yasal hakların bilincinde olmaları da bağımsız denetim firmalarını denetim hizmetinde kaliteye iten önemli bir faktördür.<sup>50</sup>

❖ **Rotasyon Uygulaması:** Rotasyon, bir işletmenin, denetim faaliyetlerini yürüten denetçilerinin belirli periyotlarda değiştirilmesini ifade etmektedir. Rotasyon uygulaması ile bir işletmenin sürekli olarak bir denetçi tarafından değil de farklı denetçiler tarafından denetlenmesi amaçlanmaktadır. Böylece denetimde tarafsızlığın ve bağımsızlığın sağlanması ve korunması sağlayarak denetim kalitesini desteklenmektedir.

Ülkemizde de rotasyon uygulaması Seri X No:19 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde değişiklik yapılmasına Dair Tebliğinin 2. maddesine göre, bağımsız denetim firması, halka açık şirketler için en fazla 5 hesap dönemi hizmet sunabilirler.<sup>51</sup>

❖ **Müşteri İşletmenin Tutumu ve Bağımsız Denetim Ücreti:** Denetimi yapılan müşteri işletmenin denetime karşı tutumu da denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkidir.

---

<sup>49</sup> Gramham W. Cosserat, 'Modern Auditing, Chichester', John Wiley Sons Inc. ,1999, p.24

<sup>50</sup> Oktay, s.64

<sup>51</sup> Emre Şehsuvaroğlu, 'Pay Sahiplerinin Korunması ve Tarafsız Denetim', İç Denetim Dergisi, No:5, Sonbahar 2002,s. 57-58

Müşteri işletme yönetimleri denetim firmalarına olumlu görüş bildiren raporlar hazırlamaları konusunda baskı yapabilmektedirler. Müşteri işletme yönetimleri bu tarz baskıları denetim firmalarına, gelecek dönemde bağımsız denetim firması değişikliğine gidilebileceğini belirterek gerçekleştirirler.<sup>52</sup> Bu tarz baskılar sonucunda denetim firmaları denetimlerde tespit ettikleri sorunları görmezden gelerek incelemelerini daha yüzeysel tutmaktadırlar. Ayrıca denetim firmaları bir sonraki denetim döneminde de aynı müşteri işletme ile çalışabilmek için müşteri işletme yönetimi ile de ilişkileri olumlu bir düzeyde tutmaya çalışmaktadırlar.

Bağımsız denetim hizmetinin kalitesini etkileyen diğer bir faktörde denetim hizmeti karşılığında alınan ücretin uygun düzeyde olup olmadığıdır.

Bağımsız denetim ücreti, müşteri işletmenin denetimi için gerekli olan süre ile denetim ekibinde yer alan denetçilerin her biri için belirlenmiş ücretle çarpılması sonucu bulunan tutardır.<sup>53</sup>

Denetim firmasınınca işin kabulünden sonra hazırlanan denetim anlaşmasında yapılacak denetimde yer alacak denetçilerin her bir için saat ücreti ve ortalama planlanan çalışma saati ve bunun sonucunda denetim ücreti belirtilir. Böylece çıkabilecek bir anlaşmazlık en baştan önlenmiş olmaktadır. Denetim ücretinin dışında yapılan masrafların, seyahat harcamalarının ve diğer harcamaların ücrete eklenmesi de söz konusu olabilmektedir. Bu konuda da anlaşmazlık çıkmaması için tarafların en başta anlaşmaya vararak ilgili maddeye denetim sözleşmesinde yer vermeleri gerekmektedir.

Bağımsız denetim ücreti, verilecek hizmete göre uygun ve tatmin edici bir düzeyde değil ise bu durumun denetim hizmetinin kalitesini düşüreceği açıktır.<sup>54</sup>

Denetim ücreti ve denetim kalitesi konusunda diğer bir husus ise denetimi gerçekleştiren denetim ekibinin çalışma koşulları ve şartların iyilik düzeyidir. Hiç kuşkusuz bağımsız denetçilerin çalışma koşulları iyileştikçe verimlilikleri de artacaktır. Ayrıca denetim ücretinde olduğu gibi denetçilere çalışmaları karşılığında tatmin edici düzeyde ücret verilmesi denetim işinin kalitesi olumlu olarak etkileyecektir.

---

<sup>52</sup> Anthony Wilson, 'Muhasebe Denetiminde Meslek Ahlakı Açısından Karşılaşılan Güçlükler', **III. Türkiye Muhasebe Sempozyumu, Muhasebe Denetim Mesleğinde Yetkiler Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı**, Ed. Recep Pakdemir, İstanbul, İSMMMO Yayını, No:20,1998,s. 90

<sup>53</sup> Gürkan Yahyaoğlu , 'Bağımsız Dış Denetimin Yapısı ve İşlevi' , **Maliye Yazıları: Maliye, İktisat, Hukuk**, Eylül-Ekim 1991, s.94.

<sup>54</sup> Halim Ergen, 'Bağımsız Dış Denetiminde Meslek Ahlakının Çatışma Alanları', **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, No:1 Mart 2003, s.14

❖ **Bağımsız Denetim Firmalarının Meslek Kuruluşları ve Düzenleyici Otoriteler Tarafından Denetlenmesi:** Bağımsız denetim de kalitenin sağlanması için bağımsız denetim firmalarının mesleki kuruluşlar ve düzenleyici otoriteler tarafından düzenlenmiş denetim standartlarına uygun denetimler gerçekleştirmeleri bir zorunluluktur. Bu durum mesleki kuruluşların ve düzenleyici otoritelerin, bağımsız denetim kuruluşlarını, düzenledikleri bu standartlara uygun denetimler gerçekleştirip gerçekleştirmedikleri konusunda kontrol etmelerini gerekli kılmaktadır. Bu kontrol ve incelemeler etkin olarak gerçekleştirildiği takdirde bağımsız denetim firmalarının yanlışları, eksikleri ve aksayan yönleri tespit edilerek bunların düzeltilmesi sağlanır ve böylece bağımsız denetim kuruluşları tarafından gerçekleştirilen denetimlerin kalitesi olumlu olarak etkilenir.

## **Beşinci Bölüm**

# **İÇ KONTROLÜN BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ**

### **5.1 Kontrol ve Denetim Kavramı**

Çalışma alanı standartlarının ikincisine göre ‘denetçi, denetimi planlamak ve yapılacak testlerin niteliğini, zamanını ve boyutunu belirlemek için iç kontrol sistemi hakkında yeterli bilgi elde etmelidir.’

Kontrol (control) kavramı, muhasebe literatüründe denetim (auditing) kavramından farklı anlamda kullanılmaktadır. Muhasebe literatüründe kontrol kavramı olaylara, faaliyetlere ve kişilere etki edebilme gücüne sahip olma anlamında kullanılmaktadır.<sup>55</sup>

Denetim ise ekonomik olayların gerçek mahiyetinin ilgili mevzuat ve GKGMİ’ne uygun olarak kayıtlarda yer alıp almadığını tarafsız olarak delilleri ile araştırıp sonuçlandıran ve onaylayan sistematik bir çalışmadır.<sup>56</sup>

### **5.2. İç Kontrol Sistemi ve Denetim Kalitesi**

İşletme faaliyetleri, işletme yönetimi, ortaklar ve çevresi dışında işletmenin sosyal çevresi, yasalar ve doğal koşullar gibi dış faktörlerden de etkilenmektedir. İşletme faaliyetlerini etkileyen ve yönlendiren bu faktörlere dış kontrol denilmektedir. İşletme içinde mevcut kontrolleri işletme dışındakilerden ayırmak için ise ‘iç kontrol’ (internal control) terimi kullanılmaktadır.

İç kontrol sistemi, işletme yönetiminin bir fonksiyonudur. İşletmelerin büyümesi, işlem sayısının çoğalması faaliyetlerin karmaşıklaşması, hataların giderilmesi, gelir ve gider unsurlarının saptanması, ölçütlerle karşılaştırılabilir ve güvenilir verilerin toplanması işletme yönetimleri için bir gereklilik halini almıştır. İşletmedeki veriler ve muhasebe bilgileri verimlilik ve iktisadilik ilkelerine uygun olarak temin edilmelidir.<sup>57</sup>

Genel Kabul Denetim Standartlarına uygun olarak denetçiler denetim planlamasını yaparken denetleyecekleri işletmelerin iç kontrol sistemini incelemeli buna uygun olarak bir denetim planı oluşturmalıdırlar.

---

<sup>55</sup> Celal Kepekçi, s.65

<sup>56</sup> Murat Erdoğan, ‘Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği’, Doğu Üniversitesi Dergisi, 2002,(5), 51–63

<sup>57</sup> Kulabaş, s.8

Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonu'na göre iç kontrol sistemi, işletmelerin varlıklarının korunması, yanlışlıkların ve yolsuzlukların önlenmesi ve bulunması, muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması, muhasebe bilgilerinin zamanında hazırlanmasının sağlanması, işletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına uygunluğunun sağlanması amaçlarına ulaşmak için işletme faaliyetlerinin düzenli ve etkin bir şekilde yürütülmesini sağlanmada yardımcı olan, işletme yönetimi tarafından kabul edilmiş politika ve prosedürlerdir.

Bu tanılamadan da anlaşılacağı gibi kontrol amaçları, denetim amaçlarının aynısı değildir. Denetim amaçları kontrol amaçlarının yeterli olup olmadığını ve bu amaçlara ulaşıp ulaşılamadığını değerlemeyi içerir. Kontrol amaçları yönetim amaçları olarak düşünülmelidir.

İşletme yönetimleri kontrol amaçlarını işletmelerine en uygun ve etkin şekilde uyguladıkları takdirde bu durum bağımsız denetçilerin hem denetim faaliyetlerini doğru ve efektif olarak planlamalarını sağlayacak hem de denetçilerin doğru verilere ulaşmasını ve çalışmasını sağlayacaktır. Yani doğru tanımlanmış ve uygulanmış kontrol amaçları kaliteli bir denetim çalışmasının ön koşuludur.

### **5.3. İç Denetimin İç Kontrole İlişkisi**

İç denetim, iç kontrolün önemli ancak farklı bir boyutunu oluşturmaktadır. Türkiye İç Denetim Enstitüsü'nün tanımına göre; İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.<sup>58</sup>

İç kontrol, bir kurumun, kuruma ait politikaların ve hükümet programlarının istenilen sonuçlara ulaşması; bu programlar için kullanılan kaynakların, belirlenen amaç ve organizasyon hedefleriyle uyumlu olması; programların israf, hile ve kötü yönetimden korunması; güvenilir ve zamanında bilginin elde edilmesi, korunması, rapor edilmesi ve gerektiğinde karar alma mekanizmalarında kullanılması amacıyla oluşturulan organizasyon, politika ve prosedürler bütünüdür. Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, bu sistemin gerektiği şekilde işletilmesi ve izlenmesi yönetimin sorumluluğundadır. Ne kadar ayrıntılı ve özenli bir biçimde tasarlanmış olursa olsun, hiçbir iç kontrol mekanizması hataların ortaya çıkarılması ve önlenmesi bakımından yüzde yüz güvence sağlamaz. Bu nedenle, yönetimin iç

<sup>58</sup>Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 'İç Denetimin Tanımı', <http://tide.org.tr/TIDEWEB/İcSayfa.aspx?KodAl=288>, 05.05.2006



kontrol yapısının etkinliğini düzenli bir biçimde izlemesi ve gözden geçirmesi gerekir. Yöneticiler iç kontrollerin kalitesi hakkında bilgiyi, iç kontrol yapısının bir parçası olarak oluşturulan iç denetim biriminin raporlarından edinebilirler.<sup>59</sup>

İç denetim birimince yönetime iç kontrollere ilişkin raporlar hazırlanması ve bunların yöneticilerce değerlendirilmesi hiç kuşkusuz ki iç kontrol sisteminin etkinliğini önemli ölçüde arttıracaktır. Daha öncede belirttiğimiz gibi etkin bir iç kontrol sistemi kaliteli bir denetimin vazgeçilmezlerinden biridir.

---

59 Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, İç Denetim ve Türkiye Uygulaması, [www.bumko.gov.tr/proje/proje4/dokuman/IcDenTurUyg.doc](http://www.bumko.gov.tr/proje/proje4/dokuman/IcDenTurUyg.doc), 05.05.2006

## Altıncı Bölüm

### ARAŞTIRMA VERİLERİNİN ANALİZ EDİLMESİ

Türkiye’de SPK kanunu kapsamında faaliyet gösteren bağımsız denetim firmalarının verdikleri bağımsız denetim hizmetinde kalitenin yerini ve önemini tespit etmek amacıyla gerçekleştirilen bu anket uygulamasında, 92 firmanın tümüne mail yoluyla anket ulaştırılmış ancak 13’ünden cevap alınabilmiştir.

Anket verilerinin analizi için ‘**ki-kare**’ (**Chi-Square**) test yönteminden yararlanılarak, yaklaşık 500 tane ‘**Çapraz ilişki tablo**’su (Cross Table) oluşturulmuş ve değişkenler arasında anlamlı ilişki aranmıştır. Test sonucunda, aralarında anlamlı ilişki olan değişkenlerle, aralarında anlamlı bir ilişki olması beklenip de aralarında böyle bir ilişkiye rastlamadığımız değişkenler aşağıdaki bölümde incelenmiştir.

Araştırma kapsamında giren denetim firmalarının bünyesinde çalışan denetçilerden, anketimize katılım gösterenlerin cevapları sayesinde sağlanan verilerin analizi ise ‘Frekans Dağılımları’ başlığı altında sunulmaktadır.

#### 6.1. DEĞİŞKENLERİN FREKANS DAĞILIMLARI

##### 6.1.1. Yaş

Araştırma kapsamına giren bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçilerin yaş dağılımı, Tablo 1’de gösterilmektedir.

**Tablo 1**

**Bağımsız Denetçilerin Yaşa Göre Sınıflandırılması**

Yaş	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
25-35	74	87.1	87.1	87.1
35-45	10	11.8	11.8	98.8
45+	1	1.2	1.2	100.0
<b>Toplam</b>	85	100.0	100.0	

Tablo 1’de görüldüğü gibi, ankete katılım gösteren firmaların denetçilerinin %87’si 25–35 yaş grubunda, %12’si 35–45 yaş grubunda yer almaktadır.

