



Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerinde Etkili Olan Faktörler Üzerine Bir Yapısal Eşitlik Modellemesi¹

(A Structural Equation Modeling on The Factors Affecting Independent Audit Quality)

Şebnem ADA^a  ^a Mahmut YARDIMCIOĞLU^b  ^b

^a Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, Karaman, Türkiye. sebnemada@kmu.edu.tr

^b Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Kahramanmaraş, Türkiye.
mahmutyardimcioglu@ksu.edu.tr

MAKALE BİLGİSİ

ÖZET

Anahtar Kelimeler:

Bağımsız Denetim
Bağımsız Denetim Kalitesi
Yapısal Eşitlik Modellemesi

Gönderilme Tarihi 31 Mart
2021

Revizyon Tarihi 10 Aralık
2021

Kabul Tarihi 15 Aralık 2021

Makale Kategorisi:

Araştırma Makalesi

Amaç – Bu çalışmanın amacı, bağımsız denetim sürecinin kalitesini etkileyen unsurları literatürdeki çalışmalara dayanarak belirlemek ve bu unsurların bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkilerini tespit etmektir.

Yöntem – Bu araştırma kapsamında denetlenen işletme, bağımsız denetim firması, bağımsız denetçi, bilişim teknolojisi kullanımı ile yasal düzenlemeler ve kurumların bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisini inceleyen araştırma modeli ele alınmıştır. Araştırma modeli parametrik olmayan bir yöntem olan kısmi en küçük kareler yöntemi (PLS-SEM) ile test edilmiştir. Araştırma verileri yapılandırılmış anket tekniği kullanılarak, uygun örnekleme ve kartopu örnekleme tekniklerinden faydalanılarak Türkiye’de bağımsız denetim faaliyetinde bulunan bağımsız denetçilerin seçilmesi ile elde edilmiştir. Veriler, 80 kişilik örneklem büyüklüğü ile yapısal eşitlik modellemesi yöntemi ve SmartPLS 3.2.4 yazılımı kullanılarak analiz edilmiştir.

Bulgular – Araştırmanın bulguları; demografik bulgular, ölçek modeline ilişkin bulgular ve yapısal model bulguları olmak üzere üç başlık altında incelenmiştir. Demografik bulgular ile araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin cinsiyet, yaş, eğitim düzeyi, unvan, yetkiye sahip oldukları yıl sayısı, bir denetim firmasına ortak olma ya da bir denetim firmasında çalışma durumları ve denetim firmasındaki unvanları değerlendirilmiştir. Ölçek modeline ilişkin bulgularda ise güvenilirlik analizi sonucunda belirlenen değişkenlerin (Denetlenen İşletme, Bağımsız Denetim Firması, Bağımsız Denetçi, Bilişim Teknolojisi Kullanımı ve Yasal Düzenlemeler ve Kurumlar) ölçeklerinin güvenilirlikleri onaylanmıştır. Yapısal model bulgularına göre de oluşturulan model ile bağımsız değişkenlerin bağımsız denetim kalitesini %70 oranında açıkladığı ve ileri sürülen hipotezlerden de Hipotez 1, 3 ve 5’in kabul edilerek Denetlenen İşletme, Bağımsız Denetçi ve Yasal Düzenlemeler ve Kurumlar olmak üzere bu 3 değişkenin bağımsız denetim kalitesini etkilediği sonucuna varılmıştır.

Tartışma – Araştırmanın sonucuna göre; denetlenen işletme, bağımsız denetim sürecinde rol alan bağımsız denetçi ve bağımsız denetim faaliyeti ile ilgili yasal düzenleme ve kurumların bağımsız denetim kalitesi üzerinde etkileri bulunmaktadır. Ayrıca kaliteli bir bağımsız denetimin gerçekleştirilmesinde en fazla etkili olan unsurun bağımsız denetçi olduğu söylenebilmektedir. Bu durum da her ne kadar gelişen teknolojilerin denetim süreçlerini etkilemiş olmasına rağmen bu süreçleri ve teknolojileri uygulayan kişiler olan bağımsız denetçilerin kaliteli bir denetim gerçekleştirilmesindeki rolünün yadsınamayacak derecede fazla olduğunu açıklamaktadır.

ARTICLE INFO

ABSTRACT

Keywords:

Independent Audit
Independent Audit Quality
Structural Equation
Modeling

Purpose – The purpose of this study is to determine the factors affecting the quality of the independent audit process based on the studies in the literature and to determine their effects on the independent audit quality.

Design/methodology/approach – The research model examining the effect of the auditee, independent audit firm, independent auditor, information technology use, legal regulations and institutions on the quality of independent auditing is discussed within the scope of this research. The research model was tested with the nonparametric method, the partial least squares method (PLS-SEM). The research data was obtained by the independent auditors in Turkey using a structured questionnaire technique, in

¹Bu çalışma Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı kapsamındaki “Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerinde Etkili Olan Faktörler: Türkiye Örneği” başlıklı Doktora tezinden üretilmiştir. Ayrıca, bu çalışmanın kısa bir özeti The MT International Conference on Business Research (27 Aralık 2016, Milano, İtalya) konferansında “An Empirical Investigation of the Antecedents of Independent Audit Quality” başlığı ile sunularak elektronik ortamda Proceedings kapsamında yayımlanmıştır.

Önerilen Atıf/ Suggested Citation

Ada, Ş., Yardımcıoğlu, M. (2021). Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerinde Etkili Olan Faktörler Üzerine Bir Yapısal Eşitlik Modellemesi, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 13 (4), 3467-3485.

Received 31 March 2021
Revised 10 December 2021
Accepted 15 December 2021

accordance with convenience sampling and snowball sampling techniques. The data were analyzed using the structural equation modeling method and SmartPLS 3.2.4 software with a sample size of 80 independent auditors.

Article Classification:
Research Article

Findings – The findings of the study were examined under three headings: demographic findings, findings related to the measurement model and structural model findings. In the context of demographic findings; gender, age, education level, title, number of years of authorization, whether or not an auditor is partnering to or working for an audit firm and the title of the auditor were evaluated. In the findings related to the measurement model, the reliability of the scales of the variables (Audited Firm, Independent Audit Firm, Independent Auditor, Use of Information Technology, Legal Regulations and Institutions) determined as a result of the reliability analysis was confirmed. According to the findings of the structural model, with the model created, the independent variables explain the quality of the independent audit by 70% and the hypotheses 1, 3 and 5 are accepted. It was concluded that these three variables, namely the Audited Firm, Independent Auditor and Legal Regulations and Institutions affect the independent audit quality.

Discussion – According to the results of the research, the audited firm, the independent auditor involved in the independent audit process, and the legal regulations and institutions related to the independent audit activity have an impact on the quality of the independent audit. In addition, it can be said that the most effective factor in performing a quality independent audit is the independent auditor. This shows that, although developing technologies have affected the audit processes, the role of independent auditors who are the people who apply these processes and technologies in performing a quality audit is undeniable.

1. GİRİŞ

Denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesi çok eski çağlara Eski Roma ve Mısırlılar dönemine dayanmakla birlikte belirli dönemlerde farklı anlayışların benimsenmesi ile yıllar itibarıyla ekonomik gelişmelerdeki değişim ile benzer şekilde gelişme göstermiştir (Haftacı, 2016: 1-2). Bu gelişmeler sonucunda günümüzde kapsamlı ve profesyonel bir denetim anlayışını ifade eden bağımsız denetim kavramı; işletmelere ait sayısal verilerin yer aldığı finansal tablo raporları ile faaliyet raporlarının yasa ve yönetmelikler kapsamında onaylanıp bu raporlara ihtiyaç duyan kişi ve kurumlara belirli standartlar ve şekil şartları dahilinde aktarılması (Haftacı ve Badem, 2011: 10) şeklinde tanımlanmakta ve tüm dünyada ve ülkemizde büyük değişimlere yol açarak işletmeler açısından bir zorunluluk haline gelmiş bulunmaktadır. İşletme ile ilgili bilgilerin yanlış olarak beyan edilmesini önleme amacıyla hem mevzuat açısından hem de güvenilir bilgi elde etme, işletmeler ile bilgi kullanıcıları arasındaki çatışmayı önleme ve çok sayıda bilgi kullanıcısı olması gibi nedenlerle finansal tabloların bağımsız denetimden geçme zorunluluğu bağımsız denetimin önemi ve bağımsız denetime duyulan ihtiyacı kanıtlar nitelikte olmaktadır (Selimoğlu vd., 2019: 5-6).

Tüm dünyada büyük yankılar uyandıran Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'ndeki Enron, Worldcom gibi firmalarda tespit edilen muhasebe skandalları ile birlikte bağımsız denetim faaliyetlerinde ve dolayısıyla bağımsız denetim faaliyetinin kalitesi konusunda birtakım soru işaretleri başta ABD olmak üzere tüm dünyada bu konunun sorgulanmasına yol açmıştır. Çünkü finansal tablolar konusunda güvenilirliğin oluşmasının temelini bağımsız denetim faaliyetinin hiçbir soruya sebebiyet vermeyecek şekilde gerçekleşmesi oluşturmaktadır (Aчек ve Gallai, 2015: 194). DeAngelo (1981) da bağımsız denetim kalitesini denetçi tarafından denetlenen işletmenin muhasebe sisteminde yasa ve kurallarla ilgili bir ihlal tespit edilmesi ve bunu bir rapor şeklinde sunma olasılığı olarak tanımlamış ve bu olumsuzluğu tespit eden denetçinin teknolojik yeterliliği, kullandığı denetim yöntemleri ve örneklemin büyüklüğü gibi unsurlarla yakından ilişkili olduğunu ileri sürmüştür. Ayrıca denetlenen işletmenin finansal tabloları ile ilgili bir olumsuzluğun tespit edilerek raporlanması olasılığı olan bağımsız denetimin kalitesi denetçi bağımsızlığının bir ölçütü olarak da ifade edilmektedir (DeAngelo, 1981: 186). Kaliteli bir denetimin gerçekleştirilebilmesi için bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim firmalarının denetim standartlarına ve ilgili yönetmeliklere uygun olarak faaliyetlerini yürütmesi ve kalite kontrol sistemine bağlı hareket etmeleri büyük önem taşımaktadır (Selimoğlu vd., 2019: 60).

Denetim firmalarının faaliyetlerine uzun süre devam edebilmeleri için ekonomik çevreler tarafından denetim kalitesinin tanınması ve doğrulanması bir zorunluluk olarak görülmektedir. Denetim mesleğinin geleceği de bu mesleğin denetim yöntemlerinin ve denetim çıktılarının değerinin açıklanıp yasal olarak geçerli kılma yeteneğine bağlı olarak görülmektedir. Denetim kalitesi aynı zamanda denetim firmaları arasındaki rekabetin temel unsurudur. Çoğu ekonomik faaliyetten farklı olarak denetim kalitesi için hem doğası gereği hem de finansal tablo kullanıcıları açısından bir belirsizlik söz konusudur ve yapılan çalışmalarda da farklı açılardan

tespit edilmeye çalışılmıştır (Herrbach, 2001: 787-788). Denetim kalitesi algısı ile ilgili yapılan çalışmalar denetim raporunun güvenilirliğini belirlemesi açısından ve finansal raporlama sisteminin doğruluğuna olan güvenin sarsılması potansiyeline sahip olmasından dolayı önem taşımaktadır. Dolayısıyla denetim kalitesini etkileyen faktörlerin anlaşılması yasal düzenleyiciler ve muhasebe mesleği açısından ampirik bulgulara dayalı olarak çeşitli ilkeler geliştirilmesine yardımcı olmaktadır (Al-Kaddash vd., 2013: 207).

