



T.C.

İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

**BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN İŞ YÜKÜNÜN  
İŞ PERFORMANSLARINA VE  
DENETİM KALİTESİNE ETKİSİ**

Bilal SOLAK

Danışman: Prof. Dr. Recep GÜNEŞ

DOKTORA TEZİ

MALATYA-2015

BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN İŞ YÜKÜNÜN  
İŞ PERFORMANSLARINA VE  
DENETİM KALİTESİNE ETKİSİ

Bilal SOLAK

T.C.

İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

Danışman: Prof. Dr. Recep GÜNEŞ

DOKTORA TEZİ

MALATYA-2015

## KABUL VE ONAY SAYFASI

Bilal SOLAK tarafından hazırlanan “BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN İŞ YÜKÜNÜN İŞ PERFORMANSLARINA VE DENETİM KALİTESİNE ETKİSİ” başlıklı bu çalışma, 13.04.2015 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

---

[ Prof. Dr. Fikret OTLU] (Başkan)

---

[Prof. Dr. Recep GÜNEŞ] (Danışman)

---

[ Yrd. Doç. Dr. Muzaffer DEMİRBAŞ]

---

[ Yrd. Doç. Dr. Özcan DEMİR]

---

[ Yrd. Doç. Dr. Ahmet Fethi DURMUŞ]

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylıyorum.

Prof. Dr. Mehmet KARAGÖZ

Enstitü Müdürü

## **ABSTRAC**

SOLAK, Bilal

### **“The Effect of Work Load of Independent Auditors on Their Work Performances and Quality of Audit” Doctorate Thesis, Malatya-Turkey,2015**

Globalization has made remarkable changes in different aspects of life but especially in economy. Although countries have preserved their political frontiers, there is no more economic borders now. This situation has increased the level of competition and the number of competitive companies. So now companies have to organize a more efficient financial framework within company. A more efficient financial framework can be designed only if global investors provide the company with enough funds. To reach these funds, a company should have transparent, objective and accurate financial tables. Independent audit is the necessary condition to maintain objectivity, transparency and accuracy in financial tables. However, after the successive bankruptcies due to the accounting scandals in 2000s, quality in independent audit has become more important today.

In 21st century although working hours and responsibilities has declined, workloads of employers has increased due to time-constrained activities. According to the recent studies, the higher the workload, the higher the turnover rate is. Higher turnover rates bring about less qualified person in these areas of business. This problem is also a major concern among independent audits. In our country, companies demand from auditors to fulfill their reports starting from end of the year, until the compulsory general meeting in March which is almost three months. This time limit increases the workload of independent auditors. Surprisingly, any research has been made in Turkey about workload of independent auditors and its effect on auditors. However, in USA and Europe there are a lot of studies on this issue. In these studies direct effect of workload on quality of audit has been determined. So this thesis will be the first study on this area in Turkey.

In the first section of the thesis, I defined the terms workload and job performance and then I tried to explain the workload and the job performance of an

independent auditor theoretically. In addition I informed about factors that constitutes the workload of an independent auditor.

In the second section of the thesis, first I defined the terms about independent audit (independent audit, types of audit, independent auditor, types of independent auditor, quality of independent audit, standards of independent audit and quality standards of independent audit) and then I shed light on the effect of the workload of independent auditor on the quality of audit.

In the last section of the thesis, I put the results of the survey data analysis (frequency analysis, factor analysis, regression analysis, significance test and structural equation analysis) and made a discussion on these results. This section ended with a conclusion and suggestions part.

**Key Words:**

Work Load of Independent Auditors, Work Performances of Independent Auditors, Quality of Audit, Structural Equation Model

## ÖZET

SOLAK, Bilal

“Bağımsız Denetçilerin İş Yükünün İş Performanslarına Ve Denetim Kalitesine Etkisi” Doktora Tezi, Malatya 2015

Küreselleşme süreci; ekonomik, sosyal ve iş yaşamında önemli değişimlerin yaşanmasına neden olmuş, ülkelerin siyasi sınırları korunurken, uluslararası anlaşmalar ekonomik sınırları kaldırmıştır. Küreselleşme sürecinin yoğun olarak yaşandığı 21. yüzyıl küresel pazarında sürdürülebilir bir rekabet ve rekabet üstünlüğü sağlayabilmek için günümüz şirketlerinin etkin bir finansal yapı oluşturmaları gerekmektedir. Etkin bir finansal yapı ise ancak küresel pazarda faaliyet gösteren yatırımcılardan kaynak temini sayesinde mümkün olacaktır. Kaynak arayışındaki şirketlerin finansal tablolarının şeffaf, doğru ve tarafsız bir biçimde sunulması, küresel yatırımcıların vereceği kararlarda önemli bir rol oynamaktadır. Finansal tabloların şeffaf, doğru ve tarafsız biçimde sunulması bağımsız denetim ile mümkün olmakla birlikte, 2000’li yıllarda meydana gelen muhasebe skandalları sonucu yaşanan şirket iflasları bağımsız denetim raporlarının güvenilirliğini tartışılır hale getirmiş olup, bu durum bağımsız denetimde kalite kavramının önemini artırmıştır.

Çalışanların günlük çalışma süreleri ve sorumlulukları 21 yüzyılda azalmış olmasına karşın, işletmelerin maliyetleri düşürme, kısa zamanda birçok faaliyeti sürdürme çabaları çalışanların iş yüklerini artırıcı etkisi olmaktadır. Yapılan araştırmalar, iş yükü fazla olan işlerde çalışan kişilerin, iş yükü az olan işler bulduklarında mevcut işlerinden ayrıldıklarını göstermektedir. İş yükü fazla olan işlerde, işten ayrılmanın fazla olması personel devir hızının yüksek olmasına ve kalifiye eleman yetersizliğinin görülmesine neden olmaktadır. Ayrıca iş yükü bağımsız denetimde de önemli bir sorun teşkil etmektedir. Ülkemizde bağımsız denetçilerin iş yükünü tespit etmeye, bunun bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim üzerine etkisini belirlemeye yönelik çalışma olmamasına karşın, özellikle Amerika ve Avrupa’da bu konu ile ilgili birçok çalışma yapılmıştır. Yapılan çalışmalarda, bağımsız denetçinin iş yükünün denetim faaliyetini ve denetim kalitesini doğrudan etkilediği tespit

edilmiştir. Ülkemizde bağımsız denetim firmalarının, yılsonu denetimi için anlaşma yaptıkları şirketlerin bağımsız denetim raporlarını Mart ayında yapılması zorunlu olan genel kurullarına yetiştirmeleri istenmektedir. Bu nedenle bağımsız denetçilerin günlük iş yükleri oldukça artmaktadır.

Çalışanların verilen görevlerini zamanında ve etkin bir biçimde yerine getirmesi olarak tanımlanan iş performansını, şirketler, çalışanlarının ödüllendirilmesinde, terfi ettirilmesinde ve ücret politikalarının belirlenmesinde önemli bir kriter olarak kullanmaktadır. Bağımsız denetçilerin iş performansı, denetim performansını dolayısı ile de denetim kalitesini etkileyecektir. Bağımsız denetçinin günlük iş yükünün fazla olması planlanan denetim hedeflerine ulaşmasını zorlaştırarak iş performansını olumsuz yönde etkileyecektir.

Çalışmanın birinci bölümünde iş yükü ve iş performansı kavramları tanımlanmış ve, bağımsız denetçinin iş yükü ve iş performansı kavramları teorik olarak açıklanarak bağımsız denetçinin iş yükünü oluşturan faktörler sıralanmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde bağımsız denetim, denetim türleri, bağımsız denetçi ve denetçi türleri, bağımsız denetim kalitesi, bağımsız denetim standartları ve bağımsız denetim kalite standartları kavramları açıklanarak bağımsız denetçinin iş yükünün bağımsız denetim kalitesine etkisi açıklanmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde çalışmaya ilişkin anket verileri analiz edilerek analiz sonuçları tartışılmıştır. Üçüncü bölümde ayrıca; frekans analizi ve sonuçlarının yorumlanması, faktör analizi ve sonuçlarının yorumlanması, regresyon analizi ve sonuçlarının yorumlanması, güvenilirlik analizleri ve sonuçlarının yorumlanması ve tezin hipotezlerinin test edildiği yapısal eşitlik modeli ve sonuçların yorumlanması yapılmıştır. Çalışma sonuç ve öneriler ile bitirilmiştir.

#### **Anahtar Sözcükler:**

Bağımsız Denetçinin İş Yükü, Bağımsız Denetçinin İş Performansı, Bağımsız Denetim Kalitesi, Yapısal Eşitlik Modeli

## ÖNSÖZ

Finansal tabloların bağımsız denetimi, finansal tabloların güvenilirliği hakkında bir görüşe ulaşarak ve bu görüşü ilgili taraflara ileterek karar alıcıların güvenilir ve kaliteli bilgi almasını sağlamak amacı ile gerçekleştirilen bir faaliyettir. Bu amacı yerine getiren bağımsız denetim faaliyetinin kuşkusuz en önemli unsuru bağımsız denetçilerdir. Çalışmamızda, Türkiye’de faaliyet gösteren denetim kuruluşlarında çalışan bağımsız denetçilerin iş yükü ile iş performansları ve denetim kalitesi arasında ilişki olup olmadığı araştırılmıştır.

Çalışmada, Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetim kuruluşlarında çalışan bağımsız denetçilerin iş yükleri ölçümlenerek iş performanslarına ve denetim kalitesine etkisi araştırılmış ve bunlara ilişkin sorunlar tespit edilmeye çalışılmıştır. Çalışmanın kapsamını, Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetim kuruluşlarında fiili olarak çalışan bağımsız denetçiler oluşturmaktadır. Kamu Gözetim Kurumundan özel eğitim ile bağımsız denetçilik belgesini alan meslek mensupları araştırmanın kapsamı dışında tutulmuştur. Bunun nedeni hali hazırda belgeleri olmasına karşın, fiili olarak bağımsız denetim faaliyetinde bulunmamalarıdır.

Çalışmanın verileri, son dönemlerde önemi giderek artan, mekan ve zaman esnekliği sağlayan online anket yöntemi uygulanarak elde edilmiştir. Online anket, uygulamaya katılmayı kabul eden bütün denetim firmalarındaki bağımsız denetçilerin elektronik posta adreslerine gönderilmiştir.

Çalışma sırasında karşılaşılan en önemli güçlüklerden biri, ülkemizde konu ile ilgili hiçbir çalışmanın olmaması, uluslararası çalışmaların da sınırlı sayıda olmasıdır. Çalışmada karşılaşılan bir diğer güçlük ise bağımsız denetim firmalarının online anket uygulamasına karşı olumsuz tavır sergilemeleridir.

## YEMİN SAYFASI

Doktora tezi olarak sunduğum “**Bağımsız Denetçilerin İş Yükünün İş Performanslarına ve Denetim Kalitesine Etkisi**” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Bilal SOLAK

## İÇİNDEKİLER

|                                                                     |      |
|---------------------------------------------------------------------|------|
| KABUL VE ONAY SAYFASI.....                                          | I    |
| ABSTRAC .....                                                       | II   |
| ÖZET.....                                                           | IV   |
| ÖNSÖZ .....                                                         | VI   |
| YEMİN SAYFASI.....                                                  | VII  |
| KISALTMALAR LİSTESİ.....                                            | XIII |
| ŞEKİL LİSTESİ.....                                                  | XV   |
| TABLolar LİSTESİ.....                                               | XVI  |
| GİRİŞ .....                                                         | 1    |
| BİRİNCİ BÖLÜM .....                                                 | 3    |
| 1. İŞ YÜKÜ VE İŞ PERFORMANSI KAVRAMLARI.....                        | 3    |
| 1.1. İş Yükü Kavramı .....                                          | 3    |
| 1.2. İş Performansı Kavramı.....                                    | 7    |
| 1.2.1. İş Performansının Tanımı .....                               | 7    |
| 1.2.2. İş Performansı Ölçümünün Önemi .....                         | 12   |
| 1.2.3. İş Performansı Değerlendirme Yöntemleri.....                 | 14   |
| 1.2.3.1. Grafik Dereceleme Yöntemi .....                            | 15   |
| 1.2.3.2. Karşılaştırma Yöntemi .....                                | 15   |
| 1.2.3.2.1.Sıralama Yöntemi.....                                     | 15   |
| 1.2.3.2.2.Adam Adama Karşılaştırma Yöntemi .....                    | 15   |
| 1.2.3.3. Zorlanmış Dağılım Yöntemi .....                            | 16   |
| 1.2.3.4. Kontrol Listesi Yöntemi.....                               | 16   |
| 1.2.3.5. Zorunlu Seçim Yöntemi .....                                | 17   |
| 1.2.3.6. Kritik Olay Yöntemi .....                                  | 17   |
| 1.2.3.7. Yerinde İnceleme ve Gözlem Yöntemi.....                    | 18   |
| 1.2.3.8. Davranışsal Temellere Dayalı Değerlendirme Ölçekleri ..... | 18   |
| 1.2.3.9. Sonuçlara Dayalı Sistemler .....                           | 18   |
| 1.2.3.10. 360 Derece Geri-Bildirim Yaklaşımı .....                  | 19   |
| 1.2.3.11. Takıma Dayalı Performans Değerlendirme .....              | 19   |

|                                                                     |    |
|---------------------------------------------------------------------|----|
| 1.2.3.12. Çalışanın Kendi Performansını Değerlendirme Yöntemi ..... | 20 |
| 1.3. Bağımsız Denetçinin İş Yükü ve İş Performansı .....            | 20 |
| 1.3.1. Bağımsız Denetçinin İş Yükü .....                            | 20 |
| 1.3.2. Bağımsız Denetçinin İş Performansı .....                     | 24 |
| İKİNCİ BÖLÜM .....                                                  | 28 |
| 2. BAĞIMSIZ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ .....              | 28 |
| 2.1. Bağımsız Denetim .....                                         | 28 |
| 2.1.1. Bağımsız Denetimin Tanımı .....                              | 29 |
| 2.1.2. Bağımsız Denetim Türleri .....                               | 32 |
| 2.1.2.1. Yıllık Denetim .....                                       | 32 |
| 2.1.2.2. Sınırlı Denetim (İnceleme-Ara Dönem Denetimi) .....        | 34 |
| 2.1.2.3. Özel Denetim .....                                         | 36 |
| 2.1.2.4. Faaliyet Denetimi .....                                    | 36 |
| 2.1.2.5. Finansal Tabloların Denetimi .....                         | 38 |
| 2.1.2.6. Uygunluk Denetimi .....                                    | 39 |
| 2.1.3. Bağımsız Denetçi ve Denetçi Türleri .....                    | 40 |
| 2.1.3.1. Bağımsız Denetçi .....                                     | 41 |
| 2.1.3.2. İç Denetçi .....                                           | 42 |
| 2.1.3.3. Kamu Denetçisi .....                                       | 43 |
| 2.1.4. Bağımsız Denetimin Amaçları .....                            | 44 |
| 2.1.5. Bağımsız Denetim Standartları .....                          | 45 |
| 2.1.5.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları .....              | 45 |
| 2.1.5.1.1. Genel Standartlar .....                                  | 46 |
| 2.1.5.1.1.1. Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı .....              | 46 |
| 2.1.5.1.1.2. Bağımsızlık Standardı .....                            | 46 |
| 2.1.5.1.1.3. Mesleki Özen ve Dikkat Standardı .....                 | 47 |
| 2.1.5.1.2. Çalışma Alanı Standartları .....                         | 48 |
| 2.1.5.1.2.1. Planlama ve Gözetim .....                              | 48 |
| 2.1.5.1.2.2. İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Edinilmesi .....     | 48 |
| 2.1.5.1.2.3. Kanıt Toplama Standardı .....                          | 49 |
| 2.1.5.1.3. Raporlama Standartları .....                             | 50 |

|                                                                                                  |    |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 2.1.5.1.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uyum Standardı                               | 50 |
| 2.1.5.1.3.2. Tutarlılık Standardı .....                                                          | 51 |
| 2.1.5.1.3.3. Yeterli Açıklama Standardı .....                                                    | 52 |
| 2.1.5.1.3.4. Görüş Bildirme Standardı .....                                                      | 52 |
| 2.1.5.2. Uluslararası Denetim Standartları .....                                                 | 52 |
| 2.1.6. Bağımsız Denetim Süreci .....                                                             | 53 |
| 2.1.7. Bağımsız Denetim Riski .....                                                              | 54 |
| 2.1.7.1. Doğal Risk.....                                                                         | 57 |
| 2.1.7.2. Kontrol Riski.....                                                                      | 59 |
| 2.1.7.3. Bulgu Riski .....                                                                       | 59 |
| 2.1.8. Bağımsız Denetimde Önemlilik Kavramı.....                                                 | 60 |
| 2.2. Denetim Kalitesi.....                                                                       | 63 |
| 2.2.1. Kalite Kavramı.....                                                                       | 63 |
| 2.2.2. Bağımsız Denetim Kalitesi .....                                                           | 66 |
| 2.2.2.1. Bağımsız Denetimde Kalite Kontrolü İle İlgili Uluslararası<br>Düzenlemeler .....        | 67 |
| 2.2.2.1.1. Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 1 (ISQC1) .....                                 | 67 |
| 2.2.2.1.1.1. Yönetimin Sorumluluğu .....                                                         | 68 |
| 2.2.2.1.1.2. Etik Kurallar .....                                                                 | 69 |
| 2.2.2.1.1.3. Müşteri ilişkilerinin ve Belirli Sözleşmelerin Kabulü ve<br>Sürekliliği.....        | 70 |
| 2.2.2.1.1.4. İnsan Kaynakları .....                                                              | 71 |
| 2.2.2.1.1.5. Denetimin Yürütülmesi.....                                                          | 72 |
| 2.2.2.1.2. Uluslararası Denetim Standardı 220.....                                               | 73 |
| 2.2.2.1.2.1. Denetim Kalitesine İlişkin Liderlik Sorumlulukları .....                            | 75 |
| 2.2.2.1.2.2. İlgili Etik Kurallar.....                                                           | 75 |
| 2.2.2.1.2.3. Müşteri ilişkilerinin ve Belirli Sözleşmelerin Kabulü ve<br>Devam Ettirilmesi ..... | 75 |
| 2.2.2.1.2.4. Denetim Ekiplerinin Belirlenmesi .....                                              | 76 |
| 2.2.2.1.2.5. Denetimin Yürütülmesi.....                                                          | 76 |
| 2.2.2.1.2.6. İzleme.....                                                                         | 77 |
| 2.2.2.1.2.7. Belgelendirme .....                                                                 | 77 |

|                                                                                        |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 2.2.2.2. Bağımsız Denetimde Kalite Kontrolü İle İlgili Ulusal Düzenlemeler             | 77  |
| 2.2.2.2.1. 3568 Sayılı Kanundaki Düzenlemeler                                          | 78  |
| 2.2.2.2.1. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu<br>Düzenlemeler       | 79  |
| 2.2.2.3. Bağımsız Denetim Kalitesinin Ölçülmesinde Literatürde Kullanılan<br>Yöntemler | 80  |
| 2.2.2.4. Bağımsız Denetim Kalitesi ile İş Yükü İlişkisi                                | 81  |
| 2.3. Denetim Kalitesi ve Denetçinin İş Yüküne İlişkin Literatür Taraması               | 83  |
| 2.3.1. Uluslararası Literatür Taraması                                                 | 83  |
| 2.3.2. Ulusal Literatür Taraması                                                       | 89  |
| ÜÇÜNCÜ BÖLÜM                                                                           | 95  |
| 3. BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN İŞ YÜKÜNÜN                                                    | 95  |
| İŞ PERFORMANSLARINA VE DENETİM                                                         | 95  |
| KALİTESİNE ETKİSİNE İLİŞKİN ARAŞTIRMA                                                  | 95  |
| 3.1. Araştırmanın Konusu ve Önemi                                                      | 95  |
| 3.2. Araştırmanın Amacı                                                                | 96  |
| 3.3. Araştırmanın Metodolojisi                                                         | 96  |
| 3.4. Araştırmada Kullanılan İstatistikî Yöntemler                                      | 97  |
| 3.4.1. Frekans Analizi                                                                 | 97  |
| 3.4.2. Faktör Analizi                                                                  | 98  |
| 3.4.3. Yapısal Eşitlik Modeli                                                          | 100 |
| 3.4. Araştırmanın Modeli                                                               | 101 |
| 3.5. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları                                                 | 102 |
| 3.5. Araştırmanın Hipotezleri                                                          | 105 |
| 3.6. Verilerin Analizi                                                                 | 106 |
| 3.6.1. Frekans Analiz Sonuçları ve Yorumu                                              | 106 |
| 3.6. 2. Faktör Analizi ve Sonuçlarının Yorumu                                          | 116 |
| 3.6. 3. Yapısal Eşitlik Modeli Analizi Sonuçları ve Yorumu                             | 122 |
| 3.6.3.1. Doğrulayıcı Faktör Analizi Sonuçları ve Yorumu                                | 122 |
| 3.6.3.2. Yapısal Model Sonuçları ve Yorumu                                             | 124 |
| Sonuç ve Öneriler                                                                      | 130 |
| KAYNAKÇA                                                                               | 135 |

|             |     |
|-------------|-----|
| Ekler ..... | 150 |
|-------------|-----|



## KISALTMALAR LİSTESİ

ABD: Amerika Birleşik Devletleri

AICPA: Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants)

APB: Denetim Uygulamaları Kurulu (Auditing Practices Board)

APC: Denetim Meslek Komitesi (Accounting Practices Committie)

ARB: Muhasebe Raporlama Kurulu (Accounting Reporting Board)

BDDK: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

EU: Avrupa Birliği (European Union)

FASB: Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board)

FEE: Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (The Fédération des Experts Comptables Européens)

FRC: Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council)

FRS: Finansal Raporlama Standartları (Financial Reporting Standards)

GAAS: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (Generally Accepted Auditing Standards)

IASB: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board)

IAASB: Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board)

IFAC: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants)

IFRS: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards)

ISAs: Uluslararası Denetim Standartları (International Standards on Auditing)

ISO: Uluslararası Standartlar Örgütü (International Organization for Standards)