### 6.1.2. Cinsiyet

Araştırma kapsamına giren bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçilerin cinsiyetlerinin ayrımı, Tablo 2’de gösterilmektedir.

**Tablo 2**  
**Bağımsız Denetçilerin Cinsiyete Göre Sınıflandırılması**

Cinsiyet		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
	Kadın	39	45.9	45.9	45.9
Erkek	46	54.1	54.1	100.0	
Toplam	85	100.0	100.0		

Tablo 2’de görüldüğü gibi ankete katılım gösteren bağımsız denetçilerin %46’sı kadın, %54’ü erkek denetçilerdir.

### 6.1.3. Öğrenim Durumu

Araştırma kapsamına giren bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçilerin öğrenim durumuna ilişkin detaylar, Tablo 3’de gösterilmektedir.

**Tablo 3**  
**Bağımsız Denetçilerin Öğrenim Durumu**

Öğrenim		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
	Lisans	74	87.1	87.1	87.1
Y.Lisans	11	12.9	12.9	100.0	
Toplam	85	100.0	100.0		

Tablo 3’de görüldüğü gibi ankete katılım gösteren bağımsız denetçilerin %87’si lisans mezunuyken, %13’ü yüksek lisans mezunudur.

### 6.1.4. Unvan

Araştırma kapsamına giren bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçilerin sahip oldukları unvanların detayı Tablo 4’de gösterilmektedir.

**Tablo 4**  
**Bağımsız Denetçilerin Unvanı**

Unvan		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülativ Yüzde
	Senior	59	69.4	69.4	69.4
Müdür	18	21.2	21.2	90.6	
SMM	8	9.4	9.4	100.0	
Toplam	85	100.0	100.0		

Tablo 4’de görüldüğü gibi ankete katılım gösteren bağımsız denetçilerin %69’u senior (danetimleri gerçekleştiren denetçi), % 21’i denetim bölümü müdürü, %9’u ise SMM (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir) olarak kendini tanımlamıştır.

#### 6.1.5. Deneyim

Araştırma kapsamına giren bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçilerin denetim sektöründe sahip oldukları deneyimin detayları Tablo 5’de gösterilmektedir.

**Tablo 5**  
**Bağımsız Denetçilerin Sahip Oldukları Deneyim**

Deneyim		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülativ Yüzde
	0-5	57	67.1	67.1	67.1
5-10	27	31.8	31.8	98.8	
10+	1	1.2	1.2	100.0	
Toplam	85	100.0	100.0		

Tablo 5’de görüldüğü gibi, ankete katılım gösteren bağımsız denetçilerin %67’si denetim sektöründe 5 yıla kadar deneyim sahibi iken, %32’si bu sektörde 5–10 yıl arasında deneyime sahiptir. Ankete katılan denetçilerden sadece %1’i 10 yıldan daha fazla deneyime sahip denetçilerdir.

#### 6.1.6. Bağımsız Denetim Firmasının Kalite Kontrol Sistemine Sahip Olması

Araştırma kapsamına giren bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçilerin, bağımsız denetim firmalarının kalite kontrol sisteminin var olmasının, denetim kalitesi üzerindeki etkisine yönelik görüşleri Tablo 6’da gösterilmektedir.

**Tablo 6**

**Bağımsız Denetim Firmalarının Kalite Kontrol Sistemine Sahip Olmaları**

		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülativ Yüzde
<b>Kalite Kontrol Sisteminin Olması</b>	<b>1.00</b>	40	47.1	47.1	47.1
	<b>2.00</b>	23	27.1	27.1	74.1
	<b>3.00</b>	1	1.2	1.2	75.3
	<b>4.00</b>	16	18.8	18.8	94.1
	<b>5.00</b>	5	5.9	5.9	100.0
	<b>Toplam</b>		85	100.0	100.0

Tablo 6’de görüldüğü gibi, ankete katılım gösteren bağımsız denetçilerin %74’ü bağımsız denetim şirketlerinin kalite kontrol sistemine sahip olmasını denetim kalitesi üzerinde önemli bir etken olarak görürken, %23’ü kalite kontrol sisteminin kalite üzerindeki etkinliğine inanmadığını belirtmiştir.

**6.1.7. Kalite Kontrol Politika ve Prosedürlerinin Etkin Olarak Uygulanması**

Araştırma kapsamına giren bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçilerin çalıştıkları denetim firmalarında etkin bir kalite kontrol politika ve prosedürlerinin olup olmadığına ilişkin görüşleri Tablo 7’de gösterilmektedir.

**Tablo 7**

**Bağımsız Denetim Firmalarında KKPP’nin Etkin Olarak Uygulanması**

		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülativ Yüzde
<b>Kalite Kontrol Politika ve Prosedürlerinin Etkinliği</b>	<b>2.00</b>	4	4.7	4.7	4.7
	<b>3.00</b>	8	9.4	9.4	14.1
	<b>4.00</b>	61	71.8	71.8	85.9
	<b>5.00</b>	12	14.1	14.1	100.0
	<b>Toplam</b>		85	100.0	100.0

Tablo 7’de görüldüğü gibi, ankete katılım gösteren bağımsız denetçilerin % 86’sı çalıştıkları bağımsız denetim firmalarında kalite kontrol politika ve prosedürlerinin etkin bir şekilde uygulandığını düşünürken, %9’u çekimsiz kalmakta, %5’i ise kalite kontrol politika ve prosedürlerinin kendi şirketlerinde etkin olmadığını belirtmektedir.

### 6.1.8. Kalite Kontrol Sisteminin Denetim Kalitesine Etkisi

Araştırma kapsamına giren bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçilerin kendi firmalarında uygulanan kalite kontrol sisteminin denetim kalitesi üzerinde olumlu bir etken olup olmadığına dair görüşleri, Tablo 8’de gösterilmektedir.

**Tablo 8**

#### Bağımsız Denetim Firmalarının KKS’nin Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi

KKS’nin		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kalite Üzerindeki Etkisi	1.00	1	1.2	1.2	1.2
	2.00	4	4.7	4.7	5.9
	3.00	6	7.1	7.1	12.9
	4.00	57	67.1	67.1	80.0
	5.00	17	20.0	20.0	100.0
	Toplam	85	100.0	100.0	

Tablo 8’de görüldüğü gibi, ankete katılım gösteren bağımsız denetçilerin %87’si firmalarında uygulanan kalite kontrol sisteminin bağımsız denetim kalitesi üzerinde olumlu bir etkiye sahip olduğunu söylerken, denetçilerin %7’si kararsız kalmış, %5’i ise kalite kontrol sisteminin denetim kalitesi üzerinde önemli bir etken olmadığını belirtmiştir.

### 6.1.9. Bağımsız Denetim Firmasının İşe Alım Programına Sahip Olması ve Etkinliğinin Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi

Araştırma kapsamına giren bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçilerin, denetim firmalarının işe alım politikalarına yönelik olarak geliştirdikleri işe alım programlarına sahip olmalarının ve bu programı etkin olarak uygulamalarının bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisine ilişkin görüşleri Tablo 9’da gösterilmektedir.

**Tablo 9**

#### Bağımsız Denetim Firmalarının İşe Alım Programlarına Sahip Olmalarının ve Etkin Kullanımlarının Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi

İşe Alım		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Programı ve Etkinliği	1.00	28	32.9	32.9	32.9
	2.00	19	22.4	22.4	55.3
	3.00	9	10.6	10.6	65.9
	4.00	20	23.5	23.5	89.4
	5.00	9	10.6	10.6	100.0
	Toplam	85	100.0	100.0	

Tablo 9’da görüldüğü gibi, ankete katılım gösteren bağımsız denetçilerin %55’i bağımsız denetim şirketlerinin işe alım programına sahip olmalarının denetim kalitesi üzerinde olumlu bir etkiye sahip olduğunu düşünürken, % 10’u bu konuda çekimser kalmıştır. Denetçilerin % 34’ü ise işe alım programına sahip olmanın ve bu programı etkin bir şekilde uygulamanın denetim kalitesi üzerinde olumlu bir etken olmadığını belirtmiştir.

#### **6.1.10. Bağımsız Denetim Firmalarının Terfilerle İlgili Politika ve Prosedürlerinin Bulunması**

Araştırma kapsamına giren bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçilerin, bağımsız denetim şirketlerinin firma içi terfilerle ilgili politika ve prosedürlerinin bulunmasının denetim kalitesi üzerindeki etkisine yönelik görüşleri Tablo 10’da gösterilmektedir.

**Tablo 10**

#### **Bağımsız Denetim Firmalarının Terfi Politika ve Prosedürlerinin Olmasının Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi**

<b>Terfi</b>		<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>	<b>Geçerli Yüzde</b>	<b>Kümülatif Yüzde</b>
<b>Politika Ve Prosedürlerinin Olması</b>	<b>1.00</b>	31	36.5	36.5	36.5
	<b>2.00</b>	23	27.1	27.1	63.5
	<b>3.00</b>	11	12.9	12.9	76.5
	<b>4.00</b>	16	18.8	18.8	95.3
	<b>5.00</b>	4	4.7	4.7	100.0
	<b>Toplam</b>	85	100.0	100.0	

Tablo 10’da görüldüğü gibi, ankete katılım gösteren bağımsız denetçilerin %64’ü bağımsız denetim şirketlerinin terfilerle ilgili politika ve prosedürlere sahip olmalarının denetim kalitesi üzerinde olumlu bir etkiye sahip olduğunu düşünürken, % 13’ü bu konuda çekimser görüş bildirmiştir. Denetçilerin % 24’ü ise terfilerle ilgili politika ve prosedürlere sahip olmanın ve bu programı etkin bir şekilde uygulamanın denetim kalitesi üzerinde olumlu bir etken olmadığını belirtmiştir.

#### **6.1.11. Denetçilerin Eğitimine Verilen Önem ve Eğitimlerin Etkinliği**

Araştırma kapsamına giren bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçilerin, bağımsız denetim şirketlerinin denetçilerinin eğitimine verdikleri önem ve bu eğitimlerin etkinliğinin denetim kalitesi üzerindeki etkisine yönelik görüşleri Tablo 11’de gösterilmektedir.

**Tablo 11**

**Bağımsız Denetim Firmalarının Denetçilerinin Eğitimine Verdikleri Önemin Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi**

<b>Denetçi</b>		<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>	<b>Geçerli Yüzde</b>	<b>Kümülatif Yüzde</b>
<b>Eğitimine Verilen Önem ve Etkinliği</b>	<b>1.00</b>	4	4.7	4.7	4.7
	<b>2.00</b>	2	2.4	2.4	7.1
	<b>3.00</b>	1	1.2	1.2	8.2
	<b>4.00</b>	21	24.7	24.7	32.9
	<b>5.00</b>	57	67.1	67.1	100.0
<b>Toplam</b>		85	100.0	100.0	

Tablo 11’de görüldüğü gibi, ankete katılım gösteren bağımsız denetçilerin %92’si bağımsız denetim şirketlerinin denetçilerinin verdikleri önem derecesinin ve bu eğitimlerinin etkinliğinin denetim kalitesi üzerinde önemli bir etken olduğunu düşünürken, denetçilerin % 7’si ise denetim şirketlerinin denetçilerinin eğitimine verdikleri önem derecesinin ve bu eğitimlerin etkinliğinin denetim kalitesi üzerinde olumlu bir etken olmadığını belirtmiştir.

**6.1.12. Eğitimlerin Denetçilerin Mesleki Gelişimi İçin Yeterli Olup Olmadığı**

Araştırma kapsamına giren bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçilerin, kendi görev yaptıkları bağımsız denetim şirketlerinde denetçilere verilen eğitimlerin denetçilerin mesleki gelişimi için yeterli düzeyde olup olmadığına ilişkin görüşleri, Tablo 12’de gösterilmektedir.

**Tablo 12**

**Bağımsız Denetim Firmalarının Denetçilere Verdikleri Eğitimlerin Mesleki Gelişim İçin Yeterlilik Düzeyi**

<b>Eğitimlerin</b>		<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>	<b>Geçerli Yüzde</b>	<b>Kümülatif Yüzde</b>
<b>Mesleki Gelişim İçin Yeterliliği</b>	<b>1.00</b>	2	2.4	2.4	2.4
	<b>2.00</b>	6	7.1	7.1	9.4
	<b>3.00</b>	23	27.1	27.1	36.5
	<b>4.00</b>	45	52.9	52.9	89.4
	<b>5.00</b>	9	10.6	10.6	100.0
<b>Toplam</b>		85	100.0	100.0	

Tablo 12’de görüldüğü gibi, ankete katılım gösteren bağımsız denetçilerin %64’ü çalıştıkları bağımsız denetim şirketlerinde denetçilere verilen eğitimlerin, denetçilerin mesleki gelişimi için yeterli düzeyde olduğunu belirtirken, % 27’si bu konuda çekimser görüş



bildirmiştir. Denetçilerin %8,5'u ise denetçilere verilen eğitimlerin, denetçilerin mesleki gelişimi için yeterli düzeyde olmadığını belirtmiştir.

#### **6.1.13. Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetim Kalitesi Konusunda Bilinçlendirilmesi**

Araştırma kapsamına giren bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçilerin, bağımsız denetçilerin denetim kalitesi konusunda bilinçlendirilmesinin denetim kalitesi üzerindeki etkisine yönelik görüşleri, Tablo 13'de gösterilmektedir.

**Tablo 13**  
**Bağımsız Denetim Firmalarının Denetçileri Denetim Kalitesi Konusunda Bilinçlendirmesinin Denetim Kalitesine Etkisi**

Denetçilerin Denetim Kalitesi Hakkında Bilinçlendirilmesi		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
	1.00	1	1.2	1.2	1.2
2.00	3	3.5	3.5	4.7	
3.00	5	5.9	5.9	10.6	
4.00	43	50.6	50.6	61.2	
5.00	33	38.8	38.8	100.0	
<b>Toplam</b>	<b>85</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>		

Tablo 13'de görüldüğü gibi, ankete katılım gösteren bağımsız denetçilerin %89'u denetçileri bağımsız denetim kalitesi konusunda bilinçlendirilmesinin denetim kalitesi üzerinde önemli bir etken olarak görürken, % 6'sı bu konuda çekimser görüş bildirmiştir. Denetçilerin %5'i ise denetçileri bağımsız denetim kalitesi konusunda bilinçlendirilmesinin, denetim kalitesi üzerinde önemli bir etken olmadığı yönünde görüş belirtmiştir

#### **6.1.14. Bağımsız Denetim Firmalarının Örgütsel Yapıya Sahip Olmaları**

Araştırma kapsamına giren bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçilerin, bağımsız denetim firmalarının örgütsel yapılarının olmasının denetim kalitesi üzerindeki etkisine yönelik görüşleri, Tablo 14'de gösterilmektedir.