Bu çalışma ile bağımsız denetim faaliyetinin kaliteli bir şekilde gerçekleşmesini sağlayan faktörlerin belirlenmesi amaçlanmaktadır. Bu kapsamda bağımsız denetim kalitesi üzerinde etkili olan faktörlerin neler olduğu, belirlenen faktörler arasından bağımsız denetim kalitesi üzerinde en çok etkisi olan faktör ya da faktörlerin hangileri olduğu gibi araştırma problemleri ele alınmıştır. Çalışma kapsamında konu ile ilgili literatürün ayrıntılı olarak incelenmesi sonucunda oluşturulan bağımsız denetim kalitesi üzerinde etkili olan faktörler araştırma modeli yapısal eşitlik modellemesi yöntemlerinden biri olan PLS-SEM yöntemi ve SmartPLS (Ringle vd., 2005) yazılımı kullanılarak test edilmiştir.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

2.1. Bağımsız Denetim Kalitesi

Bağımsız denetim kalitesi kavramı; hem muhasebe alanı ile ilgili taraflar hem de ilgili yasal kurumlar tarafından çok fazla incelenip tartışılan bir konudur. Bağımsız denetimin kaliteli olması işletmelerin finansal tablolarını doğru bir şekilde sunmaları ile yakından ilgili olup bu noktada önemli olan ilgili taraflar açısından konunun belirsizliğinin azaltılmasıdır (Wallace, 1980, Akt. Duff, 2004: 1).

Denetim hizmetinin sunulmasında önemli rolü olan denetçilerin sunmuş oldukları bu hizmet farklılık gösterebilmektedir. Bu süreçte benimsenmesi gereken birtakım standartlar, ilke ve yasalar bulunmaktadır. Denetim ve kalite kontrol standartlarına uygun olarak ve meslekle ilgili birtakım ahlaki ve etik kuralların benimsenerek yine denetimle ilgili yasalar doğrultusunda gerçekleştirilen bir denetim süreci sonunda denetlenen işletme ile ilgili olarak en uygun görüşün oluşturulduğu bir denetim sürecinde denetimin kalitesinden bahsedilebilmektedir (Akçay ve Bilen, 2018: 230).

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

Finansal tablo kullanıcılarına göre kaliteli bir denetim, finansal tabloların kararları etkileyecek düzeyde yanlışlıklar içermemesi iken denetçi tarafından bakıldığında yüksek kalitede bir denetim, denetim firmasının tüm süreç boyunca üzerine düşen yükümlülükleri tam anlamıyla gerçekleştirilmesi olarak ifade edilmektedir. Yasa koyucular açısından denetimin kalitesi, birtakım standart ve kurallara uyum olarak tanımlanırken toplum açısından denetim kalitesi ise bir firma ya da piyasa açısından ekonomik problemlerden etkilenmemesi olarak algılanıp tanımlanabilmektedir (Knechel vd., 2013: 385-386).

Akademik açıdan konuya yaklaşıldığında ise literatürde en yaygın kullanılan tanımı, Linda Elizabeth DeAngelo tarafından yapılmış olup denetim kalitesi; denetçinin almış olduğu yetki ile denetlenen işletmenin finansal bilgilerinde olabilecek hata ve hilelerin belirlenerek bu hata ve hilelerin belirli ilkeler dahilinde yazılı bir şekilde hazırlanan ve bunun aktarımı ile ilgili denetim piyasasındaki olasılıkların birleşimi olarak tanımlanmıştır. DeAngelo'nun denetim kalitesi ile ilgili literatürü etkileyen bu çalışması denetim kalitesini iki temel faktöre dayanarak ele almaktadır. Bunlardan ilki, muhasebe sistemindeki hata ve hileyi tespit edebilme yeteneği (teknik yeterlilik), diğeri de objektiflik ve bağımsızlıktır (DeAngelo, 1981: 186).

GAO (United States General Accounting Office) (2003: 13) tarafından bağımsız denetim kalitesi, denetçi tarafından yürütülen denetim sürecinin, denetlenen finansal tablo ve raporların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile uygunluğuna paralel olarak hazırlanıp herhangi bir gerçek dışı ifadenin yer almadığı ile ilgili bir garanti oluşturarak sürecin genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilmesi olarak tanımlanmıştır.

Carcello vd. (1992: 3) ise denetim kalitesi kavramına davranışsal açıdan yaklaşmışlar ve denetim kalitesini denetim sürecinde yer alan ve bu bilgileri kullanacak olan ilişkili taraflar ile süreçte aktif rol oynayarak sürecin tamamlanmasını sağlayan denetçiler tarafından ortaya konan gayret ve faaliyetler olarak tanımlamışlardır.

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

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

Avrupa Birliği tarafından “Denetim Kalitesi İle İlgili Temel İlkeler (Guidelines on Audit Quality)” başlığı altında oluşturulan raporda da dört bölüm halinde kalite ilkelerinden bahsedilmektedir. Bu raporun birinci bölümünde genel bilgiler, temel tanımlar, üst denetim kuruluşu türleri ve temel ilkelerin uygulandığı denetimler; ikinci bölümünde “kalite kontrol”; üçüncü bölümünde denetim sonrası kalite güvencesinin özellikleri ve son bölümünde de denetimin daha kaliteli hale getirilmesi için gereken kurumsal ölçütlerden bahsedilmektedir (ECA-II, 15.02.2021, www.eca.europa.eu). Bu rapor kapsamında da denetim kalitesi “gerçekleştirilen bir denetim faaliyetine özgü olan birtakım özelliklerin, denetim ile ilgili gereklilikleri yerine getirme derecesi” olarak tanımlanmaktadır (ECA-I, 2004: 5). Bu noktada ayrıca denetim firmaları tarafından gerçekleştirilen denetim ile ilgili birtakım özelliklerden de bahsedilmektedir. Bu özellikler de denetimin konusu olan kurumun ne kadar önemli olduğunun göz önünde bulundurulmasını içeren önemlilik özelliği; denetim raporunda yapılan tüm açıklamaların, denetim sürecinde toplanan verilerle desteklenmesi gerekliliğini ifade eden güvenilirlik özelliği; denetimin tarafsız ve adil bir biçimde gerçekleştirilmesini ifade eden objektiflik özelliği; denetim için hazırlanan planın, başarılı bir denetim için gereken bileşenleri ele alması gerekliliği bakımından kapsam özelliği; denetim sonuçlarının uygun bir zamanda teslim edilmesi olarak tanımlanan zamanında olma özelliği; denetim sonuçları ve görüşlerinin herkes tarafından kolaylıkla anlaşılabilir şekilde olması olan açıklık özelliği; bir denetim için gerekli kaynakların ayrılması olarak ifade edilen verimlilik özelliği ve son olarak da denetim sonuçları ve görüşlerinin, hem denetimi yapılan müşteri işletme tarafından hem de yetkili ve ilgili kurumlar tarafından uygun bulunmasını ifade eden etkililik özelliğidir (ECA-I, 2004: 5).

Bağımsız denetimin kalitesi kapsamında KGK tarafından bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarının denetim faaliyetlerini kaliteli bir şekilde gerçekleştirmelerini sağlamak amacıyla Kalite Kontrol Standardı (KKS)-1 “Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol” ü yayınlanmıştır (Keleş, 2013: 41). KKS-1 kapsamında denetim firmasının oluşturacağı kalite kontrol sisteminin çeşitli unsurları içermesi gerekmektedir. Bu unsurlar da sırasıyla denetim firması bünyesinde kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları, etik hükümler, müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi, insan kaynakları, denetimin yürütülmesi ve izlemedir. Denetim firmasının tüm bu unsurları içeren yazılı bir açıklama hazırlayarak çalışanlarına iletmesi gerekmektedir (KGK, 09.02.2021, www.kgk.gov.tr).

2.2. Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler

Literatürde bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörleri araştıran çok sayıda çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmalar incelendiğinde; Beattie vd. (2013: 59) yaptıkları çalışmada denetim kalitesini etkileyen denetlenen işletme, bağımsız denetçi, bağımsız denetim firması ve yasal düzenlemeler ve kurumlar ile ilgili çok sayıda faktörü incelemişlerdir. Elshafie ve Nyadroh (2014: 46) da çalışmalarında denetim kalitesini etkileyen faktörlerden denetlenen işletme, bağımsız denetim firması ve bağımsız denetçi ile ilgili birtakım unsurların denetim kalitesini etkileme düzeyleri ile ilgili hipotezler oluşturmuşlardır. Dantas ve Medeiros (2015: 52)’un bağımsız denetçinin uzmanlığı, denetlenen işletmenin büyüklüğü, denetim firması ve denetlenen işletmenin birlikte çalışma süresi ve yasal düzenlemeler gibi denetim kalitesini etkileyen faktörler üzerinde yoğunlaştığı

görülmemektedir. Eddine (2015: 20) ise Malezya’da yapmış olduğu araştırmasında denetim kalitesini etkileyen bağımsız denetim firması, denetlenen işletme ve bağımsız denetçi faktörlerinin sektör bazında karşılaştırmalı analizini yapmıştır.

Ada ve Yardımcıoğlu (2017: 1734) yaptıkları kapsamlı literatür incelemesi ile bağımsız denetim kalitesi üzerinde etkili olan faktörlerin beş ana başlık altında toplandığını tespit etmişlerdir: (1) Denetlenen işletme, (2) Bağımsız denetim firması, (3) Bağımsız denetçi, (4) Bilişim teknolojisi kullanımı ve (5) Yasal düzenlemeler ve kurumlar. Adı geçen çalışmanın bulguları ve ilgili literatür araştırması sonuçlarından hareketle bu çalışma kapsamında bu beş faktör ve bu faktörlerin bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkileri aşağıdaki gibi açıklanmıştır:

2.2.1. Denetlenen İşletmenin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi

Denetlenen işletmenin çeşitli unsurlar açısından bağımsız denetim kalitesi üzerinde etkisi bulunabilmektedir. Bu unsurlar incelenen çalışmalar sonucunda denetlenen işletmenin büyüklüğü, yönetim şekli, finansal gücü, iç kontrol yapısının etkinliği, işletme kültürü, kurumsal yönetim yapısı olarak sayılabilmektedir.

Büyük işletmelerin denetim faaliyetlerine daha fazla ücret ödemeleri ve yüksek ücret ödenen denetimlerin daha kaliteli olduğu hipotezinden yola çıkan Cahan ve Sun (2015: 91) işletme büyüklüğünün denetim kalitesini olumlu yönde etkilediğini savunmuşlardır. Ayrıca denetlenen işletmenin büyük olması devlet tarafından yapılan denetimin daha sıkı olması gerekliliğini ortaya koymakta ve bu durum da yine denetimin kalitesini arttırmaktadır (Eddine, 2015: 20).