ISQC: Uluslararası Kalite Kontrol Standartları (International Standards for Quality Control)

KGK: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

PCAOB: Kamu Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board)

SEC: Sermaye Piyasası Kurulu (Security Exchange Board)

SMMM: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

SOA: Sarbanes-Oxley Yasası (Sarbanes Oxley Act)

SPK: Sermaye Piyasası Kurulu

TSE: Türk Standartları Enstitüsü

TMUDESK: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

TTK: Türk Ticaret Kanunu

TÜDESK: Türkiye Denetim Standartları Kurulu

TÜRMOB: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

YMM: Yeminli Mali Müşavir

RMR: Artık Değerlerin Kare Kök Ortalaması,

AGFI: Düzeltilmiş Uyum İyiliği İndeksi,

NFI: Uyum İyiliği İndeksi,

CFI: Karşılaştırmalı Uyum İndeksi

RFI: Göreceli Uyum İndeksi,

IFI: Artırımlı Uyum İyiliği İndeksi

TLI: Tucker-Lewis İndeksi

GFI: Uyum İyiliği indeksi

RMSEA: Yaklaşım Hatasının Kare Kök Ortalaması

## ŞEKİL LİSTESİ

|                                                            |     |
|------------------------------------------------------------|-----|
| Şekil 1.1: Performans Değerlendirme Süreci                 | 8   |
| Şekil 1.2: Sıralama Yöntemi Örnek Şablonu                  | 13  |
| Şekil 1.3: Zorlanmış Dağılım Yöntemi Örnek Şablonu         | 14  |
| Şekil 1.4: Kontrol Listesi Yöntemi Örnek Şablonu           | 22  |
| Şekil 1.5: Bağımsız Denetçinin İş Yüğü Faktörleri          | 24  |
| Şekil 1.6: Bağımsız Denetçinin Performans Değerleme Süreci | 25  |
| Şekil 2.1: Bağımsız Denetimin Sistemik Süreci              | 29  |
| Şekil 2.2: Faaliyet Denetimi                               | 34  |
| Şekil 2.3: Finansal Tabloların Denetimi                    | 36  |
| Şekil 2.4: Uygunluk Denetimi                               | 38  |
| Şekil 2.5: Uluslararası Denetim Standardı                  | 39  |
| Şekil 2.6: Bağımsız Denetim Süreci                         | 51  |
| Şekil 2.7: Denetim Riski                                   | 53  |
| Şekil 2.8: Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi ve Planlanması | 60  |
| Şekil 2.9: Kalite Kontrol Sisteminin Unsurları             | 72  |
| Şekil 2.10: KKS1 ile UDS 220 Arasındaki İlişki             | 80  |
| Şekil 2.11: Bağımsız Denetim Kalitesi ile İş Yüğü İlişkisi | 81  |
| Şekil 3.1: Faktör Analizinin Aşamaları                     | 97  |
| Şekil 3.2: Araştırmanın Modeli                             | 100 |
| Şekil 3.3: Scree Plot Testi Sonuçları                      | 117 |

## **TABLÖLAR LİSTESİ**

|                                                                                                          |            |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| Tablo 1.1: Hesap Dönemleri İtibarıyla Ölçütlerin Sağlanması ve Yıllık Denetime Tabi Olma Durumu          | <b>31</b>  |
| Tablo 3.1: Ana Kütle Büyüklükleri ile Çeşitli Hata Paylarına göre Örneklem Büyüklükleri                  | <b>101</b> |
| Tablo 3.2. Çalışmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Yaş Dağılımı                                          | <b>104</b> |
| Tablo 3.2. Çalışmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Cinsiyet Dağılımı                                     | <b>104</b> |
| Tablo 3.4. Çalışmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Unvanlarının Dağılımı                                 | <b>108</b> |
| Tablo 3.5. Çalışmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Muhasebe Mesleki Unvanlarının Dağılımı                | <b>108</b> |
| Tablo 3.6. Çalışmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Denetlemekte Etkin Oldukları İşletmelerin Dağılımı    | <b>109</b> |
| Tablo 3.7. Çalışmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Denetim Firmasındaki Statüsü                          | <b>109</b> |
| Tablo 3.8. Çalışmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Bağlı Oldukları Denetim Firmalarının Türü             | <b>110</b> |
| Tablo 3.9. Çalışmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin En Son Mezun Oldukları Eğitim Kurumu                  | <b>110</b> |
| Tablo 3.10. Çalışmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Denetçilik Belgesinin Aldıkları Kurum                | <b>111</b> |
| Tablo 3.11. Çalışmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin İş Tecrübeleri                                       | <b>111</b> |
| Tablo 3.12. Çalışmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Şuan Çalıştıkları Denetim Firmalarındaki Deneyimleri | <b>112</b> |

|                                                                                                                       |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Tablo 3.13.Çalışmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Çalıştıkları Denetim Firmasındaki Çalışan Sayısı                   | 112 |
| Tablo 3.14.Çalışmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Çalıştıkları Denetim Firmasında Denetim Dışında Verilen Hizmetler  | 113 |
| Tablo 3.15. Çalışmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Çalıştıkları Denetim Firmasında Denetim Dışında Verilen Hizmetler | 113 |
| Tablo 3.16. Çalışmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Denetim Sözleşmelerini İmzaladıkları Zaman Dilimi                 | 114 |
| Tablo 3.17. Çalışmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Denetim Sözleşmelerini İmzaladıkları Zaman Dilimi                 | 114 |
| Tablo 3.18. Kaiser-Meyer-Olkin and Bartlett's Testi                                                                   | 118 |
| Tablo 3.19. Component MatrixTesti Sonuçları                                                                           | 119 |
| Tablo 3.20. Total Variance Explained Testi                                                                            | 119 |
| Tablo 3.21. Faktör I Güvenirlik Analizi Sonucu                                                                        | 119 |
| Tablo 3.22. Faktör II Güvenirlik Analizi Sonucu                                                                       | 120 |
| Tablo 3.23. Faktör III Güvenirlik Analizi Sonucu                                                                      | 121 |
| Tablo 3.24. Doğrulayıcı Faktör Analizi Sonucu                                                                         | 122 |
| Tablo 3.25. İçsel-Dışsal Değişkenler Arası İlişkiler Analizi Sonucu                                                   | 123 |
| Tablo 3.26. Her Bir Faktör Grubunun (ölçüm modelinin) Uyum Göstergeleri Analizi Sonucu                                | 124 |
| Tablo 3.27. Hata Varyans Oranları                                                                                     | 125 |
| Tablo 3.28. Yapısal Model T-değerleri                                                                                 | 126 |
| Tablo 3.29. Yapısal Model Uyum İndeksleri                                                                             | 126 |
| Tablo 3.30. Yapısal Model Modifikasyon İşlemi Sonucunda Oluşan Yapısal Modelin Uyum Değerleri                         | 127 |

Her zaman yanımda olan değerli eşim Ayşe SOLAK'a ve kalbimin gülen yüzü olan  
biricik kızım Ecrin Nisa'ya...



## GİRİŞ

Küreselleşme süreci ile birlikte rekabet üstünlüğü elde etmek isteyen işletmelerin yeni fon kaynaklarına yönelik ihtiyaçları artmış, buna karşın ekonomik refahın artmasıyla yatırımcılar varlıklarındaki fon fazlasını uluslararası piyasalarda yatırıma yöneltmişlerdir. Her iki tarafın da amaçlarına ulaşmasında gerçek ve güvenilir bilgi son derece önem taşımaktadır.

İşletmelerin finansal ve finansal olmayan bilgilerine makul bir güvence veren bağımsız denetim her iki tarafın amacına ulaşmasında etkin bir rol oynar. Bağımsız denetimin makul bir güvence amacına yönelik faaliyetleri 2000’li yıllarda meydana gelen muhasebe skandalları ile birlikte bağımsız denetimin ürettiği bilgilerin güvenilirliğini tartışılır hale getirmiştir. Bu skandalların yarattığı piyasa güvensizliğini gidermek amacı ile çeşitli yasal düzenlemeler yapılmıştır. Bu yasal düzenlemelerin aslı amacı ise bağımsız denetimin ürettiği bilgilerin kalitesini artırmaktır.

Denetim kalitesinin sağlanmasında en önemli unsur, hiç kuşkusuz denetimin yürüten ve denetim raporunu yazan bağımsız denetçilerdir. Doktora çalışmasında, bağımsız denetçinin iş yükü ve iş performansının denetim kalitesine olan etkisi araştırılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde iş yükü ve iş performansı kavramları literatüre dayalı olarak açıklanmış, ikinci bölümde denetim ve denetim kalitesi kavramları açıklanmıştır. Üçüncü bölümde veriler analiz edilerek sonuçlar yorumlanmıştır.

Doktora çalışmam süresince ve akademik kariyerimin her aşamasında bana yardımcı olan çok kıymetli hocalarım, Prof. Dr. Recep GÜNEŞ’e, Prof. Dr. Fikret OTLU’ya, Doç. Dr. Serkan TERZİ’ye, çok teşekkür ederim.

# **BİRİNCİ BÖLÜM**

## **İŞ YÜKÜ VE İŞ PERFORMANSI**

### **1. İŞ YÜKÜ VE İŞ PERFORMANSI KAVRAMLARI**

Bu bölümde, iş yükü ve iş performansı kavramları açıklanacak, iş yükünü ve iş performansını etkileyen faktörler literatüre dayalı olarak verilecektir. Bu bölümde ayrıca bağımsız denetçinin iş yükünü ve iş performansını etkileyen faktörler açıklanacaktır.

#### **1.1. İş Yükü Kavramı**

İnsan hakları, yaşam kalitesi ve iş/yaşam dengesi kavramlarının gündeme gelmesiyle birlikte, çalışma saatlerinin azaltılması konusunda önemli gelişmeler kaydedilmiştir. Günümüzde bireyler, sanayi devrimine kıyasla daha az çalışmalarına rağmen, iş yükü konusu çalışanlar için hala en önemli stres kaynaklarından birini oluşturmaktadır. Artan rekabet ve hızla değişen iş koşulları nedeniyle pek çok çalışan en kısa zamanda kendilerine verilen görevi eksiksiz bir şekilde tamamlamak zorunda kalmakta; bu durum çalışanlarda, algılanan iş yükünü arttırmaktadır. İş yerinde geçirilen zamandan çok, tamamlanması gereken görev miktarının ve bu görevlerin zorluğunun algılanan iş yükünü arttırdığı günümüzde; iş yükünün artması iş ile özel yaşam arasında dengenin kurulamamasına neden olmakta (Tayfur ve Arslan, 2012) bu durum, çalışanları psikolojik, sosyolojik ve fiziksel olarak negatif yönlü etkilemektedir.

İş yükü, iş yerinde rollerin ve görevlerin zorlayıcı olması olarak tanımlanırken, zorlayıcılığı fazla mesai yapma, vardiya usulü çalışma, görevlerin üstesinden gelinemeyecek kadar zor olması olarak tanımlanmaktadır (Jeffrey H., Parasuraman, Granrose ve Rabinowitz, 1989). Bu tanımda iş yükü hem nitel (görevin zorluğu) hem de nicel (çalışma saatlerinin fazla olması) açısından ele alınmıştır. Elloy ve Smith (2003) göre, nitel/kalitatif iş yükünü görevlerin tamamlanamayacak kadar zor olması; nicel/kantitatif iş yükünü görevlerin

tamamlanamayacak kadar fazla olması olarak tanımlamışlardır. Konu ile ilgili literatürde, çalışılan iş saati kadar; bu işlerin çalışanlar tarafından nasıl algılandığına da vurgu yapılmakta, algılanan iş yükü denilen yeni bir kavram ortaya çıkmaktadır (Özge ve Arslan, 2012).

İş yükü kavramı, bireyin işyerinde kendisine yüklenen işin normalin üzerinde olduğuna yönelik algısıdır. (Örneğin bir akademik danışman için, bir dönem boyunca 100 öğrenciye danışmanlık yapmak, iş yükünün fazla olduğunu düşündürürken; bir başka danışman ise iş yükünü normal olarak algılayabilir). Çoğu iş için, eğer matematiksel olarak işin doğal yükü hesaplanmamış ise, iş yükü kavramının algıya dayalı (soyut) içeriğe sahip olduğunu söylemek mümkündür (Keser, 2006). Eğer iş için matematiksel bir hesaplama yapılmış ise (kanuni çalışma saati gibi), belirlenen çalışma saatleri içerisinde çalışandan, olması gerekenden daha fazla iş yapması isteniyorsa bu durum, iş yükünün fazla olduğu algısını yaratabilir.

Tuner (1994), her bireyin zihinsel aktivite gerektiren görevlere yönelik gösterdiği hassasiyetin farklı olduğunu savunmaktadır. Tuner ayrıca, bu durumun benzer zihinsel aktivite gerektiren görevlere her bireyin farklı psikolojik tepki vereceğini savunmuştur. Dahası, psikolojik tepkiler; farklı görevlere farklı şekilde olabilmektedir. Bu duruma örnek olarak, aritmetik işlemlerin yapılması gereken görevler ile proje hazırlama görevine verilen psikolojik tepki farklılık gösterebilir (Saab ve Schneiderman, 1993). Bu durumun bir sonucu olarak, benzer iş yükleri için, her bir bireyin iş yükü algısının farklı olduğu ve iş yükü araştırmalarında çeşitli psikolojik etkenlerin de göz önüne alınarak yapılması uygun olacaktır (Shinji, 2001).

İş yükünün bireyi olumsuz etkilediği alt alanlar, “belirgin olmayan görev yüklenimi”, “iş yapmakla yükümlü olduğu zamana ait baskı” (genellikle işin bireyin yapabileceğinden daha kısa zamanda bitirmesinin istenmesi bireyde stres yaratabilmektedir), “uyumsuz ya da uygunsuz eğitim ve geliştirme” ile “düşük düzeyde sosyal destek”ten oluşmaktadır. Akşam mesailerine kalınmasını ve hafta sonları çalışılmasını gerektiren görevler, teslim tarihleri, zaman baskısı, bilgi fazlalığı, ilgilenilen insan sayısının fazlalığı iş yükünü belirleyen çeşitli özelliklerdir (Wallace, 1999 Akt. (Turgut, 2011). Günümüz iş şartlarında, bilhassa özel sektörde,

bireylerin haftada ortalama 50-60 saat çalıştıkları göz önüne alınırsa, özellikle zaman-temelli çatışma yaşadıkları tahmin edilebilir. Doğal olarak, uzun saatler hızlı bir tempoyla çok sayıdaki görevle uğraşılması sebebiyle yaşanan yorgunluk, gerilim ve sıkıntı çalışanın ailevi rolü gereği vermesi gereken fiziksel -psikolojik enerjiyi olumsuz yönde etkileyecek bu durum çalışanda; işinin, aile yaşamını istila ettiği duygusu oluşacaktır (Turgut, 2011).

Dayanma gücü ve kapasitelerinin üzerindeki aşırı iş yükü nedeniyle yüksek stres ve tükenmişlik yaşayan çalışanların, iş ortamında mutlu olamayacakları, işlerinden zevk alamayacakları ve dolayısıyla performanslarında düşüş olabileceği, fırsat ortaya çıktığında işlerinden ayrılmayı düşündüklerini yapılan çalışmalar ile tespit edilmiştir. Bir stres kaynağı olarak değerlendirilen aşırı iş yükünün, iş stresi, aile-iş çatışması (Luk ve Shaffer, 2005; Derya, 2008-Akt. (Çelik ve Çıra, 2013), devamsızlık, düşük performans, düşük iş tatmini ve yüksek işten ayrılma isteğine (Jones vd., 2007; Golden ve Jorgensen, 2002) sebep olduğuna yönelik araştırma bulguları bulunmaktadır (Çelik ve Çıra, 2013).

Çalışanlarda stres faktörü olarak ortaya çıkan bir diğer faktörde yorgunluk düzeyidir. Yapılan çalışmalarda vardiya uygulamalarının ve iş yükünün fazla oluşunun çalışanlarda yorgunluk yarattığı ifade edilmektedir (Jansen vd., 2003; Croon vd., 2002). Bununla birlikte sürekli hale gelen yorgunluk durumunun iş performansını olumsuz etkilediği belirlenmiştir (Sharma vd., 2010).

Jung ve Jung (2001) çalışanların iş yükünün dört faktörden meydana geldiğini savunmuştur. Bunlar;

❖ Fiziksel Faktörler

- ✓ Taşınan Yükün Ağırlığı
- ✓ Taşınan Yükün Taşınma Sıklığı
- ✓ Taşınan Yükün Süresi
- ✓ Taşınacak Yükün Mesafesi

✓ Zihinsel Faktörler

- ✓ Hesaplama ve Karar Verme
- ✓ İletişim Kurma Becerisi

- ✓ Hatırlama
- ✓ Arama ve Araştırma
- ✓ Çevresel Faktörler
  - ✓ Çalışılan Ortamın Sıcaklığı
  - ✓ Çalışılan Ortamın Aydınlatılma Sistemi
  - ✓ Çalışılan Ortamındaki Gürültü Seviyesi
  - ✓ Çalışılan Ortamındaki Zararlı Maddeler (Sektöre göre bu durum olmayabilir)
- ✓ Konumsal Faktörler
  - ✓ Çalışanın Sırt Duruşu
  - ✓ Çalışanın Kol Duruşu
  - ✓ Çalışanın Bacak Duruşu
  - ✓ Çalışanın Baş Duruşu

İşletmelerde, çalışanların sık sık işten ayrılmaları yani, işgücü değişim hızının yüksek olması önemli sıkıntılara sebep olabilmektedir (Demir ve Tütüncü, 2010). Bu nedenle özellikle kalifiye çalışanların uzun süreli olarak çalışmaya devam etmeleri arzu edilmektedir. Zira örgütte sosyalleşen, belli performans seviyesine ulaşan çalışanların işletmeden ayrılmaları eğitim, oryantasyon ve düşük performanstan kaynaklanan maliyetlere sebep olabileceği düşünülmektedir. Çalışanların işten ayrılma niyetlerini etkileyen faktörlerden birisi de aşırı iş yüküdür (Jones vd., 2007-Akt. Çelik ve Çıra, 2013)

## 1.2. İş Performansı Kavramı

Bu bölümde, iş performansı kavramı, iş performans çeşitleri iş performansının tespitinde kullanılan yöntemler literatüre dayalı olarak açıklanmıştır.

### 1.2.1. İş Performansının Tanımı

Performans, belirli bir amacın, görevin veya fonksiyonun yürütülmesiyle ya da gerçekleşmesiyle ilişkilidir. Bir program, organizasyon veya faaliyet birimi açısından program veya faaliyet yapısının kilit öğeleri, kullanılan kaynaklar (girdiler), yapılanlar (süreçler), üretilenler (çıktılar) ve gerçekleştirilen etkiler (sonuçlar)'dır (Kaya ve Aral, 2000). Bir diğer tanıma göre ise performans, çalışanların; kurumları, üstleri ve kendileri tarafından belirlenmiş olan hedeflere ne derece ulaştığının veya işin gerektirdiği yetkinliklere ne derece kazandığının ölçümü olarak tanımlanmıştır (Sertgöz, 2005). Performans, plânlanmış bir etkinliğin, amaca ulaşma derecesidir. Performans sözcüğü, kurum açısından belirli bir zamanda üretilen mal veya hizmetin miktarı olarak tanımlanmakta iken, birey açısından performans hedefe ulaşma konusunda gösterilen bireysel “verimlilik” ve “etkinlik” düzeyidir. Kısa performans, amaç ve hedefin gerçekleşme derecesidir (Tutar ve Altınöz, 2010).

Performans bilgisinden, programların nasıl uygulandıkları hakkında kısa vadede değerlendirmelere imkân veren bilgiler sağlamak üzere, programların ve organizasyonların devam eden performanslarını izlemekte yararlanılabilir. Performans bilgisi ayrıca, orta vadeden uzun vadeye uzanan zaman dilimleri içerisinde daha derinlemesine ve periyodik performans değerlendirmeleri yapmak üzere kullanılabilir. Hem performans izlemesi hem de performans değerlendirmesi performans bilgisine ihtiyaç gösterir ve performansla değer biçilmesine yönelik tamamlayıcı yaklaşımlardır (Kaya ve Aral, 2000).

İş performansı “bir çalışanın belirli bir zaman dilimi içerisinde kendisine verilen görevi yerine getirmek suretiyle elde ettiği sonuçlardır” (Özgen, Öztürk ve Yalçın, 2002). Bu sonuçlar olumlu ise personelin üstlendiği görevi başarıyla yerine

getirdiği ve yüksek performans sergilediği anlaşılır. Sonuçlar olumsuz ise çalışanın başarılı olmadığı ve düşük performans sergilediği kabul edilir (Bingöl, 2006). İşletmenin amaçlarını gerçekleştirmesi için tüm çalışanların yüksek performans sergilemesi büyük önem taşır (Onay, Süslü, ve Kılıcı, 2010). Dolayısıyla, örgütlerin de çalışanların da amaçlarına ulaşmaları, büyük ölçüde iş performanslarının yüksek olmasına bağlı olmaktadır. Yüksek performanslı çalışanlara sahip örgütler, ekonomik ve sosyal amaçlarına ulaşırken, yüksek performanslı çalışanlar yerlerini garantilemekte, terfi olanaklarından yararlanmakta, maddi ve manevi ödüller kazanarak amaçlarına ulaşmakta ve örgütün amaçlarına hizmet etmektedirler (Eren ve Hayatoğlu, 2011).

Literatürde, iş performansının ölçümü ile ilgili birçok model bulunmaktadır. Bunlar; geleneksel performans ölçümleri, IQ ve kişilik özellikleri göz önüne alınarak yapılan performans ölçüm modelleridir. Son zamanlarda, IQ ve kişilik özellikleri göz önüne alınarak yapılan performans ölçüm yaklaşımı olan bireysel kapasite ve motivasyon odaklı performans ölçümleri daha fazla kullanılmaktadır. IQ ve kişilik özellikleri göz önüne alınarak yapılan performans ölçümleri Campbell (1993) tarafından geliştirilen ve teorize edilen çok boyutlu performans ölçüm modelidir (Tutu ve Constantin, 2012). İş performansının, bireyden bireye farklılık göstermesi, her birey için farklı bir başarı seviyesinin olmasından dolayı, performans ölçümünde mutlak bir objektiflik mümkün olmamaktadır. Performans ölçümleri sonucunda ortaya çıkan düşük performans, çalışanın başarısız olduğunun göstergesi olmamakla birlikte genel bir kanı oluşmasında yardımcı olan bir faktördür (Deadrick ve Gardner, 2008).