**Tablo 14**

**Bağımsız Denetim Firmalarının Örgütsel Yapıya Sahip Olmasının Denetim Kalitesine Etkisi**

Örgütsel Yapıya Sahip Olma		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
	4.00	46	54.1	54.1	54.1
5.00	39	45.9	45.9	100.0	
<b>Toplam</b>	85	100.0	100.0		

Tablo 14’de görüldüğü gibi, ankete katılım gösteren bağımsız denetçilerin %100’ü, bağımsız denetim şirketlerinin örgütsel yapıya sahip olmasının denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğuna katıldıklarını belirtmiştir.

**6.1.15. Bağımsız Denetim Şirketlerinin Müşteri Kabulüne İlişkin Politika ve Prosedürlerinin Bulunması**

Araştırma kapsamına giren bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçilerin, bağımsız denetim firmalarının yeni bir müşteri ile çalışmaya veya mevcut müşterileri ile çalışmalarını ettirmeye karar vermesinde, firmaca belirlenmiş politika ve prosedürlerinin bulunmasının ve bu politika ve prosedürlere uygun hareket edilmesinin, denetim kalitesi üzerindeki etkisine yönelik görüşleri Tablo 15de gösterilmektedir.

**Tablo 15**

**Bağımsız Denetim Firmalarının Müşteri Kabulüne İlişkin Politika ve Prosedürlere Sahip Olmasının Denetim Kalitesine Etkisi**

Müşteri Kabulü		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
	3.00	3	3.5	3.5	3.5
4.00	34	40.0	40.0	43.5	
5.00	48	56.5	56.5	100.0	
<b>Toplam</b>	85	100.0	100.0		

Tablo 15’te görüldüğü gibi, ankete katılım gösteren bağımsız denetçilerin %96,5’u bağımsız denetim şirketlerinin müşteri kabulünde seçici davranmasının ve bu nedenle kendine uygun politika ve prosedürlere sahip olmasının, denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğunu düşünürken, % 3.5’u bu konuda fikri olmadığını belirtmiştir.

### 6.1.16. Bağımsız Denetçilerin Bağımsız, Tarafsız, Dürüst Olmaları

Araştırma kapsamına giren bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçilerin, bağımsız denetim firmalarında çalışan denetçilerin denetim faaliyetleri esnasında bağımsız, tarafsız ve dürüst davranmalarının, denetim kalitesi üzerindeki etkisine yönelik görüşleri, Tablo 16’da gösterilmektedir.

**Tablo 16**

#### **Bağımsız Denetçilerin Bağımsız, Tarafsız ve Dürüst Olmasının Denetim Kalitesine Etkisi**

<b>Tarafsız, Bağımsız, Dürüst Davranma</b>		<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>	<b>Geçerli Yüzde</b>	<b>Kümülativ Yüzde</b>
	<b>4.00</b>	22	25.9	25.9	25.9
	<b>5.00</b>	63	74.1	74.1	100.0
	<b>Toplam</b>	85	100.0	100.0	

Tablo 16’da görüldüğü gibi ankete katılım gösteren bağımsız denetçilerin %100’ü bağımsız denetçilerin denetim faaliyetleriyle ilgili olarak bağımsız, tarafsız ve dürüst davranmasının denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğunu düşünmektedir.

### 6.1.17. Bağımsız Denetçilerin Belirli Bir Düzeyde Mesleki Yeterliliğe Sahip Olmaları

Araştırma kapsamına giren bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçilerin, bağımsız denetim firmalarında çalışan denetçilerin belirli bir düzeyde mesleki yeterliliğe sahip olmasının denetim kalitesi üzerindeki etkisine yönelik görüşleri Tablo 17’de gösterilmektedir.

**Tablo 17**

#### **Bağımsız Denetçilerin Belirli Bir Düzeyde Mesleki Yeterliliğe Sahip Olmasının Denetim Kalitesine Etkisi**

<b>Belirli Düzeyde Mesleki Yeterliliğe Sahip Olma</b>		<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>	<b>Geçerli Yüzde</b>	<b>Kümülativ Yüzde</b>
	<b>3.00</b>	4	4.7	4.7	4.7
	<b>4.00</b>	26	30.6	30.6	35.3
	<b>5.00</b>	55	64.7	64.7	100.0
	<b>Toplam</b>	85	100.0	100.0	

Tablo 17’de görüldüğü gibi, ankete katılım gösteren bağımsız denetçilerin %95’i bağımsız denetçilerin belirli düzeyde mesleki yeterliliğe sahip olmasının denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğunu düşünürken, % 5’i bu konuda fikri olmadığını belirtmiştir.

#### **6.1.18. Bağımsız Denetçilerin Sektörel Olarak Uzmanlaşması**

Araştırma kapsamına giren bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçilerin, bağımsız denetçilerin belirli sektörlerde uzmanlaşmalarının ve uzmanlık alanlarında denetim faaliyetleri gerçekleştirmelerinin denetim kalitesi üzerindeki etkisine yönelik görüşleri, Tablo 18’de gösterilmektedir.

**Tablo 18**

#### **Bağımsız Denetçilerin Belirli Sektörlerde Uzmanlaşmalarının Denetim Kalitesine Etkisi**

		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
<b>Denetçilerin Sektörel Olarak Uzmanlaşması</b>	<b>2.00</b>	5	5.9	5.9	5.9
	<b>3.00</b>	8	9.4	9.4	15.3
	<b>4.00</b>	40	47.1	47.1	62.4
	<b>5.00</b>	32	37.6	37.6	100.0
	<b>Toplam</b>	85	100.0	100.0	

Tablo 18’de görüldüğü gibi, ankete katılım gösteren bağımsız denetçilerin %85’i bağımsız denetçilerin belirli sektörlerde uzmanlaşmasının denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğunu düşünürken, % 9’u bu konuda fikri olmadığını belirtmiştir. Denetçilerin %6’sı ise bu görüşe katılmadığını belirtmiştir.

#### **6.1.19. Bağımsız Denetçilerin Denetledikleri İşletme Hakkında Sahip Oldukları Bilgi Birikimi**

Araştırma kapsamına giren bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçilerin, denetçilerin denetledikleri işletmeler hakkında sahip oldukları bilgi birikiminin denetim kalitesi üzerindeki etkisine yönelik görüşleri, Tablo 19’da gösterilmektedir.

**Tablo 19**

**Bağımsız Denetçilerin Denetledikleri İşletmeye İlişkin Sahip Oldukları Bilgi Düzeyinin Denetim Kalitesine Etkisi**

Denetlenen		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
İşletme Hakkında Sahip Olunan Bilgi	2.00	3	3.5	3.5	3.5
	3.00	2	2.4	2.4	5.9
	4.00	36	42.4	42.4	48.2
	5.00	44	51.8	51.8	100.0
	Toplam	85	100.0	100.0	

Tablo 19’da görüldüğü gibi ankete katılım gösteren bağımsız denetçilerin %94’ü bağımsız denetçilerin denetledikleri işletmeler hakkında sahip oldukları bilgi birikimi arttıkça yapılan denetim çalışmasının da kalitesinin artacağını düşünürken, % 2’si bu konuda fikri olmadığını belirtmiştir. Denetçilerin %3,5’u ise denetçilerin işletmeyle ilgili sahip olduğu bilgi seviyesiyle denetim kalitesi arasında bir ilişkinin olmadığını belirtmiştir.

**6.1.20. Bağımsız Denetçilerin Denetim Çalışmalarında İlişkili Gruplarla Kurdukları İlişkiler**

Araştırma kapsamına giren bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçilerin, denetçilerin denetim çalışmaları sırasında işletmenin ilişkili gruplarıyla (iç denetim bölümü, denetim komitesi v.s) kurdukları iletişim ve ilişkinin (bu grupların çalışmalarından yararlanma) denetim kalitesi üzerindeki etkisine yönelik görüşleri, Tablo 20’de gösterilmektedir.

**Tablo 20**

**Bağımsız Denetçilerin Denetledikleri İşletmenin İlişkili Gruplarıyla Kurdukları İletişim Denetim Kalitesine Etkisi**

İlişkili Gruplarla Kurulan İletişim Etkisi		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
İlişkili Gruplarla Kurulan İletişim Etkisi	1.00	19	22.4	22.4	22.4
	2.00	27	31.8	31.8	54.1
	3.00	5	5.9	5.9	60.0
	4.00	16	18.8	18.8	78.8
	5.00	18	21.2	21.2	100.0
	Toplam	85	100.0	100.0	

Tablo 20’de görüldüğü gibi, ankete katılım gösteren bağımsız denetçilerin %54’ü bağımsız denetçilerin denetledikleri işletmenin ilişkili gruplarıyla birlikte çalışmanın ve onların çalışmalarından da yararlanmanın, denetim kalitesine olumlu katkıda bulunacağını düşünürken, % 6’sı bu konuda fikri olmadığını belirtmiştir. Denetçilerin %40’ı ise denetçilerin bu gruplarla çalışmalarının denetim kalitesi üzerinde önemli etken olmayacağını belirtmiştir.

#### 6.1.21. Mesleki Standartlara Uygunluk

Araştırma kapsamına giren bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçilerin, bağımsız denetçilerin denetim çalışmalarını mesleki standartlara uygun olarak yerine getirmelerinin denetim kalitesi üzerindeki etkisine yönelik görüşleri Tablo 21’de gösterilmektedir.

**Tablo 21**  
**Bağımsız Denetçilerin Mesleki Standartlara Uygun Hareket Etmesinin Denetim Kalitesine Etkisi**

Mesleki Standartlara Uygun Davranılması		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
3.00		5	5.9	5.9	5.9
4.00		29	34.1	34.1	40.0
5.00		51	60.0	60.0	100.0
<b>Toplam</b>		85	100.0	100.0	

Tablo 21’de görüldüğü gibi, ankete katılım gösteren bağımsız denetçilerin %94’ü mesleki standartlara (GAAP, IFRS, SPKn) uygun hareket edilmesinin denetim kalitesini üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğunu düşünürken, % 6’sı bu konuda fikri olmadığını belirtmiştir.

#### 6.1.22. Müşteri İşletme ve 3.Şahısların Bağımsız Denetim Konusunda Sahip Oldukları Bilinç Düzeyi

Araştırma kapsamına giren bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçilerin, müşteri işletme ve denetim çalışmasının sonuçlarından yararlanan diğer kişi ve kuruluşların, bağımsız denetim konusunda biliçli olmasının, denetim kalitesi üzerindeki etkisine yönelik görüşleri Tablo 22’de gösterilmektedir.

**Tablo 22**

**Müşteri İşletme ve 3.Şahısların Bağımsız Denetim Konusunda Sahip Oldukları Bilincin Denetim Kalitesine Etkisi**

Bağımsız Denetim Konusunda Sahip Olunan Bilinç		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
	2.00	2	2.4	2.4	2.4
3.00	7	8.2	8.2	10.6	
4.00	49	57.6	57.6	68.2	
5.00	27	31.8	31.8	100.0	
<b>Toplam</b>	85	100.0	100.0		

Tablo 22’de görüldüğü gibi, ankete katılım gösteren bağımsız denetçilerin %89’u müşteri işletme ve denetim çalışmasının sonuçlarından yararlanan diğer kişi ve kuruluşların, bağımsız denetim konusunda biliçli olmasının denetim kalitesine olumlu katkıda bulunacağını düşünürken, % 8’i bu konuda fikri olmadığını belirtmiştir. Denetçilerin %2’si ise müşteri işletme ve 3. şahısların sahip oldukları bu tarz bir bilincin, denetim kalitesi üzerinde önemli etken olmayacağını belirtmiştir.

**6.1.23. Kalitesiz Bağımsız Denetim Çalışması Sonucunda Zarar Gören İşletmelerin Yasal Haklarının Bilincinde Olmaları**

Araştırma kapsamına giren bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçilerin, kalitesiz bağımsız denetim sonucunda zarar gören müşteri işletmelerin yasal haklarının bilincinde olmalarının, denetim kalitesi üzerindeki etkisine yönelik görüşleri Tablo 23’de gösterilmektedir

**Tablo 23**

**Müşteri İşletmelerin Kalitesiz Bağımsız Denetim Konusunda Yasal Haklarının Bilincinde Olmasının Denetim Kalitesine Etkisi**

Zarar Gören İşletmelerinin Yasal Haklarının Bilincinde Olmaları		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
	1.00	30	35.3	35.3	35.3
2.00	28	32.9	32.9	68.2	
3.00	16	18.8	18.8	87.1	
4.00	7	8.2	8.2	95.3	
5.00	4	4.7	4.7	100.0	
<b>Toplam</b>	85	100.0	100.0		

Tablo 23’de görüldüğü gibi ankete katılım gösteren bağımsız denetçilerin %68’i kalitesiz bağımsız denetim sonucunda zarar gören müşteri işletmelerin yasal haklarının bilincinde olmalarının, bağımsız denetim kalitesini olumlu olarak etkileyeceğini düşünürken, % 18’i bu konuda fikri olmadığını belirtmiştir. Denetçilerin %13’ü ise müşteri işletme yasal hakları konusunda sahip oldukları bu tarz bir bilincin, denetim kalitesi üzerinde önemli etken olmayacağını belirtmiştir.

#### 6.1.24. Rotasyon Uygulaması

Araştırma kapsamına giren bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçilerin, rotasyon uygulamasının (bir işletmeyi denetleyen denetim firmalarının belli periyotlarla değiştirilmesi) denetim kalitesi üzerindeki etkisine yönelik görüşleri Tablo 24’de gösterilmektedir.