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

Denetlenen işletmenin finansal yapısının güçlü olması durumunun, Deis ve Giroux (1992) tarafından yapılan çalışmaya göre işletme yöneticilerinin denetimi istedikleri gibi yönlendirmeleri için denetçiler üzerinde yaratacağı baskının etkisiyle denetim saatinde bir artışa yol açacağı ve bu durumun bağımsız denetim kalitesini arttıracığı düşünülmektedir.

İşletmelerin iç kontrol yapılarının etkin olması bağımsız denetim faaliyetlerinin doğru bir şekilde planlanması ile bağımsız denetçinin doğru ve güvenilir verilere ulaşmasını sağlayarak kaliteyi arttırmaktadır (Göğler, 2006: 28). İç kontrol sisteminin bağımsız denetçiler tarafından iyi anlaşılabilir güven duyulması ve dolayısıyla da kanıt toplama maliyetlerinin azalması (Sağlar ve Tuan, 2009: 357), aktif ve güvenilir iç kontrol yapısı olan işletmelerde denetimdeki risklerin azalmasıyla birlikte verimin artması (Tunçay, 2011: 113), hata ve hile olasılığının azalmasından kaynaklı riskin azalması denetim sürecinin kısılması (Kaya, 2014; Yıldırım, 2014) gibi faktörler sonucunda da denetim kalitesi artmaktadır.

İşletme içerisinde benimsenen birtakım ilkeler, davranış biçimi ve tutumların belirlenmesi ve her çalışanın bu ilkeler doğrultusunda görev ve sorumluluklarını yerine getirmesi ile oluşan işletme kültürü ve bu kültürü benimsetme amaçlı işletmelerde ödüllendirme sistemi uygulanarak işletme faaliyetlerinin doğruluk ve güvenilirlik derecesinin artması da bağımsız denetim kalitesini arttırmaktadır (Senal, 2011: 23-24).

Kurumsal yönetim yapısı güçlü olan işletmeler de sigorta hipotezi gereği hazırlanmış finansal tablo raporlarının güvenilirliğini arttırmak için daha kaliteli bir denetim talep edilmesi gerektiğini savunmaktadır (DeAngelo, 1981). İşletmelerdeki kurumsal yönetim yapısı gereği denetim komitesinin aktif olarak denetim firması ile işbirliği içinde olması ve denetim komitesi üyelerinin etik davranışları ile konuyla ilgili yasal düzenlemeler bağımsız denetim kalitesini pozitif yönde etkilemektedir (Hu, 2015; Carcello vd., 1992; Dalkılıç vd., 2012; Hüner, 2014; Dantas ve Medeiros, 2015).

2.2.2. Bağımsız Denetim Firmasının Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi

Denetlenen işletmenin bağımsız denetim kalitesini etkilemesinin yanı sıra denetimi gerçekleştiren bağımsız denetim firması ile ilgili de birtakım unsurlar kalite üzerinde etkili olabilmektedir. Bağımsız denetim firmasının büyük olması hem denetim için gerekli ve yeterli kaynaklara sahip olmak açısından hem de büyük

firmaların denetlenen işletmenin yöneticilerinden daha bağımsız hareket ederek bağımsızlık düzeylerini arttırmaları açısından denetim kalitesini arttırmaktadır (DeAngelo, 1981; Al-Ajmi, 2009). Daha büyük bağımsız denetim firmalarının daha fazla ücret talep etmesi (Francis, 2004: 349) ve bundan dolayı da bir denetim işi için daha fazla zaman ayırıp daha çok emek harcanması gerektiğinden denetim kalitesi olumlu yönde etkilenmektedir (Goodwin ve Kent, 2006: 401).

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

Bağımsız denetim kalitesi insan kaynakları fonksiyonu ile de ilişkilendirilmekte ve denetim kalitesinin denetçinin eğitim, iş deneyimi ve iş kapsamında verilen eğitimler ile arttığını ve bu tarz eğitim imkanlarının büyük bağımsız denetim firmalarında daha iyi olduğunu ve dolayısıyla da daha büyük bağımsız denetim firmalarında daha kaliteli denetim gerçekleştirilebileceğini ileri sürmek mümkün olabilmektedir (Seyedhossein vd., 2013: 246).

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

Bazı denetim dışı hizmetlerin yasaklanmış olmasına rağmen bazılarının denetçinin bağımsızlığı üzerinde pozitif etkisi bulunmaktadır. Denetim dışı diğer hizmetlerden dolayı denetim için daha düşük ücret talep edilmesi, denetim ve denetim dışı hizmetler arasında sinerjiyi artırarak kaliteyi yükseltmektedir (Dopuch vd., 2001). Bağımsız denetim firmasının denetim dışı hizmet vermesi durumunda denetim dışı hizmetlerden elde edilen bilginin bağımsız denetim faaliyeti sırasında bir sorunu çözmeye kullanılması sayesinde bilgi transferi yoluyla denetim kalitesi artmaktadır (Joe ve Vandervelde, 2007: 484). Vergi hizmeti gibi bazı denetim dışı hizmetler müşterinin yakından tanınmasını sağlamak ve mesleki yargı ile denetçinin yeteneğinin artmasını sağlama gibi özelliklerinden dolayı ve denetim komitesinin onaylaması durumunda denetimin kalitesini arttırmaktadır (Senal, 2011: 38).

Bağımsız denetim kalitesi ile ilişkilendirilecek bir diğer faktör de zorunlu rotasyondur. Zorunlu rotasyon ile bağımsız denetim kalitesi artmaktadır; çünkü denetim firması ve denetimi gerçekleştiren denetçilerin değişmesi denetlenen işletmenin çok iyi tanınmamasından dolayı araştırmaların daha dikkatli yapıp işletme ile ilgili daha kapsamlı bilgiler elde edilmesine sebep olmaktadır (Göğer, 2006; Ionescu, 2014). Zorunlu rotasyon ayrıca denetim faaliyetlerinin daha tarafsız ve bağımsız yürütülmesi açısından bağımsız denetim kalitesini arttırmakta (Oktay, 2013: 63) ve denetçinin sektörel uzmanlığı ve denetim ücreti konusunda bağımsız olunmasına bağlı olarak da zorunlu rotasyon uygulaması bağımsız denetimin kalitesini arttırmaktadır (Lim ve Tan, 2010: 953). Ayrıca denetlenen işletmenin daha kaliteli ve nitelikli denetim firmalarıyla iş yapma olasılığını arttırması, denetçi üzerindeki etkisini ve denetçinin rahatlığını azaltmasından dolayı da zorunlu rotasyon bağımsız denetim kalitesini pozitif yönde etkilemektedir (Elder vd., 2015: 34).

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

Denetlenen işletmede olduğu gibi bağımsız denetim firmasının sahip olduğu işletme kültürünün de denetim kalitesi üzerinde olumlu etkisi bulunmaktadır. Bağımsız denetim firmasında çalışan denetçiye denetim firmasının sahip olduğu kültür dahilinde denetim sırasında kamunun çıkarlarını da gözetmenin önemini vurgulanması ve denetim için müşteri kabul edilmesinde objektif ve adil davranılması gibi değerlerin önemini vurgulanması kaliteyi olumlu yönde etkilemektedir (Senal, 2011: 24).

Bağımsız denetimin kalitesini etkileyen en önemli faktörlerden biri de denetim firmasındaki denetim ekibidir. Buna göre, denetim ekibinin bağımsız olması ve denetim ekibi üyelerinin denetlenen işletmenin yöneticileriyle işbirliği içinde olması denetimin kalitesini olumlu yönde etkilemektedir (Carcello vd., 1992: 8).

Uluslararası bağımsız denetim firmaları, piyasadaki itibarlarının daha fazla olması, daha bağımsız olmaları, denetçilerin işe alınması ve atamalarının yapılmasında izlenen politikaların niteliğinden dolayı daha kaliteli bir bağımsız denetim hizmeti sunmaktadırlar (Göğer, 2006: 19-20).

2.2.3. Bağımsız Denetçinin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi

Bağımsız denetçinin işiyle ilgili gerekli eğitimleri alması, yeterli bilgiye sahip olması, alanıyla ilgili deneyim kazanmış olması, denetim standartları içerisinde sayılan denetçinin gerekli özen ve titizliği göstermesi gibi unsurlar kaliteli bir denetimin olmazsa olmazları arasında sayılmaktadır (Göğer, 2006: 22). Ayrıca bağımsız denetçilerin ilgili kanunları, uluslararası alanda yapılan çalışmaları ve değişiklikleri, düzenlenen seminer ve kursları takip etmelerinin de denetimin kalitesi üzerinde etkisi olduğu ileri sürülmektedir. Mesleki deneyim de zamanla denetlenen işletme sayısı artmasına rağmen bağımsız denetçinin aynı nitelikte hizmet verip hataları tespit etme olasılığını arttırdığından dolayı kaliteyi arttırmaktadır (Özyurt, 2010; Oktay 2013).

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

Denetim kalitesinin belirlenmesinde en önemli unsurlardan birisi de denetçilerin gerçekleştirdikleri denetim faaliyetlerinde gerçekten bağımsız olarak davranabilmeleridir. Bağımsız denetimde güven düzeyinin artırılması için denetimin standartlara uygun olarak yapılması ve bunun için de bağımsız denetçinin denetim standartlarından bağımsızlık ölçütünü gerektiği gibi karşılaması gerekmektedir (Uzay, 2004: 3). Bağımsız denetçi, gerçekten bağımsız olduğu ölçüde doğru ve güvenilir bir denetim raporu hazırlayarak denetimin kalitesini arttırabilmektedir (Göğer, 2006; Oktay, 2013). Tüm bu unsurların yanı sıra denetçilerin genel denetim standartları gereği bağımsızlık, deneyim ve gerekli mesleki özen ve titizliği göstermelerinin, denetçilik mesleğindeki deneyimlerinin artması ve eğitim seviyelerindeki artışın da denetim kalitesi üzerinde olumlu etkisi bulunmaktadır (DeAngelo, 1981; Rasmussen ve Jensen, 1998; Carcello vd., 1992; Ye vd., 2014).

2.2.4. Bilişim Teknolojisi Kullanımının Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi

Bilişim teknolojisindeki gelişmeler tüm sektör ve alanlarda etkili olurken muhasebe ve denetim alanında da yaygın olarak kullanılmaktadır.

Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri (BDDT); denetim kontrolü için örneklem verilerinin belirlenmesi, denetlenen işletmenin bilgi sistemlerindeki hesaplamaların kontrol edilmesi gibi nedenlerle denetim hızını arttırmakta ve bu sayede hatalı işlemler daha kolay ayırt edilebilmekte ve bu da denetimin kalitesini arttırmaktadır. BDDT, teknoloji kullanımı ile denetçilerin kişisel verimliliğini arttırarak denetim kalitesi üzerinde pozitif yönde bir etki oluşturmaktadır (Oktay, 2013: 56). Bilişim teknolojileri ayrıca daha fazla verinin daha kısa sürede analiz edilmesine yardımcı olarak maliyet etkinliği sağlamakta ve denetimin kalitesini arttırmaktadır (Ciprian-Costel, 2014; Ertaş ve Güven, 2008).