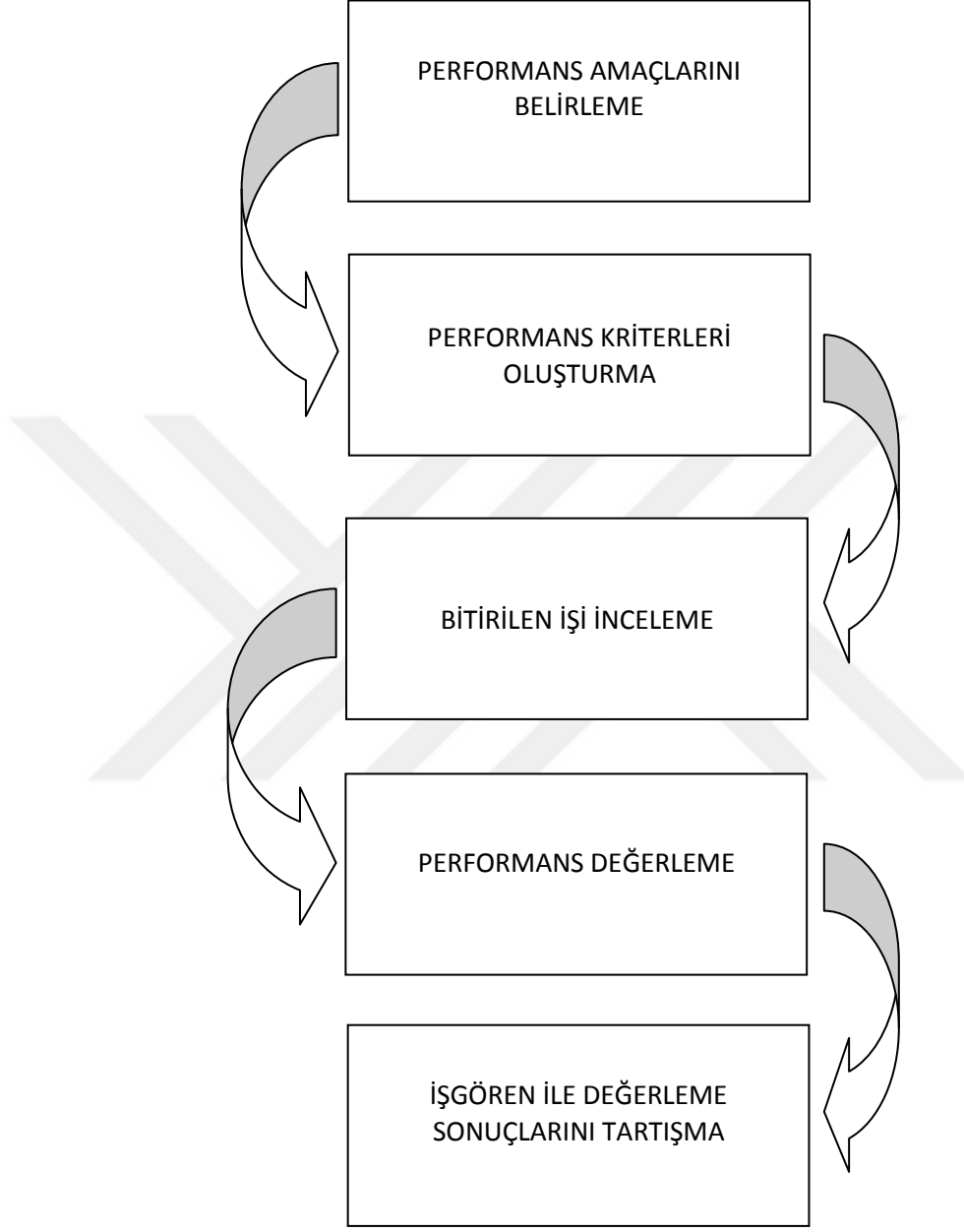
İş performansı genel olarak görev performansı ve bağlamsal performans olmak üzere iki boyutta ele alınır. Görev performansı, çalışanların belirli bir görevi ne kadar iyi yapıp tamamladığı; bağlamsal performans ise görevin dışındaki gönüllü katılım, ortak çalışma, kurallara ve prosedürlere uyma, örgütün amaçlarını benimseme gibi davranışlara sahip olma ile açıklanmaktadır. Motowidlo (2000), iş performansında her iki boyutun da belirleyici olduğunu ileri sürmüştür. Ayrıca, iş deneyiminin görev performansı ile ilişkisi, bağlamsal performansa göre daha fazla

iken, kişiliğin bağlamsal performans ile ilişkisi, görev performansına göre daha fazla olduğu ileri sürülmektedir (Chiu, 2004).

Bağlamsal performans daha geniş anlamda organizasyonun teknik merkezi işlevini yerine getirmesini sağlayan faaliyetlere ek olarak; çalışma ortamının organizasyonel, sosyal ve psikolojik havasını zenginleştiren çalışmalara işaret etmektedir (nl vd., 2009 Akt. nl ve Yrr, 2011). Bununla birlikte bağlamsal performansa yönelik çalışanların sergiledikleri eylemler, organizasyonlar için önemli bazı özelliklere sahiptir (nl ve Yrr, 2011).



**Şekil: 1.1 Performans Değerlendirme Süreci**



Kaynak: (Bingöl, 2006)

Şekil 1.1 bir çalışanın performansının değerlendirilme süreci şematize edilmiştir. Herhangi bir çalışanın performans değerlemesi; işletmenin performans değerlendirme yapmaktaki amaçlarını ve hedeflerini belirlemesi, performans değerlemesinin ilk aşamasını oluşturur. İşletme tarafından ilk aşama tamamlandıktan sonra çalışanlara uygulanacak performans kriterleri belirlenir. Belirlenen kriterlerle

Çalışanın ıktıları karşılaştırılarak bir sonuca ulaşılır. Elde edilen sonuçlar doğrultusunda çalışan ile performans değerleme yapan kişi arasında karşılıklı olarak durum analiz edilir.

Görev ve bağlamsal, iki boyutlu iş performansı modeli, çalışanların performanslarının değerlendirilmesinde de önemlidir. Örneğin, belirlenen bir zaman diliminde standart üretim miktarına ve niteliğine ulaşan bir çalışanın görev performansı yüksek olabilir. Ancak, iş arkadaşlarıyla olumsuz ilişkileri, iş normlarına uymaması, örgütün amaçlarını benimsememesi, soğuk ve sıcak çatışma ortamı oluşturması gibi olumsuz davranışlarıyla bağlamsal performans düzeyi düşük olabilir. Son yıllarda, çalışanların performanslarını değerlendirmede, her iki boyutun da birlikte ele alındığı görülmektedir. İşlerini başarıyla yerine getiren çalışanlara sahip işletmeler amaçlarına daha kolay ulaştıkları saptanmıştır. Kendilerinden beklenen başarıyı ortaya koyan çalışanların iş tatminlerinin de yüksek olacağı beklenmektedir. Yöneticiler, iş performansı yüksek çalışanları istihdam etmeye eğilimli olmaktadır. Yetersiz iş performansı ise, rgtten çıkarmanın ya da rütbe indiriminin başlıca nedenlerinden sayılmaktadır. Dolayısıyla, örgütlerin de çalışanların da amaçlarına ulaşmaları, büyük ölçüde iş performanslarının yüksek olmasına bağlı olmaktadır. Yüksek performanslı çalışanlara sahip örgütler, ekonomik ve sosyal amaçlarına ulaşırlarken, yüksek performanslı çalışanlar yerlerini garantilemekte, terfi olanaklarından yararlanmakta, maddi ve manevi ödüller kazanarak amaçlarına ulaşmakta ve örgütün amaçlarına hizmet etmektedirler (Ertan, 2008).

İş performansı ve iş tatmini arasındaki ilişkiyi incelemek üzere yapılan birçok araştırmada iş performansının doğası ve ölçümünün nasıl olması gerektiği ve ayrıca çalışanlar üzerindeki etkisi araştırılmıştır. Çalışmaların bir çoğunda iş performansı ile iş tatmini arasında anlamlı ilişkiler tespit edilmiştir (Schleicher, Watt ve Greguras, 2004). Örneğin, Spector's (1997) iş performansı ve iş tatmini yüksek olan bir çalışanın iş performansı ve iş tatmini düşük olan çalışandan daha verimli ve etkin çalıştığı, işe giriş ve çıkış saatlerine daha fazla dikkat ettiği, çalışma ortamında daha işbirlikçi olduğu, işyerini daha fazla sahiplendiği saptanmıştır (Visser ve Coetzee, 2005).

Literatürde yapılan bazı çalışmalar ise, aynı pozisyonda kalma süresi ile iş performansı arasındaki ilişkiyi tespit etmeye yönelik olarak yapılan çalışmalardır. Ng ve C. Feldman'a göre, aynı pozisyonda kalma süresi ile iş performansı arasındaki ilişkiyi tespit etmeye yönelik literatürde iki yaklaşım bulunmaktadır. Birinci yaklaşım, insan sermayesi teorisi yaklaşımıdır. İnsan sermayesi teorisi yaklaşımına göre, çalışanın aynı pozisyonda kalma süresi arttıkça bilgi seviyesi ve çalıştıkları işe yönelik yetenekleri artmakta buda beraberinde çalışanların iş performansını artırmakta olduğunu savunmaktadır. İş dizaynı yaklaşımı olan ikinci yaklaşım ise insan sermayesi teorisi yaklaşımının tersini savunmakta, çalışanın aynı pozisyonda kalma süresi arttıkça çalışanın işten sıkılmaya başladığını ve bu durumda iş performanslarını düşürücü etki yaptığını savunmaktadır. İki teorinin doğruluğunun test etmek amacı ile, meta analizler, örgütsel vatandaşlık, yenilikçi davranış analizi incelenmesi gerekmektedir (Ng ve C. Feldman, 2013).

İş performansına yönelik bir diğer çalışma Yücel ve Solak (2012) tarafından yapılmıştır. Çalışmada, çalışanların sosyal sorumluluk bilincinin iş performansına etkisi araştırılmıştır. Çalışmanın sonucunda, kurumsal sosyal sorumluluk bilinci gelişmiş örgütlerde çalışanların iş performansının daha yüksek olduğu tespit edilmiştir (Yücel ve Solak, 2012).

### **1.2.2. İş Performansı Ölçümünün Önemi**

Bütün işletmeler için önemli bir işlev gören çalışanların iş performans ölçümleri, sistemli bir biçimde ilk olarak 1900'lü yılların başında Amerika Birleşik Devletleri'nde kamu hizmeti veren kurum ve kuruluşlarda kullanılmaya başlanmıştır. Mevcut süreci takip eden yıllarda Taylor'un iş ölçümü uygulamalarının bir sonucu olarak performans değerlendirmeden iş örgütlerinde bilimsel veriler ışığında kullanılmaya başlanmıştır. 1920'li yılların sonundan itibaren çeşitli iş performansı değerlendirme teknikleri geliştirilmiş ve özellikle 1950'li yıllardan sonra kişilik özellikleri yanında, kişinin ürettiği iş ya da sonuçlara yönelik kriterleri de temel alan değerlendirme teknikleri Amerika Birleşik Devletleri'nde kullanılmaya başlanmıştır (Kaynak vd.- Akt. Bingöl, 2006).

Performans yönetiminin çalışanlara ve kurumlara faydaları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Can, 2001);

- ✓ Performans yönetimi, personelin örgüte yaptığı görelî katkıyı belirlemek için önemli bir işlev görür.
- ✓ Performans yönetimi, sürekli başarı yönünde çalışanları isteklendirir; personelin daha etkili ve üretken olması için eksik yönlerinin tamamlamasını sağlar.
- ✓ Performans yönetimi, daha fazla sorumluluk gerektiren işler için gerekli personelin seçiminde kolaylık sağlar ve ayrıca personeli o iş için hazırlama sürecini hızlandırır.
- ✓ Performans yönetimi, personelin gerçek başarısı yanında kendisinden ne beklediğini ortaya koyarak, personele yaptıkları işteki başarısı yönelik geri bildirimler sağlayarak onların başarı motivasyonunu artırmada yardımcı olur.
- ✓ Performans yönetimi, mevcut insan gücü kaynakları incelendiğinden, elde edilen sonuçlar ya da veriler insan gücü planlamasında kullanılacak verilerin oluşturulmasında önemli bir rol oynar.
- ✓ Performans yönetimi, üst ile ast arasındaki etkileşimi güçlendirerek bireysel amaç ve ilgilerin taraflarca bilinmesini sağlar. Bu süreç aynı zamanda değerleyici ve değerlendirilen arasındaki güvenin artmasında önemli bir rol oynar.

İş performansı ölçümleri çalışanlara yönelik bir *yaptırım* aracı olarak da kullanılabilir. Performans ölçümüne dayanılarak değerlendirme yapılması ve bu değerlendirme sonuçlarına göre iyi performansın ödüllendirilmesi ve kötü performansın cezalandırılması mümkün olabilmektedir (Yenice, 2012).

Personelin beklenen düzeyde performans göstermemiş olması durumunda öncelikle personelin yaptığı iş için uygun bilgi ve beceriye sahip olup olmadığı araştırılmalı; değilse, gerekli eğitim vermelidir. Personelin performans yetersizliği işine uyum sağlayamamasından kaynaklanabilir. Bu durumda yapılacak iki şeyden biri, personeli yeteneklerine uygun başka bir işe görevlendirmektedir. İkincisi ise, işi personelin ihtiyaçları doğrultusunda genişletme, zenginleştirme, özerkliği artırma,

ekip oluşturma, çalışma saatlerini düzenleme gibi tekniklerle yeniden tasarlamaktır. Ayrıca personelin kişisel problemlerinin mne yardım etmek için danışmanlık yapılmalı ve gerekirse profesyonellerden destek alınmalıdır. Bütün bunlardan sonuç alınamadığı takdirde disiplin prosedürü işletilmelidir (De Cenzo, 1995 Akt. Bilgin vd, 2004).

Personelin göstermiş olduğu performansa göre örgütsel konumu değişecek olan bireyin motivasyonu artar ancak öncelikle performans standartlarının açık, ölçülebilir ve gerçeğe uygun şekilde tespit edilmesi ve performans değerlendirme yöntemlerinin etkili bir biçimde kullanılması gerekir. Değerlendirme sisteminin güvenilir ve yeterli olmasının yanı sıra elde edilen sonuçların adalet ve hakkaniyet ölçüleri içinde kullanılması da önemlidir. Performansının yanlış değerlendirildiğini ve kendisine haksızlık yapıldığını düşünen bireyin performansı düşmeye başlar. Diğer yandan performansı düşük birey, örgütsel yaptırımlarla ve tedbirlerle karşılaşmazsa motivasyonunu artırmak için bir çaba sarf etmez. Sonuçta her iki çalışan da düşük performans düzeyinde buluşurlar. Performans değerlendirme sonucu kendilerini geliştirmek zorunda olan bireylere bunu yapabilmeleri için imkan ve fırsat tanımak gerekir. Performans değerlendirmesi yapmayan ya da yapılan değerlendirmeleri örgütsel uygulama ve kararlarda adalet ve hakkaniyet ölçüleri içerisinde kullanmayan örgütler, çalışanların motivasyonunu ykseltemez, onların bilgi, birikim ve yeteneklerinden yararlanamaz ve örgütsel etkinliği ve verimliliği sağlaması beklenemez (Tunçer, 2013).

### **1.2.3. İş Performansı Değerlendirme Yöntemleri**

İş performansını değerlendirmek amacı ile çok çeşitli yöntemler uygulamada mevcuttur. Mevcut yöntemlerin uygulanması faaliyet gösterilen sektöre, faaliyet alanına göre değişkenlik gösterecektir. Dikkat edilmesi gereken en önemli husus, iş performansının değerlendirilmesinde bilimsel ölçütlere göre yapılması sonuçların daha sağlıklı olması açısından önemlidir. İş performansını değerlendirmek amacı ile kullanılan geleneksel ve ağdaş yaklaşımlar mevcuttur (Bingöl, 2006);

#### **1.2.3.1. Grafik Dereceleme Yöntemi**

Bu yöntem, belirli bir iş grubundaki çalışanların işteki bireysel başarılarını genel olarak değerlendirmek amacıyla kullanılan bir yöntemdir. Bir birimde çalışanların bütünü veya az sayıda çalışanı bulunan küçük işletmeler için uygun bir yöntemdir. Belirli zaman periyotlar ile işgörenin bağlı olduğu yönetici tarafından işgörenin kişilik özellikleri, işe ilişkin davranışları ve işin çıktılarının değerlendirildiği puanlamaya dayalı sistematik bir yöntemdir (Eraslan ve Algün, 2005).

#### **1.2.3.2. Karşılaştırma Yöntemi**

Kıyaslama (Karşılaştırma) yönteminde, iş verenler çalıştırdıkları kişileri bir biri ile karşılıklı olarak kıyaslama yaparlar. Bu kıyaslama sonucunda çalışanları en iyiden en kötüye doğru sıralama yapılır. En çok kullanılan başlıca kıyaslama yöntemleri; sıralama yöntemi, alternatif sıralama yöntemi ve adam adama kıyaslama yöntemidir (Gavcar, Bulut ve Engin, 2006).

##### **1.2.3.2.1.Sıralama Yöntemi**

Sıralama yönteminin esası bir kişiyi diğerleri ile karşılaştırmaktır. Değerlendirici, bunu yaparken kişiyi ve başarıyı bir bütün olarak göz önünde bulundurur. Karşılaştırmada bütün iş görenler, işbirliği, tutum, kişisel girişim gibi bir veya daha fazla nitelik açısından en iyi olanından en zayıf olanına doğru sıralanır (Yelboğa, 2010).

##### **1.2.3.2.2.Adam Adama Karşılaştırma Yöntemi**

Bu yöntemde kesin bir sıralama çıkarır ve sadece bir bireyin başka birine göre üstünlüğünün, özen, doğruluk, hız, işbirliği gibi nitelikler açısından yargı yoluyla oluşturmasını öngörür (Sabuncugil, 2005).

### 1.2.3.3. Zorlanmış Dağılım Yöntemi

Alternatif sıralama yöntemine benzeyen bu yaklaşımda değerlendirici astları belirli dağılımlar içinde değerlendirmeye zorlanır. Zorunlu dağılım teriminin kullanılmasının nedeni, değerlendiricinin personelini gruplara göre sıralaması zorunluluğunda oluşundandır. Böylelikle sürekli olumlu ya da ortalama puan verme eğilimi de ortadan kaldırılmış olur. Bu yaklaşım çoğunlukla üstler tarafından kullanılmaktadır. Ancak, çalışma arkadaşları ve astlar da bu yöntemi kullanabilir (Aldemir vd, 2004). Bu yöntem, bir çalışanın performans değerlendirmesi, diğer çalışanlar performanslarının fonksiyonu olması nedeniyle diğer yöntemlerden tümüyle farklı bir yöntemdir (Baruçugil, 2005).

**Şekil: 1.2 Zorlanmış Dağılım Yöntemi**

| <b>Çok Yetersiz<br/>(%10 Grup)</b> | <b>Yetersiz<br/>(%20 Grup)</b>   | <b>Ortalama<br/>(%40 Grup)</b> | <b>İyi<br/>(%20 Grup)</b> | <b>Çok İyi<br/>(%10 Grup)</b> |
|------------------------------------|----------------------------------|--------------------------------|---------------------------|-------------------------------|
| T. Başar                           | A. Varlı<br>T. Karlı<br>A. Seçer | V. Benekli<br>S. Sancak        | V. Kırılı<br>Z. Alan      | B. Sağdıkc                    |

### 1.2.3.4. Kontrol Listesi Yöntemi

Kontrol listesi yöntemi değerleyicinin personelin performansını ve niteliklerini en iyi tanımlayan bir sözcüğü ya da ifadeyi seçmesini gerektirir. Kontrol listeleri, performansın en önemli ve gözlemlenebilir yanlarını içerir. Böyle bir amacın geliştirilebilmesi için personelin yaptığı işin ya da performansının bütün kritik yönlerinin tanınması gerekir. Bu gereğin karşılanması ise, işin yapılması sırasında göz önünde bulundurulacak hususların ve personelde bulunması istenen tüm özelliklerin belirtilmiş olmasına bağlı olarak değişecektir. Bunun için dikkatli bir iş analizinin yapılması esastır. Daha sonra bir kontrol listesi formunda bu özellikler davranışsal ifadelerle gösterilir ve değerlendirilecek kişinin bunları nasıl yaptığı araştırılması gerekir. Değerlemenin sonunda personelin aldığı pozitif işaretler

sayılarak bir puan elde edilir. Bazı kontrol listelerinde formda yer alan her maddeye eşit puanlar verilirken, bazılarında iş performansı bakımından farklı değer taşıdıkları düşünülen maddelere daha fazla puan verilir (Eraslan ve Algün, 2005).

#### **1.2.3.5. Zorunlu Seçim Yöntemi**

Zorunlu seçim yöntemi çağdaş değerlendirme yöntemlerinden birisidir. Bu yöntemde personelin performansındaki olumlu veya olumsuzluğu belirleyen iki veya daha fazla ifadeden oluşan ifade grupları oluşturulmaktadır. Değerlemeci, bu ifade gruplarının hepsini teker teker inceleyerek her ifade grubundaki ifadelerden birisini seçmek sureti ile personelin performansını değerlendirmektedir (Özgen(a) ve Yalçın, 2010).