**Tablo 24**  
**Rotasyonun Denetim Kalitesine Etkisi**

		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
<b>Rotasyon</b>	<b>1.00</b>	26	30.6	30.6	30.6
	<b>2.00</b>	33	38.8	38.8	69.4
	<b>3.00</b>	17	20.0	20.0	89.4
	<b>4.00</b>	7	8.2	8.2	97.6
	<b>5.00</b>	2	2.4	2.4	100.0
	<b>Toplam</b>	85	100.0	100.0	

Tablo 24’te görüldüğü gibi, ankete katılım gösteren bağımsız denetçilerin %69’u, denetçi rotasyonunun bağımsız denetim kalitesinin üzerinde önemli bir etken olacağını düşünürken, % 20’si bu konuda fikri olmadığını belirtmiştir. Denetçilerin %11’i ise rotasyon uygulamasının denetim kalitesi üzerinde önemli etken olmayacağını belirtmiştir.

#### 6.1.25. Denetlenen İşletmelerin Denetim Sektöründeki Güçlü Rekabet Ortamı Hakkında Bilinçli Olması

Araştırma kapsamına giren bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçilerin, denetlenen işletmelerin denetim firmaları arasındaki güçlü rekabet ortamının farkında olmalarının denetim kalitesi üzerindeki etkisine yönelik görüşleri Tablo 25’de gösterilmektedir.



**Tablo 25****Müşteri İşletmelerin Denetim Sektöründeki Rekabet Ortamına İlişkin Bilincinin Denetim Kalitesine Etkisi**

Müşteri İşletmelerin Denetim Sektörünün Rekabeti Konusunda Bilinçli Olması		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
1.00	15	17.6	17.6	17.6	17.6
2.00	29	34.1	34.1	51.8	51.8
3.00	27	31.8	31.8	83.5	83.5
4.00	10	11.8	11.8	95.3	95.3
5.00	4	4.7	4.7	100.0	100.0
<b>Toplam</b>	85	100.0	100.0		

Tablo 25'te görüldüğü gibi, ankete katılım gösteren bağımsız denetçilerin %52'si, denetlenen işletmelerin denetim firmaları arasındaki güçlü rekabet ortamının farkında olmalarının bağımsız denetim kalitesini etkileyeceğini düşünürken, % 32'si bu konuda görüş bildirmekten kaçınmıştır. Denetçilerin %17'si ise müşteri işletmenin sahip olduğu bu bilincin, denetim kalitesi üzerinde önemli bir rol oynamayacağını belirtmiştir.

**6.1.26. Bağımsız Denetim Karşılığında Alınan Ücret**

Araştırma kapsamına giren bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçilerin, denetim şirketlerinin denetim faaliyeti karşılığında aldıkları ücretin uygun düzeyde olmamasının denetim kalitesi üzerindeki etkisine yönelik görüşleri Tablo 26'da gösterilmektedir.

**Tablo 26****Denetim Hizmeti Karşılığında Alınan Ücretin Denetim Kalitesine Etkisi**

Denetim Çalışması		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Karşılığında Alınan Ücret Düzeyi	1.00	5	5.9	5.9	5.9
	2.00	15	17.6	17.6	23.5
	3.00	9	10.6	10.6	34.1
	4.00	31	36.5	36.5	70.6
	5.00	25	29.4	29.4	100.0
	<b>Toplam</b>	85	100.0	100.0	

Tablo 26'da görüldüğü gibi, ankete katılım gösteren bağımsız denetçilerin %66'sı, denetim şirketlerinin denetim faaliyeti karşılığında aldıkları ücretin uygun düzeyde olmamasının bağımsız denetim kalitesini etkileyeceğini düşünürken, % 11'i bu konuda görüş

bildirmekten kaçınmıştır. Denetçilerin %23,5’u ise denetim şirketlerinin aldıkları ücret düzeyinin, denetim kalitesi üzerinde önemli bir rol oynamayacağını belirtmiştir.

#### **6.1.27. Bağımsız Denetim Şirketlerinin Meslek Kuruluşları ve Düzenleyici Otoriteler Tarafından Denetlenmesi**

Araştırma kapsamına giren bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçilerin, denetim şirketlerinin meslek kuruluşları ve düzenleyici otoriteler (BDDK, SPK) tarafından denetlenmesinin, denetim firmalarının gerçekleştirdiği denetim faaliyetinin kalitesi üzerindeki etkisine yönelik görüşleri Tablo 27’de gösterilmektedir.

**Tablo 27**

#### **Meslek Kuruluşları ve Düzenleyici Otoriteler Tarafınca Denetlenmenin Denetim Kalitesine Etkisi**

Meslek Kuruluşları ve Düzenleyici Otorite Tarafından Denetlenme		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
	<b>2.00</b>	3	3.5	3.5	3.5
	<b>3.00</b>	2	2.4	2.4	5.9
	<b>4.00</b>	61	71.8	71.8	77.6
	<b>5.00</b>	19	22.4	22.4	100.0
	<b>Toplam</b>	85	100.0	100.0	

Tablo 27’de görüldüğü gibi, ankete katılım gösteren bağımsız denetçilerin %94’ü, denetim şirketlerinin meslek kuruluşları ve düzenleyici otoritelerce denetlenmesinin bağımsız denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğunu düşünürken, % 2,4’ü bu konuda görüş bildirmekten kaçınmıştır. Denetçilerin %3,5’u ise denetim şirketlerinin bu kuruluşlarca denetlenmesinin denetim kalitesi üzerinde önemli bir rol oynamayacağını belirtmiştir.

#### **6.1.28. Deneyim Sahibi Denetçilerin Başka Sektörlere Geçiş**

Araştırma kapsamına giren bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçilerin, denetim sektöründe deneyim kazanmış denetçilerin başka sektörlere geçiş oranının yüksek olmasının bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisine yönelik görüşleri Tablo 28’de gösterilmektedir

**Tablo 28****Deneyim Sahibi Denetçilerin Başka Sektörlere Geçişinin Denetim Kalitesine Etkisi**

Deneyimli Denetçilerin Başka Sektörlere Geçiş Oranının Yüksekliği		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
1.00		13	15.3	15.3	15.3
2.00		35	41.2	41.2	56.5
3.00		23	27.1	27.1	83.5
4.00		14	16.5	16.5	100.0
<b>Toplam</b>		85	100.0	100.0	

Tablo 28’de görüldüğü gibi, ankete katılım gösteren bağımsız denetçilerin %56,5’u, denetim sektöründe deneyim kazanmış denetçilerin başka sektörlere geçiş oranının yüksek olmasının, bağımsız denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğunu düşünürken, % 27’si bu konuda görüş bildirmekten kaçınmıştır. Denetçilerin %16,5’u ise deneyimli denetçilerin bu durumunun denetim kalitesi üzerinde önemli bir rol oynamayacağını belirtmiştir.

**6.1.29. Denetim Çalışmasının Sonunda Müşteri İşletmeden Verilen Hizmete Yönelik Görüşlerinin Alınması**

Araştırma kapsamına giren bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçilerin, denetim çalışmasının tamamlanmasından sonra müşteri işletmenin aldığı denetim hizmetine ilişkin fikirlerinin değerlendirilmesinin bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisine yönelik görüşleri Tablo 29’da gösterilmektedir.

**Tablo 29****Müşteri İşletmeden Denetim Sonunda Görüşlerinin Alınmasının Denetim Kalitesine Etkisi**

Müşteri İşletmeden Verilen Hizmete İlişkin Görüşlerinin Alınması		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
1.00		24	28.2	28.2	28.2
2.00		47	55.3	55.3	83.5
3.00		7	8.2	8.2	91.8
4.00		6	7.1	7.1	98.8
5.00		1	1.2	1.2	100.0
<b>Toplam</b>		85	100.0	100.0	

Tablo 29’da görüldüğü gibi, ankete katılım gösteren bağımsız denetçilerin %83,5’u, denetim çalışmasının tamamlanmasından sonra müşteri işletmenin görüşlerine

başvurulmasının, bağımsız denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğunu düşünürken, % 8'i bu konuda görüş bildirmekten kaçınmıştır. Denetçilerin geri kalan %8'i ise müşteriden denetim çalışması sonucunda görüşlerinin alınmasının denetim kalitesi üzerinde önemli bir rol oynamayacağını belirtmiştir.

### 6.1.30. Bağımsız Denetçilerin Performanslarının Değerlendirilmesi

Araştırma kapsamına giren bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçilerin, denetim çalışmasının tamamlanmasından sonra denetçilerin performanslarının değerlendirilmesinin bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisine yönelik görüşleri Tablo 30'da gösterilmektedir.

**Tablo 30**

#### **Denetim Çalışması Sonucunda Bağımsız Denetçilerin Performanslarının Değerlendirilmesinin Denetim Kalitesine Etkisi**

Denetçi		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülativ Yüzde
Performanslarının Değerlendirmesi	1.00	2	2.4	2.4	2.4
	2.00	5	5.9	5.9	8.2
	3.00	6	7.1	7.1	15.3
	4.00	51	60.0	60.0	75.3
	5.00	21	24.7	24.7	100.0
	<b>Toplam</b>	85	100.0	100.0	

Tablo 30'da görüldüğü gibi, ankete katılım gösteren bağımsız denetçilerin %85'i, denetim çalışmasının tamamlanmasından sonra denetçilerin performanslarının müdürleri ve/veya takım şefleri tarafından değerlendirilmesinin bağımsız denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğuna katılırken, % 7'si bu konuda görüş bildirmekten kaçınmıştır. Denetçilerin geri kalan %8'i ise performans değerlendirilmesinin denetim kalitesi üzerinde önemli bir rol oynamayacağını belirtmiştir.

### 6.1.31. Tamamlanan Denetim Çalışmalarının Bağımsız Kişilerce İncelenmesi

Araştırma kapsamına giren bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçilerin, tamamlanan denetim çalışmalarının bağımsız kişilerce (firma dışından kişiler ve uluslararası denetim firmalarının yurtdışı yetkilileri) incelenmesinin bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisine yönelik görüşleri Tablo 31'de gösterilmektedir.

**Tablo 31****Tamamlanmış Denetim Çalışmalarının Bağımsız Kişilerce İncelenmesinin Denetim Kalitesine Etkisi**

Denetim		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Çalışmaların Bağımsız Kişilerce İncelenmesi	1.00	1	1.2	1.2	1.2
	2.00	4	4.7	4.7	5.9
	3.00	6	7.1	7.1	12.9
	4.00	40	47.1	47.1	60.0
	5.00	34	40.0	40.0	100.0
	Toplam	85	100.0	100.0	

Tablo 31’de görüldüğü gibi, ankete katılım gösteren bağımsız denetçilerin %87’si, tamamlanan denetim çalışmalarının bağımsız kişilerce incelenmesinin bağımsız denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğuna katılırken, % 7’si bu konuda görüş bildirmekten kaçınmıştır. Denetçilerin geri kalan %6’sı ise denetim çalışmalarını bağımsız kişilerce incelenmesinin bağımsız denetim kalitesini etkilemeyeceğini belirtmiştir.

**6.1.32. Denetim Çalışması Sonucunda Denetlenen İşletmelerin Memnuniyetin Düzeyi**

Araştırma kapsamına giren bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçilerin, denetim çalışmalarının sonunda denetlenen işletmelerin memnuniyet düzeylerinin bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisine yönelik görüşleri Tablo 32’de gösterilmektedir.

**Tablo 32****Denetim Çalışmaları Sonunda Denetlenen İşletmelerinin Memnuniyet Düzeyinin Denetim Kalitesine Etkisi**

Müşteri		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
İşletmelerin Memnuniyeti	1.00	8	9.4	9.4	9.4
	2.00	18	21.2	21.2	30.6
	3.00	11	12.9	12.9	43.5
	4.00	31	36.5	36.5	80.0
	5.00	17	20.0	20.0	100.0
	Toplam	85	100.0	100.0	

Tablo 32’de görüldüğü gibi, ankete katılım gösteren bağımsız denetçilerin %56,5’u, denetim çalışmalarının sonunda denetlenen işletmelerin memnuniyet düzeylerinin bağımsız

denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğuna katılırken, % 13'ü bu konuda görüş bildirmekten kaçınmıştır. Denetçilerin geri kalan %31'i ise denetim çalışmalarının sonunda müşterilerin memnuniyet düzeylerinin bağımsız denetim kalitesini üzerinde belirleyici bir etken olmadığını belirtmiştir.

## 6.2. DEĞİŞKENLER ARASINDAKİ İLİŞKİNİN ANALİZİ VE YORUMU

Araştırmanın uygulama bölümünü oluşturan anket verilerinin analizine yönelik uyguladığımız ki-kare (chi-square) test sonucunda, her bir değişkene (soruya) verilen yanıtlar, kendi içerisinde analiz edilerek yukarı ki bölümde yorumlanmış bulunmaktadır. Bu bölümde ise uyguladığımız bu test sonucunda arasında ilişki olduğunu tespit ettiğimiz değişkenler ve aralarındaki ilişki incelenecektir.

### 6.2.1. Yaş-Unvan

Araştırma kapsamında yönelttiğimiz anket sorularını yanıtlayan bağımsız denetçilerin verdikleri cevapların istatistiksel analizi sonucunda, denetçilerin yaşları ve unvanları arasında bir ilişki tespit edilmiş ve bu iki değişken arasındaki ilişki Tablo 33'de gösterilmiştir.

**Tablo 33**

#### Yaş-Unvan İlişkisi

		Unvan			Toplam
		Denetçi	Müdür	SMM	
Yaş	25-35	59	11	4	74
	35-45		7	3	10
	45+			1	1
	Toplam	59	18	8	85

Tablo 33'de görüldüğü gibi, ankete katılım gösteren bağımsız denetçilerin yaşları arttıkça aldıkları unvanlarda değişmektedir ve ancak ortalama 5–10 yıl arasında denetçilik yaptıktan sonra denetim müdürü olunabildiği görülmektedir.

Ankete katılan bağımsız denetçilerin bir bölümü, kendini sadece SMM olarak tanımlamıştır. Denetçilerin ve denetim müdürlerinin büyük bölümünün bu ünvana sahip olduğu düşünüldüğünde tabloya bu değişken sadece 8 denetçinin cevabından ötürü konulmuştur.