2.2.5. Yasal Düzenleme ve Kurumların Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi

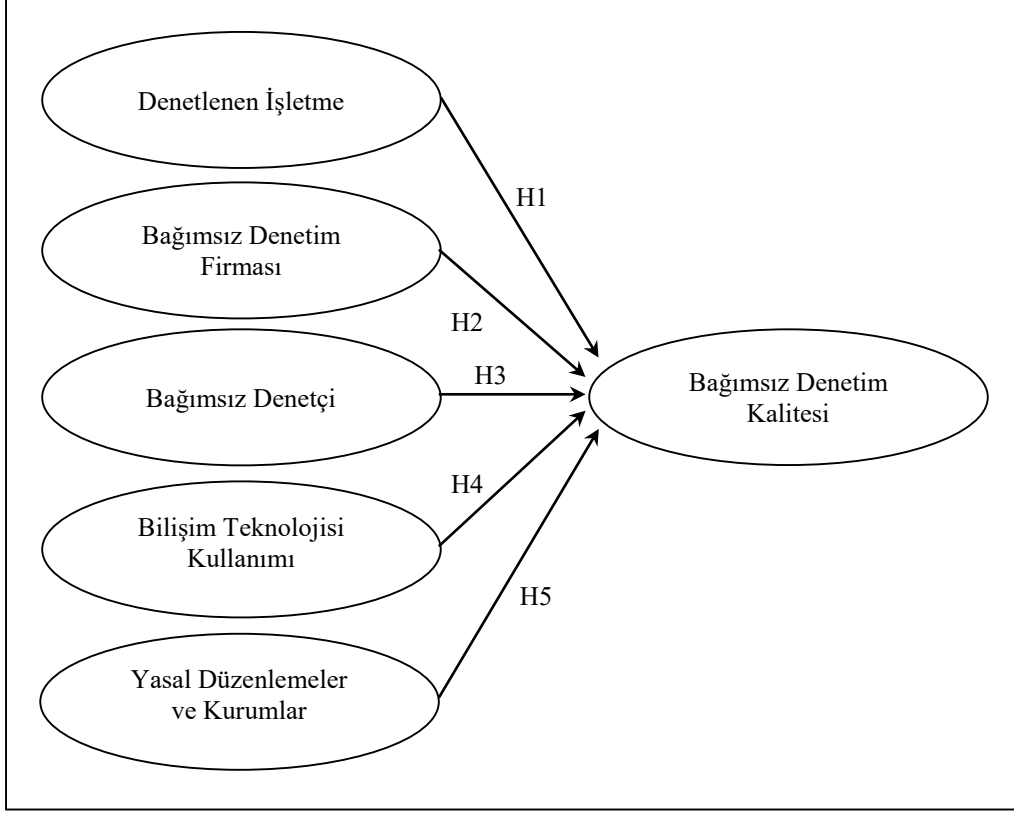
Denetçinin yaptığı işten dolayı bir denetime tabi tutulacağını bilmesi ve denetim kalitesinin düşük olması durumunda birtakım yaptırım ve cezalara tabi olacağını bilmesi durumu denetçilerin işini daha dikkatli yapmasına yol açmakta ve bu da bağımsız denetimin kalitesini arttırmaktadır (Deis ve Giroux,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

Ülkemizde de KGK'nın bağımsız denetimle ilgili getirdiği düzenlemelerin özellikle denetim raporlarının kamuya açıklanarak şeffaflığın sağlanması ve denetim faaliyetlerinde kasıtlı olarak hata ve hile yapılmasını önleyici bir güç olarak görülmesi ayrıca denetçilere yönelik sürekli eğitimlerin verilmesinin de denetimin kalitesini artırıcı bir rolü bulunmaktadır (KGK, 09.02.2021, www.kgk.gov.tr).

3. YÖNTEM

3.1. Araştırma Modeli ve Hipotezleri

Yukarıda açıklanan bağımsız denetim kalitesi üzerinde etkili olan faktörler ve bu faktörlerin denetim kalitesi üzerindeki etkileri dikkate alındığında, bu araştırma kapsamında Şekil 1’de sunulan araştırma modeli ele alınmıştır:



Şekil 1. Araştırma Modeli ve Hipotezler

Bağımsız denetim kalitesi üzerinde etkili olan faktörler araştırma modeli kapsamında test edilen hipotezler aşağıdaki gibidir;

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

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

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

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

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

3.2. Veri Toplama Aracı

Bu araştırma kapsamında nicel araştırma yöntemlerinden faydalanılmıştır. Veri toplama aracı olarak yapılandırılmış anket yöntemi kullanılmıştır. Anket formu oluşturulurken bazı durumlarda ifadeler ilgili literatürden direkt olarak kullanılmış olup, bazı durumlarda da literatürdeki çalışmalara dayanarak bu araştırmanın gerektirdiği şekilde uyarlanmış ya da geliştirilmiştir. Araştırma kapsamında oluşturulan ölçekler ve yararlanılan kaynaklar Tablo 1’de gösterilmektedir.

Tablo 1. Araştırma Modeli Ölçeklerinin Geliştirilmesi İçin Yararlanılan Kaynaklar

Değişkenler / Ölçekler	Kısaltmalar	Önerme sayısı	Yararlanılan kaynaklar
Demografik değişkenler	DMG	7	Duff, 2004; Uzay, 2004; Dönmez ve Ersoy, 2011
Denetlenen İşletme	İŞL	8	Akbulut, 2010; Al-Kaddash vd., 2013; Dantas ve Medeiros, 2015; Eddine, 2015
Bağımsız Denetim Firması	BDF	9	Al-Kaddash vd., 2013; Gaver ve Paterson, 2014; Kilgore vd., 2014; Kwon vd., 2014; Bell vd., 2015; Comprix ve Huang, 2015; Yang vd., 2015
Bağımsız Denetçi	DEN	5	Göger, 2006; Özyurt, 2010; Al-Kaddash vd., 2013; Bafqi vd., 2013; Augustine vd., 2014; Hardies vd., 2014; Dantas ve Medeiros, 2015
Bilişim Teknolojisi Kullanımı	BTK	6	Ertaş ve Güven, 2008; Gürkan, 2008; Meihami vd., 2013; Munteanu, 2014
Yasal Düzenlemeler ve Kurumlar	YDK	8	Acar ve Senal, 2011; McGowan, 2014; Dantas ve Medeiros, 2015
Bağımsız Denetim Kalitesi	KAL	9	Yuniarti, 2011; ECA-I, www.eca.europa.eu, 2004

Ankette demografik değişkenlerle ilgili soruların (cinsiyet, yaş, eğitim düzeyi, unvan, bağımsız denetim yetkisine sahip olunan yıl sayısı, bağlı olunan denetim firmasındaki unvan ve ortaklık durumu) yanında araştırma modeli değişkenlerinin ölçümü için de ifadeler yer almıştır. Araştırma modeli kapsamında sırasıyla denetlenen işletme, denetim firması, denetimi yapan denetçi, bilişim teknolojisi kullanımı, yasal düzenlemeler ve kurumlar ve denetim kalitesi ile ilgili ifadeler bulunmaktadır. Anketin bu bölümündeki bağımsız denetim kalitesi ölçeği “1=Kesinlikle katılmıyorum”, “2=Katılmıyorum”, “3=Kararsızım”, “4=Katılıyorum” ve “5=Kesinlikle katılıyorum” olmak üzere 5’li Likert tipi ölçekle ölçülmüştür. Bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörler ile ilgili ölçeklerde yer alan önermeler, bağımsız denetim kalitesini ne düzeyde etkilediğini belirlemek için, “1=Hiç etkili değildir”, “2=Etkili değildir”, “3=Kararsızım”, “4=Etkilidir” ve “5=Çok etkilidir” olmak üzere 5’li Likert tipi ölçekle ölçülmüştür.

Son dönemde mobil teknoloji uygulamaları (WhatsApp, Messenger vb.) ve sosyal medya uygulamalarının (Facebook vb.) artan popülerliğinden dolayı anket çevrim içi olarak uygulanmıştır. Çevrim içi anket oluşturulması için de SurveyMonkey çevrim içi anket yazılımı kullanılmıştır.

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

Tablo 2. Faktör Yüklemeleri, Ortalama ve Standart Sapmalar

		Faktör Yüklemeleri	Ort.	St.Sap.
İŞL1	İşletmenin büyüklüğü (çalışan sayısı, satışları vb.)	0,53	4,30	1,16
İŞL2	Faaliyette bulunduğu sektör	0,39	3,90	1,35
İŞL3	Yönetim şekli (ailesel, profesyonel yönetim vb.)	0,59	4,37	1,06
İŞL4	Güçlü bir finansal yapısının olması	0,74	4,39	1,05
İŞL5	İç kontrol yapısı (iç denetim grubunun güvenilirliği, objektifliği vb.)	0,70	4,77	0,53

İŞL6	İşletme kültürü (değerler, inançlar, alışkanlıklar, çalışma ilkeleri, vb.)	0,62	4,34	0,91
İŞL7	Kurumsal yönetim yapısı	0,79	4,70	0,58
İŞL8	Denetim komitesi (bağımsızlığı, etkinliği, deneyimi vb.)	0,71	4,57	0,85
BDF1	Denetim firmasının büyüklüğü (müşteri işletme sayısı, denetçi sayısı, vb.)	0,56	4,06	1,06
BDF2	Ulusal veya uluslararası olması	0,34	3,16	1,45
BDF3	Müşteri işletme ile çalışma süresi	0,68	4,18	0,88
BDF4	Denetim dışı hizmet sunulup sunulmaması	0,44	3,67	1,38
BDF5	Denetim ekibinin deneyimi	0,72	4,73	0,54
BDF6	Zorunlu rotasyonu	0,39	3,76	1,03
BDF7	Denetim firmaları arasındaki rekabet	0,40	3,53	1,41
BDF8	Denetçi eğitimine verdiği önem	0,73	4,57	0,71
BDF9	Denetim firmasının kültürü (değerler, inançlar, alışkanlıklar, çalışma ilkeleri, vb.)	0,43	4,10	1,07
DEN1	Mesleki özen ve titizliği	0,90	4,75	0,51
DEN2	Mesleki yeterliliği	0,88	4,82	0,44
DEN3	Denetim yaptığı işletmenin sektörü ile ilgili bilgi ve tecrübesi	0,73	4,73	0,67
DEN4	Denetçilik mesleğindeki çalışma süresi	0,49	4,22	0,92
DEN5	Denetçinin bağımsızlığı	0,83	4,76	0,60
BTK1	Bağımsız denetim yazılımları	0,71	4,29	0,78
BTK2	Elektronik hesap tablosu yazılımları (Excel vb.)	0,74	4,57	0,71
BTK3	Veri tabanı yazılımları (Access, Oracle vb.)	0,79	4,24	0,98
BTK4	İstatistiksel analiz yazılımları (SPSS, SAS vb.)	0,74	4,18	0,99
BTK5	İnternet	0,70	4,25	0,91
BTK6	Muhasebe yazılımları	0,61	4,44	0,81
YDK1	Kamu Gözetim Kurumu (KGK)'nın yasal düzenlemeleri	0,72	4,24	0,97
YDK2	KGK'nın denetim sıklığı	0,84	4,14	1,09
YDK3	KGK'nın uyguladığı yaptırımlar	0,88	4,28	1,02
YDK4	TÜRMOB'un düzenlemeleri	0,61	3,11	1,38
YDK5	Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'nın düzenlemeleri	0,58	4,20	0,95
YDK6	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)'nın düzenlemeleri	0,63	4,11	0,99
YDK7	Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK)'nın düzenlemeleri	0,65	3,75	1,14
YDK8	Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun getirdiği düzenlemeler	0,78	4,11	1,09
KAL1	Bağımsız denetimi yapılan müşteri işletmenin ne kadar önemli olduğu (finansal büyüklüğü, ulusal ekonomideki yeri, vb.) göz önünde bulundurulmalıdır.	0,36	4,06	1,13
KAL2	Denetim bulguları ve kararları, denetlenen firmanın fiili durumunu doğru bir şekilde yansıtmalıdır.	0,89	4,78	0,52
KAL3	Denetim raporunda yapılan tüm açıklamalar, denetim sürecinde toplanan verilerle desteklenmelidir.	0,76	4,86	0,44
KAL4	Denetim tarafsız ve adil bir biçimde, ayrıcalık veya ön yargı olmadan gerçekleştirilmelidir.	0,93	4,84	0,49
KAL5	Denetçi değerlendirmesini ve görüşünü, tamamen gerçeklere ve iyi bir analize dayandırmalıdır.	0,82	4,82	0,57