#### **1.2.3.6. Kritik Olay Yöntemi**

Değerleyicinin personelin performansı ile ilgili istenen ya da istenmeyen davranışlarını tanımlayan ifadeleri kaydetmelerini gerekir. İfadeler, kritik olaylar olarak adlandırılır. Kritik olaylar, tipik olarak personelin becerileri ya da sahip olduğu özellikleri yerine performansı için önem taşıyan davranışların üzerinde odaklanır. Bu davranışlar örneğin, personelin işte başarı sağlaması, işbirliği ve dayanışma içinde çalışması, örnek davranışlar sergilemesi gibi istenen (olumlu) ve personelin eğitime karşı ilgisiz kalması, çalışmayı yavaşlatması, çalışma arkadaşları ile kavga etmesi gibi istenmeyen (olumsuz) davranışlar şeklinde tanımlanır. Performans değerlendirme periyodu boyunca personelin olumlu ve olumsuz davranışları kritik olaylar olarak yöneticisi tarafından izlenir ve kaydedilir. Kaydedilen olaylar, personelin çalışması sırasında ne yaptığı ile ilgili kısa bir özet şeklindedir. Değerleme döneminin sonunda insan kaynakları bölümünde her bir personelle ilgili olarak kaydedilen bu olaylar örneğin, iş bilgisi, talimatları izleme, iş kalitesi, inisiyatif alma vb. gibi belirli kriterlere göre gruplanır (Bilgin, Taşçı, Kağnıcıoğlu, Benligiray ve Tonus, 2004).

#### **1.2.3.7. Yerinde İnceleme ve Gözlem Yöntemi**

Yerinde inceleme ve gözlem yöntemi, yönetici veya birim amirine değerlendirmede duydukları mesleki yardımı sağlar. Bu yöntemde, insan kaynakları uzmanı birim amirine her bir astın veya çalışanın başarısı hakkında ayrıntılı sorular sorar ve daha sonra değerlendirme raporlarını hazırlayarak ilgili kişilere veya birimlere sunar (Bingöl, 2006).

#### **1.2.3.8. Davranışsal Temellere Dayalı Değerlendirme Ölçekleri**

Davranışsal temellere dayalı değerlendirme ölçeği, geleneksel skalalarda olduğu gibi değerlemeyi yapan kişinin personeli standart bir skala üzerinde zayıftan mükemmele doğru derecelendirmesini gerektirir. Ancak bu yöntemde farklı olarak doğrudan işle ilgili olduğu düşünülen davranışlar tanımlanır ve farklı performans düzeylerini göstermek için kritik olaylar kullanılır. Bu davranışsal beklentiler performans değerlemesinde kullanılacak bir standart işlevi görürler. Bu tür skalalar tipik olarak en üstte mükemmel ve en altta kabul edilemez sözcükleriyle tek bir sayfa üzerinde gösterilir. Skala üzerindeki aralıklı noktalara puanlar verilir. Beklenen performans düzeyini gösteren davranışlar bu skala noktalarının arasında belirtilir. Değerlemeyi yapan kişi personelin davranışlarını gözlemleyerek bu davranışları gösterme biçimini yansıtacak puanlar verir.

#### **1.2.3.9. Sonuçlara Dayalı Sistemler**

Yönetici ve astlar, bir sonuca dayalı sistemde, gelecek değerlendirme dönemi için amaçlar konusunda anlaşır. Bu sistemde amaçlanan hedeflerden birisi, örneğin fireleri yüzde 4 indirmek veya verimliliği yüzde 10 artırmak hedeflenebilir. Değerlendirme dönemi sonunda, iş görenin bu amaçlarını ne kadar bir oranda gerçekleştirdiği görülür. Sonuçlara Dayalı Sistemlerin en önemli üstünlüğü, bunun önceden belirlenmiş amaçlara karşı başarının bir ölçütünü ortaya koymasıdır (Bingöl, 2006).

#### **1.2.3.10. 360 Derece Geri-Bildirim Yaklaşımı**

Günümüzde kullanılan en yeni yaklaşımlardan birisi olan 360 Derece Geri-Bildirim Yaklaşımında, bir iş gören hakkındaki performans değerlemeye onun astları, arkadaşları, üst yöneticileri, amiri, kendisi ve bunun yanında müşteriler veya bir takım söz konusu ise takımın bütün üyeleri iş görenin performans değerlemesinde aktif olarak rol alırlar. Bu değerlendirme diğer yöntemler göz önüne alındığında daha objektif bir değerlendirme şablonu ortaya çıkmış olur. 360 Derece Geri-Bildirim Yaklaşımı sayesinde daha yapıcı ve daha objektif bir geri bildirim almasına olanak sağlanmış olur. 360 Derece Geri-Bildirim Yaklaşımının en önemli sakıncası ise, değerlendirme işleminin zaman alması ve diğer yöntemlere göre daha fazla maliyetli olmasıdır (Şimşek ve Öge, 2011). Bu yöntem, iş performansına ait bilgiler çok çeşitli kaynaklardan elde edildiği için iş görenin performansının iyileştirilmesinde etken bir rol oynar (Ünsalan ve Şimşekler, 2008).

360 Derece Geri-Bildirim Yaklaşımının başarılı olabilmesi için (Sertgöz, 2005);

- ✓ Bütün katılımcıların konu ile ilgili çok iyi bilgilendirilmesi ve motive edilmesi,
- ✓ Eğitim seviyesi ve motivasyonu en iyi durumda olan departmanın yada departmanların pilot uygulamalar yapılması,
- ✓ Geçiş sürecinde bütün bileşenlere değil, sadece ast ve üst gibi bir bileşende amirlerin mutlaka yer aldığı ikili bileşenler kullanılması (Bu durum 360 yerine 180 derece geribildirim olarak nitelendirilebilir)

#### **1.2.3.11. Takıma Dayalı Performans Değerlendirme**

Çağdaş yönetim tekniklerini uygulayan işletmeler, sorunları işbirliği çözüme kavuşturmak ve çalışanların yaratıcı özelliklerinden daha fazla yararlanmak amacı ile takım çalışmalarına ağırlık vermektedirler. Takımlarda sorunlar birlikte tartışılarak çözüm önerileri getirilmekte veya daha somut olgularla projelerin gerçekleştirilmesine olanak sağlanmaktadır.

### 1.2.3.12. Çalışanın Kendi Performansını Değerlendirme Yöntemi

Performans değerlemede kullanılan çağdaş tekniklerden biri olan bu yöntemde, çalışanın kendi performansını değerlendirmesi temeline dayanır. Yöntem, çalışanların iş performansının ölçülmesinde; önce Kirkman ve Rosen (1999), daha sonra ise, Sigler ve Pearson (2000) tarafından kullanılan iş performansı ölçeği kullanılmıştır. Dört sorudan oluşan ölçekte sorular “*İşimde göstermiş olduğum performans düzeyim yüksektir*” ve “*İş hedeflerime fazlasıyla ulaşırım*” şeklindedir. Ölçeğin güvenirlik katsayısı her iki çalışmada da 0.70’in üstündedir. Türkiye’de Çöl (2008) tarafından akademisyenler üzerinde uygulanan ölçeğin güvenirlik katsayısı 0.82 (Akkoç, Çalışkan ve Turunç, 2012) ve Akkoç vd (2012) tarafından yapılan çalışmada ölçeğin güvenirliği 0.83 olarak tespit edilmiştir.

### 1.3. Bağımsız Denetçinin İş Yükü ve İş Performansı

Bu bölümde bağımsız denetçinin iş yükü ve iş performansı kavramları literatüre dayalı olarak açıklanmıştır.

#### 1.3.1. Bağımsız Denetçinin İş Yükü

İşletmelerde, sanayi devriminden 1900’lü yıllara kadar, ekonomideki gelişmelere paralel olarak kurumsallaşma ve profesyonel yönetim ön plana çıkmıştır. Sermaye sahipleri, işletmelerindeki faaliyetlerin doğruluğunu tespit etmek istemeleri denetim faaliyetinin temelini oluşturmuştur. Sanayi devriminden 1900’lü yıllara kadar işletmede ki bütün belgeler incelenerek bir denetim yapılmıştır, 1900’lü yıllardan 1930 yıllara kadar belgelere dayalı oluşturulan mali tablolar ve bütün işlemler incelenmeye başlanmıştır. 1930 yıllardan günümüze kadar iradi ve istatistiki örneklemeye göre denetim yapmaya başlanmıştır (Bozkurt, 2012). İradi ve istatistiki örneklemeye göre denetim yapılmasının nedeni işletmelerdeki oluşan işlem sayısının çok büyük boyutlara ulaşması ve bütün işlemlerin denetimlerinin mümkün olmamasıdır.

Günümüzde denetimin öneminin ve denetlenecek unsurların artması, çok sayıda denetim firmasının faaliyet göstermesi ile birlikte artan rekabet ile denetçilerin hem maliyet hem de zaman tasarrufu sağlayabilmeyi amaçlamaları gibi nedenler denetimin yaklaşımında ve yöntemlerinde birtakım farklılıklar ortaya çıkarmıştır (Okan Gökten ve Gökten, 2010).

Bütün yerine, bütünün seçilen bir kısmının incelenmesi ve denetim prosedürlerinin bunlara uygulanması hem maliyet hem de zaman tasarrufu sağladığından, denetçiler tarafından örnekleme yöntemi adı verilen yöntem sıklıkla kullanılmaktadır. Söz konusu yöntemin avantajlarının yanı sıra, ana kütleli oluşturan birimlerin tamamının incelenmemesi sonucunda ortaya örnekleme riski çıkmakta ve söz konusu risk hiçbir zaman ortadan kaldırılamamaktadır (Whittington ve Pany 2003, 309Akt. (Okan Gökten ve Gökten, 2010). Örnekleme riskini azaltabilmek için örneklem büyüklüğünün artırılması gerekir. Bu da beraberinde maliyeti (Okan Gökten ve Gökten, 2010) ve bağımsız denetçinin iş yükünün artmasına neden olmaktadır.

Gümrük ve Ticaret Bakanlığının Anonim Şirketlerin Genel Kurul Toplantılarının Usul ve Esasları ile Bu Toplantılarda Bulunacak Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Temsilcileri Hakkında Yönetmelik Toplantı zamanı başlıklı 7 maddesi 1.bendi Genel kurul toplantıları aşağıda belirtilen zamanlarda yapılacağı esası getirilmiştir:

a) Olağan genel kurul toplantısı, her hesap dönemi sonundan itibaren üç ay içinde yapılır. Buna göre hesap dönemi takvim yılı olan şirketlerde toplantılar yılın ilk üç ayı içinde, özel hesap dönemi olan şirketlerde ise, hesap döneminin bittiği günü izleyen ilk üç ay içinde yapılır.

b) Olağanüstü genel kurul toplantısı, şirket için toplantının yapılmasını gerektiren durumların ortaya çıktığı zamanlarda yapılır.

c) İmtiyazlı pay sahipleri özel kurulu; imtiyazlı payların bulunduğu şirketlerde genel kurul tarafından imtiyazlı pay sahiplerinin haklarını ihlal edecek mahiyette esas sözleşme değişikliğine karar verilmesi halinde, anılan karar tarihinden itibaren en geç bir ay içinde toplantıya çağrılır. Bu süre sonuna kadar imtiyazlı pay sahipleri toplantıya çağrılmazsa, her imtiyazlı pay sahibi yönetim kurulunun çağrı süresinin

son gününden başlamak üzere onbeş gün içinde, bu kurulun toplantıya çağrılmasını mahkemeden isteyebilir. Çağrıya rağmen süresi içinde imtiyazlı pay sahipleri özel kurulu toplanamazsa, genel kurul kararı onaylanmış sayılır şeklinde belirtilmiştir.

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 37. Maddesinin 1. Bendi Türk Ticaret Kanununa atıfta bulunarak, Denetim kuruluşları ve denetçilerin 6102 sayılı Kanun uyarınca yaptıkları denetimlerde aşağıdaki yükümlülüklerini de yerine getireceği belirtilmiştir:

a) Denetim sonuçlarını, 6102 sayılı Kanuna ve bu Yönetmeliğe uygun şekilde raporlayıp sunmak, denetim faaliyeti ve sonuçları konusunda genel kurula açıklamalarda bulunmak.

b) 6102 sayılı Kanunun 378 inci maddesi uyarınca gerekli hallerde riskin erken saptanması ve risk yönetimi komitesinin kurulmasını önermek, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ve uygulamalarını açıklayan ayrı bir rapor düzenleyerek denetim raporuyla birlikte yönetim kuruluna sunmak.

c) 6102 sayılı Kanunun 399 uncu maddesinde belirtilen denetçilerin seçimi, görevden alınması ve sözleşmenin feshine ilişkin hükümlerine uymak.

ç) Denetim sözleşmesinin feshi halinde, fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları 6102 sayılı Kanunun 402 nci maddesine uygun bir rapor haline getirerek genel kurulun bilgisine sunmak.

d) Bağımsız denetime ilişkin olarak 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve ikincil mevzuat düzenlemeleri dışındaki 6102 sayılı Kanun ve ilgili mevzuatında öngörülen diğer yükümlülükleri yerine getirmek.

Ülkemizde uygulanmakta olan Gümrük ve Ticaret Bakanlığının Anonim Şirketlerin Genel Kurul Toplantılarının Usul ve Esasları ile Bu Toplantılarda Bulunacak Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Temsilcileri Hakkındaki Yönetmeliğin, Toplantı Zamanı başlıklı 7. maddesinin 1.bendi, Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 37. Maddesinin 1. Bendi ve Türk Ticaret Kanunu, yapılan denetimlerin üç ay gibi

kısa bir sürede bitirilme zorunluluğunu beraberinde getirmiştir. Bu durum, denetimin planlama aşamasında uygulanacak denetim saatlerinde sınırlamalara sebep olabilecektir.

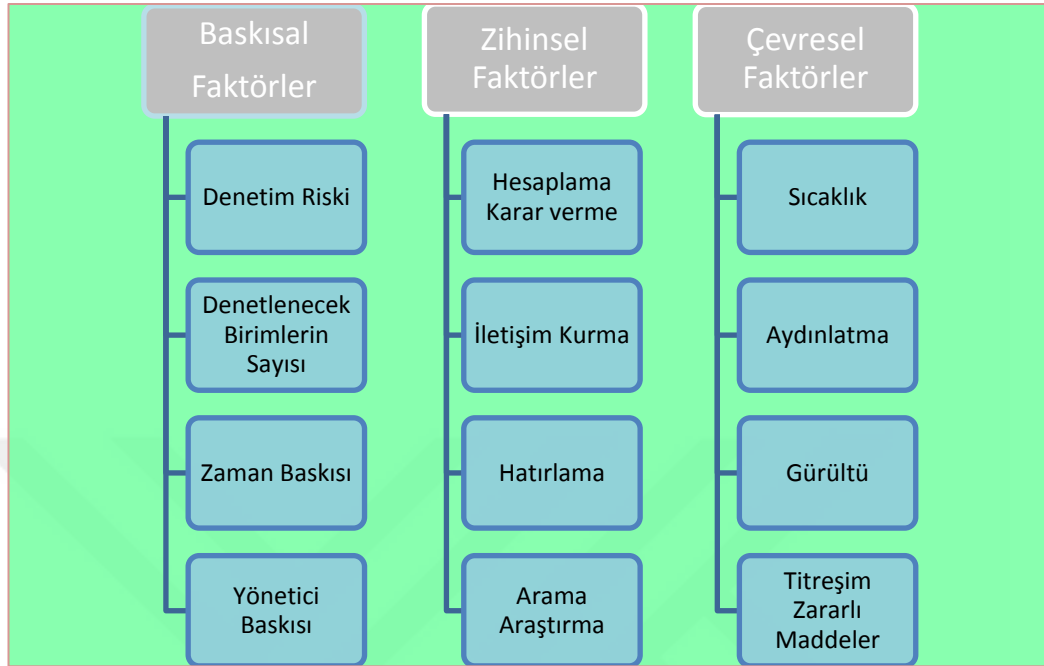
Uygulamaya yönelik yapılan araştırmalar sonucunda, orta ve büyük ölçekli bir üretim firmasının genel kabul görmüş denetim standartlarına esas alınarak yapılan denetimlerinin 400 ile 1000 saat arasındaki bir zaman diliminde tamamlandığı tespit edilmiştir. Bu durum, bağımsız denetçiler üzerinde büyük bir zaman baskısı yaratmakta ve bunun bir sonucu olarak bağımsız denetçilerde aşırı iş yükü oluşmaktadır. Bağımsız denetçiler, denetimi yapılan firmanın bağımsız denetimi için yeterli zaman ayırmamakta olup (Yalın ve Başaran, 2000) bu durum bağımsız denetim kalitesini olumsuz yönde etkilemektedir.

Bağımsız denetim faaliyeti sırasında bağımsız denetçilerin iş yükü, denetim riski yüksek tutulduğunda azalmakta, denetim riski düşük tutulduğunda ise, bağımsız denetçinin iş yükü artmakta ve ayrıca bağımsız denetçinin iş yükü arttığında denetim faaliyeti de olumsuz etkilenmektedir (Agoglia, Brazel, Hatfield ve Jackson, 2007).

Lopez ve Garry tarafından 1993-2005 yılları arasında 42.792 firma üzerine yapılan bir araştırmada, bağımsız denetçilerin iş yükünün mali yılın sonunda (Aralık ayında) aşırı bir artış gösterdiği ve bu durumun bir sonucu olarak bağımsız denetçilerin iş yüklerinin arttığı tespit edilmiştir. Çalışmada ayrıca, bağımsız denetçinin aşırı iş yükünün, denetim faaliyeti sırasındaki kararlarını etkilediği tespit edilmiştir.

Benzer bir çalışmada Smith ve Pourciau (1988) tarafından gerçekleştirilmiştir. Bağımsız denetçilerin denetim yargılarının oluşturulmasında denetim performansının ve stratejik karar vermenin önemli olduğu tespit edilmiş, denetim performansının ise iş yüküne bağlı olarak değiştiği tespit edilmiştir. Çalışmanın bir diğer bulgusu ise, bağımsız denetçilerin özellikle mali yılın sonunda iş yükünün arttığıdır (Smith and Pourciau, 1988 Akt. (Knechel, Salterio, ve Kochetova-Kozloski, 2010)).

**Şekil 1.4 Bağımsız Denetçinin İş Yükü Faktörleri**



Kaynak: (Jung ve Jung, 2001’den Bağımsız Denetime Uyarlanmıştır)

Şekil 1.4 incelendiğinde bağımsız denetçinin iş yükünü oluşturan faktörler; Baskısal Faktörler, Zihinsel Faktörler, Çevresel Faktörler olmak üzere üç başlık altında incelenmektedir. Baskısal faktörler bağımsız denetçinin denetim faaliyetini yürütürken işe yönelik taşıdığı iş risklerinden kaynaklanan (Business Risk) iş yüküdür. Zihinsel Faktörler, bağımsız denetçinin denetim faaliyeti süresince yaptığı incelemeler ve vermesi gereken kararların oluşturduğu iş yüküdür. Çevresel Faktörler, bağımsız denetçinin denetim faaliyetini yürüttüğü yerde oluşan çevresel faktörlerin oluşturduğu iş yüküdür.

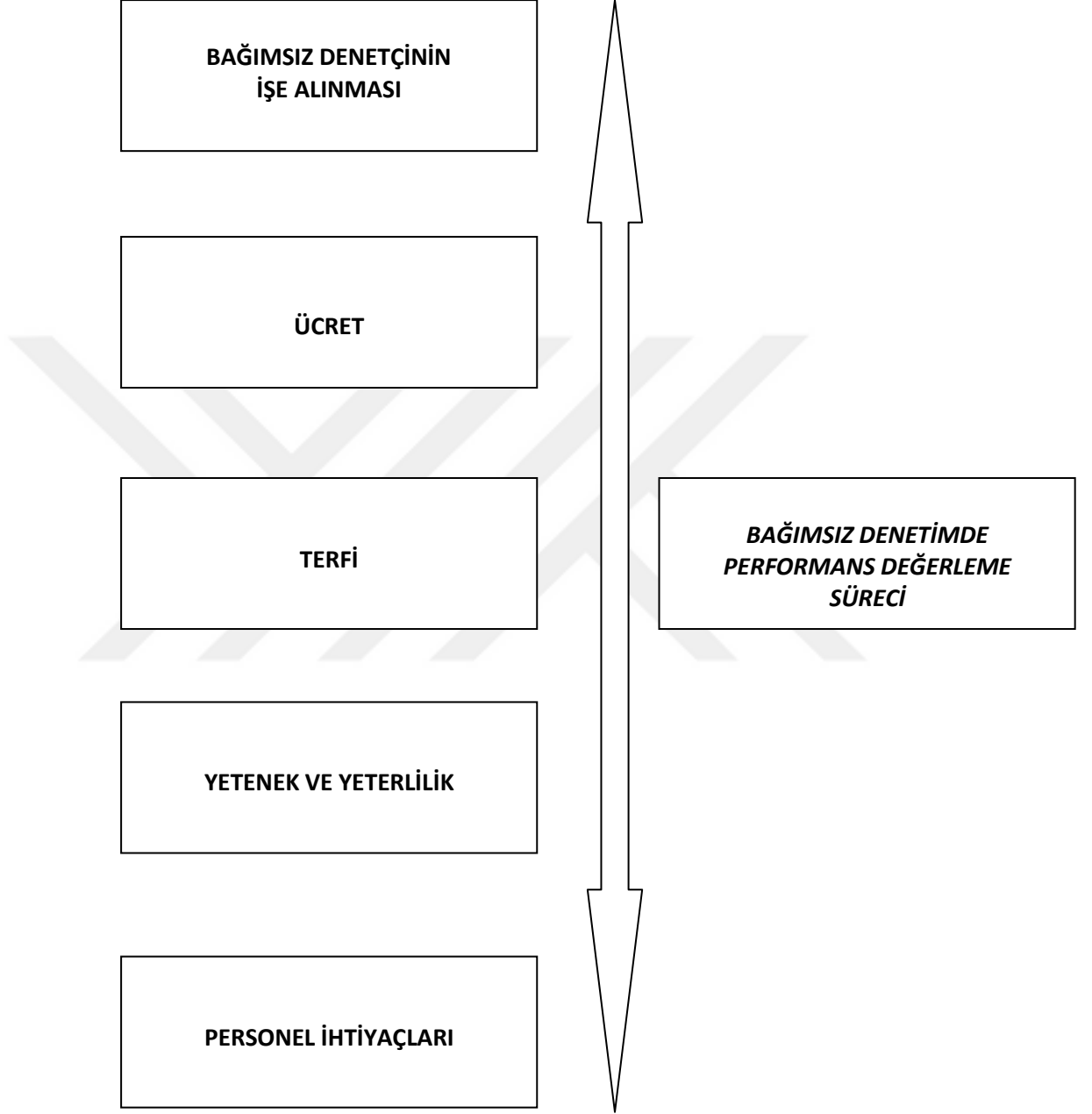
### 1.3.2. Bağımsız Denetçinin İş Performansı

İş performansı (**engagement performance**) unsuru, bağımsız denetim firması tarafından üstlenilen işlerde, mesleki standartlara, düzenleyici otoritelerin şartlarına ve firmanın kendi kalite standartlarına uyumun sağlanması üzerinde durur. Yapılan işlerde belirtilen standartlara uyum konusunda makul düzeyde güvence sağlamak amacıyla belirlenen politika ve prosedürler, her bir işin planlanması, yürütülmesi, kontrol edilmesi, incelenmesi, belgelenmesi ve sonuçlarının bildirilmesi aşamalarını

kapsamalıdır (PCAOB, 2013, Akt. (Oktay, 2013). Bağımsız denetim firması personeli, uygun zamanlarda ve durumlarda (örneğin karmaşık, beklenmedik ya da yabancı olunan meselelerde) mesleki literatüre veya diğer kaynaklara veya firma içindeki ya da dışındaki kişilerin (meslektaşlar, uzmanlar, eksperler gibi) bilgisi ve uzmanlığına başvurmalıdır. Bağımsız denetim firması personelinin uygun zaman ve durumlarda bu şekilde davranması konusunda makul düzeyde güvence sağlamak için politika ve prosedürler de belirlenmelidir (Robertson ve Louwers, 1999Akt. (Oktay, 2013).