Verilere uygulanan ki-kare testi sonucunda ki-kare tablo değeri 36.11 bulunurken, yaş ve unvan değişkenleri arasındaki ilişki %5 hata payıyla anlamlıdır.

### 6.2.2. Yaş-Deneyim

Araştırma kapsamında yönelttiğimiz anket sorularını yanıtlayan bağımsız denetçilerin verdikleri cevapların istatistiksel analizi sonucunda, denetçilerin yaşları ve deneyimleri arasında bir ilişki tespit edilmiş ve bu iki değişken arasındaki ilişki Tablo 34’de gösterilmiştir.

**Tablo 34**  
**Yaş-Deneyim İlişkisi**

Yaş		Deneyim			Toplam
		0-5	5-10	10+	
	25-35	57	17		74
	35-45		9	1	10
	45+		1		1
	<b>Toplam</b>	57	27	1	85

Tablo 34’den de anlaşıldığı üzere, denetçilerin yaşları arttıkça denetim sektöründe sahip oldukları deneyim de artmaktadır. 25–35 arası yaş grubundaki denetçilerin önemli bir bölümünün deneyimi 0–5 yıl arası iken 35 ve üzeri yaş grubunun denetim deneyimi 5 yılın üzerindedir.

Verilere uygulanan ki-kare testi sonucunda ki-kare tablo değeri 29.91 bulunurken, yaş ve deneyim değişkenleri arasındaki ilişki %5 hata payıyla anlamlıdır.

### 6.2.3. Cinsiyet-Kalite Kontrol Sistemi

Araştırma kapsamında yönelttiğimiz anket sorularını yanıtlayan bağımsız denetçilerin verdikleri cevapların istatistiksel analizi sonucunda, denetçilerin cinsiyetleri ve bağımsız denetim şirketlerinin kalite kontrol sistemine sahip olmalarının denetim kalitesine etkisi arasında bir ilişki tespit edilmiş ve bu iki değişken arasındaki ilişki Tablo 35’te gösterilmiştir.

**Tablo 35**  
**Cinsiyet-Kalite Kontrol Sistemi İlişkisi**

		KKS					Toplam
		1.00	2.00	3.00	4.00	5.00	
Cinsiyet	<b>Kadın</b>	24	8		3	4	39
	<b>Erkek</b>	16	15	1	13	1	46
	<b>Toplam</b>	40	23	1	16	5	85

Tablo 35’te de görüldüğü gibi, ankete katılım gösteren kadın bağımsız denetçilerin çoğunluğu, kalite kontrol sisteminin varlığının denetim kalitesi üzerindeki etkisi olduğunu belirtmiştir. Erkek denetçilerin bir bölümü kalite kontrol sisteminin denetim kalitesi üzerindeki etkisine katılırken bir bölümü ise böyle bir etkiye katılmadığını belirtmiştir.

Verilere uygulanan ki-kare testi sonucunda ki-kare tablo değeri 12.28 bulunurken, cinsiyet ve denetim şirketlerinin kalite kontrol sistemine sahip olmaları arasındaki ilişki %5 hata payıyla anlamlıdır.

#### **6.2.4.Cinsiyet-Kalitesiz Denetimden Zarar Gören İşletmelerin Yasal Haklarının Bilinçde Olmaları**

Araştırma kapsamında yönelttiğimiz anket sorularını yanıtlayan bağımsız denetçilerin verdikleri cevapların istatistiksel analizi sonucunda, denetçilerin cinsiyetleri ve denetlenen işletmelerin kalitesiz bağımsız denetim sonuçlarına karşı bilinçli olmalarının denetim kalitesi üzerindeki etkisi arasında bir ilişki tespit edilmiş ve bu iki değişken arasındaki ilişki Tablo 36’da gösterilmiştir.

**Tablo 36**  
**Cinsiyet-Denetlenen İşletmelerin Yasal Haklarının Bilincinde Olmalarının İlişkisi**

Cinsiyet		Denetlenen İşletmelerin Bilinçli Olması					Toplam
		1.00	2.00	3.00	4.00	5.00	
Cinsiyet	<b>Kadın</b>	4	15	9	7	4	39
	<b>Erkek</b>	26	13	7			46
	<b>Toplam</b>	30	28	16	7	4	85

Tablo 36’da de görüldüğü gibi, ankete katılım gösteren kadın bağımsız denetçiler, denetlenen işletmelerin kalitesiz denetim sonucunda yasal haklarının bilincinde olmasının denetim kalitesi üzerinde bir etki sahibi olduğuna ilişkin kesin bir tutuma sahip değilken, erkek denetçilerin büyük bir bölümü müşteri işletmelerin bu bilincinin denetim kalitesi üzerinde etki sahibi olduğunu daha kesin yargılarla belirtmiştir.



Verilere uygulanan ki-kare testi sonucunda ki-kare tablo değeri 27.13 bulunurken, cinsiyet ve denetlenen işletmelerin yasal haklarının bilincinde olmaları arasındaki ilişki %5 hata payıyla anlamlıdır.

### 6.2.5. Cinsiyet-Rotasyon

Araştırma kapsamında yönelttiğimiz anket sorularını yanıtlayan bağımsız denetçilerin verdikleri cevapların istatistiksel analizi sonucunda, denetçilerin cinsiyetleri ile işletmelerin denetimlerini gerçekleştiren denetim şirketlerinin belli periyotlarla değiştirilmesinin, (rotasyon) denetim kalitesi üzerindeki etkisi arasında bir ilişki tespit edilmiş ve bu iki değişken arasındaki ilişki Tablo 37’de gösterilmiştir.

**Tablo 37**  
**Cinsiyet-Rotasyon İlişkisi**

Cinsiyet		Rotasyon					Toplam
		1.00	2.00	3.00	4.00	5.00	
Cinsiyet	<b>Kadın</b>	9	15	8	7		39
	<b>Erkek</b>	17	18	9		2	46
	<b>Toplam</b>	26	33	17	7	2	85

Tablo 37’de görüldüğü gibi, ankete katılım gösteren kadın bağımsız denetçiler, rotasyon uygulamasının denetim kalitesi üzerindeki etkisi konusunda birbirlerinden farklı görüşlere sahipken, erkek denetçiler rotasyon uygulamasının denetim kalitesi üzerindeki etkisi konusunda hemfikirdirler.

Verilere uygulanan ki-kare testi sonucunda ki-kare tablo değeri 11.29 bulunurken, cinsiyet ve rotasyon değişkenleri arasındaki ilişki %5 hata payıyla anlamlıdır.

### 6.2.6. Cinsiyet-Ücret

Araştırma kapsamında yönelttiğimiz anket sorularını yanıtlayan bağımsız denetçilerin verdikleri cevapların istatistiksel analizi sonucunda, denetçilerin cinsiyetleri ile bağımsız denetim şirketlerinin denetim çalışmaları karşılığında aldıkları ücretin denetim kalitesi üzerindeki etkisi arasında bir ilişki tespit edilmiş ve bu iki değişken arasındaki ilişki Tablo 38’de gösterilmiştir.

**Tablo 38**  
**Cinsiyet-Ücret İlişkisi**

Cinsiyet		Ücret					Toplam
		1.00	2.00	3.00	4.00	5.00	
	<b>Kadın</b>	5	7	3	16	8	39
	<b>Erkek</b>		8	6	15	17	46
	<b>Toplam</b>	5	15	9	31	25	85

Tablo 38’de görüldüğü gibi, ankete katılım gösteren kadın bağımsız denetçilerden bazıları denetim hizmeti karşılığı olarak aldıkları ücretin denetim kalitesi üzerindeki etkisi olgunu belirtirken bir kısmı bu görüşe katılmamış bir kısmı ise bu konuyla ilgili görüş bildirmemiştir. Erkek denetçiler ise ücretin denetim kalitesi üzerindeki etkisi konusunda hemfikirlerdir.

Verilere uygulanan ki-kare testi sonucunda ki-kare tablo değeri 8.82 bulunurken, cinsiyet ve ücret değişkenleri arasındaki ilişki %5 hata payıyla anlamlıdır.

#### 6.2.7. Cinsiyet-Meslek Kuruluşları ve Düzenleyici Otoritelerce Denetlenme

Araştırma kapsamında yönelttiğimiz anket sorularını yanıtlayan bağımsız denetçilerin verdikleri cevapların istatistiksel analizi sonucunda, denetçilerin cinsiyetleri ile bağımsız denetim şirketlerinin meslek kuruluşları ve düzenleyici otoriteler tarafından denetlenmelerinin denetim kalitesi üzerindeki etkisi arasında bir ilişki tespit edilmiş ve bu iki değişken arasındaki ilişki Tablo 39’da gösterilmiştir.

**Tablo 39**  
**Cinsiyet-Meslek Kuruluşları ve Düzenleyici Otoritelerce Denetlenme İlişkisi**

Cinsiyet		MK ve DO Denetimi				Toplam
		2.00	3.00	4.00	5.00	
	<b>Kadın</b>			34	5	39
	<b>Erkek</b>	3	2	27	14	46
	<b>Toplam</b>		2	61	19	85

Tablo 39’da görüldüğü gibi, ankete katılım gösteren kadın denetçilerin hepsi bağımsız denetim şirketlerinin mesleki kuruluşlar ne düzenleyici otoritelerce denetlenmelerinin denetim kalitesi üzerinde etkili olduğuna inanıldıklarını belirtmişlerdir. Erkek denetçilerinde önemli bir çoğunluğu kadın denetçilere benzer şekilde bu denetimlerin kaliteyi etkileyeceği belirtmişlerdir. Bunun yanında erkek denetçilerin bir kısmı kararsız olduğunu belirtirken, bir kısımda bu görüşe katılmadığını belirtmiştir.

Verilere uygulanan ki-kare testi sonucunda ki-kare tablo değeri 9.55 bulunurken, cinsiyet ve ücret değişkenleri arasındaki ilişki %5 hata payıyla anlamlıdır.

### 6.2.8. Cinsiyet-Tecrübeli Denetçilerin İş Değişim Oranı

Araştırma kapsamında yönelttiğimiz anket sorularını yanıtlayan bağımsız denetçilerin verdikleri cevapların istatistiksel analizi sonucunda, denetçilerin cinsiyetleri ile bağımsız denetim şirketlerinde çalışan denetçilerin belli bir süre denetim sektöründe çalışıp gerekli tecrübeyi edindikten sonra başka sektörlere geçmesi sonucunda oluşan deneyimli denetçi kayıplarının denetim kalitesi üzerindeki etkisi arasında bir ilişki tespit edilmiş ve bu iki değişken arasındaki ilişki Tablo 40’da gösterilmiştir.

**Tablo 40**

### Cinsiyet-Denetçilerin İş Değişim Oranlarının Yüksekliği İlişkisi

		Denetçilerin İş Değişim Oranı				Toplam
		1.00	2.00	3.00	4.00	
Cinsiyet	Kadın	2	11	15	11	39
	Erkek	11	24	8	3	46
	Toplam		35	23	14	85

Tablo 40’da görüldüğü gibi ankete katılım gösteren kadın denetçiler ağırlıklı olarak, deneyimli denetçilerin iş değiştirme oranlarının yüksek olmasının denetim kalitesi üzerindeki etkisi konusunda fikir belirtmezken, diğer kadın denetçilerin bir kısmı bu görüşe katılmadığını belirtmiştir. Ayrıca tablodan bu görüşü destekleyen kadın denetçilerin sayısının katılmayanlara göre daha fazla olduğu görülmektedir. Kadın denetçilerle karşılaştırıldığında erkek denetçilerin büyük bir çoğunluğunun deneyim sahibi denetçilerin denetim sektöründen başka sektörlere kaymasının denetim kalitesini etkilediğini düşündükleri görülmektedir.

Verilere uygulanan ki-kare testi sonucunda ki-kare tablo değeri 17.30 bulunurken, cinsiyet ile kıdemli denetçilerin farklı sektörlere geçmesi arasındaki ilişki %5 hata payıyla anlamlıdır.

### 6.2.9. Cinsiyet-Denetçi Performanslarının Değerlendirilmesi

Araştırma kapsamında yönelttiğimiz anket sorularını yanıtlayan bağımsız denetçilerin verdikleri cevapların istatistiksel analizi sonucunda, denetçilerin cinsiyetleri ile bağımsız denetim şirketlerinde çalışan denetçilerin denetim çalışmalarının sonunda performanslarının

takım şefleri veya müdürleri tarafından değerlendirilmesinin denetim kalitesi üzerindeki etkisi arasında bir ilişki tespit edilmiş ve bu iki değişken arasındaki ilişki Tablo 41’de gösterilmiştir.

**Tablo 41**

**Cinsiyet-Denetçilerin Performans Değerlendirilmesi İlişkisi**

Cinsiyet		Denetçi Performansları					Toplam
		1.00	2.00	3.00	4.00	5.00	
Cinsiyet	<b>Kadın</b>			1	26	12	39
	<b>Erkek</b>	2	5	5	25	9	46
	<b>Toplam</b>		5	6	51	21	85

Tablo 41’de görüldüğü gibi, ankete katılım gösteren kadın denetçiler, bağımsız denetçilerin performanslarının şefleri veya müdürleri tarafından değerlendirilmesini denetim kalitesini etkileyen bir etmen olarak görürken, erkek denetçilerin yanıtları daha geniş bir skalaya yayılmıştır. Erkek denetçilerin önemli bir kısmı kadın denetçilerle aynı görüşü paylaşıp denetçi performanslarının değerlendirilmesini kaliteyi etkileyen bir faktör olarak kabul ederken, bir bölümü de bu görüşe katılmadığını belirtmiştir. Diğer yandan bu konuyla ilgili fikri olmadığını belirten erkek denetçiler bulunmaktadır.

Verilere uygulanan ki-kare testi sonucunda bu iki değişkene ilişkin ki-kare tablo değeri 9.60 bulunurken, cinsiyet ile bağımsız denetçilerin performanslarının değerlendirilmesi arasındaki ilişki %5 hata payıyla anlamlıdır.