KAL6	Denetim için hazırlanan plandaki tüm unsurlar başarılı bir şekilde yerine getirilmelidir.	0,76	4,75	0,63
KAL7	Denetim sonuçları ihtiyaç duyulan zamanda teslim edilmelidir.	0,63	4,77	0,50
KAL8	Denetim sonuçları ve görüşleri, herkes tarafından kolaylıkla anlaşılabilir şekilde, kısa ve öz olarak denetim raporunda sunulmalıdır.	0,34	4,41	0,95
KAL9	Denetimin önem ve karmaşıklık düzeyi göz önünde bulundurularak yeteri kadar kaynak tahsisi yapılmalıdır.	0,73	4,72	0,61

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

3.3. Araştırmanın Evreni ve Örnekleme

Araştırmanın evrenini Türkiye’de bağımsız denetim faaliyetinde bulunan bağımsız denetçiler oluşturmaktadır. Örnekleme tekniği olarak farklı örnekleme tekniklerinden (uygun örnekleme ve kartopu örnekleme) faydalanılmıştır. Kolay olarak erişilebilen bağımsız denetim firmalarına, bağımsız denetimle ilgili dernek ve kurumlara ve bağımsız denetçilere (uygun örnekleme) anket gönderilmekle birlikte, bu kişi ve kurumlardan ulaşılabilecekleri bağımsız denetçilere (kartopu örnekleme) anketi uygulamaları istenmiştir.

Araştırma kapsamında kullanılan parametrik olmayan bir istatistiksel veri analiz yöntemi olan Kısmi En Küçük Kareler Yöntemi (Partial Least Squares – PLS) için gereken örneklem büyüklüğünün tespit edilmesi için Tablo 3’den faydalanılmıştır (Hair, Jr. vd., 2014: 21).

Tablo 3. Minimum Örneklem Büyüklüğü Belirlenmesi (Hair, Jr. vd., 2014: 21)

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

Kısmi En Küçük Kareler Yöntemi kapsamında örneklem büyüklüğünü belirlemek için üç parametre gerekmektedir: (1) Önem düzeyi, (2) Bir değişkene yönelen en fazla ok sayısı, (3) Maksimum R^2 değeri. Anlamlılık düzeyi olarak $p < 0.05$ değeri baz alınmıştır. Bu araştırma kapsamındaki araştırma modelindeki bağımlı değişken olan Bağımsız Denetim Kalitesi değişkeni beş bağımsız değişken tarafından etkilenmektedir. Bu sebepten dolayı, bir değişkene yönelen ok sayısı en fazla beş olarak belirlenmiştir. Araştırma kapsamında bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörlerin bağımsız denetim kalitesini açıklama oranının yüksek düzeyde olması beklendiği varsayımından hareketle, R^2 değeri en az %75 ($R^2 = 0.75$) olacak şekilde belirlenmiştir. Tabloda görüldüğü gibi, bu parametrelere göre, örneklem büyüklüğü en az 36 olmalıdır.

3.4. Verilerin Toplanması

Araştırma kapsamındaki veriler Mayıs-Haziran 2016 döneminde toplanmıştır. Çevrim içi anket yazılımı kullanılarak oluşturulan anketin linki çeşitli bağımsız denetim firmaları, dernek ve kuruluşları ile bağımsız denetçilere e-posta, mobil uygulama ve sosyal medya uygulaması mesajı ve/veya gönderisi olarak paylaşılmıştır. Çevrim içi anket linki Türkiye’de faaliyet gösteren birçok derneğe (Bağımsız Denetim Derneği, Bağımsız Denetim Uzmanları Derneği, Bağımsız Denetçiler Derneği, İstanbul Bağımsız Denetçiler Derneği

vb.) e-posta yoluyla ve Facebook sayfalarında paylaşım yoluyla iletilmiş olup bu derneklerin yöneticileriyle iletişime geçilmiştir. Ayrıca başta İstanbul, Ankara ve İzmir olmak üzere birçok bağımsız denetim firması çalışanı ve/veya ortağı ile iletişime geçilerek anketin uygulanması konusunda yardım talep edilmiştir. Tüm bu veri toplama süreci sonucunda ankete toplam 111 bağımsız denetçinin katılımı sağlanmıştır. Toplanan anketler incelenerek kayıp veri oranının yüksek olduğu anketler değerlendirmeye alınmamıştır. Araştırma kapsamındaki veri analizinde 80 anket kullanılmıştır. Minimum örneklem büyüklüğü (Tablo 3) dikkate alındığında 80 kişilik örneklem büyüklüğünün araştırmada veri analizi yapılabilmesi için yeterli olduğu kanaatine varılmıştır.

3.5. Verilerin Analizi

Nihai veri analizi öncesinde araştırma kapsamındaki değişkenlerin ölçümünde kullanılan ifadelere Kolgomorov Smirnov ve Shapiro Wilk testleri yardımı ile Normallik Testi yapılmıştır. Bu testlerin sonuçları, önermelerin normal dağılım özellikleri göstermediğini işaret etmektedir. Bundan dolayı parametrik olmayan istatistiksel analiz yöntemleri tercih edilmiştir.

Araştırma modeli kapsamındaki hipotezlerin test edilmesi için Yapısal Eşitlik Modellemesi (Structural Equation Modeling – SEM) yöntemi kullanılmıştır. Normallik testi sonuçlarına göre parametrik olmayan yöntemlerin tercih edilmesi gerektiğinden dolayı, SEM yöntemi olarak Kısmi En Küçük Kareler (Partial Least Squares – PLS) Yol Modellemesi Yöntemi (PLS-SEM) kullanılmıştır. İstatistiksel paket programı olarak da Smart PLS 3.2.4 yazılımı kullanılmıştır (Ringle vd., 2005).

SEM yöntemi örtük değişkenler arasında ilişki olup olmadığının test edilmesinde kullanılan bir yöntemdir. PLS-SEM yöntemi ise keşifsel araştırmalarda özellikle teori geliştirilmesi amacıyla kullanılan bir yöntemdir (Hair, Jr. vd., 2014: 4). Bu çalışma yapısı itibarıyla keşifsel bir çalışmadır, zira ilgili literatürde daha önceden test edilmeyen ve Şekil 1’de sunulan araştırma modelinin test edilmesi amaçlanmaktadır. Bu sebepten dolayı şekilde sunulan model kapsamındaki hipotezlerin test edilmesinde PLS-SEM yönteminden faydalanılmıştır.

Faktör analizini ve regresyon analizini içinde barındıran PLS-SEM yönteminde iki bileşen bulunmaktadır: (i) ölçek modeli (measurement model) ve (ii) yapısal model (structural model). Ölçek modeli, örtük değişkenlerin (latent variable) nasıl ölçüldüğünü belirlemekle birlikte, bu kapsamda yapılan doğrulayıcı faktör analizi sonuçlarına göre değişkenlerin güvenilirlik ve geçerlilikleri test edilmektedir. Yapısal model bileşeni ise örtük değişkenler arasındaki ilişkilerin ve istatistiksel önem düzeylerinin belirlenmesini sağlamaktadır (Hair, Jr. vd., 2014: 13).

PLS-SEM yöntemi bazı açılardan avantajlar sağlamaktadır. En önemli avantajlarından birisi herhangi bir dağılımsal varsayım (normal dağılım gibi) gerektirmemesidir. Diğer bir avantaj ise örneklem büyüklüğü ile ilgilidir. Büyük örneklem gerektirmeyen bir yöntem olan PLS-SEM yöntemi ile bazı durumlarda çok küçük örneklemle bile istatistiksel açıdan anlamlı sonuçlar elde edilebilmektedir (Hair, Jr. vd., 2014: 14-22). Az önce adı geçen avantajlarından dolayı bu araştırma kapsamında PLS-SEM yöntemi tercih edilmiştir.

4. BULGULAR

4.1. Demografik Bulgular

Bu araştırma kapsamında 80 bağımsız denetçiye uygulanan anketin demografik sonuçları denetçilerin cinsiyet, yaş, eğitim düzeyi, unvan, yetkiye sahip oldukları yıl sayısı, bir denetim firmasına ortak olma ya da bir denetim firmasında çalışma durumları ve denetim firmasındaki unvanları açısından değerlendirilmiştir. Anketi yanıtlayan bağımsız denetçilerin %90’ı (72 kişi) erkek %10’u (8 kişi) da bayandır. Bu durum anketin uygulandığı yıl itibarıyla bağımsız denetçilerin KGG’deki %85 erkek ve % 15 bayan oranıyla da paralellik göstermektedir. Bağımsız denetçilerin yaş dağılımlarına bakıldığında ise %16’sının 20-29, %24’ünün 30-39, %34’ünün 40-49, %20’sinin 50-59 ve %6’sının da 60 yaş üstü olduğu görülmektedir. Katılımcıların %52’si lisans mezunu iken %48’i lisansüstü eğitim almıştır. Lisansüstü eğitim alanların da 23’ü yüksek lisans ve 15’i doktora mezunudur. Unvan olarak yapılan değerlendirmede ise 80 bağımsız denetçinin 66’sının SMMM ve 14’ünün de YMM unvanına sahip olduğu söylenebilmektedir. Ankete katılım sağlayan bağımsız denetçilerin deneyimlerini ölçmeye yönelik ankete konulan bağımsız denetim yetkisine sahip olunan yıl sayısı değişkenine göre de denetçilerin %25’inin 1 yıldan az, %56’sının 1-5 yıl arası, %10’unun da 6-10 yıl arası denetim yetkisine sahip bulunduğu görülürken 6 denetçinin ise 11 yıl ve üzeri bağımsız denetim yetkisine sahip daha tecrübeli

denetçiler olduğu tespit edilmiştir. Diğer taraftan anketin uygulandığı 80 bağımsız denetçiden 37'si (%46) bir bağımsız denetim firmasına bağlı olarak çalışırken geri kalan 43 (%54) denetçi de herhangi bir bağımsız denetim firmasına bağlı olmaksızın çalışmalarını yürütmektedir. Ankete katılan bağımsız denetçilerin çoğunluğu (% 32) sorumlu ortak baş denetçi, %11'i baş denetçi, %8'i kıdemli denetçi, %30'u denetçi ve %11'i de denetçi yardımcısı unvanına sahip iken %5 oranında da stajyer denetçi yardımcısı unvanında katılım olduğu görülmektedir.