Bağımsız Denetim Standartları 320'ye göre bağımsız denetimde yer alan, “performans önemliliği” terimi, düzeltilmemiş ve tespit edilmemiş yanlışlıklar toplamının, bir bütün olarak finansal tablolar için belirlenen önemliliği aşması ihtimalini uygun bir düşük seviyeye indirmek için, bir bütün olarak finansal tabloların önemliliğinden düşük olarak denetçi tarafından belirlenen tutar veya tutarları ifade edilmiştir. Uygun hâllerde performans önemliliği, belirli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar için denetçi tarafından önemlilik düzeyi veya düzeylerinin altında belirlenen tutar veya tutarları da ifade edilebilir.

**Şekil 1.5 Bağımsız Denetçinin Performans Değerleme Süreci**



Kaynak: (Cömert vd, 2013)

Karmaşık ve zor bir meslek olan bağımsız denetimde kaliteli hizmet verebilmek için, en iyi çalışanlar işe alınmalıdır. Bu çalışanların performansları ölçülmeli, izlenmeli ve takip edilmelidir. Çalışanların, ödüllendirildikleri davranışları tekrarlanmakta, cezalandırıldıkları davranışları sönmemektedir. Bazı durumlarda

ödüllendirilmedikleri davranışları da sönmektedir. Nitelikli çalışanların işe alınması için, yüksek ücretin yanı sıra, cazip çalışma ortamlarının da yaratılması gerekmektedir. Performansa dayalı ücretlendirme, prim, ikramiye, teşvik, yan ödenekler maddi ödüllendirme yöntemlerine bazı örneklerdir (Price, 2007).

Mesleki gurur, kamuya hizmet, kaliteli bağımsız denetim, kollektif bir ekibin içinde yer almak gibi, ücret dışı faktörler de, pek çok kişi için önem taşımaktadır. İyi çalışmanın ödüllendirilmesi, çalışanlar açısından motive edici bir unsurdur. Kuruluşlar iyi çalışanlarını, organizayonda duyurmalıdır. Terfi edecek kişiler iyi çalışanlar arasından seçilmelidir. Performansın, objektif olarak ölçülmesi de, motive edicibir faktördür (ICAEW, “Audit Quality”,[http://www.icaew.com/index.cfm/route/139481/icaew\\_ga/PDF-Akt](http://www.icaew.com/index.cfm/route/139481/icaew_ga/PDF-Akt). (Esendemir E. , 2011a).

Bireysel oryantasyon ve bireysel başarılarından ziyade, ekip başarılarına olan katkılar ödüllendirilmelidir. Kariyer gelişiminde, ağırlık, dikey organizasyon yapısındaki işlerden ziyade, bir kaç fonksiyonun bir arada icra edildiği yatay organizasyon yapısına verilmelidir. Bireysel iş tanımları karşılığı hazırlanan ödeme ve artış sistemleri toplam kalite felsefesindeki, müşterek sorumluluk, yatay ilişkiler ve öğrenme ilkelerine uymamaktadır. Kar paylaşımı, ekip ve yetkinlik bazlı ödeme sistemlerini uygulamak bağımsız denetim kuruluşu için daha yararlı olmaktadır (Beaumontvd.,1994-Akt. (Esendemir E. , 2011a).

Bağımsız denetçinin performansı, Uluslararası Kalite Kontrol Standardında da vurgu yapılmış, denetçi performansının işe alım sürecinden başlayarak; ücret, terfi ve personel ihtiyaçlarının karşılanmasında göz önünde bulundurulması gerektiği vurgulanmıştır.

## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **DENETİM VE DENETİM KALİTESİ**

#### **2. BAĞIMSIZ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ**

Bu bölümde denetim kalitesi, bağımsız denetim kavramı, çeşitleri ve unsurları hakkında teorik bilgiler verilmiştir. Bu bölümde ayrıca kalite kavramı, bağımsız denetimde kalite kavramı ve denetçilerin iş yükü ile arasındaki ilişki teorik olarak verilmiştir.

##### **2.1. Bağımsız Denetim**

İşletme yönetiminin en önemli bilgi kaynaklarından biri hiç kuşkusuz ki muhasebe sistemidir. Muhasebe sisteminde yer alan bilgiler, pek çok kaynaktan elde edilmekte ve kesin doğruları içerdiği kabul edilmektedir. Toplumda yer alan kişi ve kuruluşlar, ekonomik ve hukuki yaşamın doğurduğu bir takım sebeplerle, işletmeler ve onların mali yapıları ile ilgilenirken, kendi beklentileri doğrultusunda işletmelerin muhasebe kayıt sisteminin gerçekliği hakkında da bilgi sahibi olmak isterler. Ancak bu bilgilerin doğruluğu denetimle desteklendiği oranda geçerlilik kazanacaktır. Bu aşamada muhasebe denetimi kavramı ön plana çıkarak, günümüz işletmeleri için hayati önem taşıyan bir faaliyet haline gelmiştir. İşletmeler açısından önem taşımasının yanı sıra kamu açısından da son derece önemli bir faaliyet haline gelen denetim çalışmaları, devletin denetim yükünü azaltmaları açısından ve taşıdıkları sorumluluk açısından diğer çalışmalardan ayrılırlar (Kırhoğlu ve Akyel, 2008).

Küreselleşme ve ekonomik gelişmeler ile birlikte dünyada ülkeler tarafından paylaşılan kıt kaynakların, yine ülkeler tarafından kendi uluslarına kullandırılma karşılığı olan vergi odaklı olarak ortaya çıkan denetim, işletmenin çevresini oluşturan tarafların sayısının her geçen gün artmasın neticesinde daha da önem kazanmıştır. Bu bağlamda işletme ile ilgili olan taraflar, karar verme sürecinde temel ve güvenilir

kaynak olarak bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolardan faydalanacaklardır (Bezirci ve Karasioğlu, 2010).

Ülkemizde, muhasebe denetimi konusundaki ilk adım, 1970’li yıllarda uluslararası kredi kaynaklarından yararlanmak isteyen Türk firmalarının, muhasebe denetimi mecburiyeti ile karşılaşmış olmaları ile başlamıştır. Daha sonraki yıllarda, Türkiye’ye gelen yabancı sermaye akımının hızlanması ve yabancı sermayeli şirketlerin merkezleri için konsolidasyon, uluslararası finansman olanakları, vergi kanunları, TTK, Yabancı Sermaye Başkanlığı’na başvuru, yatırım teşvikleri, iş ortaklıkları gibi konularda danışmanlık yapmak gibi nedenlerle muhasebe denetimi talep etmeleri ile gelişmiştir (Uzay(a), Tanç, ve Erciyes, 2009).

#### **2.1.1. Bağımsız Denetimin Tanımı**

Latince “Duymak” anlamına gelen denetim kavramı (Woolf, 1990), literatürümüzde, denetim kavramını açıklamaya yönelik tanımların özde aynı anlama gelmekle birlikte farklı şekillerde ifade edilmektedir (Özbirecikli ve Süslü, 2010). Genel anlamda denetim, bir uzman tarafından sunulan bilgi ile kabul edilen ölçütler arasındaki uygunluk derecesinin belirlenmesi ve raporlanması için bilgi hakkında kanıt toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçların ilgili kullanıcılara iletilmesidir (Çaldağ, 2007).

Kaval (2008)’e göre denetim, iktisadi faaliyetler ve olaylara ilişkin yönetim iddialarının, önceden belirlenmiş standartlara uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgili kişilere ve kurumlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.

Kamu gözetimi, muhasebe ve denetim standartları kurumunun resmi gazetede yayımladığı tanıma göre “Bağımsız denetim: Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması olarak tanımlanmıştır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunun 68 inci maddesinde Sayıştay denetçilerinin yapacakları dış denetim ise;

“Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak;

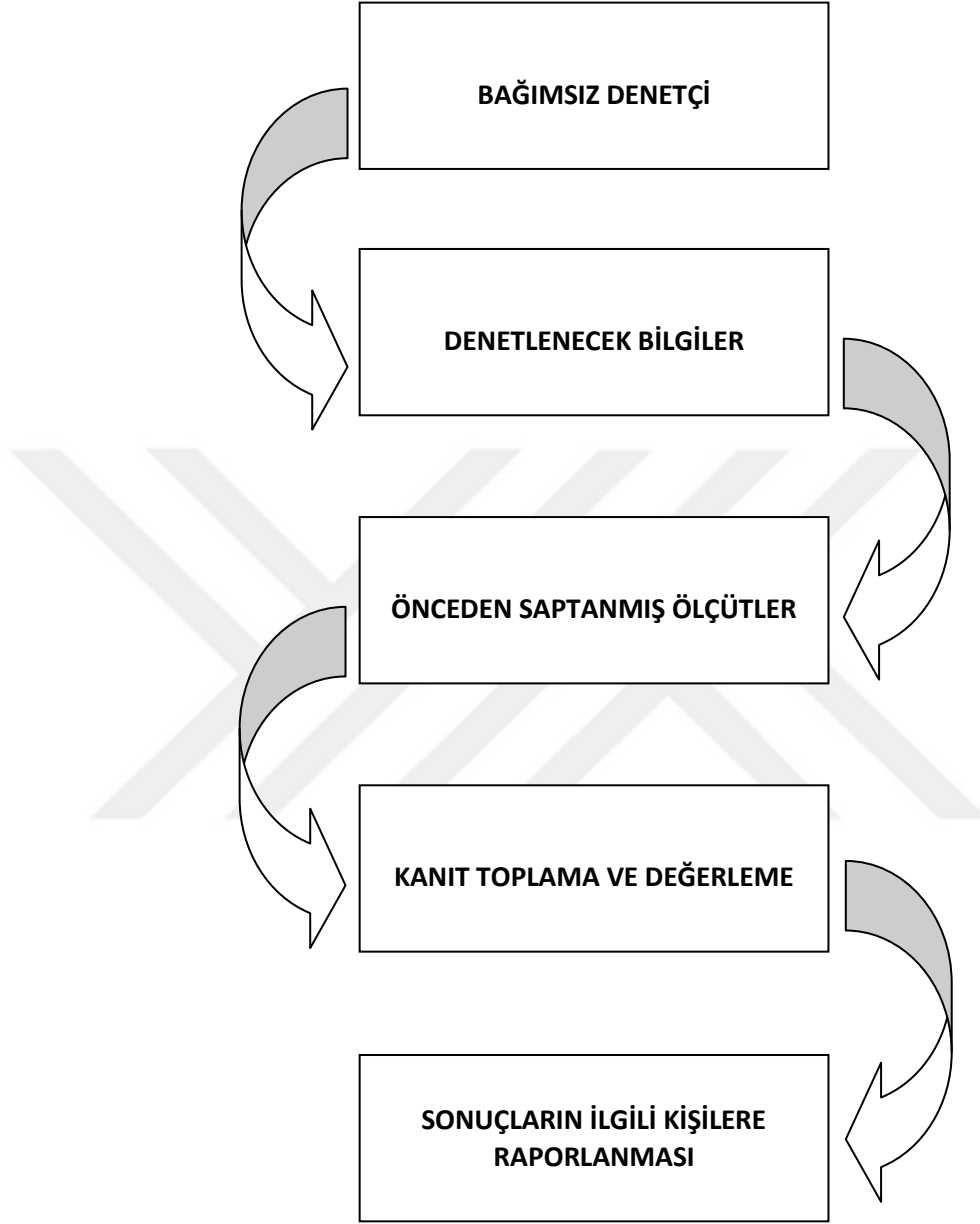
a) Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, malî tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin malî denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin malî işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,

b) Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi,

suretiyle gerçekleştirilir” şeklinde tanımlanmıştır.

Hukuki anlamda denetleme ise; Gerek devlet daire ve teşkilatının ve gerek özel hukuk hükümlerine göre kurulmuş müesseselerin kamu menfaati noktasından kanun, nizamname ve statüleri hükümlerine göre çalışıp çalışmadıklarının tetkik edilmesidir (Kır, 2010).

**Şekil 2.1. Bağımsız Denetimin SistematiK Süreci**



Denetime ilişkin yapılan tanımların ortak özellikleri ve unsurları aşağıda ki gibi sıralamak mümkündür ( (Silvoso ve Bauer, 1965; Woolf, 1990; Güredin, 2010; Bozkurt, 2012):

Denetim ile ilgili bütün tanımlamalarda, denetim faaliyetleri için gerekli olan kanıt ve bilgilerin sağlanması, bunların bağımsız denetçi tarafından işlenmesi ve değerlendirilmesi, bağımsız denetçinin değerlendirmesi sonucunda bir görüşe

ulaşmasını içeren sistematik bir süreçtir,

- Denetim, denetimin yapılacağı alan ve dönemin kesin olarak ortaya konulduğu ekonomik birim yada döneme ait bilgilerin doğruluğunun test edildiği bir süreçtir,
- Denetim, uzman kişilerce (Bağımsız Denetçi) denetlenen işletmenin finansal tablolarının ve iktisadi kıymetleri hakkında yönetimin iddialarının doğruluğunun analiz edildiği bir süreçtir
- Denetim, toplanan kanıtların önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini belirlemede, denetçi tarafından kullanılan her türlü bilgi, belge ve kayıttan oluşan bir süreçtir,
- Denetim, ilgili taraflara sonuçların (Denetim Raporunun) sunulduğu bir süreçtir.

Bağımsız denetçi, denetimi yapılan şirket yönetiminin iddialarını, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, uluslararası muhasebe standartları, tek düzen muhasebe sistemine uygunluğunu denetleyerek, görüşünü bir rapor halinde ilgili taraflara sunar. Bağımsız denetçi, denetlenen işletmenin, finansal tablolardaki iddiaların doğruluğunu araştırmak için, sistematik biçimde, kanıt toplayarak bir denetim görüşü oluşturur.

### **2.1.2. Bağımsız Denetim Türleri**

Bağımsız denetime tabi şirketlere yönelik olarak yapılan denetim çalışmaları çeşitli niteliklere göre ayrılmaktadır. Bağımsız denetim türleri kısaca açıklanmıştır.

#### **2.1.2.1. Yıllık Denetim**

Türk Ticaret Kanununa göre bağımsız denetim yaptırması zorunlu işletmelerin yılsonu mali tablolarının genel kabul görmüş denetim standartlarına

uygun şekilde denetlenmesidir. Yılsonu denetimin özelliği raporlanmış bilgilerin değişme olasılığının çok düşük olmasıdır (Kaval, 2008).

Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) uyarınca bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesine ilişkin Bakanlar Kurulu Kararı 23 Ocak 2013 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Bağımsız denetime tabi olacak işletmelerin AB müktesebatında öngörülen kriterlere paralel olarak hazırlanan bilanço ve gelir tablolarının; aktif büyüklükleri, çalışan sayısı ve net satış hasılatı oranları, Bakanlar Kurulu tarafından gelişen ve değişen ekonomik şartlar göz önüne alınarak her yıl revize edilmektedir.

Bir şirketin bağımsız denetime tabi olup olmadığının belirlenmesinde, varsa şirketin bağlı ortaklıkları ve iştirakleri birlikte dikkate alınacaktır. Bağımsız denetime tabi olmak için öngörülen 3 kriterden ikisinin sınırlarının iki yıl üst üste aşılması gerekmektedir.

**Tablo: 2.1 Hesap Dönemleri İtibarıyla Ölçütlerin Sağlanması ve Yıllık Denetime Tabi Olma Durumu**

| Hesap Dönemleri         | Aktif Toplamı<br>50 Milyon TL<br>Veya Üzeri midir? | Yıllık Net Satış<br>Hasılatı<br>100 Milyon TL<br>Veya Üzeri midir? | Çalışan Sayısı<br>200 Veya<br>Üzeri midir? | Kriterlerden<br>En Az İkisini<br>Sağlıyor mu? | Denetime<br>Tabi midir? |
|-------------------------|----------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------|-----------------------------------------------|-------------------------|
| 1 Ocak – 31 Aralık 2011 | Evet                                               | Hayır                                                              | Hayır                                      | Sağlamıyor                                    | Referans yıl            |
| 1 Ocak – 31 Aralık 2012 | Evet                                               | Evet                                                               | Hayır                                      | Sağlıyor                                      | Referans yıl            |
| 1 Ocak – 31 Aralık 2013 | Evet                                               | Hayır                                                              | Evet                                       | Sağlıyor                                      | Tabi değildir           |
| 1 Ocak – 31 Aralık 2014 | Hayır                                              | Hayır                                                              | Evet                                       | Sağlamıyor                                    | Tabidir                 |
| 1 Ocak – 31 Aralık 2015 | Hayır                                              | Hayır                                                              | Evet                                       | Sağlamıyor                                    | Tabidir                 |
| 1 Ocak – 31 Aralık 2016 | Evet                                               | Hayır                                                              | Evet                                       | Sağlıyor                                      | Tabi değildir           |

Kaynak: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 2015)

02 Şubat 2015 tarihinde bağımsız denetime tabi olacak şirketlere ilişkin yeni oranlar Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından Resmi Gazetede ilan edilerek denetime tabi olacak şirketlerin sayısı artırılmıştır. Denetime ilişkin AB direktifinde aktif toplam, net satış hasılatı ve çalışan sayısı olmak üzere 3 kriter belirlenmiş olup, geçmiş 2 yılda söz konusu 3 kriterden 2 sini sağlayan şirketler bağımsız denetime tabi olmaktadır. 1 Şubat 2015 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan Bakanlar Kurulu Kararıyla 2015 yılı için bu kriterler; 50 milyon aktif toplam, 100 milyon net satış hasılatı ve 200 çalışan olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla 2013 ve 2014 yıllarında bu 3 kriterden herhangi ikisini sağlayan şirketler 2015 yılında bağımsız denetime tabi olacaktır.

02 Şubat 2015 düzenleme ile en büyük şirketlerden başlamak üzere 2013 yılında 2 bin 500, 2014 yılında 3 bin 500 civarında şirket bağımsız denetime tabi olmuş olup, 2015 yılında ise yeni Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 5 bin civarında şirketin bağımsız denetime tabi olacağını tahmin edilmektedir.

Yukarıda belirtilen genel kriterlere bakılmaksızın, Karara I ve II no'lu ekli listelerde belirtilen özel alanlarda faaliyet gösteren şirketler de bağımsız denetime tabi tutulmuştur.

Bağımsız denetime tabi olan şirketler münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulayacaklardır.

#### **2.1.2.2. Sınırlı Denetim (İnceleme-Ara Dönem Denetimi)**

Belirli şirketlerin ara mali tablolarının, yıllık denetimi yapan denetim şirketi tarafından ara dönemlerde denetlenmesi şeklinde yapılan bir denetim türüdür (Kaval, 2008).

Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı 2400'e göre sınırlı bağımsız denetim, *Finansal tabloların sınırlı denetiminde denetçi, işletmenin finansal tablolarının geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmış olduğu hususunda hedef kullanıcıların güven seviyesini artırmayı amaçlayan bir sonuç bildirir.*

*Denetçinin vardığı sonuç, denetçinin elde ettiği sınırlı güvenceye dayanır. Denetçi raporu, raporun kullanıcılarının sonucu anlayabilmelerini sağlamak amacıyla sınırlı denetimin niteliğine ilişkin bir açıklama içerir* şeklinde açıklanmıştır. Sınırlı denetimin en önemli özelliği hedef kullanıcılarının yıllık denetim sonucu verilen makul bir güvence olmayıp sadece güven seviyelerini artırmaya yönelik olarak yapılmış olmasıdır.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Seri: X, No: 22 no'lu tebliğde, sınırlı bağımsız denetim, *Ara dönem finansal tablolarının Kurulca yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadıklarının öncelikle bilgi toplama (soruşturma) ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak incelenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması* olarak açıklanmıştır.

Sınırlı bağımsız denetim, işletmeler tarafından kendi istekleri doğrultusunda yapılabileceği gibi, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Seri: X, No: 22 no'lu tebliğde yer alan şirketlerin sınırlı bağımsız denetim yaptırması zorunluluğu getirilmiştir. Tebliğe göre aşağıdaki işletmelerin, Kurul tarafından yayımlanan finansal raporlama standartlarına ilişkin düzenlemelerdeki özel hükümler saklı kalmak kaydıyla, altı aylık ara dönem finansal tabloları inceleme (sınırlı bağımsız denetim) kapsamındadır:

- a) Yatırım kuruluşları,
- b) Yatırım fonları hariç kolektif yatırım kuruluşları,
- c) İpotek finansmanı kuruluşları,
- ç) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem gören anonim ortaklıklar.