**6.2.10. Öğrenim Düzeyi-Deneyim**

Araştırma kapsamında yönelttiğimiz anket sorularını yanıtlayan bağımsız denetçilerin verdikleri cevapların istatistiksel analizi sonucunda, denetçilerin öğrenim düzeyleri ile denetim alanında sahip oldukları deneyim arasında bir ilişki tespit edilmiş ve bu iki değişken arasındaki ilişki Tablo 42’de gösterilmiştir.

**Tablo 42**

**Öğrenim Düzeyi-Denetim Deneyimi İlişkisi**

Öğrenim		Deneyim			Toplam
		0-5	5-10	10+	
Öğrenim	<b>Lisans</b>	51	23		74
	<b>Y.Lisans</b>	6	4	1	11
	<b>Toplam</b>	57	27	1	85

Tablo 42’de görüldüğü gibi, ankete katılım gösteren lisans mezunu denetçilerin yüksek lisans mezunlarına göre daha fazla sayıda olduğu görülmektedir. Lisans mezunu denetçilerin yüksek lisans mezunlarının yüksek lisanslarını tamamlama sürelerini de (ortalama 1-2 sene) denetim firmalarında çalışarak geçirdikleri gözönüne alındığında lisans mezunu denetçilerin sahip oldukları deneyim lisans mezunlarına göre daha fazladır.

Verilere uygulanan ki-kare testi sonucunda, bu iki değişkene ilişkin ki-kare tablo değeri 7.10 bulunurken, öğrenim durumu ile deneyim değişkenleri arasındaki ilişki %5 hata payıyla anlamlıdır.

### 6.2.11. Öğrenim Düzeyi-Denetim Kalitesi Konusunda Bilinçlendirme

Araştırma kapsamında yönelttiğimiz anket sorularını yanıtlayan bağımsız denetçilerin verdikleri cevapların istatistiksel analizi sonucunda, denetçilerin öğrenim düzeyleri ile denetçilerin bağımsız denetim kalitesi hakkında bilinçlendirilmelerinin arasında bir ilişki tespit edilmiş ve bu iki değişken arasındaki ilişki Tablo 43’de gösterilmiştir.

**Tablo 43**

### Öğrenim Düzeyi-Denetim Kalitesi Bilinci İlişkisi

		Denetçilerin Bilinç					Toplam
		1.00	2.00	3.00	4.00	5.00	
Öğrenim	Lisans	1	2	2	39	30	74
	Y.Lisans		1	3	4	3	11
	<b>Toplam</b>		3	5	43	33	85

Tablo 43’de görüldüğü gibi, ankete katılım gösteren hem lisans mezunu hemde yüksek lisans mezunu denetçilerin önemli bir çoğunluğunun, denetçilerin denetim kalitesi konusunda bilinçlendirilmelerinin denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğu konusunda uzlaştıkları görülmektedir.

Verilere uygulanan ki-kare testi sonucunda, bu iki değişkene ilişkin ki-kare tablo değeri 12.02 bulunurken, öğrenim durumu ile denetçilerin bağımsız denetim kalitesi hakkında bilinçlendirilmeleri arasındaki ilişki %5 hata payıyla anlamlıdır.

### 6.2.12. Öğrenim Düzeyi-Denetim Çalışmalarının Bağımsız Kişilerce İncelenmesi

Araştırma kapsamında yönelttiğimiz anket sorularını yanıtlayan bağımsız denetçilerin verdikleri cevapların istatistiksel analizi sonucunda, denetçilerin öğrenim düzeyleri ile tamamlanan denetim çalışmalarının bağımsız kişilerce (firma dışından ve/veya uluslararası

firmaların yurtdışı temsilcileri) incelenmesi arasında bir ilişki tespit edilmiş ve bu iki değişken arasındaki ilişki Tablo 44’de gösterilmiştir

**Tablo 44**  
**Öğrenim Düzeyi-Bağımsız Kişilerce Denetlenme İlişkisi**

Öğrenim		Bağımsız Kişilerce İncelenme					Toplam
		1.00	2.00	3.00	4.00	5.00	
	<b>Lisans</b>		4	5	32	33	74
	<b>Y.Lisans</b>	1		1	8	1	11
	<b>Toplam</b>		4	6	40	34	85

Tablo 44’de görüldüğü gibi ankete katılım gösteren hem lisans mezunu hemde yüksek lisans mezunu denetçilerin önemli bir çoğunluğunun, denetçilerin denetim kalitesi konusunda bilinçlendirilmelerinin denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğu konusunda uzlaştıkları görülmektedir.

Verilere uygulanan ki-kare testi sonucunda bu iki değişkene ilişkin ki-kare tablo değeri 12.18 bulunurken, öğrenim durumu ile tamamlanan bağımsız denetim çalışmalarının bağımsız kişiler tarafından incelenmeleri arasındaki ilişki %5 hata payıyla anlamlıdır.

### 6.2.13. Unvan-Deneyim

Araştırma kapsamında yönelttiğimiz anket sorularını yanıtlayan bağımsız denetçilerin verdikleri cevapların istatistiksel analizi sonucunda, denetçilerin unvanları ile denetim mesleğinde sahip oldukları deneyim arasında bir ilişki tespit edilmiş ve bu iki değişken arasındaki ilişki Tablo 45’de gösterilmiştir.

**Tablo 45**  
**Unvan -Deneyim İlişkisi**

Unvan		Deneyim			Toplam
		0-5	5-10	10+	
	<b>Denetçi</b>	55	4		59
	<b>Müdür</b>		18		18
	<b>SMM</b>	2	5	1	8
	<b>Toplam</b>	57	27	1	85

Tablo 45’de görüldüğü gibi, ankete katılım gösteren denetçilerin denetim mesleğinde sahip oldukları deneyim arttıkça unvanlarında değişmektedir. 0–5 yıl arası deneyime sahip

denetçilerin büyük çoğunluğu, 'denetçi' unvanına sahipken, 5–10 yıl arasında deneyim sahibi denetçilerin, müdür unvanına sahip olduğu görülmektedir. 10 yılın üzerinde deneyime sahip denetçi sayısı 1 ile sınırlı kalmıştır. Bunun nedeni, araştırmamızın sadece denetçi ve denetim müdürlerini kapsaması, bu uygulamada sadece bu unvanlara sahip denetçilere yer verilmiştir. Denetim şirketlerinde çalışan 10 yıldan daha fazla deneyim sahibi denetim müdürleri görev yapıyor olmasına karşın rastlantısal olarak anketi uyguladığımız denetim şirketlerindeki bu denetçilerden sadece bir tanesinin anketi yanıtlamıştır.

SMM unvanı ise ankette yönelttiğimiz unvan sorusuna, denetçiler tarafından cevap olarak verildiği için analize dâhil edilmiştir. Oysaki SMM unvanı, denetim sektöründe 2–3 yıl arasında deneyime sahip birçok denetçi tarafından sahip olunan, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası tarafından yapılan sınavlar sonucunda alınmaya hak kazanılabilen, bir unvandır.

Denetim mesleğinde denetçilerin meslekte geçirdikleri zaman ile sahip oldukları unvanlar arasında doğrudan bir ilişki bulunmaktadır. Denetçilerin, denetim mesleğinde sahip oldukları unvanlar, doğrudan bu meslekteki deneyimlerine bağlıdır.

Verilere uygulanan ki-kare testi sonucunda bu iki değişkene ilişkin ki-kare tablo değeri 70.18 bulunurken, unvan ile deneyim değişkenleri arasındaki ilişki %5 hata payıyla anlamlıdır.

#### 6.2.14. Unvan-Denetim Firmalarının İşe Alım Programına Sahip Olmamaları

Araştırma kapsamında yönelttiğimiz anket sorularını yanıtlayan bağımsız denetçilerin verdikleri cevapların istatistiksel analizi sonucunda, denetçilerin unvanları ile denetim şirketlerinin bünyesinde işe alımlar ilişkili politika ve prosedürlerini içeren işe alım programlarının bulunması arasında bir ilişki tespit edilmiş ve bu iki değişken arasındaki ilişki Tablo 46'da gösterilmiştir

**Tablo 46**  
**Unvan –İşe Alım Programının Bulunması İlişkisi**

Unvan		İşe Alım Programının Bulunması					Toplam
		1.00	2.00	3.00	4.00	5.00	
	<b>Denetçi</b>	14	12	9	19	5	59
	<b>Müdür</b>	7	6		1	4	18
	<b>SMM</b>	7	1				8
	<b>Toplam</b>		19	9	20	9	85

Tablo 46’da görüldüğü gibi, ankete katılım gösteren ‘denetçi’lerin yanıtları dağınık bir scalaya sahiptir. ‘Denetçi’lerin denetim şirketlerinin işe alım programına sahip olmalarının denetim kalitesi üzerinde önemli bir etken olduğunu söyleyen ‘denetçi’ ler ile bunun tam tersinin söyleyen ‘denetçi’ sayısında hemen hemen bir eşitlik sözkonusudur. Denetim müdürlerinin önemli bir çoğunluğu ise denetim kalitesi için denetim şirketlerinin bu tarz bir programa sahip olmalarının gerekliliği belirtmişlerdir.

Verilere uygulanan ki-kare testi sonucunda, bu iki değişkene ilişkin ki-kare tablo değeri 23.97 bulunurken, unvan ile denetim şirketlerinin kendi yapılarına uygun işe alım programlarına sahip olmaları arasındaki ilişki %5 hata payıyla anlamlıdır.

### 6.2.15. Unvan-Sektörel Uzmanlaşma

Araştırma kapsamında yönelttiğimiz anket sorularını yanıtlayan bağımsız denetçilerin verdikleri cevapların istatistiksel analizi sonucunda, denetçilerin unvanları ile bağımsız denetim şirketlerinde çalışan denetçilerin sektörlere göre uzmanlaşmaları arasında bir ilişki tespit edilmiş ve bu iki değişken arasındaki ilişki Tablo 47’de gösterilmiştir.

**Tablo 47**

#### **Unvan –Denetçiler Sektörel Olarak Uzmanlaşmaları İlişkisi**

Unvan		Sektörel Uzmanlık				Toplam
		2.00	3.00	4.00	5.00	
Unvan	<b>Denetçi</b>	3	7	25	24	59
	<b>Müdür</b>		1	13	4	18
	<b>SMM</b>	2		2	4	8
	<b>Toplam</b>	5	8	40	32	85

Tablo 47’de görüldüğü gibi, ankete katılım gösteren ‘denetçi’lerin önemli bir kısmı denetçilerin sektörlere göre uzmanlaşmasının (Otomotiv, finans, sigorta şirketleri v.s) denetim kalitesi üzerinde önemli bir etken olduğu konusunda hemfikirdir. Denetim müdürlerinin ve SMM’lerinde ‘denetçi’lerden pek farklı düşünmedikleri Tablo 47’de görülmektedir.

Denetçilerin belli sektörlerde uzmanlaşmaları hiç kuşkusuz ki yapılan denetimin kalitesinin önemli ölçüde etkileyecektir. Çünkü sürekli olarak, aynı sektördeki işletmelere denetime giden denetçiler, gerek sektörle ilgili sahip oldukları mesleki bilgiler gerek deneyimleri nedeniyle daha etkin ve efektif bir denetim gerçekleştireceklerdir.



Verilere uygulanan ki-kare testi sonucunda, bu iki değişkene ilişkin ki-kare tablo değeri 12.63 bulunurken, unvan ile bağımsız denetçilerin sektörel olarak uzmanlaşmaları arasındaki ilişki %5 hata payıyla anlamlıdır.

#### 6.2.16 Unvan-Denetlenen İşletme Hakkında Sahip Olunan Bilgi

Araştırma kapsamında yönelttiğimiz anket sorularını yanıtlayan bağımsız denetçilerin verdikleri cevapların istatistiksel analizi sonucunda, denetçilerin unvanları ile bağımsız denetçilerin denetledikleri işletme hakkında sahip oldukları bilgi birikimi arasında bir ilişki tespit edilmiş ve bu iki değişken arasındaki ilişki Tablo 48’de gösterilmiştir

**Tablo 48**

#### **Unvan –Denetçilerin Müşteri İşletme İle İlgili Bilgi Birikimleri İlişkisi**

		İşletmeyle İlgili Bilgi Birikimi				Toplam
		2.00	3.00	4.00	5.00	
Unvan	Denetçi	1	2	23	33	59
	Müdür			11	7	18
	SMM	2		2	4	8
	Toplam		2	36	44	85

Tablo 48’de görüldüğü gibi, ankete katılım gösteren tüm denetçilerin (denetçi, denetim müdürü, SMM) hemen hemen hepsi, denetçilerin denetledikleri işletmeyle ilgili sahip oldukları bilgi ve deneyimin yapacakları denetimin kalitesini etkileyen önemli bir etken olarak gördüklerini belirtmişlerdir.

Denetçiler, denetleyecekleri işletmeyi ne kadar iyi tanırlarsa, karşılaşacakları problemleri de çözme kabiliyetleri, o kadar artacaktır. Denetçinin, işletmeyi daha önceden tanıyor olması, denetim programının nasıl planlanması gerektiği, zaman planlaması, denetim ekibi arasında iş bölümü, karşılaşılabilecek sorunlar ve çözümleme yolları ve işletmeyle ilgili kritik konuların tespiti konusunda denetçiye yardımcı olacaktır.

Verilere uygulanan ki-kare testi sonucunda, bu iki değişkene ilişkin ki-kare tablo değeri 15.53 bulunurken, unvan ile denetçilerin denetledikleri işletme hakkında sahip oldukları bilgi birikimleri arasındaki ilişki %5 hata payıyla anlamlıdır.