4.2. Ölçek Modeline İlişkin Bulgular

Verilerin analizi bölümünde de ifade edildiği gibi PLS-SEM analizi SmartPLS istatistiksel yazılımı kullanılarak yapılmıştır. Bu analiz sonucunda oluşan ölçek modeli bulguları (faktör analizi, güvenilirlik ve geçerlilik analizi) bu bölümde sunulacaktır.

Bağımsız denetim kalitesi ve bunu etkileyen faktörler ile ilgili araştırma modelinde bulunan değişkenler için güvenilirlik analizi, Cronbach's Alpha ve Birleşik Güvenilirlik değerleri kullanılarak yapılmıştır. Nunnally (1978) tarafından da ifade edildiği gibi güvenilirliğin yüksek olabilmesi için bu değerlerin 0,70 ve üzerinde olması gerekmektedir.

SmartPLS yazılımı kullanılarak yapılan analizin sonuçlarına göre *Denetlenen İşletme (İŞL)* ölçeğinin Birleşik Güvenilirlik değerinin 0,84 ve Cronbach's Alpha değerinin 0,80; *Bağımsız Denetim Firması (BDF)* ölçeğinin Birleşik Güvenilirlik değerinin 0,77 ve Cronbach's Alpha değerinin 0,70; *Bağımsız Denetçi (DEN)* ölçeğinin Birleşik Güvenilirlik değerinin 0,88 ve Cronbach's Alpha değerinin 0,83; *Bilişim Teknolojisi Kullanımı (BTK)* ölçeğinin Birleşik Güvenilirlik değerinin 0,86 ve Cronbach's Alpha değerinin 0,81; *Yasal Düzenlemeler ve Kurumlar (YDK)* ölçeğinin Birleşik Güvenilirlik değerinin 0,89 ve Cronbach's Alpha değerinin 0,87; ve *Bağımsız Denetim Kalitesi (KAL)* ölçeğinin Birleşik Güvenilirlik değerinin 0,90 ve Cronbach's Alpha değerinin 0,87 olduğu tespit edilmiştir. Bu sonuçlardan hareketle, araştırma modeli değişkenleri kapsamındaki ölçeklerin güvenilirliklerinin onaylandığı söylenebilir.

Geçerlilik analizinin bir türü olan yakınsaklık geçerliliği (convergent validity) kapsamında her bir önerme ayrı ayrı karşılık gelen faktörlere, yine PLS-SEM analizi aracılığıyla yüklenmiştir. Tüm faktör yüklemelerinin de istatistiksel olarak istenen önem düzeyinin üzerinde olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Tablo 2). Bu sonuçlar, bu çalışma kapsamındaki ölçeklerin yakınsaklık geçerliliğinin onaylandığını göstermektedir.

Geçerliliğin diğer bir türü olan ayırt edicilik geçerliliği (discriminant validity) kapsamında, her bir değişkenin farklı bir kavramı ölçtüğünün tespit edilebilmesi için Heterotrait-Monotrait (HTMT) oranı değerleri hesaplanmıştır. Model kapsamındaki altı değişkenin (*Denetlenen İşletme, Bağımsız Denetim Firması, Bağımsız Denetçi, Bilişim Teknolojisi Kullanımı, Yasal Düzenlemeler ve Kurumlar ve Bağımsız Denetim Kalitesi*) farklı kavramları ölçtüğü varsayımının test edilebilmesi için incelenen HTMT oranı değerlerinin 0,90'ın altında olması gerekmektedir (Henseler vd., 2015). Araştırma modeli değişkenlerinin aralarındaki HTMT oranları Tablo 4'de verilmiştir. Tablo 4'deki bulgulara göre, değişkenler arasındaki HTMT oranı değerleri 0,90'ın altındadır. Bu sebepten ötürü araştırma modelindeki tüm değişkenlerin ampirik olarak birbirlerinden farklı oldukları tespit edilmiş, dolayısıyla ayırt edicilik geçerliliği onaylanmıştır.

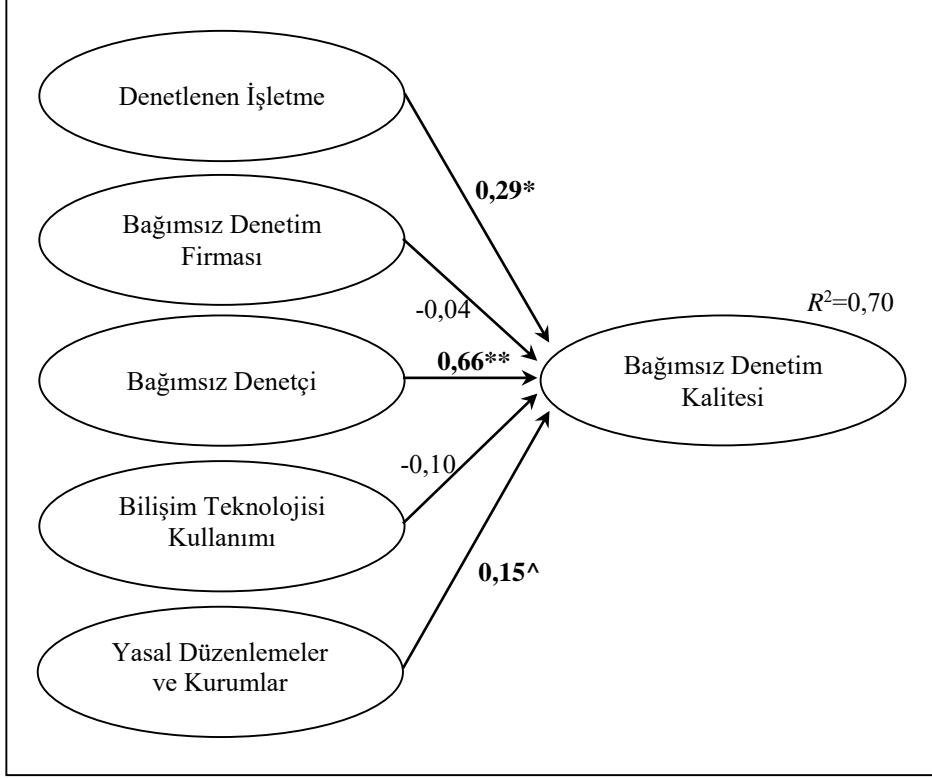
Tablo 4. Ayırt Edicilik Geçerliliği İçin Heterotrait-Monotrait (HTMT) Oranı Değerleri

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

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

4.3. Yapısal Model Bulguları

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



Şekil 2. PLS-SEM Yapısal Model Analiz Sonuçları

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

Araştırma kapsamında test edilen hipotezlerin test sonuçları ve β katsayıları Şekil 2’de verilmiştir. Bunun yanında, bağımsız değişkenlerin bağımlı değişken üzerindeki etki büyüklüğünü ifade eden f^2 değerleri de raporlanmıştır. f^2 , 0 ile 1 arasında değerler almakla birlikte, bağımsız değişkenlerin bağımlı değişken ile ne düzeyde ilişkili olduğunu ifade etmektedir. 0,02-0,15 arasında yer alan f^2 değerleri düşük düzeyde etki, 0,16-0,35 arasında yer alan f^2 değerleri orta düzeyde etki ve 0,35’den büyük olan f^2 değerleri de yüksek düzeyde etki olduğunu belirtmektedir (Cohen, 1988).

Hipotez 1’de “Denetlenen işletme bağımsız denetim kalitesini pozitif yönde etkiler.” hipotezi öne sürülmüştür. Şekil 2’deki bulgulara göre Hipotez 1 kabul edilmiştir. Buna göre denetlenen işletmenin bağımsız denetim kalitesi üzerinde pozitif ve istatistiki olarak da anlamlı bir etkisi vardır ($\beta = 0,29$; $p < 0,05$). f^2 değeri ise orta düzeyde bir etki büyüklüğüne sahip olduğuna işaret etmektedir ($f^2 = 0,18$).

Hipotez 2’de ise “Bağımsız denetim firması bağımsız denetim kalitesini pozitif yönde etkiler.” hipotezi öne sürülmüş ve bu hipotez reddedilmiştir. PLS-SEM sonuçlarına göre bağımsız denetim firmasının bağımsız denetim kalitesi üzerinde istatistiki olarak anlamlı bir etkisi bulunmamaktadır ($\beta = -0,04$; $p > 0,05$).

Hipotez 3’de “Bağımsız denetçi bağımsız denetim kalitesini pozitif yönde etkiler.” hipotezi öne sürülmüştür. Analiz sonuçlarına göre Hipotez 3 kabul edilmiştir. Bir diğer ifade ile bağımsız denetçinin bağımsız denetim kalitesi üzerinde istatistiki olarak anlamlı bir etkisi bulunmaktadır ($\beta = 0,66$; $p < 0,01$). f^2 değeri ise bu etkinin yüksek düzeyde olduğunu göstermektedir ($f^2=0,90$).

Hipotez 4’de “Bilişim teknolojisi kullanımı bağımsız denetim kalitesini pozitif yönde etkiler.” hipotezi öne sürülmüştür. Elde edilen bulgular dahilinde Hipotez 4 reddedilmiştir. Şekil 2’de de görüldüğü gibi bilişim

teknolojisi kullanımının bağımsız denetim kalitesi üzerinde istatistiki olarak anlamlı bir etkisine rastlanmamıştır ($\beta = -0,10$; $p > 0,05$).

Araştırma modeli kapsamında son olarak, Hipotez 5'de "*Yasal düzenlemeler ve kurumlar bağımsız denetim kalitesini pozitif yönde etkiler.*" hipotezi öne sürülmüştür ve bu hipotez kabul edilmiştir. Sonuçlara bakıldığında yasal düzenlemeler ve kurumlar ile bağımsız denetim kalitesi arasında pozitif ve marjinal düzeyde istatistiki olarak anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir ($\beta = 0,15$; $p < 0,10$). f^2 değeri ise bu etkinin düşük düzeyde olduğunu göstermektedir ($f^2=0,06$).