Tebliğde ayrıca yukarıda sayılan kuruluşların denetiminde özellikli olan iki durum belirtilmiş olup bunlar;

1- Yukarıda (ç) bendinde belirtilen ortaklıkların sermaye piyasası araçlarının halka arzında veya mevcut paylarının hissedarları tarafından halka arzında, Kurulun sermaye piyasası araçlarının kayda alınmasına ilişkin düzenlemelerinde öngörülen ara dönem finansal tabloları sınırlı bağımsız denetime tabidir.

2- Borsa İstanbul A.Ş. düzenlemeleri kapsamında payları Gelişen İşletmeler Piyasası Listesinde yer alan işletmeler ile Payları Serbest İşlem Platformunda İşlem Görecek Halka Açık Anonim Ortaklıklara İlişkin Esaslar Tebliği kapsamında payları Serbest İşlem Platformu'nda işlem gören işletmelerin altı aylık ara dönem finansal tabloları inceleme (sınırlı bağımsız denetim) kapsamında değildir.

#### **2.1.2.3 Özel Denetim**

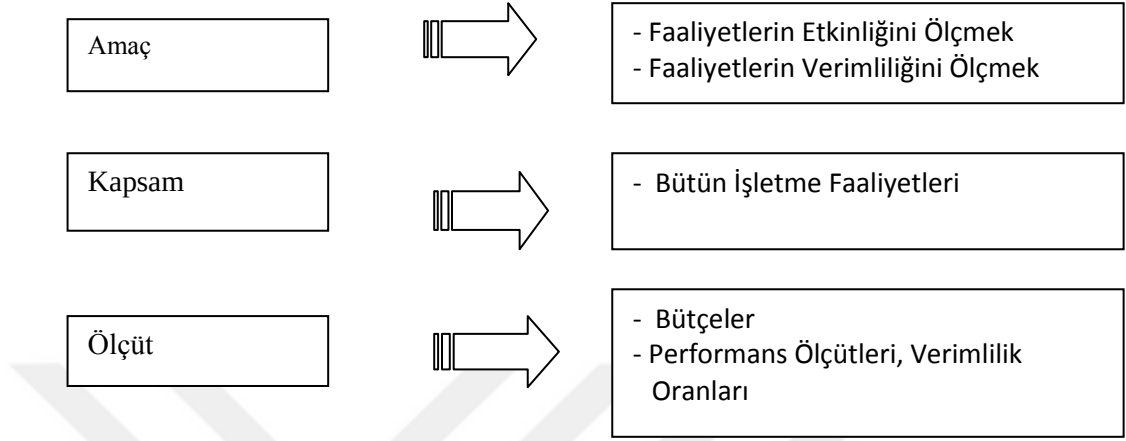
Özel bağımsız denetim çalışması işletmenin tasfiye, birleşme, devir, bölünme gibi durumlarda veya halka ilk defa açılacak şirketler için yapılan bir denetim türüdür. Özel bağımsız denetim çalışması gerektiren durumlarda, bir izahname ve sirküler düzenlemekte ve bu belgelerde şirketlerin mali durumundaki gelişmeleri iyi ortaya koyabilmek amacı ile en az üç döneme ilişkin mali raporlar sunulmaktadır (Kaval, 2008).

#### **2.1.2.4 Faaliyet Denetimi**

Faaliyet denetimi 1960'lı yıllardan itibaren gelişmeye başlayan bir denetim türüdür. Faaliyet denetimi, işletmenin faaliyetlerinde genel olarak etken ve etkin çalışıp çalışmadığını ortaya koymayı amaçlayan bir denetim türüdür (Bozkurt, 2012).

Moller ve Witt (1999) faaliyet denetimini, *“Faaliyet denetimi, bir örgütün işletme fonksiyonları, mali kontroller ve destekleme sistemleri dahil bütün yönlerini kapsayan bağımsız bir incelemedir. Faaliyet denetimi bir örgütün bütün veya belirli faaliyetlerinin özellikle hedeflere göre sistematik incelenmesidir. Faaliyet denetçisinin genel amacı; kanun ve kurallara uygunluğun, mali raporlamanın güvenilirliğinin ve faaliyetlerin etkenliği ve etkinliğine ilişkin iç kontrollerin kalitesini değerlemek”* olarak tanımlamışlardır (Moller ve Witt Akt. (Uzay, 2008).

## Şekil: 2.2 Faaliyet Denetimi



Kaynak: (ismmmo.org.tr, 2014)

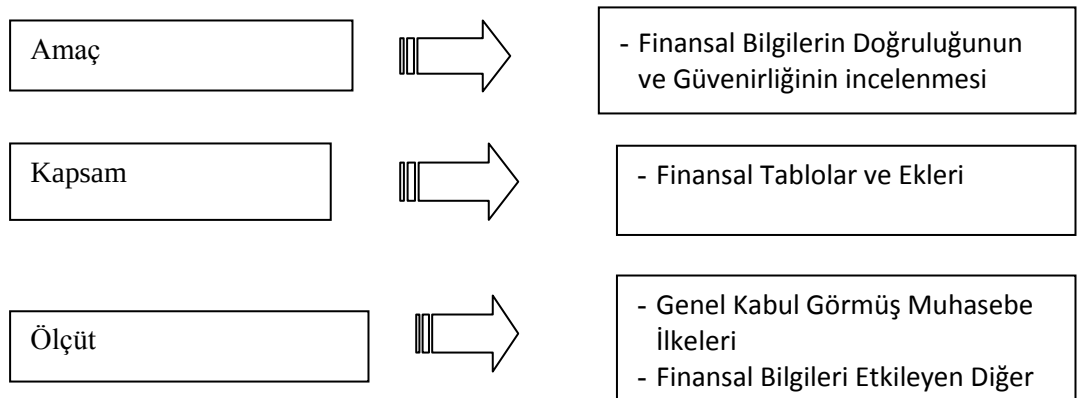
Faaliyet denetimi, işletmenin örgütsel yapısını, iç kontrol sistemini, iş akışlarını ve yönetimin başarısını saptamaya yönelik geniş kapsamlı bir faaliyettir. Faaliyet denetimi bir organizasyonun saptanmış hedef ve amaçlarına ulaşp ulaşmadığını ölçmeye çalışır (Güredin, 2010). Faaliyet denetiminin özünde, işletme faaliyetleri objektif ölçütlerle değerlendirilerek şirketin faaliyet sonuçlarının yeterli olup olmadığı araştırılıp, yöneticilere ve işletme dışında kalan yatırımcılara objektif bilgiler sunmaya çalışılır (Kaval, 2008). Faaliyetlerin etkinliğinin farklı alanlarda değerlendirilebilmesi nede ile genel bir faaliyet denetimi hareket tarzını belirlemek mümkün olmayabilmektedir. Faaliyet denetiminde incelemeler muhasebe kayıtları ile sınırlı değildir. İncelemeler örgütsel yapının, bilgisayar işlemlerinin, üretim yöntemlerinin, pazarlamanın ve diğer alanların da değerlendirilmesini kapsar. Mevcut durum, faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğinin nesnel olarak değerlendirilmesi, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre değerlendirilmesinden daha nesnel ve sübjektif olmasına neden olmaktadır (Çömlekçi vd 2010).

### 2.1.2.5. Finansal Tabloların Denetimi

1 No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde Finansal tablolar, işletme sahip ve yöneticilerinden başka, yatırımcılar, kredi veren kuruluşlar ve diğer ilgili gruplar için gerekli bilgileri sağlamak, gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmeye olanaklı hale getirmek, varlıklar, kaynaklar ve bunlar arasındaki değişimler ile işletme faaliyet sonuçları hakkında bilgi vermek amacıyla düzenlenen “ bilanço, gelir tablosu, satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, kar dağıtım tablosu ve öz kaynaklar değişim tablosu” olarak belirtilmiş olup, bilanço ve gelir tablosu dipnotları ve ekleri ile birlikte temel mali tabloları diğerleri ise ek mali tabloları oluşturduğu belirtilmiştir (Hesap Uzmanları Derneği Kitabı, 2013).

Mali Tabloların denetimi, 1 No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde belirtilen mali tabloların veya kamuya açıklanacak diğer bilgilerin, mali tabloları hazırlama ve raporlama standartlarına uygunluğu hususunda makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacı ile bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli bütün bağımsız denetim tekniklerinin uygulanması ve değerlendirilmesi sonu rapora bağlanmasıdır (Kaval, 2008).

#### Şekil: 2.3 Finansal Tabloların Denetimi



Kaynak: (ismmmo.org.tr, 2014)

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Seri: X, No: 22 no'lu tebliğde yer alan şirketlerin finansal tabloların denetimini, “İşletmelerin kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması” olarak tanımlamıştır.

Denetçi finansal tabloları denetlerken bu tabloların çeşitli gruplar tarafından ve farklı amaçlar doğrultusunda kullanacağını göz önünde bulundurarak denetim faaliyetini gerçekleştirir. Bağımsız denetim bütün grupların ihtiyacını karşılamak amacı ile gerçekleştirilen genel amaçlı bir çalışmadır (Güredin, 2010).

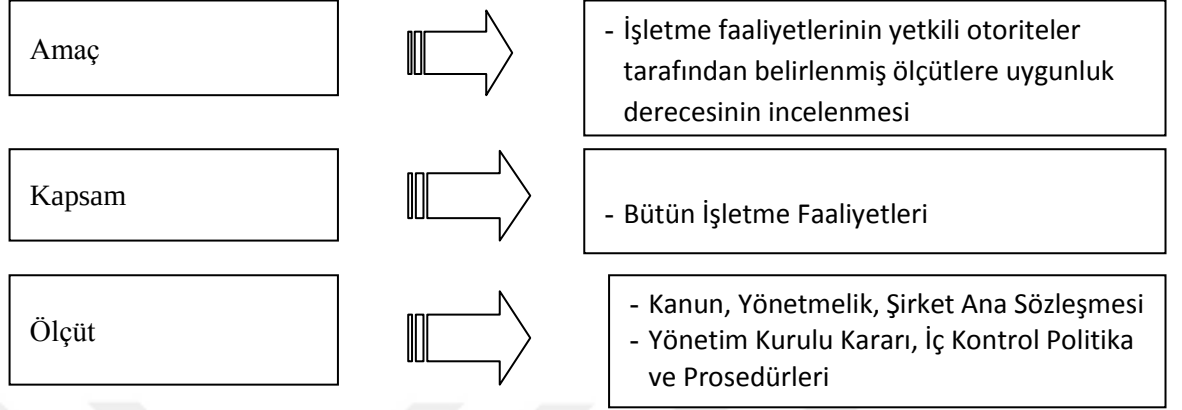
#### **2.1.2.6. Uygunluk Denetimi**

Uygunluk Denetimi, uygulayıcıların işletme içinden (Üst düzey yöneticiler) veya dışından (Kamu Otoriteleri) bir üst organ konulmuş kurallara uyulup uyulmadığını araştırmak amacı ile yapılan bir denetim türüdür (Hesap Uzmanları Derneği Kitabı, 2013). Yapılacak uygunluk denetiminin etkinliğinin artırılması için (Güredin, 2010);

- ✓ Denetimi yürütecek denetçinin denetlenen konularda ve alanlarda yetkin ve etkin olması,
- ✓ İşletme içinden iyi bir belge dosyalama ve arşivleme sisteminin geliştirilmiş olması,
- ✓ Uygunluk denetimi sonuçlarının raporlanmasının bir sisteme bağlanmış olması koşulları gereklidir.

Uygunluk denetimi, kullanıldığı alanlar itibariyle geniş bir kapsamı olmasına rağmen denetimin özü açısından en dar kapsamlı olan bir denetim türüdür. Uygunluk denetiminde tek ve kapsamı dar bir kriter alınır ve işin bu kritere uygun yapılıp yapılmadığı araştırılır (Başpınar, 2005).

## Şekil: 2.4 Uygunluk Denetimi



Kaynak: (ismmmo.org.tr, 2014)

İşletmeler kendi içyapılarındaki çalışma düzenini sağlayabilmek için çalışanlarına uymaları gereken kuralları oluşturduktan sonra, mevcut kurallara uyulup uyulmadığını araştırmak için denetim faaliyetine başvururlar. İşletmelerde mevcut kurallara uyulup uyulmadığının denetimini günümüzde iç denetçiler tarafından yapılmaktadır. Kamu otoritelerince belirlenmiş ölçütlere uyulup uyulmadığının denetimini ise, kamu denetçileri tarafından gerçekleştirilmektedir (Bozkurt, 2012).

### 2.1.3. Bağımsız Denetçi ve Denetçi Türleri

Denetçi, denetim faaliyetini sürdüren, yeterli bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranan, gerekli ahlaki nitelikleri olan ve çalışmalarında yeterli özeni gösteren kişidir (Bozkurt, 2012). Denetçiler genel olarak üç gruba ayrılırlar (O'Reilly, McDonnell, Winograd, Gerson, ve Jaenicke, 1998);

- ✓ Bağımsız Denetçiler
- ✓ İç Denetçiler
- ✓ Kamu Denetçileri

### 2.1.3.1. Bağımsız Denetçi

Herhangi bir kişi veya kuruluşa bağlı olmadan, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve esasları ışığında mali tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını araştıran kişidir (Çaldağ, 2007). Bağımsız denetçilerin yapacağı denetimler, finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimleri (şekil açısından denetim) ve faaliyet denetimidir (Güredin, 2010). Bir diğer ifadeyle şirket ile şirket hakkında bilgilenmek isteyenlerin arasında güven ve doğruluğa dayalı ilişki denetçi tarafından sağlanmaktadır. Bu nedenle denetçinin ana faaliyet konusu doğrudan tarafsızlığa ve dürüstlüğe dayanmaktadır. Denetimin işinin ehli ve uzman kişiler tarafından yürütülmesi denetçilik mesleğine girişte uygulanan eğitim, sınav ve staj şartı gibi uygulamalarla sağlanmakta, denetim ancak -denetçi- unvanını alabilmiş meslek mensupları tarafından yürütülmektedir. Denetim faaliyetlerinin tarafsız yürütülmesi ise denetçinin bağımsızlığının sağlanması ile mümkün olmaktadır (Sağmanlı ve Cömert, 2010).

Kamu Gözetim Kurumu tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin “Denetim Ekipleri” başlıklı 27 maddesinde bağımsız denetçilerin alabilecekleri unvanlar kıdem sırasına göre;

- ❖ Sorumlu ortak baş denetçi,
- ❖ Baş denetçi,
- ❖ Kıdemli denetçi,
- ❖ Denetçi,
- ❖ Denetçi yardımcısı olarak belirtilmiştir.

Sorumlu ortak baş denetçi, bağımsız denetim kuruluşunda pay sahibi olup baş denetçi unvanını haiz ve bağımsız denetim çalışmasını kuruluş adına kendi kişisel sorumluluğu ile yürüten ve kuruluş adına bağımsız denetim raporlarını imzalamaya yetkili gerçek kişi olarak tanımlanmıştır.

Kamu Gözetim Kurumu tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin “Denetim Ekipleri” başlıklı 27 maddesinde bağımsız denetçilerin alabilecekleri unvanlar denetçi unvanlarının kazanılması için gerekli süreler

belirtilmiştir. Buna göre, Baş denetçi unvanının kazanılması için en az fiilen 10 yıl, kıdemli denetçi unvanının kazanılması için en az fiilen 6 yıl ve denetçi unvanının kazanılması için en az fiilen 3 yıl mesleki deneyim şarttır. Denetçi yardımcılığında geçen süre bu hesaplamada dikkate alınır. Mesleki deneyim süresinin tespitinde, bir bağımsız denetim kuruluşunda tam zamanlı olarak geçen fiili çalışma süresi esas alınmakla birlikte, finansal raporların hazırlanması ve/veya denetlenmesi ile yetkili olarak özel sektör ve/veya kamu kurumlarında geçen fiili hizmet süreleri de mesleki deneyim süresinin hesaplanmasında dikkate alınır. Bilgi, deneyim ve yetenekleri bir üst kademnin gerektirdiği nitelikte olmayanlar sürelerini doldursalar dahi bağımsız denetim kuruluşunun yetkili organlarınca bir üst unvana terfi ettirilemeyeceği belirtilmiştir.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ve Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu bağımsız denetim yönetmeliği 12. Maddeye göre, bağımsız denetimin; Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirlik (YMM) ruhsatı almış kişiler tarafından yapılacağı hükme bağlanmıştır.

#### **2.1.3.2. İç Denetçi**

İşletmenin sürekli çalışanı olarak, işletme bünyesinde denetim faaliyetlerini yürüten kişilere iç denetçi adı verilmektedir (Bozkurt, 2012). İç denetçiler bir işletmede, kurmay görevi üstlenmiş kişilerdir. İç denetçiler bağlı bulundukları işletmede iç denetim hizmeti yapan iç denetim biriminin uzman üyeleridir (Güredin, 2010).

İç denetçilerin yaptıkları başlıca işlemler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bozkurt, 2012);

- ❖ İşletme varlıklarının yeterince korunup korunmadığını araştırmak
- ❖ Muhasebe belge ve bilgilerinin güvenilir olup olmadığını belirleme
- ❖ İşletme tepe yönetimi tarafından belirlenmiş olan politika ve prosedürlere uyulma derecesini saptama

- ❖ İşletme faaliyetlerinin etken ve etkin olup olmadığını denetleyerek ilgili yerlere rapor sunma
- ❖ İşletme yönetiminin istediği özel araştırmaları yapma
- ❖ Bağımsız denetçilerle işbirliği yapma. Bağımsız denetçilerin iç denetçilerle işbirliği yapmasının ölçüleri ve sınırları Uluslar Denetim Standartları 615'te açıklanmıştır.

İç denetçi, faaliyet süreci ile politika ve prosedürlerin geliştirilmesine yönelik tavsiyelerde bulunur. Bu nedenle iç denetçiler çalışmalarında bağımsız düşünme mantığına sahip olmalıdırlar. Günümüzün iç denetimi, işletme faaliyetlerini tüm yönleriyle kapsamı ve geniş bir alana yayılması nedeniyle çok yönlü bilgi ve deneyimi gerektirmektedir. Bu nedenle iç denetçiler, işletme kültürü, yapısı, mali durumu, politikaları, usul ve esasları ile operasyonel yaklaşımları bakımından iyi eğitilmiş, deneyimli, verimlilik ve etkinlik üzerinde uzmanlaşmış kişiler olmaları gerekir (Richards, 2002 Akt. (Aslan ve Özçelik, 2009).

İç denetimin rolü işletme yönetimi tarafından belirlenir ve amaçları bağımsız denetimden farklıdır. Buna göre, iç denetim fonksiyonunun amaçları yönetimin isteklerine göre değişmekte bu durum iç denetçinin sınırlarını belirlemektedir buna karşın bağımsız denetçinin öncelikli işi, finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğinin tespitini bağımsız bir şekilde yapabilmesidir.

#### **2.1.3.3. Kamu Denetçisi**

Kamu kurumlarına bağlı olarak çalışıp, kamu yararına denetim yapan kişilere, kamu denetçisi adı verilmektedir (Bozkurt, 2012). Kamu denetçisi, kamu ve özel kurumların kanun, yönetmelik ile ilgili mevzuata uygunluğunu (Çaldağ, 2007), devletin ekonomik politikasına ve kamu yararına bağlılık derecesini izler ve denetler (Güredin, 2010).

#### 2.1.4. Bağımsız Denetimin Amaçları

Finansal tabloların bağımsız denetiminin önemi, küreselleşme sonucu farklı yerlerde ve alanlarda oluşan yatırımcı profili, kredi veren kuruluşların yaygınlaşması, hükümetlerin vergi gelirlerinin artmasında önemli rol oynadığından dolayı artmıştır (Silvoso ve Bauer, 1965).

Bağımsız denetimin amacı, finansal tabloların güvenilirliği hakkında bir görüşe ulaşmak ve bu görüşü ilgi duyan taraflara raporlamaktır. Özellikle halka açık şirketlerin bağımsız denetiminde, denetimin bu amacı daha büyük önem kazanmaktadır. Bilginin stratejik öneminin ve değerinin artması, sermaye ve para piyasalarında ülkeler arası sınırların ortadan kalkması, yaşanan küresel finansal kriz sonrası alınan önlemler gibi birtakım gelişmeler sonucunda halka açık olmayan işletmeler için de bağımsız dış denetim oldukça önemli bir hale gelmiştir (Hikmet, 2009).

Kamu Gözetim Kurumu tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğine göre bağımsız denetimin amacı; Finansal tabloların bağımsız denetiminin amacı; finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamak olarak belirtilmiştir.

Kaval (2007)'e göre bağımsız denetimin amaçları üç başlık altında toplanabilir;

- ❖ Bağımsız Denetim, yanlışları öğrenme ve eğitim amacı olarak kullanılabilir,
- ❖ Bağımsız Denetim, yönetimde görev alanların kendilerini aklama konusunda destek olarak kullanılabilir,
- ❖ Bağımsız Denetim, kurumsal yönetim anlayışının yerleşmesine katkı sunan bir amaç için kullanılabilir.

Bağımsız Denetim Standardı 200 (Bağımsız denetçinin genel amaçları ve bağımsız denetimin bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yürütülmesi standardı) göre denetimin amacı, hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu

güven seviyesini artırmak olarak belirtilmiş ve bu amaca, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçi tarafından verilen görüşle ulaşılabileceği; ayrıca, genel amaçlı çerçevelerin çoğunda söz konusu görüş, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulup sunulmadığı veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayıp sağlamadığı hakkında, Bağımsız Denetim Standartlarına ve ilgili etik hükümlere uygun olarak yürütülen bir denetim, denetçinin bu görüşü oluşturmasını sağlamak olarak belirtilmiştir.

### **2.1.5. Bağımsız Denetim Standartları**

Bu bölümde genel kabul görmüş denetim standartları ve uluslar arası denetim standartları açıklanmıştır.

#### **2.1.5.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları**

Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) tarafından on tane genel denetim standardı (Generally Accepted Auditing Standards) belirlenmiştir. Belirlenen on tane genel denetim standardının dokuz tanesi 1948 yılında kabul edilmiş olup onuncu standart ise ilerleyen yıllarda eklenmiştir (O'Reilly, McDonnell, Winograd, Gerson, ve Jaenicke, 1998). Genel denetim standartları, bağımsız denetçinin ve bağımsız denetçinin çalışma sonuçlarının kalitesinin artırılması amacı ile oluşturulmuştur (Silvoso ve Bauer, 1965).

Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) tarafından oluşturulan genel denetim standartlarını üç gruba ayrılmaktadır (Kepekçi, 2000);

- ❖ Genel Standartlar
- ❖ Çalışma Alanı Standartları
- ❖ Raporlama Standartları

#### **2.1.5.1.1. Genel Standartlar**

Genel standartlar, denetçinin taşıması gereken nitelikleri ile ilgilidir. Genel standartlar, bağımsız denetçinin uzmanlığını, bağımsızlığını ve mesleki davranışını ölçtüğü gibi denetçinin çalışma alanına ve raporlamasına da etki eder (Kepekçi, 2000).

Üç adet denetim standardında oluşan genel standartlar bölümü genel olarak bağımsız denetçinin hangi özelliklere sahip olması gerektiğini düzenlemektedir. Genel Standartlar (Bozkurt, 2012):

##### **2.1.5.1.1.1. Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı**

Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardına göre bağımsız denetçi yeterli teknik- eğitim ve tecrübeye sahip kişi veya kişilerce yapılmasını öngörmektedir (Usul, 2013). Mesleki eğitim ve yeterlilik, muhasebe mesleğinin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi için gerekli olan meslek bilgisi ve mesleki bilgiye sahip olduğunu kanıtlayan belgeye (Diploma, Sertifika, Ruhsat) yanında, oldukça karmaşık ve çok taraflı bir çıkar ilişkisine karşı tarafsızlık rolünü üstlenecek kişinin (Bağımsız denetçi) güvenilirliğini pekiştirecek denetim birikimi ve deneyimine sahip olmayı ifade etmektedir (Çömlekçi vd, 2010).

Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardına göre gerekli şartları yerine getirerek uzman denetçilik yetkisini alan meslek mensubu, günün gelişen koşullarını sürekli izleyerek kendini yenilemeli, yayınlanan denetim standartlarını, tebliğleri, açıklayıcı ilkeleri ve diğer mesleki yayınları yakından izleyip mesleki yeterliliğini korumalıdır (Sevim, Çetinoğlu, ve Kurnaz, 2014).

##### **2.1.5.1.1.2. Bağımsızlık Standardı**

Genel standartların ikincisini oluşturan bağımsızlık standardı, denetçinin müşterilerine karşı önyargısız ve tarafsız bir şekilde davranmasını düzenleyen bir standarttır. Bağımsızlık standardı ayrıca, bağımsız denetçiyi kamuya ve finansal

tablo kullanıcılarına karşı bir güvence niteliği taşır (O'Reilly, McDonnell, Winograd, Gerson ve Jaenicke, 1998).

Finansal tablo kullanıcıları ve kamu bağımsız denetçinin finansal tabloları denetlerken tam bir bağımsızlıkla hareket ettiğine inanırlar. Bağımsız denetçinin tam bir bağımsızlıkla hareket ettiğine dair oluşan inanç, denetim mesleğinin varlığı için en önemli hususların başında gelir (Güredin, 2010). Bütün ülkelerde bağımsız denetçinin bağımsızlığını güvence altına almak amacı ile çeşitli düzenlemeler yapılmakla birlikte denetçinin kendisinin bağımsız bir bakış açısına sahip olması gerekliliği daha da önem arz etmektedir (Bozkurt, 2012).

Amerikan Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA), ilkelere dayalı bağımsızlık standartlarının oluşturulması amacı ile ve ayrıca bağımsızlık için yani bir kavramsal çerçeve geliştirmek için Bağımsızlık Standartları Kurulunu (Independence Standards Board) oluşturulmuştur. Kurulun oluşumu mesleki platformdaki iki temel gelişmeye yönelik bir düzenlemeye gereksinimden kaynaklanmaktadır. İki temel gelişme (Uğurluel ve Atağan, 2006);

- ❖ Kamu muhasebeciliği yapan bağımsız denetim firmalarının hizmet verdiği çevre ile birlikte bunların kendi yapısında ve ölçeğinde gerçekleşen değişiklikler,
- ❖ Bağımsız denetim firmalarının verdikleri hizmet çeşitliliğindeki artışa bağlı olarak elde edilen gelirler arasında denetim dışı etkinliklerden elde edilen gelirlerin oranının artış göstermesidir.

#### **2.1.5.1.1.3. Mesleki Özen ve Dikkat Standardı**

Bağımsız denetçiler denetimin planlanması yürütülüp sonuçlandırılması ve denetim raporunun hazırlanması safhalarında gerekli mesleki özen ve titizliği göstermek zorundadırlar (Kaval, 2008). Bağımsız denetçiden beklenen kendi uzmanlığını özen ve titizlikle ortaya koyarak bilgi kullanıcılarına en doğru ve sağlıklı bilgiyi sağlamaktır. Gerekli titizlik ve mesleki özeni gösteren denetçi aynı zamanda meslek ahlakına da aykırı davranmamış olur (Güredin, 2010).

#### **2.1.5.1.2. Çalışma Alanı Standartları**

Çalışma alanları standartları genel standartlara göre daha özel olup, denetçiye makul bir güvence verilecek bir denetim görüşüne ulaşması için kanıt toplamada ve toplanan kanıtların değerlendirilmesinde bir kılavuz niteliği taşımaktadır (Güredin, 2010).

##### **2.1.5.1.2.1. Planlama ve Gözetim**

Planlama ve gözetim, yapılacak denetimin teknik ve yönetsel boyutunun nasıl yapılacağı belirlendiği bir standarttır. Denetimin sürdürülmesi için gereken stratejiler, formülasyonlar ve denetim programları denetimin teknik boyutunu oluştururken, denetimde görev alan bağımsız denetçilerin denetim stratejilerine göre hareket ettirilmesi, denetim ekiplerinin oluşturulması ve kontrol edilmesi ise yönetsel boyutunu oluşturur (O'Reilly, McDonnell, Winograd, Gerson, ve Jaenicke, 1998).

Planlama çalışması için yazılı bir genel planın yapılması uluslararası denetim standartlarına göre zorunlu bir uygulamadır. Denetim programı, denetçinin çalışmasında uygulayacağı denetim prosedürlerinin listelenmiş bir çıktısıdır (Kepekçi, 2000).

##### **2.1.5.1.2.2. İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Edinilmesi**

Yönetimin beş temel fonksiyonundan birisi olan iç kontrol, rekabetin yoğunlaştığı ve risklerin sürekli arttığı günümüz dünyasında örgütlerin güçlü kalabilmek ve sürdürülebilir bir başarı sergileyebilmek için ihtiyaç duydukları temel bir unsur haline gelmiştir. Kurumlarda üst yönetimin başarısını, güvenilirliğini ve hesap verebilirliğini güçlendiren bir işlev üstlendiğinden, önemi her geçen gün artmaktadır. Pek çok ülkenin gerek özel kesiminde gerekse kamu yönetiminde iç kontrol yasal altyapıya kavuşmuştur. Günümüzde iç kontrol uluslararası standartlarda yerine getirilen bir yönetim disiplini haline gelmiştir (Aslan B. , 2010).

İç kontrol sistemi bir işletmede, oluşturulduktan sonra etkin bir şekilde kullanıldığında işletme faaliyetlerinin kontrolü yanı sıra bağımsız denetim

kapsamında finansal raporlama sistemine güven duyma ve yasalara uygun olma hedeflerine ulaşmada önemli bir rol oynar (Çiftçi ve Erserim, 2007).

İç kontrol, finansal raporlamadaki hata riskinin en aza indirilerek finansal tablolaradaki bilgilerin güvenilirliğinin artırılması, işletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği hakkında doğru ve nesnel bilgiye ve yürürlükteki yasalara uyulması gibi konularda işletme yönetimi açısından büyük önem taşıyan sistemdir (Gönen, 2009).

İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Edinilmesi standardı gereğince bağımsız denetçi iç kontrol sisteminin yapısını inceleyerek bazı değerlendirmeleri ortaya konması gerekmektedir (Çalgan, et al., 2008). Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 315 bağımsız denetçinin denetim faaliyeti öncesi, işletmenin iç kontrolü dâhil işletme ve çevresini tanımak suretiyle, finansal tablo ve yönetim beyanı düzeylerinde hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerini belirlemek ve değerlendirmek ve böylece değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” risklerine karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanması için bir dayanak oluşturmasını öngörmektedir.

Krishnan (2005)’e göre denetim komitesinde yer alan bağımsız denetçiler, denetlenen işletmenin iç kontrol sistemini ne kadar iyi tanırlarsa bağımsız denetim kalitesi de o oranda artacaktır.

#### **2.1.5.1.2.3. Kanıt Toplama Standardı**

Çalışma sahası standartlarından üçüncüsü olan kanıt toplama standardı, bir denetim görüşüne ulaşmadan önce yeterli miktarda uygun kanıtların toplanmasını öngörmektedir. Denetim görüşünün oluşturulmasında toplanacak denetim kanıtının niteliğinin ve niceliğinin nasıl olacağı ise bağımsız denetçinin yargısına bırakılmıştır (Güredin, 2010). Bağımsız denetçinin mesleki yargısı, mesleki uzmanlığının bir sonucudur ve mesleki uzmanlıkta mesleki tecrübe, deneyimler ve kabiliyetler sayesinde öğrenilen bilgilerden oluşmaktadır (Kızılgöl ve İşgüden, 2011).

Kanıt Toplama Standardı yeterli sayıda kanıt toplanmasının yanı sıra toplanan kanıtların uygun kalitede kanıtlar olması gerektiğini vurgulamaktadır. Genel olarak bir denetim kanıtının kalitesine etki eden unsurlar (Çalgan, vd, 2008);

- ❖ Kanıtın Geçerliliği
- ❖ Kanıtın Nesnelliği
- ❖ Kanıtın Zamanlılığı
- ❖ Kanıtın Sürekliliği

olarak sıralanabilir (Çalgan, et al., 2008). Bağımsız denetim çalışmalarının büyük bir kısmı kanıt toplama ve değerlendirme çalışmalarından oluşur (Kepekçi, 2000). Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 500'e göre denetim kanıtları, "denetçinin görüş ve raporunun desteklenmesi için gereklidir. Denetim kanıtları nitelik olarak kümülatiftir ve öncelikle denetim sırasında uygulanan denetim prosedürlerinden elde edilir. Bununla birlikte denetim kanıtları, daha önce yürütülen denetimlerden (denetçinin önceki denetimden bu yana, bilgilerin cari denetimle olan ilgisini etkileyebilecek değişikliklerin olup olmadığına karar vermesi şartıyla) veya denetim şirketinin müşteri ilişkisinin kurulması ve devam ettirilmesine ilişkin kalite kontrol prosedürleri gibi diğer kaynaklardan elde edilen bilgileri de içerebilir. İşletme içindeki ve dışındaki diğer kaynakların yanı sıra, işletmenin muhasebe kayıtları da önemli bir denetim kanıtı kaynağıdır. Ayrıca, denetim kanıtı olarak kullanılabilecek bilgiler, yönetimin faydalandığı bir uzman tarafından hazırlanmış olabilir. Denetim kanıtı, yönetim beyanlarını destekleyen ve doğrulayan bilgiler ile bu beyanlarla çelişen her tür bilgiyi kapsar. Bununla birlikte, bazı hâllerde bilginin bulunmaması durumu da (örneğin, yönetimin talep edilen bir konuda gerekli açıklamada bulunmayı reddetmesi) denetçi tarafından kullanılır ve böylelikle bu durum da bir denetim kanıtı teşkil eder" olarak açıklanmıştır.

#### **2.1.5.1.3. Raporlama Standartları**

Raporlama standardı dört standarttan oluşmakta olup bu standartlar bağımsız denetimin çıktısı olan denetim raporunun nasıl sunulması gerektiğini açıklamaktadır (O'Reilly, McDonnell, Winograd, Gerson, ve Jaenicke, 1998).

##### **2.1.5.1.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uyum Standardı**

Raporlama standartlarının ilki, bağımsız denetçiden incelediği işletmenin mali tablolarında yer alan bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile olan

uygunluk derecesini belirtmesini istemektedir. İşletmenin mali tablolarının sağlıklı olup olmadığının belirlenmesinde muhasebe ilkeleri anahtar rol oynamaktadır (Bozkurt, 2012). Finansal tabloların kullananlar açısından mesleki bir incelemenin yapılmış olduğunun kanıtı, yayımlanan bağımsız denetim raporudur. Bu açıdan bakıldığında denetim raporunun mesleki bir görüşle hazırlanması ve okuyuculara sunulması gerekmektedir (Çalgan, vd. 2008).

Bağımsız denetçi denetim raporunu hazırlarken aşağıda belirtilen unsurlara uymak ve denetim raporunun standart tarafından belirlenen esaslara göre hazırlamak zorundadır. Sırasıyla (Usul, 2013);

- ❖ Denetim raporunda, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanmış olup olmadığını ifade etmelidir,
- ❖ Denetim raporunda, muhasebe ilkelerinin geçmiş dönemlerle uyumlu olarak uygulanıp uygulanmadığını belirtmelidir,
- ❖ Denetim raporunda, aksi belirtilmedikçe, raporda finansal tablolardaki açıklamaların makul yeterlilikte olduğu kabul edilmelidir.

#### **2.1.5.1.3.2. Tutarlılık Standardı**

Denetim raporunda, incelenen dönemde geçerli olan muhasebe politikalarının ve yöntemlerinin önceki dönemlerde de aynı şekilde uygulanıp uygulanmadığı belirtilmelidir. Muhasebe bilgilerinin bilgi kullanıcıları tarafından değerlendirilmesinde dönemler itibari ile elde edilen bilgilerin karşılaştırılabilir olması önemli bir ölçüt olarak kabul edilir (Çömlekçi vd, 2010). Tutarlılık, işletmelerin yıllar itibari ile mali durumlarının ve faaliyet sonuçlarının karşılaştırılabilir olmasını sağlar. Geçerli bir nedende dolayı işletmeler uyguladıkları ilke ve yöntemlerde değişiklik yapabilirler, ancak yapılan değişiklikler ve bunların parasal etkileri mali tabloların dipnotlarında açıklanması gerekir (Kepekçi, 2000).

#### **2.1.5.1.3.3. Yeterli Açıklama Standardı**

Mali tablolar, olabildiğince çok kullanıcıya hitap edecek şekilde geniş amaçlı olarak düzenlenmesi gerekir. Bilgi kullanıcılarının fazlalığı yalnızca mali tablo formatında olan bilgiler yeterli olmaz, mali tablolardaki bazı kalemlerin ek bilgilerle desteklenmesi gerekebilir (Çömlekçi, vd 2010). Bağımsız denetçi, mesleki yargısını kullanarak mali tablolarda verilen bilgilerin yeterli bir açıklama içerdiğini bilgi kullanıcılarına denetim raporu ile yeterli ölçüde açıklandığını ifade eder (O'Reilly, McDonnell, Winograd, Gerson ve Jaenicke, 1998).

#### **2.1.5.1.3.4. Görüş Bildirme Standardı**

Denetim raporu yada bir bütün olarak mali tablolara ilişkin bir görüşün bildirilmesini kapsmalı yada bir görüş bildirilemiyorsa, bu durumun nedenleri ile birlikte açıklamasını görüş bildirme standardı zorunlu kılar (Kepekçi, 2000). Genel kabul görmüş denetim standartları denetçiye görüş bildirme konusunda, “Olumlu Görüş”, “Olumsuz Görüş”, “Şartlı Olumlu Görüş” ve “Görüş Bildirmekten Kaçınma” olmak üzere dört seçenek sunmuştur (Silvoso ve Bauer, 1965). Bağımsız denetçiler, yaptıkları çalışmanın özelliklerini ve aldıkları sorumluluğun derecesini denetim raporlarında açıkça ifade etmelidirler (Bozkurt, 2012).

#### **2.1.5.2. Uluslararası Denetim Standartları**

Uluslararası bağımsız denetim standartları, gelişen dünya ekonomileri ve uluslararası şirketlerin sayısındaki artışa bağlı olarak 1977 yılında Uluslararası Muhasebeciler Birliği Tarafından (IFAC) oluşturulmaya başlanmıştır. Uluslararası denetim standartları, genel kabul görmüş denetim standartlarının bütünleyicisi niteliğinde olup bağımsız denetçinin bağımsız denetim sırasında uyması gereken alt sınırları oluştururlar (O'Reilly, Mc Donnell, Winograd, Gerson ve Jaenicke, 1998). Ülkemizde, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Uluslararası bağımsız denetim standartlarının bire bir çevirisini yaparak Türkçe taslak olarak kamunun tartışmasına açmakta, gerekli düzenlemeler yapıldıktan sonra resmi

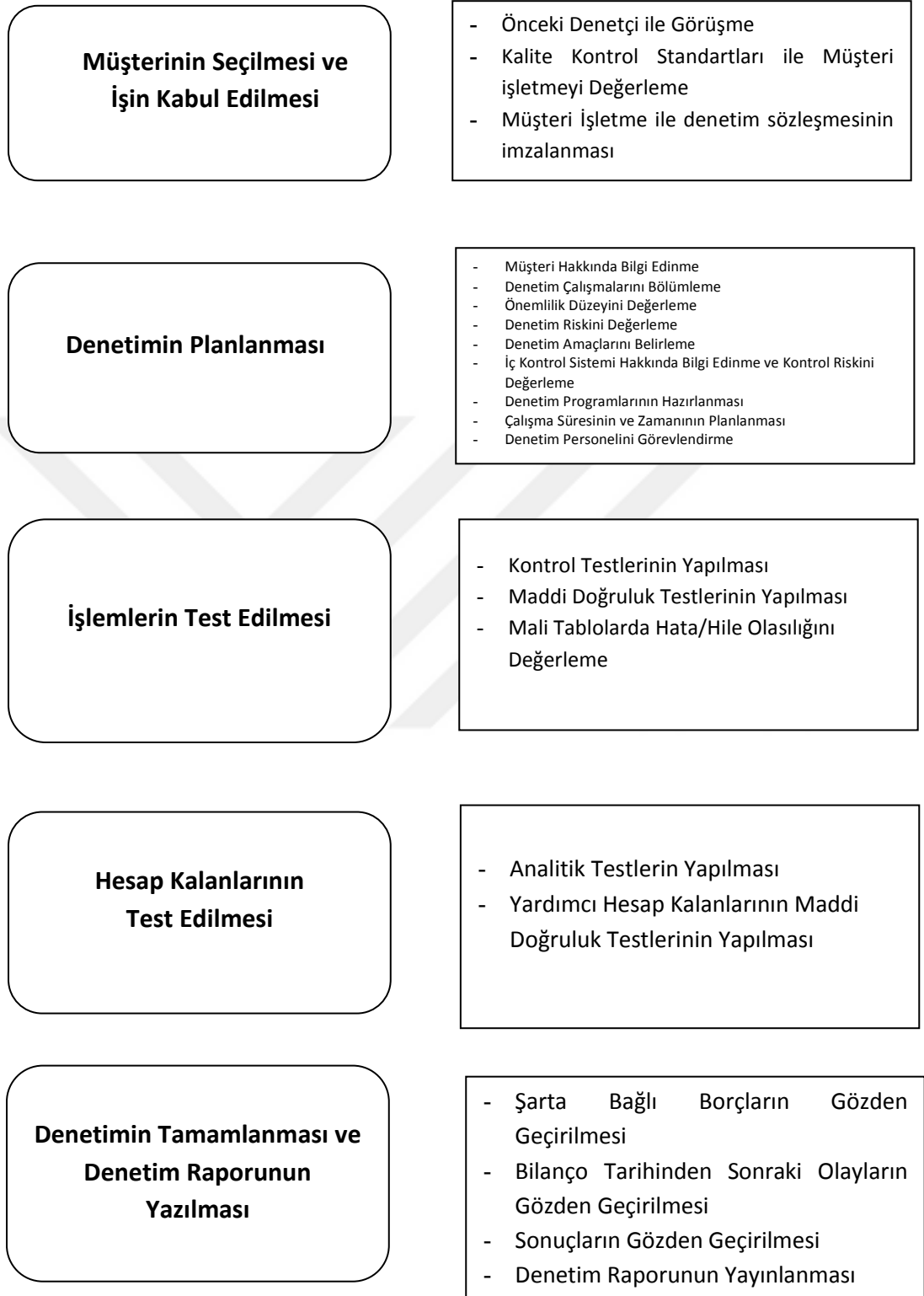
gazetede yayınlarak yürürlüğe konulmaktadır. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu yayınlanan bağımsız denetim standartlarının, denetim firmalarınca, bağımsız denetim uygulama sürecinde Uluslararası Bağımsız Denetim Standartlarına göre denetimi zorunlu hale getirmiştir.

#### **2.1.6. Bağımsız Denetim Süreci**

Denetim süreci, denetçinin bir müşteri işletmenin denetimi kabul etmesi ile başlayıp denetim raporunun verilmesi ile biten bir aşamalar zinciridir (Bozkurt, 2012). Denetim planlanmasının genel amacı, bir bütün olarak mali tablolara ilişkin bilgi kullanıcılarına makul bir güvence verecek bir görüşe yeterli ve geçerli kanıt toplamaktır. Bağımsız denetçi, mali tabloların her bir kalemi için özel denetim amaçlarını belirledikten sonra kanıt toplama sürecini başlatabilir. Bağımsız denetçi denetim sürecini izleyerek toplayacağı kanıtları (Kepekçi, 2000).

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğine göre denetim süreci, *“her bir hesap dönemi için, işletmenin iş teklifiyle başlar, Türkiye Denetim Standartlarına göre planlanır, programlanır, yürütülür ve denetim sonucunun raporlanmasıyla sona erer. Raporun verilmesinden sonraki yükümlülüklerle ilişkin hükümler saklıdır. Denetim süreci Türkiye Denetim Standartlarına çerçevesinde belgelendirilir”* şeklinde olacağı belirtilmiştir.