#### 6.2.17. Deneyim-Kalitesiz Denetimden Zarar Gören İşletmelerin Yasal Haklarının Bilincinde Olması

Araştırma kapsamında yönelttiğimiz anket sorularını yanıtlayan bağımsız denetçilerin verdikleri cevapların istatistiksel analizi sonucunda, denetçilerin unvanları ile kalitesiz

denetimden zarar gören müşteri işletmelerin yasal haklarının bilincinde olmaları arasında bir ilişki tespit edilmiş ve bu iki değişken arasındaki ilişki Tablo 49’da gösterilmiştir

**Tablo 49**  
**Unvan-Kalitesiz Denetimden Zarar Gören İşletmelerin Yasal Haklarının Bilincinde Olması İlişkisi**

		Yasal Haklarının Bilincinde Olma					Toplam
		1.00	2.00	3.00	4.00	5.00	
Unvan	Denetçi	19	15	14	7	4	59
	Müdür	5	11	2			18
	SMM	6	2				8
	<b>Toplam</b>	30	28	16	7	4	85

Tablo 49’da görüldüğü gibi, ankete katılım gösteren denetçilerin (denetçi, denetim müdürü, SMM) çoğunluğu, müşteri işletmelerin yapılan kalitesiz denetimler sonucunda doğacak zararlar karşısında yasal haklarının bilincinde olmalarının denetim kalitesini önemli düzeyde etkileyeceğini belirtmiştir. Diğer yandan ‘denetçi’ ünvanına sahip denetçilerin bir bölümü bu konuda kararsızken, bir bölümü de bu görüşe katılmamıştır.

Verilere uygulanan ki-kare testi sonucunda bu iki değişkene ilişkin ki-kare tablo değeri 17.19 bulunurken, unvan ile yapılan kalitesiz denetim sonucunda zarar görmeleri durumunda yasal haklarının bilincinde olmaları arasındaki ilişki %5 hata payıyla anlamlıdır.

#### 6.2.18. Unvan-Rotasyon

Araştırma kapsamında yönelttiğimiz anket sorularını yanıtlayan bağımsız denetçilerin verdikleri cevapların istatistiksel analizi sonucunda, denetçilerin unvanları ile rotasyon uygulaması arasında bir ilişki tespit edilmiş ve bu iki değişken arasındaki ilişki Tablo 50’de gösterilmiştir.

**Tablo 50**  
**Unvan-Rotasyon İlişkisi**

Unvan		Rotasyon					Toplam
		1.00	2.00	3.00	4.00	5.00	
Unvan	Denetçi	17	25	9	7	1	59
	Müdür	3	6	8		1	18
	SMM	6	2				8
	<b>Toplam</b>	26	33	17	7	2	85

Tablo 50’de görüldüğü gibi, ankete katılım gösteren denetçilerden (denetçi, denetim müdürü, SMM) ‘denetçi’ unvanına sahip olanların, rotasyon uygulamasının denetim kalitesi üzerindeki etkisine yönelik yanıtları, daha geniş bir skala içerisinde yer almıştır. Denetçilerin çoğunluğu rotasyonunun, denetim kalitesi üzerindeki önemli etkenlerden biri olduğunu belirtmiştir. Diğer yandan bir grup denetçi, bu konuyla ilgili fikir beyan etmezken, bir kısımda rotasyonun denetim kalitesi üzerinde önemli bir etken olmadığı yönünde görüş belirtmiştir.

Ankete katılan denetim müdürlerinin hemen hemen yarısı, rotasyon uygulamasının denetim kalitesini önemli ölçüde etkilediğini belirtirken, diğer yarısı rotasyonun denetim kalitesine etkisi konusunda kararsız kalmıştır. Sadece 1 denetim müdürü rotasyonun denetim kalitesi üzerinde önemli bir etken olmadığı konusunda yanıt vermiştir.

SMM sıfatı sahip denetçilerin tümü rotasyonun denetim kalitesine etkileyen bir etken olduğunu belirtmişlerdir.

Verilere uygulanan ki-kare testi sonucunda, bu iki değişkene ilişkin ki-kare tablo değeri 18.89 bulunurken, unvan ile rotasyon değişkenleri arasındaki ilişki %5 hata payıyla anlamlıdır.

## SONUÇ

Denetim ihtiyacı güvenilir bilgi elde etme ihtiyacının hissedilmesiyle ortaya çıkmıştır. Karar verme durumunda bulunanlar kendilerine sunulan bilgilerin güvenilirliğinin kesinliği için denetlenmiş bilgilere sahip olmak isterler ve bu istek denetim yaptırma zorunluluğunu beraberinde getirir.

Karar verme durumunda bulunanların (kredi veren kuruluşlar, ortaklar, yatırımcılar, kamu kurum ve kuruluşları v.s) güvenilir finansal bilgiler elde edebilmek için denetim yaptırma nedenleri ise hiç şüphesiz denetçilerin bağımsız, tarafsız ve dürüst olmalarının yanında sahip oldukları mesleki bilgi ve tecrübedir.

Bağımsız denetim hizmetinde kaliteden bahsedebilmek için, öncelikle denetim kalitesinin ne olduğunun ve denetim kalitesini etkileyen faktörlerin belirlenmesi gerekmektedir. Böylece hem denetçiler hem denetim firmaları hem de karar alıcılar bağımsız denetim kalitesinin yükseltilmesi için neler yapılması gerektiğini kararlaştırabilirler.

Bağımsız denetim hizmetinde kaliteden kasıt, denetim şirketlerinin müşterilerini memnun edecek görüşler sunmaları değil, firmaların gerçek finansal durumlarını ortaya koymalarıdır. Bir denetim firmasından asıl beklenen, işletmelerin mali tablolarının ve bunların dayanağını oluşturan bilgi ve belgelerin, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunun ve doğruluğunun, denetim standartlarına göre incelenip, mali tabloların güvenilirliği konusunda görüş bildirmeleridir. Buna göre kaliteli bir denetim için öncelikle denetçilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini iyi bilmeleri ve genel kabul görmüş denetim standartlarını birebir uygulamaları gerekmektedir.

Denetim faaliyetlerinde kaliteyi sağlayan ölçütlerden başlıcası genel kabul görmüş denetim standartlarıdır. GKGDS denetçiler için kılavuz niteliğindedir ve denetçilerin niteliklerini, sorumluluklarını, çalışmalarını sırasında yapmaları gerekenleri asgari düzeyde belirleyen kurallar bütünüdür.

Denetim faaliyetlerinde kaliteyi sağlayabilmek için denetçilerin finansal tablolardaki hataları ortaya çıkartacak ve şirketlerin içinde buldukları gerçek finansal durumu raporlayabilecek mesleki bilgiye sahip olmaları gerekmektedir. Bu nedenle denetçilerin GKGDS'na uygun davranmalarının yanısıra genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini, ilgili mevzuat ve düzenlemeleri (UFRS, USGAAP, SPKn) iyi bilmeleri ve doğru bir şekilde uygulamaları gerekmektedir.

Kaliteli bağımsız denetim hizmeti için GKGDS'na uygun hareket etmek ve ilgili muhasebe ilke ve mevzuatları bilmek ve uygulamak dışında bağımsız denetim firmalarının kalite konusundaki bilinci ve tutumu da denetim kalitesini tamamlayıcı faktörlerdendir. Denetim firmalarının kalite kontrol sistemine ve kurumsal yapıya sahip olmaları, çeşitli işlem ve faaliyetleri ile ilgili politika ve prosedürlerinin bulunması ve bu politika ve prosedürlerin etkin olarak uygulanması ve denetim şirketlerinin denetçilerin eğitimlerine verdikleri önemin derecesi, denetim kalitesini belirleyen etkenlerdendir.

Türkiye'de yapılan bağımsız denetim uygulamalarında denetim kalitesini belirleyen etkenleri tespit etmeye yönelik olarak gerçekleştirilen bu araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin cevapları değerlendirildiğinde, bağımsız denetçilerin, bağımsız denetim kalitesini belirleyen etkenlerin GKGDS'na ve GKGMI' ne uygun denetimler gerçekleştirmekten ziyade bağımsız denetim firmalarının örgütsel yapıya sahip olmaları ve bağımsız denetçilerin denetim faaliyetlerinde bağımsız, tarafsız ve dürüst davranmaları olduğu konusunda birleşmişlerdir. Denetçilerin %94'ü ise mesleki standartlara uygun hareket etmenin denetim kalitesi üzerinde önemli bir etken olduğunu belirtmiştir.

Denetim kalitesini belirleyen faktörlere ilişkin olarak, denetçilerin %96,5'u bağımsız denetim firmalarının müşteri seçimine ilişkin politika ve prosedürlere sahip olmasının, yani müşteri seçiminde titiz davranılmasının, denetim kalitesini yükselttiği konusunda görüş bildirmiştir. Hiç şüphesiz ki denetim kalitesi sadece denetim şirketi veya denetçilerle ilgili değildir. Müşterilerin denetime ve denetçilere karşı tavrının, bilincinin ve işbirliğinin de denetim kalitesi üzerinde küçümsenemeyecek bir etkisi bulunmaktadır.

Denetçilere, sahip olunan mesleki bilgi ve tecrübe düzeyinin denetim kalitesi üzerindeki etkisi sorulduğunda; denetçilerin %95'i mesleki bilgi ve tecrübenin denetim faaliyetlerinin kalitesini etkilediğini belirtmiştir. Bu sonucun da ortaya koyduğu gibi denetim, bilgi ve tecrübeye dayanan bir meslektir ve denetçilerin mesleki bilgilerini sürekli geliştirmeleri gerekmektedir. Bu konuda denetçilerin kişisel gelişimleri için kendi çabaları yanında, denetim şirketlerinin de denetçilerini desteklemeleri gerekmektedir.

Mesleki kuruluşlar ve düzenleyici otoriteler tarafından denetim şirketlerinin denetlenmesinin, denetim kalitesine etkisi hakkında, denetçilerin %94'ü olumlu görüş bildirmiştir. Kuralların ve düzenlemelerin bulunduğu her yerde olduğu gibi, denetim şirketlerinde de bu kurallara uygunluğun kontrol edilmesi, kuralları etkin hale getirecek ve kişi ve kurumları bu kurallara uymaya zorlayacaktır. Bu durum hiç şüphesiz ki denetim kalitesini olumlu olarak etkileyecektir.

Yapılan araştırma kapsamında, denetçilerin %83,5'u, denetim çalışmalarının sonunda müşteri işletmeden denetimle ilgili görüşlerinin alınmasının, denetim kalitesi üzerinde önemli bir etken olduğunu belirtirken, % 56,5'u ise, denetim çalışmaları sonunda denetlenen işletmelerin memnuniyet düzeyinin, denetim kalitesini belirleyen önemli bir faktör olduğu yönünde görüş bildirmiştir. Daha öncede belirtildiği gibi, bağımsız denetim mesleğinde kalite, diğer hizmet mesleklerinden farklı olarak, müşterilerin memnuniyetinden ziyade doğru ve gerçek finansal rakamların standartlara uygun bir şekilde incelenerek ortaya konması ve raporlanmasıdır. Araştırmaya katılım gösteren denetçilerin, müşterilerinin yapılan denetimle ilgili fikirlerine ve memnuniyetlerine, bu denli önem vermeleri ve müşteri memnuniyetini denetim kalitesini belirleyen bir etken olarak görmeleri, Türkiye'de gerçekleştirilen denetimlerin kalitesi açısından olumsuz bir tablo yaratmaktadır.

Araştırmaya katılan denetçilerin verdikleri yanıtlar doğrultusunda, Türkiye'de gerçekleştirilen denetim çalışmalarının kalitesini belirleyen diğer etkenler şu şekilde sıralanabilir; denetim firmalarının kendilerine uygun kalite kontrol sistemine sahip olmaları ve bu sistemi etkin olarak kullanmaları; bağımsız denetçilerin işe alımında titiz davranılması; denetim şirketlerince terfilerle ilgili politika ve prosedürlere sahip olunması ve bu prosedürlere uygun hareket edilmesi; bağımsız denetçilerin sektörel olarak uzmanlaşmaları; denetçilerin ve denetim şirketlerinin rotasyon uygulamasına tabi olmaları; denetim sektöründe var olan güçlü rekabet ortamı; denetim çalışmalarının karşılığı olan ücret düzeyi; denetçilerin performanslarının değerlendirilmeye tabi tutulması ve tamamlanan denetim çalışmalarının bağımsız kişilerce incelenmesi.

Çalışmamızın son bölümünde anketimizi oluşturan değişkenler arasındaki ilişkinin analizi yapılmıştır. Ancak, örnek birim sayısının azlığı nedeniyle, değişkenler arasında istenilen ilişkiler saptanamamıştır. Değişkenlere uygulanan ki-kare test sonucunda, denetçilerin demografik özellikleri ile diğer değişkenler arasında daha anlamlı ilişkiler tespit edilirken, çalışmamızın temelini oluşturan; standartlara uygunluk, mesleki bilgi ve tecrübe gibi değişkenlerle diğer değişkenler arasında anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir.

Sonuç olarak, daha güvenilir, daha etkin ve daha kaliteli bağımsız denetim hizmeti için denetçilerle, denetim firmalarıyla, müşteri işletmelerle, düzenleyici otoriteler ve meslek kuruluşlarıyla ilgili birçok faktörün bir araya gelmesi gerekmektedir. Ancak, bu faktörlerin en önemlisi, var olan standart ve düzenlemelere

uymak ve bu standart ve düzenlemeleri doğru bir şekilde uygulamaktır. Uluslararası ve ulusal standart ve düzenlemeler, denetçileri ve denetim firmalarını, gerçekleştirdikleri denetim faaliyetlerinde, doğruya ve gerçeğe ulaştıracak olan kılavuzlardır ve bu kılavuzların bağımsız denetçiler ve denetim firmaları tarafından bağımsız, tarafsız ve dürüst bir şekilde uygulanmasının, bağımsız denetim kalitesinin anahtarı olduğu ise unutulmaması gereken bir gerçektir.

## **EKLER**



## EK 1: ARAŞTIRMADA KULLANILAN ANKET FORMU

### Sayın Denetçi

Bu anket formu, "Bağımsız Denetimde Kalite" konusunda yapılan yüksek lisans tez çalışmasının uygulama kısmı ile ilgilidir. Bu araştırmanın amacı Türkiye'de SPK kanunu kapsamında faaliyet gösteren bağımsız denetim firmalarının verdikleri bağımsız denetim hizmetinde kalite seviyesinin ve buna etki eden faktörlerin belirlenmesi ve tutumlarını ölçmektedir. Ankette yer alan sorular tamamen akademik ve bilimsel amaçlara yönelik olarak kullanılacak ve vereceğiniz cevaplar kesinlikle gizli tutulacaktır.