Bu sonuçlara göre Hipotez 1, Hipotez 3 ve Hipotez 5 kabul edilirken, Hipotez 2 ve Hipotez 4 reddedilmiştir.

5. SONUÇ VE TARTIŞMA

Bu çalışmanın amacı, bağımsız denetim kalitesi üzerinde etkili olan faktörlerin ayrıntılı olarak araştırılması ve bu faktörlerin bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisinin belirlenmesidir. Bu kapsamda öncelikle, bağımsız denetim kalitesi ve bunda etkili olan faktörleri inceleyen ulusal ve uluslararası düzeyde yürütülmüş çalışmalar incelenmiştir. Yapılan ayrıntılı literatür incelemesi sonucunda bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörlerle ilgili bir araştırma modeli oluşturulmuştur. Daha sonra bu araştırma modeli kapsamında ortaya konulan hipotezler, yapısal eşitlik modellemesi yöntemlerinden birisi olan PLS-SEM yöntemi kullanılarak ve SmartPLS istatistiksel analiz yazılımı (Ringle vd., 2005) aracılığıyla ampirik olarak test edilmiştir.

Bu çalışma kapsamında ortaya konulan araştırma modeli ile denetlenen işletme, bağımsız denetim firması, bağımsız denetçi, bilişim teknolojisi kullanımı ve yasal düzenlemeler ve kurumlar gibi faktörlerin bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisi incelenmiştir. Yapılan PLS-SEM analizi sonuçlarına göre denetlenen işletme, bağımsız denetçi ve yasal düzenlemeler ve kurumların bağımsız denetim kalitesi üzerinde olumlu etkisi olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu kapsamda yapılan hipotez testinin sonuçlarına göre Hipotez 1, Hipotez 3 ve Hipotez 5 kabul edilirken, Hipotez 2 ve Hipotez 4 reddedilmiştir. Araştırma modeli bulguları incelendiğinde bağımsız denetim kalitesi üzerinde etkisinin olduğu tespit edilen faktörler arasında bağımsız denetçinin etkisinin yüksek düzeyde olduğu, denetlenen işletmenin etkisinin orta düzeyde olduğu ve yasal düzenleme ve kurumların etkisinin ise düşük düzeyde olduğu sonucuna varılmıştır.

Bu bulgulardan hareketle, bağımsız denetim kalitesi üzerinde en yüksek etkiye sahip olan faktörün bağımsız denetçi olduğu kanaatine varılmıştır. Çalışmanın bağımsız denetçilerle ilgili özelliklerine bakıldığında bulunan istatistiksel sonuç için bağımsız denetçinin mesleki yeterliliği, özen ve titizliği, bağımsızlığı, sektörel uzmanlığının olması ve deneyiminin bağımsız denetim kalitesini pozitif yönde etkilediği hipotezi desteklenmektedir. Bağımsız denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesinde aktif rol alan bağımsız denetçinin öneminin hem literatürdeki çalışmalarla hem de yapılan analizle desteklenmesi öncelikle mesleki anlamda yeterliliğe sahip olunması diğer bir ifade ile denetçi olabilmek için gerekli kurs ve eğitimlerin alınarak uygulanan sınavdan başarılı olunması temel koşul olarak görülmektedir. Denetçinin deneyimi yani meslekteki çalışma süresinin artması ve denetlenecek olan işletmenin sektörü ile ilgili uzmanlığının olması denetlenen işletme sayısının artması ile paralel olarak denetçinin aynı nitelikteki hizmeti daha kısa sürede ve daha az hata ile gerçekleştirmesini sağlamaktadır. Bağımsız denetçi ile ilgili tüm bu anlatılanlar bağımsız denetim kalitesini olumlu yönde etkilemektedir. Bunların dışında bağımsız denetçinin denetim faaliyetini gerçekleştirirken gereken özen ve titizliği göstermesi de denetim sürecinde hata oranını düşürmekte ve hileli durumların ortaya çıkarılmasını da kolaylaştırmaktadır. Bağımsız denetçinin denetim kalitesi üzerinde etkili olan en önemli özelliklerinden biri de bağımsızlık olarak görülmektedir. Belli standartlara uygunluk olarak da ifade edilen denetçinin bağımsızlığı objektif olarak da değerlendirilmesi zor bir nitelik olarak görülmektedir. Türkiye açısından bakıldığında da daha kaliteli bir bağımsız denetim faaliyeti için bağımsız denetçilerin denetim faaliyetlerini istenen şekilde gerçekleştirmelerini sağlayacak ulusal ve uluslararası yeterli düzeyde ve sürekli olarak gerekli eğitim ve kursları almaları sağlanmalıdır. Bağımsız denetçilerin gerçek anlamda bağımsız hareket edebilmeleri için de caydırıcı yaptırım ve cezalar uygulanmalıdır.

Bağımsız denetim kalitesini pozitif yönde etkileyen ve etki büyüklüğü olarak ikinci sırada yer alan faktör ise denetlenen işletmedir. Analiz sonuçlarını da destekler nitelikte denetlenen işletmenin büyük olması devlet tarafından yapılan denetimlerin daha fazla ve kontrollü bir şekilde olmasını sağlarken denetlenen işletmelerin iç kontrol yapısı ve finansal yapısının güçlü olması, denetim komitesinin deneyimli ve etkin olması bağımsız

denetçilerin denetim sürecindeki etkinliğini doğrudan etkilemektedir. Bu konuda yapılmış çalışmalar da dikkate alındığında bağımsız denetim sürecinin başında kendini denetleyecek kişi ya da kurumları seçme hakkının denetlenecek olan işletmede olması da denetlenen işletme faktörünün ne kadar önemli olduğunu ortaya koymaktadır. Dolayısıyla objektif olunması açısından bağımsız denetim firmalarının denetleyecekleri işletmelerin bir otorite tarafından belirlenmesi denetimin kalitesi açısından da olumlu sonuçlar doğurabilecektir.

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

Bulunan sonuçlar ayrıca bağımsız denetim firması ve bilişim teknolojileri kullanımı ile bağımsız denetim kalitesi arasında bir ilişkinin olmadığını göstermektedir. Araştırmanın sonucuna göre bilgi teknolojileri kullanımının bağımsız denetim kalitesi üzerinde anlamlı bir etkisi tespit edilememiştir. Günümüzde denetim süreçlerinde bilgi teknolojileri kullanımı bir gerekliliktir. Sadece bağımsız denetim sürecinde değil tüm iş süreçlerinde bilgi teknolojilerinin kullanılması kaçınılmaz bir gerekliliktir. Denetimin yürütülmesi için bilgi teknolojilerinin kullanılması gerekmele birlikte denetimin kalitesinin sağlanması için yeterli değildir. İşlerin daha kısa sürede ve kolay bir şekilde yürütülmesi için gerekli olan bilgi teknolojilerinin kullanımını da gerçekleştirecek olan yine bağımsız denetçilerdir. Kalite konusunda farklılığı yaratacak olan süreç dahilinde gerek eğitimleri, gerek deneyimleri, uzmanlıkları ve gerekse bağımsızlıklarını da içeren bağımsız denetçilerin kendileridir.

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

Her araştırmada olduğu gibi bu çalışmanın da bazı sınırlılıkları bulunmaktadır. Bu sınırlılıkların en önemlisi araştırma kapsamında uygulanan anket ile toplanan verilerin sadece belirli bir zaman dilimine ait olmasıdır. Ayrıca araştırma kapsamında anket yöntemi ile toplanan veriler ve bunların geçerlilik ve güvenilirliği araştırma yönteminin özellikleri ile sınırlıdır. Bu araştırma kapsamında bağımsız denetim kalitesi ve bağımsız denetimin kalitesini etkileyen faktörler, bağımsız denetçi perspektifinden ele alınmıştır. Bu konu ile ilgili gelecekte araştırma yapacak olan araştırmacılar, konuyu bağımsız denetime tabi işletmeler ve bağımsız denetim firmaları açısından da ele alabilirler.

KAYNAKÇA

- Acar, D. ve Senal, S. (2011). Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu’nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 33-50.
- Achek, I. ve Gallai, M. I. (2015). Audit Quality, Timely Disclosure, and the Cost of Debt: Tunisian Evidence, Journal of Modern Accounting and Auditing, 11(4), 194-209.
- Ada, Ş. ve Yardımcıoğlu, M. (2017). Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler Üzerine Bir Literatür İncelemesi, International Journal of Social and Humanities Sciences Research, Sayı:14, 1732-1740.

- Akbulut, H. (2010). Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü: Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar.
- Akçay, A. ve Bilen, A. (2018). Denetim Kalitesi ve Göstergeleri, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 227-256.
- Al-Ajmi, J. (2009). Audit Firm, Corporate Governance and Audit Quality: Evidence From Bahrein, *Advances in Accounting*, 25 (1), 64-74.
- Al-Khaddash, H., Al Nawas, R. ve Ramadan, A. (2013), Factors Affecting The Quality Of Auditing: The Case Of Jordanian Commercial Banks, *International Journal of Business and Social Science*, 4(11), 206-222.
- Augustine, O. E., Mgbame, C., Efayena, O. ve Edegware, J. (2014). Audit Firm Characteristics and Auditing Quality: The Nigerian Experience, *Research Journal of Finance and Accounting*, 5(6), 23-34.
- Bafqi, H. D., Addin, M. M. ve Rad, A. A. (2013). The Relationship Between Auditor's Characteristics and Audit Quality, *Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business*, 5(3), 639-648.
- Beattie, V., Fearnley, S. ve Hines T. (2013). Perceptions of Factors Affecting Audit Quality in The Post-SOX UK Regulatory Environment, *Accounting and Business Research*, 43(1), 56-81.
- Bell, T. B., Causholli, M. ve Knechel, W. R. (2015). Audit Firm Tenure, Non-Audit Services, and Internal Assessments of Audit Quality, *Journal of Accounting Research*, 53(3), 461-509.
- Cahan, S. F. ve Sun, J. (2015). The Effect of Audit Experience on Audit Fees and Audit Quality, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1), 78-100.
- Carcello, J. V., Hermanson, R. H. ve Mcgrath, N. T. (1992). Audit Quality Attributes : The Perceptions of Audit Partners, Preparers and Financial Statement Users, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Spring, 11 (1), 1-64.
- Ciprian-Costel, M. (2014). Arguments on Using Computer-Assisted Audit Techniques (Caat) and Business Intelligence To Improve The Work Of The Financial Auditor, *Management Strategies Journal*, 26(4), 212-220.
- Cohen, J. (1988). *Statistical Power Analysis For the Behavioral Sciences*, Lawrence Erlbaum, Mahwah, NJ, ABD.
- Comprix, J. ve Huang, H. (2015). Does Auditor Size Matter? Evidence From Small Audit Firms, *Advances in Accounting*, 31(1), 11-20.
- Coşkun, A., Güner, M.F. ve Okudan, F. (2013). Denetim, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Geçiş Dönemi Eğitimi Notları, Fatih Üniversitesi Sürekli Eğitim Merkezi, <https://www.kgk.gov.tr/contents/files/pdf/egitim/fatih/denetim.pdf>, (Erişim Tarihi: 28.04.2016).
- Dalkılıç, A. F., İbiş, C. ve Hikmet, N. (2012). Preparation of Non-listed Companies for External Auditing: Policy Recommendations for Turkish SMEs towards New Turkish Commercial Code, *International Journal of Contemporary Economics and Administrative Sciences*, 2(1), 22-37.
- Dantas, J. A. ve Medeiros, O. R. (2015). Quality Determinants of Independent Audits of Banks, *Revista Contabilidade & Finanças*, 26(67), 43-56.
- Deangelo, L. E. (1981). Auditor Size and Audit Quality, *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.
- Deis, D. R. ve Giroux, G. A. (1992). Determinants of Audit Quality in The Public Sector, *The Accounting Review*, 57(3), 462-479.
- Dopuch, N., King, R. R. ve Schwartz, R. (2001). An Experimental Investigation of Retention and Rotation Requirements, *Journal of Accounting Research*, 39(1), 93-117.
- Dönmez, A. ve Ersoy, A. (2011). Bağımsız Denetim Sürecinde Analitik İnceleme Prosedürleri: Türkiye’de SPK’dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma, *Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi (Bilig)*, 56, 121-142.
- Duff, A. (2004). *Auditqual: Dimensions of Audit Quality*, Edinburgh, The Institute of Chartered Accountants of Scotland.
- ECA-I (European Court of Auditors), Avrupa Birliği Üst Denetim Kuruluşu Başkanları İletişim Komitesi (2004). Guidelines on Audit Quality, http://www.eca.europa.eu/sites/cc/Lists/CCDocuments/1959843/1959843_EN.PDF , (Erişim Tarihi: 15 Şubat 2021).
- ECA-II (European Court of Auditors), Avrupa Birliği Üst Denetim Kuruluşu Başkanları İletişim Komitesi <http://www.eca.europa.eu/sites/cc/en/Pages/ExpertGrouponAuditQuality.aspx> , (Erişim Tarihi: 15 Şubat 2021).

- Eddine, C. O. H. (2015). Audit Quality Influencing Factors: Comparative Study Between Islamic and Conventional Banks in Malaysia, *Middle East Journal of Business*, 10(1), 17-26.
- Elder, R. J., Lowensohn, S. ve Reck, J. L. (2015). Audit Firm Rotation, Auditor Specialization and Audit Quality in the Municipal Audit Context, *Journal of Government & Nonprofit Accounting*, 4(1), 1-50.
- Elshafie, E. ve Nyadroh, E. (2014). Are Discretionary Accruals a Good Measure of Audit Quality?, *Journal of Management Policy and Practice*, 15(2), 43-60.
- Ertaş, F. C. ve Güven, P. (2008). Bilgi Teknolojilerinin Denetim Sürecine Etkileri, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 37, 50-59.
- Francis, J. R. (2004). What Do We Know About Audit Quality?, *The British Accounting Review*, 36 (4), 345-368.
- GAO (United States General Accounting Office) (2003). Public Accounting Firms: Required Study on the Potential Effects of Mandatory Audit Firm Rotation. GAO Report No. 04-216, November, Washington, D.C., <http://www.gao.gov/new.items/d04216.pdf>, (Erişim Tarihi: 22 Ocak 2021).
- Gaver, J. J. ve Paterson, J. S. (2014). The Association Between Actuarial Services and Audit Quality, *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 33(1), 139-159.
- Ghosh, A. ve Tang, C.Y. (2015). Assessing Financial Reporting Quality of Family Firms: The Auditors' Perspective, *Journal of Accounting and Economics*, 60(1), 95-116.
- Goodwin, J. ve Kent, P. (2006). Relation Between External Audit Fees, Audit Committee Characteristics and Internal Audit, *Accounting and Finance*, 46 (3), 387-404.
- Göğer, T. (2006). Türkiye'de Bağımsız Denetim Uygulamalarında Bağımsız Denetim Kalitesini Belirleyen Etkenler ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Gul, F. A., Fung, S. Y. K. ve Jaggi, B. (2009). Earnings Quality: Some Evidence on The Role of Auditor Tenure and Auditors' Industry Expertise, *Journal of Accounting and Economics*, 47(3), 265-287.
- Gürkan, S. (2008). "Bilgisayar Destekli Denetim Tekniklerinin (Bddt) Muhasebe Denetimine Etkileri ve Türkiye'deki Bağımsız Denetim Kuruluşlarının BDDT Uygulamalarına İlişkin Bir Araştırma", Yüksek Lisans Tezi, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Zonguldak.
- Haftacı, V. (2016). Muhasebe Denetimi, Genişletilmiş 4. Baskı, Kocaeli, Umuttepe Yayınları.
- Haftacı, V. ve Badem, A. C. (2011). Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 1-16.
- Hair JR, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C. M. ve Sarstedt, M. (2014). A Primer On Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM), Thousand Oaks, California, Sage Publications.
- Hardies, K., Breesch, D. ve Branson, J. (2014). Do (Fe) Male Auditors Impair Audit Quality? Evidence From Going-Concern Opinions, *The European Accounting Review*, 5(1), 7-34.
- Henseler, J., Ringle, C. M. ve Sarstedt, M. (2015). A New Criterion For Assessing Discriminant Validity in Variance-Based Structural Equation Modeling, *Journal of the Academy of Marketing Science*, 43(1), 115-135.
- Herrbach, O. (2001). Audit Quality, Auditor Behavior and the Psychological Contract, *The European Accounting Review*, 10(4), 787-802.
- Hu, D. (2015). Audit Quality and Measurement: Towards a Comprehensive Understanding, *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 19(1), 209-222.
- Hüner, D. B. (2014). Bağımsız Denetimde İç Kontrol ve İç Denetimin Rolü, Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Denetim Programı, İstanbul.
- Ionescu, L. (2014). The Effect Of Mandatory Partner Rotation on Audit Quality, *Economics, Management and Financial Markets*, 9(1), 124-129.
- Joe, J. R. ve Vandervelde, S. D. (2007). Do Auditor-Provided Nonaudit Services Improve Audit Effectiveness?, *Contemporary Accounting Research*, 24(2), 467-487.
- Kaya, K. (2014). İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Bağımsız Denetim Sürecine Etkileri ve Bir Uygulama, Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, İstanbul.
- Keleş, D. (2013). 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Bağımsız Denetim Göreviyle Yetkilendirilecek Muhasebe Meslek Mensuplarının Denetimle İlgili Görüşlerinin Tespitine İlişkin Ordu İlinde Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.

KGK,

<https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/KAL%C4%B0TE%20KONTROL%20STANDARTLARI/kks1.pdf>, (Erişim Tarihi: 09 Şubat 2021).

- Kilgore, A., Harrison, G. ve Radich, R. (2014). Audit Quality: What's Important to Users of Audit Services, *Managerial Auditing Journal*, 29(9), 776-799.
- Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B. ve Velury, U. K. (2013). Audit Quality: Insights from the Academic Literature, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), 385-421.
- Kwon, S. Y., Lim, Y. ve Simnett, R. (2014). The Effect Of Mandatory Audit Firm Rotation on Audit Quality and Audit Fees: Empirical Evidence From The Korean Audit Market, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(4), 167-196.
- Lim, C. ve Tan, H. (2010). Does Auditor Tenure Improve Audit Quality? Moderating Effects of Industry Specialization and Fee Dependence, *Contemporary Accounting Research*, 27(3), 923-957.
- Mcgowan, M. M. (2014). The Influence of The Sarbanes-Oxley Act on Audit Quality: Evidence from Non-profit Hospitals Subject to The Single Audit Act, *Doktora Tezi*, Nova Southeastern University, Florida, ABD.
- Meihami, B., Varmaghani, Z. ve Meihami, H. (2013). The Role and Effect of Information Technology and Communications on Performance of Independent Auditors (Evidences Of Audit Institutions In Iran), *Interdisciplinary Journal Of Contemporary Research In Business*, 4(12), 829-849.
- Munteanu, C. C. (2014). Aspects of Statistical Sampling as Selection Technique in Financial Auditing, *Valahian Journal of Economic Studies*, 5(3), 93-98.
- Nunnally, J.C. (1978). *Psychometric Theory*, Second Edition, New York, McGraw-Hill.
- Oktay, S. (2013). Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri, *Maliye Finans Yazıları*, 27(100), 42-94.
- Özyurt, A. (2010). Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Etmenlerden Bağımsız Denetçi Özelliklerinin İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma, *Yüksek Lisans Tezi*, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Rasmussen, B. W. ve Jensen, L. (1998). Quality Dimensions in External Audit Services- An External User Perspective, *European Accounting Review*, 7(1), 65-82.
- Ringle, C. M., Wende, S. ve Will, A. (2005). *SmartPLS 2.0*, University of Hamburg, Hamburg, Germany.
- Sağlar, J. ve Tuan, K. (2009). İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(1), 343-358.
- Selimoğlu, S. K., Özbirecikli, M., Uzay, Ş. (2019). Bağımsız Denetim-Türkiye Denetim Standartlarıyla Uyumlaştırılmış, Geliştirilmiş 3. Basım, Ankara, Nobel Akademik Yayıncılık.
- Senal, S. (2011). Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma, *Doktora Tezi*, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Isparta.
- Seyedhossein, N., Sofian, S. ve Saat, M. B. M. (2013). The Effect of Audit Firm Size on Independent Auditor's Opinion: Conceptual Framework, *Asian Social Science*, 9(9), 243-248.
- Tepalagul, N. (2012). Audit Completion Phase: Determinants and Implications for Audit Quality, *Doktora Tezi*, Boston University, Boston, Massachusetts, ABD.
- Tunçay, D. (2011). İç Kontrol İle İç Denetimin Bağımsız Denetim Açısından Önemi ve Bir Anket Çalışması, *Yüksek Lisans Tezi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Uzay, Ş. (2004). Türkiye'de Denetçi Bağımsızlığı, *MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası*, 1-25.
- Wallace, W. (1980). *The Economic Role of The Audit in Free and Regulated Markets*, Touche Ross, London.
- Wan, Z. W. A., Ismail, S. ve Jamaluddin, N. (2008). The Impact of Board Composition, Ownership and Ceo Duality on Audit Quality: The Malaysian Evidence, *Malaysian Accounting Review*, 7(2), 17-28.
- Yang, Y. F., Yang, L. W. ve Lee, M. N. (2015). Service Quality, Size and Performance of Audit Firms: Consideration of Market Segments and Business Strategies, *The International Journal of Business and Finance Research*, 9(4), 51-66.
- Ye, K., Cheng, Y. ve Gao, J. (2014). How Individual Auditor Characteristics Impact The Likelihood of Audit Failure: Evidence from China, *Advances in Accounting*, 30(2), 394-401.
- Yıldırım, S. (2014). İç Kontrol İle İç Denetimin Etkinliğinin Dış Denetim Süresine Etkisi, *Yüksek Lisans Tezi*, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- Yuniarti, R. (2011). Audit Firm Size, Audit Fee and Audit Quality, *Journal of Global Management*, 2(1), 84-97.