Uygulamanın kapsadığı soruları cevaplandırmak için ayırdığınız zaman ve gösterdiğiniz ilgi için şimdiden teşekkürlerimi sunar, çalışmalarınızda başarılar dilerim.

## ANKET FORMU

### A) Anket Formunu Dolduran Bağımsız Denetçi Hakkında Kişisel Bilgiler

1. Yaşınız: .....
2. Cinsiyetiniz: 1) Kadın  2) Erkek
3. Öğrenim durumunuz:
  - 1) Lisans
  - 2) Yüksek lisans
  - 3) Doktora
  - 4) Diğer (belirtiniz) .....
4. Unvanınız: .....
5. Denetim sektöründe sahip olduğunuz deneyim (yıl): .....

## B) Bağımsız Denetçilerin Denetim Kalitesine Yönelik Düşünceleri

Aşağıdaki soruları "(1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Fikrim Yok, (4) Katılıyorum, (5) Kesinlikle Katılıyorum" seçeneklerine uygun gelecek şekilde cevaplandırınız.

	1	2	3	4	5
6. Bağımsız denetim firmasının <b>kalite kontrol sistemine</b> sahip olması gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahip değildir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
7. Kalite kontrol politika ve prosedürleri firmamızda etkin bir şekilde uygulanmaktadır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
8. Çalıştığınız bağımsız denetim firmasında uygulanan ' <b>Kalite Kontrol Sistemi</b> ', gerçekleştirdiğiniz denetim faaliyetlerinin kalitesini, olumlu yönde etkilemektedir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
9. Bağımsız denetim firmasının ' <b>işe alım programına</b> ' sahip olması ve bu programı etkin bir şekilde uygulaması gerçekleştirilen denetim faaliyetinin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahip değildir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
10. Bağımsız denetim firmalarının <b>terfilerle ilgili politika ve prosedürlere</b> sahip olmaları gerçekleştirilen denetim faaliyetinin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahip değildir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
11. Bağımsız denetim firmalarının, <b>denetçilerinin eğitime</b> verdikleri önem derecesi ve bu eğitimlerin etkinliği, bağımsız denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
12. Firmanızca verilen eğitimler <b>denetçilerin mesleki gelişimi</b> için etkin ve yeterli düzeydedir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
13. Bağımsız denetçilerin, <b>denetimin kalitesi konusunda bilinçlendirilmesi</b> , denetim faaliyetinin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
14. Bağımsız denetim firmasının <b>örgütsel bir yapıya</b> sahip olması (gör ve sorumlulukların tanımlanmış olması), denetim kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
15. Bağımsız denetim firmasının, müşteri kabulü veya mevcut müşteri ile devam kararı almasında; seçici davranması, firmaca belirlenmiş politika ve prosedürlerinin bulunması ve firmanın bu politika ve prosedürlere uygun hareket etmesi denetim faaliyetlerinin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
16. Bağımsız denetim firmasında çalışan denetçilerin gerçekleştirdikleri denetim faaliyetlerinde <b>bağımsız, tarafsız ve dürüst</b> olmaları denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
17. Bağımsız denetim çalışmasını gerçekleştiren denetçilerin belirli bir düzeyde <b>mesleki yeterliliğe</b> (mesleki ve teknik bilgi, deneyim, koşullara uyum sağlama yeteneği, teknolojik uzmanlık) <b>sahip olması</b> yapılan denetimin kalitesi (güvenilirliği, yeterliliği, standartlara uygunluğu)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.

18. Bağımsız denetim firmasında çalışan denetçilerin **belli sektörlerde** (bankacılık-finans, üretim, hizmet) **uzmanlaşması**, yapılan denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.



19. Bağımsız denetim firmalarında çalışan denetçilerin, denetlenen işletme hakkında sahip oldukları bilgi birikimi, **(işletmenin faaliyet konusu, iç ve dış çevresinde karşı karşıya olduğu riskler ve etkileri)** yapılan denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.



20. Bağımsız denetçilerin, denetim çalışmasını gerçekleştirirken, **ilişkili olduğu gruplarla** (iç denetim, denetim komitesi vs) **kurdukları iletişim** (yapılan çalışmalardan yararlanma) yapılan denetim faaliyetinin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahip değildir.



21. Bağımsız denetim firmaları tarafından gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinde **mesleki standartlara (GAAP, IFRS, SPK)** uygun davranılması gerçekleştirilen denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.



22. Denetlenen işletmeler ile denetim çalışmalarının sonuçlarından yararlanan diğer kişi ve kuruluşların, bağımsız denetim konusunda bilinçli olması **(bağımsız denetimin işlevi, önemi ve sonuçları konusunda bilgi sahibi olması)** gerçekleştirilen denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.



23. Yapılan kalitesiz bağımsız denetim çalışması sonucunda zarar gören işletmelerin yasal haklarının bilincinde olması, denetim çalışmasının kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahip değildir.



24. Rotasyon uygulaması **(bir işletmeyi sürekli olarak aynı bağımsız denetim firmasının denetlememesi, belli periyotlarla denetim firmasının değişmesi)** bağımsız denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahip değildir.



25. Denetlenen işletmelerin, denetim sektöründeki güçlü rekabet ortamı hakkında bilinçli olması denetim kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahip değildir.



26. Bağımsız denetim firmalarının gerçekleştirdiği denetim hizmetlerinin karşılığında aldıkları **ücretin** uygun düzeyde olmaması yapılan denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.



27. Bağımsız denetim firmalarının meslek kuruluşları ve düzenleyici otoriteler **(BDDK, SPK)** tarafından denetlenmesi, bu firmaların gerçekleştirdiği bağımsız denetim faaliyetlerinin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.



28. Denetim sektöründe tecrübe edinmiş kıdemli denetçilerin, başka sektörlere geçiş oranlarının yüksek olması denetim kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahip değildir.



29. Denetim çalışması sonunda müşteriden <b>geri bildirim</b> (feedback) alınması denetim kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahip değildir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
30. Denetim çalışmaları sonunda denetçilerin performanslarının değerlendirilmesi, denetim kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
31. Tamamlanmış denetim çalışmalarının <b>bağımsız kişilerce</b> (firma dışından kişiler ve uluslararası firmaların yurtdışı temsilcileri) incelenmesi denetim kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
32. Denetim çalışmaları sonucundan müşterilerinin duyduğu memnuniyetin düzeyi yapılan çalışmanın kalitesine yönelik kesinlikle önemli bir göstergedir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

## KAYNAKÇA

### *Kitaplar*

Bozkurt, Nejat. **Muhasebe Denetimi**, 5.baskı, İstanbul, Alfa Yayınevi, 1998

Cosserat, Gramham W. **Modern Auditing**, Chichester, John Wiley Sons Inc. ,1999

Ergun, Ülkü. **Sermaye Piyasası Kanunu Kapsamında Bağımsız Denetim Faaliyetini Yürüten Kuruluşların Görünümü**, İzmir, İlkem Ofset Basım ve Tic. Ltd. Şti.1995, s.100

Grant, <sup>1</sup> E.I - Leavenworth, R.S. **Statistical Quality Control**, 7.baskı, McGraw-Hill Company, New York, 1996

Gürbüz, Hasan. **Muhasebe Denetimi**, 4.bs., Eskişehir, Bilim Teknik Yayınevi, 1995.

Güredin, Ersin. **Denetim**, 7.bs., İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., Nisan 1997.

Kepekçi, Celal. **Bağımsız Denetim**, Genişletilmiş 5. baskı, İstanbul, Avcıol Basım Yayın, 2004.

Kobu, Bülent. **Üretim Yönetimi**, 8. bs., İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayını, 1994.

Konrath, Larry F. **Auditing Concepts and Applications: A risk Analysis Approach**, 3.baskı, West Publishing Company, 1996

Montgomery, Douglas. **Introduction to Statistical Quality Control** 2.bs., John Wiley and Sons Inc., New York., 1991.

Ricchiute, David N., **Auditing, 4th ed.**, Cincinnati South-Western College Publishing, 1995

Ricchiute, David.N. **Auditing Concepts and Standarts**, Cincinnati, South-Western Publishing Co., 1982.

Thomas, C. William, Emerson O. Henke, **Auditing Theory and Practice**, 2nd ed., Boston, Kent Publishing Company., 1986

### *Makaleler*

Erdoğan, Murat. **Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliği**, Doğu Üniversitesi Dergisi, (2002),(5), 51–63

Ergen, Halim. **Bağımsız Dış Denetiminde Meslek Ahlakının Çatışma Alanları**, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, No:1 (Mart 2003), S.14

Ergun, Ülkü. **Bağımsız Denetimde Kalitenin Önemi ve Sermaye Piyasası Kanunu Kapsamında Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Görünümü**, Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi, No:1, (Mart 1999), s.157

Lazol, İbrahim. **Kalite Maliyetlerinin Analizi ve Kontrolü**, Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, S.I, Bursa, (1985) s.173

Kavut, Lerzan. **Ulusal ve Uluslararası Denetim Firmalarında Çalışan Denetçilerin Bağımsız Denetim Hizmetinin Kalitesine İlişkin Tutumları**, Yönetim Dergisi, S. 41, s.7-21

Kavut, Lerzan. **Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye’deki Durumu**, Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi, No:4, (Aralık 2000),s. 13.

KINNEY, JR, WILLIAM R. **Auditor Independence: A Burdensome Constraint or Core Value**, Accounting Horizons, (1999), 13/1:68-75

Oktay Erkan; Özçomak M. Suphi. **Kalite Kavramındaki Gelişme**, Atatürk Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Dergisi, C.15, S:3-4 (Eylül 2001) s.308

Türker, Mahsun, Recep Pakdemir. **Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Uygulaması ve Beklentiler' 17. Türkiye Muhasebe Kongresi, Muhasebe, Vergi ve Denetimde Yeni Yaklaşımlar**, İstanbul, (10-12 Ekim 2002), s. 3.

Emre Şehsuvaroğlu, **Pay Sahiplerinin Korunması ve Tarafsız Denetim**, İç Denetim Dergisi, No:5, (Sonbahar 2002),S. 57-58

Uğur, Oktay. **Türkiye’de Bağımsız Dış Denetim Uygulamaları**, Vergi Dünyası Dergisi, No:214, (Haziran 1999), S.39-40

Wilson, Anthony. **Muhasebe Denetiminde Meslek Ahlakı Açısından Karşılaşılan Güçlükler’**, III. Türkiye Muhasebe Sempozyumu, **Muhasebe Denetim Mesleğinde Yetkiler Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı**, Ed. Recep Pakdemir, İstanbul, İSMMMO Yayını, No:20,1998,s.90

Yahyaoğlu , Gürkan. **Bağımsız Dış Denetimin Yapısı ve İşlevi** , Maliye Yazıları: Maliye, İktisat, Hukuk, Eylül-Ekim 1991, s.94.

### ***İnternette Sağlanan Kaynaklar***

Arel, Barbara- Ricard G Brody, Kurt Pany. **Audit Firm Rotation and Audit Quality**,  
[www.nyscpa.org/printversions/cpaj/2005/1057p36.htm](http://www.nyscpa.org/printversions/cpaj/2005/1057p36.htm), 13.05.2005

Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü. **Denetim Standartları**,  
www.bumko.gov.tr/proje/proje4/dokuman/denstandart.htm,  
01.03.2006

Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü. **İç Denetim ve Türkiye Uygulaması**,  
www.bumko.gov.tr/proje/proje4/dokuman/IcDenTurUyg.doc,  
05.05.2006

Dang, Li. **Assessing Actual Audit Quality**,  
http://dspace.library.drexel.edu/retrieve/2371/ch2.pdf., 02.02.2006

Duff, Angus. **Dimension of Audit Quality**  
www.icas.org.uk/site/cms/contentviewArticle.asp?article=313,  
20.04.2005

Erdikler, Şaban. **Bağımsız Denetimin Sahibi Kim?**  
http://turmob.org.tr/turmob/basin/22.01.2003(4).htm  
Johnson, Melanie. **Audit Quality**,  
http://www4.icaew.co.uk/index.cfm?route=125835, 25.02.2006

Reseich, John T. **Ideas for Future Research on Audit Quality**.  
EastCarolina University,  
http://aaahq.org/audit/Pubs/Audrep/00fall/item04.htm, 06.05.2006

Tanrıverdi, Sezai. **220 Numaralı Uluslararası Standartı, Denetim Çalışmasında Kalite Kontrolü**  
www.malihaber.com/modules.php?name,10.04.2006

The Institute of Chartered Accountants. **Audit Quality**,  
http:// www.icaew.co.uk/library/articles/154855.asp,15.11.2004

Türkiye İç Denetim Enstitüsü, **İç Denetimin Tanımı**,  
http://tide.org.tr/TIDEWEB/IcSayfa.aspx?KodAl=288, 05.05.2006



Watkins, Ann L. **Audit Quality: A Synthesis of Theory and Empirical Evidence,**

[http://www.findarticles.com/p/articles/mi\\_qa3706\\_200401/ai\\_n1360283/print](http://www.findarticles.com/p/articles/mi_qa3706_200401/ai_n1360283/print) , 13.04.2006

### *Tezler*

Bal, R.. **Eskişehir İlinde Sosyal Sigortalar Kurumu, Devlet ve Üniversite Hastanelerinde Toplam Kalite Yönetimi Çerçevesinde Hasta Memnuniyet Düzeylerinin Ölçülmesi,** M.Ü Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Sağlık Kurumları Yöneticiliği Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 2001

Kulabaş, Haluk. **‘Türkiye’deki Bağımsız Dış Denetimin İncelenmesi,** İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Muhasebe Denetimi Yüksek Lisans Programı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 1993

Oktay, Sadiye. **Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinin Kalite Kontrolü ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma,** İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Bilim Dalı Doktora Tezi, 2003.

Öcal, Meryem. **Bağımsız Denetimde Önemliliğin Rolü Hakkında Bir İnceleme Örneği,** İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Denetim Doktora Programı, Doktora Tezi,1996.

Tarmur, U.Serkan. **Türkiye’de Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetim Şirketleri ve Sorunları,** İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetimde Muhasebe ve Finansal Kontrol Yüksek Lisans Programı, Yüksek Lisans Tezi, 1997