**Şekil: 2.6 Bağımsız Denetim Süreci**



Kaynak: Kepekçi, 2000

### 2.1.7. Bağımsız Denetim Riski

Elektronik bilgi sistemlerinin yoğun olarak kullanılması, işletmeleri yeni risklerle karşı karşıya getirmiştir. Denetçiler denetim süreci boyunca ve kanıt toplama süreci boyunca bu risklerin denetimi nasıl etkileyeceğine karar vermelidir. Denetçilerin dikkate alması gereken riskleri şöyle sıralayabiliriz (Chien, Hung ve Chi 2000 Akt. (Şirin, 2006):

- ❖ İşletmelerin ekonomik olarak birbirine bağıllığının getirdiği riskler,
- ❖ Bilgi sistemlerine bağımlılığın getirdiği riskler,
- ❖ Elektronik işlem ve verilerin kaybolma riski,
- ❖ Üçüncü kişilere bağımlılığın artmasının getirdiği riskler (İnternet hizmeti sağlayıcıları gibi),
- ❖ Ticari sırların açıklanması – bilgi güvenliği riski.

Denetim kuruluşları denetim risklerini minimize edebilmek için müşteri kabulü ile başlayan ve denetim raporunun teslimi ile son bulan denetim sürecinde işletmenin daha iyi tanınması, işletme faaliyetlerinin detaylı analizi, işletme iç kontrol yapısının değerlendirilmesi ve hatta işletme risk yönetimi uygulamalarının değerlendirilmesini etkin yürütmek durumundadırlar. Aksi halde denetim sürecinde yapılan hatalar, yürütülmeyen analizler ve eksik/yanlış risk değerlendirmeleri hatalı denetim görüşüne ulaşılmasına neden olacaktır (Kışalı, Güner ve Pehlivanlı, 2013).

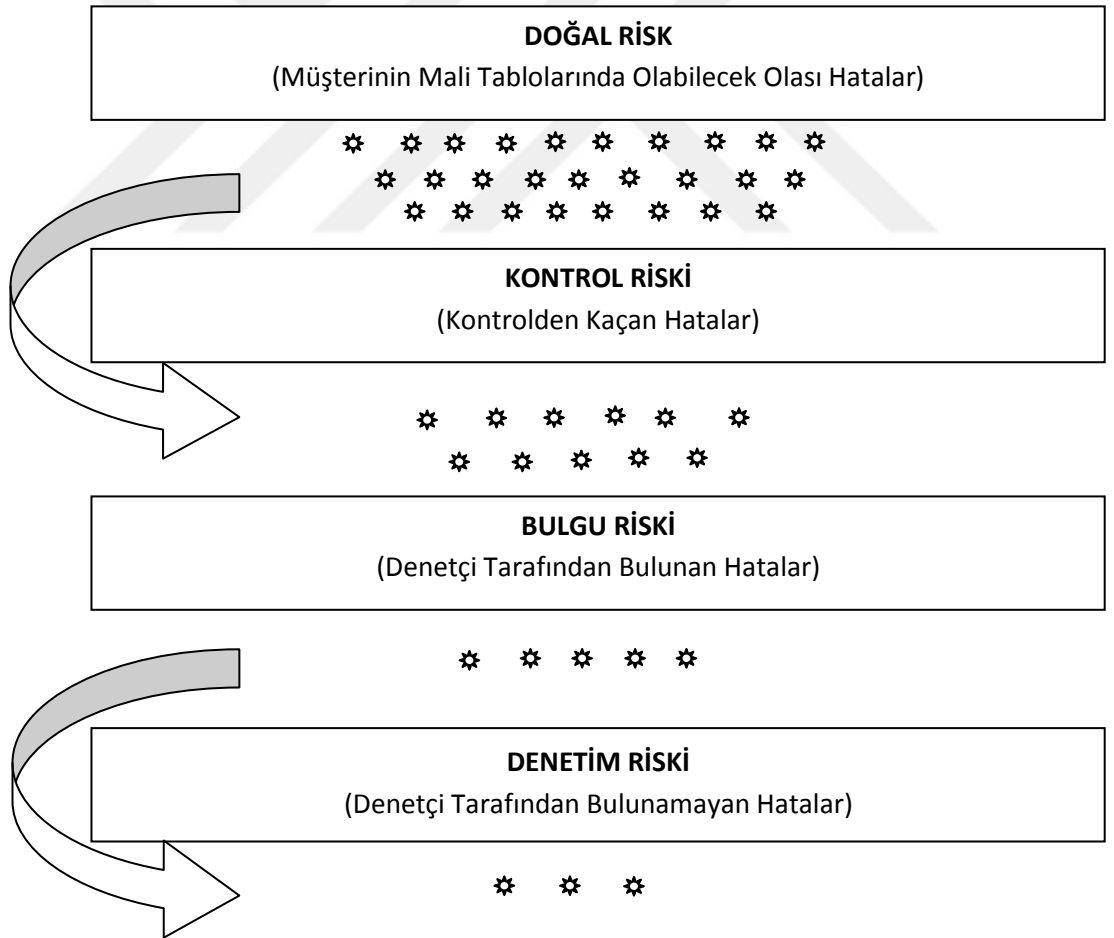
İşletmelerde denetim riskini oluşturan faktörler (Reinstein, 1999);

- ❖ İç kontrolün zayıf oluşu veya hiç olmayışı
- ❖ Karmaşık işlemler
- ❖ Finansal belgelerde yer alan kalemlerin veya kayıtların yönetimin yanlış yargılarına bağlı olması veya anormal derecede zor ve karışık hesaplamalar içermesi
- ❖ Yönetim kurulunun veya denetim komitesinin olmaması gibi nedenler sıralanabilir.

Denetim riski; finansal tabloların önemli hata ve/veya hile içermesi, denetçinin performansının yetersiz olmasından kaynaklı finansal tablolardaki hata/hilelerin yokmuş gibi raporlanması durumu olmak üzere iki temel unsuru mevcuttur. (O'Reilly, McDonnell, Winograd, Gerson, ve Jaenicke, 1998). Finansal tabloların önemli hata/hile içermesi; taşıdığı doğal risk ve kontrol riski bileşenlerinden oluştururken bağımsız denetçinin bulamama riski denetim risk modelini oluşturur. Denetim risk modeli (Houston, 1999);

Denetim Riski (Audit Risk): Doğal Risk (Inherent Risk) X Kontrol Riski (Control Risk) X Ortaya Çıkaramama Riski (Detection Risk)

**Şekil: 2.7 Denetim Riski**



Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Seri: X, No: 22 no'lu tebliğde, denetim riski, “İşletmeler, amaçlarını gerçekleştirmek üzere çeşitli

stratejiler, uygulamalar ve faaliyetlerine, faaliyetlerinin karmaşıklığına, faaliyet gösterdikleri sektörlerle, büyüklüklerine ve tabi oldukları düzenlemelere bağlı olarak, çeşitli ticari risklerle karşı karşıya kalırlar. Bu tür risklerin ortaya çıkarılması ve bunlara karşı gerekli önlemlerin alınması esas itibarıyla işletme yönetiminin sorumluluğundadır. Bağımsız denetçi, finansal tabloların Kurulun finansal raporlama standartlarına ilişkin düzenlemeleri çerçevesinde tam ve doğru bir şekilde düzenlenip düzenlenmediği hakkında makul bir güvence elde edebilmek için bağımsız denetim kanıtları toplar ve toplanan bu kanıtları değerlendirir. Makul güvence kavramı, bağımsız denetçi tarafından verilen görüşün uygun görüş olmama riskini de içermektedir. Finansal tabloların önemli bir şekilde hatalı veya yanlış sunulduğu hallerde, bağımsız denetçi tarafından uygun olmayan bir görüş verilme riski, bağımsız denetim riski olarak adlandırılır. Bununla birlikte; finansal tabloları etkileyen risklerin ortaya çıkarılarak, finansal tablolara doğru olarak yansıtılıp yansıtılmadığının kamuya açıklanmasından bağımsız denetçiler de sorumludur.” Olarak açıklanmış ve bağımsız denetçinin sorumluluğunun sınırları çizilmiştir.

Bağımsız Denetim Riski = Yapısal Risk x Kontrol Riski x Bulgu Riski modelinde, yapısal risk ve kontrol riski denetçinin kontrolünde olmayan, işletmeye özgü riskler, bulgu riski ise denetçinin kontrolündeki risktir. Bağımsız denetim riski yüksek ise, denetçinin yapacağı çalışmaların hacmi ve niteliği artmaktadır. Riskleri sınıflandırmanın ve sayısallaştırmanın uygulamadaki güçlüğünden dolayı, denetçi, risk derecesini, yüksek / orta / düşük olarak belirler ve buna göre denetimi planlar (Kaval, 2008).

#### **2.1.7.1. Doğal Risk**

Doğal risk, iç kontrol sistemini oluşturan politika ve prosedürlerin olmadığı varsayılarak belli yapısal ve çevresel özellikleri nedeni ile mali tabloların önemli yanlışlıklarından etkilenebilirliği durumudur (Kepekçi, 2000). Doğal riski etkileyebilecek unsurlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Güredin, 2010);

- ❖ İşletmenin faaliyette bulunduğu işkolunda rakiplerine kıyasla karlılığındaki tutarsızlıklar

- ❖ Ekonomik değişkenlere karşı faaliyet sonuçlarının yüksek duyarlılık göstermesi
- ❖ Teknolojik gelişmelerin işletmenin faaliyetleri ve rekabet gücü üzerindeki etkileri
- ❖ İşletmenin sürekliliği (İşleyen Teşebbüs) ile ilgili sorunların olması
- ❖ Önceki yılların denetiminde ortaya çıkarılmış önemli hataların cari yıl denetiminde de yinelenme olasılığı
- ❖ Önemli yönetim kademelerinde devir hızının yüksek olması, yönetimin itibarında azalma ve yöneticilerin muhasebe ve finansman konularında yetersiz olması.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Seri: X, No: 22 no'lu tebliğde, *“Doğal Risk”, ilgili kontrol mekanizmasının bulunmadığı varsayımı altında, münferit ya da diğer yanlışlıklarla birlikte toplulaştırılmış olarak, işletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgelerin ve yaptığı açıklamaların önemli bir yanlışlık içerme olasılığıdır. Bu açıklamalardan bazılarının, ilgili işlem türleri, hesap bakiyeleri ve dipnot açıklamalarına ilişkin taşıdığı bir yanlışlık riski, diğerlerine göre daha yüksek olabilir. Karmaşık hesaplamaların önemli yanlışlıkları içerme riski basit hesaplamalara göre daha fazladır. Önemli bir değerlendirme belirsizliği taşıyan hesap kalemlerine ilişkin muhasebe tahminlerinden türetilen tutarlar, göreceli olarak rutin ve gerçek veriler içeren hesap kalemleri tutarlarına göre daha büyük bir risk taşır. İşletmenin ticari riskini artıran dış koşullar, aynı zamanda yapısal riski de etkileyebilir. Bu kapsamda, teknolojik gelişmeler belirli bir ürünü modası geçmiş hale getirmiş olabilir ve bu durum stokların finansal tablolarda olduğundan daha fazla bir değerle gösterilmesine yol açabilir. İşletmenin faaliyetlerinin devamını sağlayacak yeterli bir işletme sermayesinin bulunmaması veya işletmenin faaliyet gösterdiği sektörde çok sayıda işletmenin kapanmasına yol açan bir ekonomik daralmanın ortaya çıkması gibi işletmenin içinde bulunduğu koşullar veya çevresel faktörler de yapısal riski etkileyebilir.”* Olarak açıklanmıştır.

Doğal risk, her hesap için farklı düzeyde olması beklenir. İşletme yönetiminin bazı iddialarında düşük olabilecek doğal risk düzeyi, diğer hesaplarda yüksek olabilir. Doğal risk bağımsız denetçinin kontrolü altında olmayan ve kendi iradesi ile

ortadan kaldıramayacağı veya değiştiremeyeceği risk unsurlarından biridir (Bozkurt, 2012). Doğal risk bağımsız denetçinin kontrolü altında olmayan bir risk unsuru olmasından dolayı bağımsız denetçinin iş yükü doğal risk faktörünü herhangi bir şekilde etkilemeyecek bir risk türüdür.

#### **2.1.7.2. Kontrol Riski**

Kontrol riski, bir hesap veya işlem akımında meydana gelmesi olası önemli bir yanlışlığın işletmenin iç kontrol sistemi tarafından zamanında önlenememesi yada ortaya çıkarılamamasıdır. Kontrol riski doğrudan doğruya işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğinin fonksiyonudur (Güredin, 2010).

Kontrol riski, denetlenen işletmenin iç kontrol riski etkin ve verimli çalıştığı sürece düşük, iç kontrol sisteminin etkin ve verimli olmadığı zamanlarda kontrol riski yüksek olacaktır. Kontrol riski düzeyi hakkında bilgiyi bağımsız denetçi, denetlenen işletmenin iç kontrol yapısını ve muhasebe sistemini iyi tanıması durumunda sağlıklı bir oran belirleyecektir (Kaval, 2008).

#### **2.1.7.3. Bulgu Riski**

Tespit edememe riski, bağımsız denetçinin uyguladığı maddi doğrulama yöntemlerinin hesap kalanları veya işlem sınıflarındaki yönetim tarafından sunulmuş yanıltıcı beyanları ortaya çıkaramama riski olarak tanımlanabilir (Çömlekçi, vd, 2010).

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Seri: X, No: 22 no'lu tebliğde ayrıca “Tespit edememe riski, bağımsız denetim riskinin kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirilmesine yönelik olarak, bağımsız denetçi tarafından belirlenen bağımsız denetim tekniklerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamı ile ilgilidir. Belirli bir bağımsız denetim risk seviyesi için, tespit edememe riskinin kabul edilebilir düzeyi ile işletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgelerin ve yaptığı açıklamaların önemli bir yanlışlık içermeye riskine ilişkin değerlendirme arasında ters

orantı vardır. Bağımsız denetçiye göre, finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermeme riski ne kadar yüksekse, kabul edilebilir tespit edememe riski daha düşük bir seviyede; finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermeme riski ne kadar düşüğe, kabul edilebilir tespit edememe riski daha yüksek bir seviyede gerçekleşir” şeklinde belirtilmiş olup bağımsız denetçinin tespit edememe riskini azaltmada sorumluluğunun sınırı çizilmiştir.

Denetçi daha önce belirlediği doğal risk ve iç kontrol sisteminden kaynaklanan risklere dayanarak (Kontrol Riski), mali tabloları önemli derecede etkileyecek yolsuzluk ve hatadan kaynaklanan yanlış beyanların tamamının tespit riskini, kabul edilebilir bir seviyeye indirebilecek denetim teknikleri uygulamalıdır. Denetçi, denetim tekniklerini oluştururken, önceden belirlenmiş yolsuzluk riski etkilerini de göz önünde bulundurmalıdır (Altıntaş, 2010).

#### **2.1.8. Bağımsız Denetimde Önemlilik Kavramı**

Muhasebe denetiminde önemlilik kavramı ve finansal tablo denetiminde önemliliğin belirlenmesi konuları özellikle Enron olayından sonra Amerika’da ve diğer ülkelerde dikkatleri daha fazla çekmeye başlamıştır. Enron olayı, önemliliğin belirlenmesine ilişkin olarak mevcut standartlarda öngörülen yordamların yeterli olmadığını ve denetimlerin amacına ulaşmasını sağlamadığını göstermiştir (Erdoğan(c), 2006).

Önemlilik kavramı, eğer içinde bulunulan durumu etkileyebilecek bütün faktörler göz önüne alındığında, içinde bulunulan durumu kanıtlayan veya belgeleyen bir vaka veya kayıt, bir kişinin veya kişilerin vereceği kararı değiştirmesine veya yapılan işleme karşı tutumunun etkilenmesine neden olursa o olay veya kayıt önemli olarak kabul edilir (Özbirecikli ve Süslü, 2010).

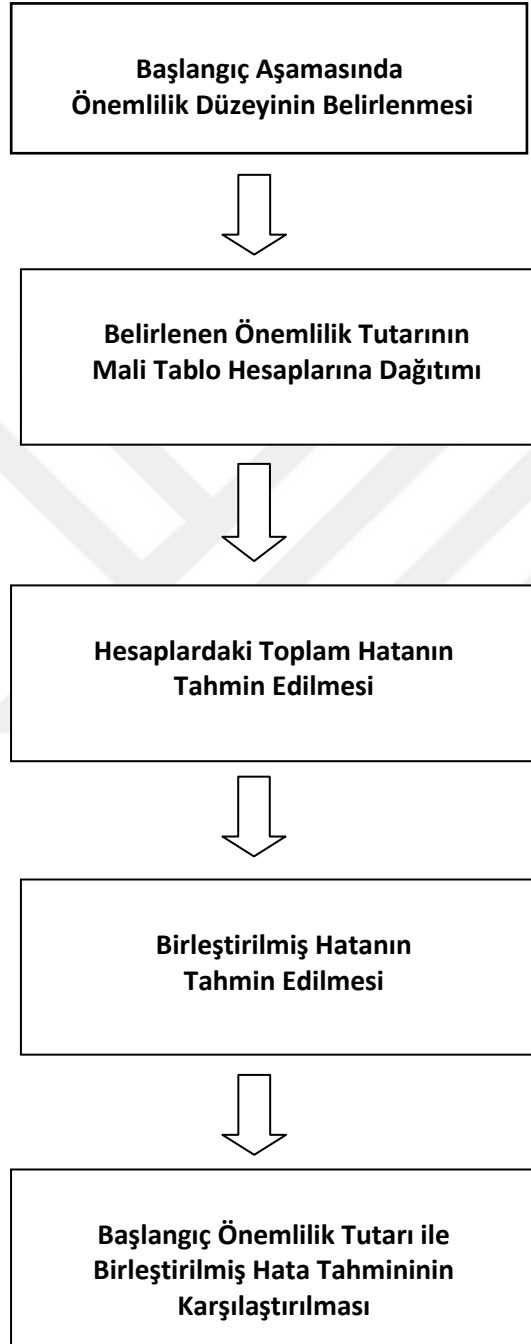
Önemliliğin belirlenmesi denetçi için mesleki bir yargı meselesi olup, finansal tablo kullanıcılarının bilgi ihtiyaçlarını ne ölçüde algıladığından etkilenir. Denetçi önemliliği belirlerken hem sayısal hem de niteliksel birçok faktörü göz önünde bulundurur. Esasen denetçinin mesleki yargısını kullanmasını olumsuz yönde etkileyebileceğinden, muhasebe ve denetim standartlarında önemlilik seviyesinin

hesaplanmasına ilişkin önerilere açık bir şekilde yer verilmemektedir. Her ne kadar denetçiler önemliliği belirlerken bir dizi niteliksel faktörü göz önüne almak zorunda olsalar da başlangıçta önemlilik düzeyi belirlemek ve onu bir karşılaştırma ölçütü olarak kullanmak zorundadırlar (Cömert(a), 2012).

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Seri: X, No: 22 no'lu tebliğde, önemlilik kavramı, “İşletmenin, faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin anlaşılması suretiyle finansal tablolarla ilgili önemli yanlışlık riski hakkında mesleki bir yargıya ulaşılabilmesi için, bağımsız denetim sürecinde yapılacak risk değerlendirmesi kapsamında bağımsız denetçi tarafından aşağıdaki hususlar dikkate alınır. Önemlilik derecesi belirlenir ve bu önemlilik derecesinin bağımsız denetim süreciyle uygun olup, olmadığına karar verilir.” Şeklinde açıklanmıştır.

Bağımsız denetçi, önemlilik düzeyini düşük bir tutar olarak belirlemişse toplaması gereken kanıt miktarı da artacaktır, önemlilik düzeyini yüksek bir tutar olarak belirlemişse toplaması gereken kanıt sayısı azalacaktır (Bozkurt, 2012), dolayısı ile düşük tutarda belirlenen önemlilik düzeyi bağımsız denetçinin iş yükünü artıracak ve daha fazla denetim saati çalışmasını gerektirecektir. Denetim planlanması aşamasında yeterli denetim saati ayrılmamışsa bağımsız denetçi, düşük tutarda önemlilik düzeyi belirlemek yerine yüksek tutarda önemlilik düzeyi belirleyecek olması denetim kalitesini de negatif yönlü etkileyecektir.

**Şekil: 2.8 Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi ve Planlanması**



Kaynak: (Bozkurt, 2012)

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Seri: X, No: 22 no'lu tebliğde, önemlilik kavramı, “Bağımsız denetim kuruluşları yaptıkları işin

kalitesinin korunması ve artırılması amacıyla yürütülmekte olan bağımsız denetim işinin gözetiminde bulunarak, ulaşılan sonuçlar ve bağımsız denetim sırasında alınan önemli kararların objektif bir şekilde değerlendirilmesini yaparlar. Bağımsız denetimle eş zamanlı olarak bağımsız denetimin kontrolü ile görevlendirilen bağımsız denetçiler de, denetimden sorumlu ekibin bağımsızlık konusunda yaptığı değerlendirmeleri önemlilik kavramı çerçevesinde inceleyerek risklerin belirlenmesine, tereddütlü konularda yeterli danışmanlık hizmeti alınıp alınmadığına, kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmasından sorumlu yöneticilerle yapılan görüşmelerin niteliğine ilişkin hususlarda konuyla ilgili çalışma kağıtları ve raporları inceleyerek bağımsız denetim çalışmasının gözetimini yaparlar” şeklinde açıklanmış ve denetim kalitesine vurgu yapılmıştır.

## **2.2. Denetim Kalitesi**

Bu bölümde kalite kavramı açıklanarak, denetim kalitesi ve kaliteye ilişkin uluslararası düzenlemelere teorik olarak yer verilmiştir.

### **2.2.1. Kalite Kavramı**

Günümüzde, artan rekabet koşulları, müşteri memnuniyetine verilen önemin artması ve maliyetlerin düşürülmesi gerekliliği kalite kavramının önemini artırmıştır. Kalite, politikada, mal veya hizmet üretiminde, eğitimde, denetimde iletişimde en önemli unsurların başında gelmektedir. Kalite kavramı insanlık tarihi boyunca ele alınmış olup günümüzde de gelecekte de önemini sürdürecektir (Öztürk, 2009).

Fransızca “qualite” kelimesinden dilimize geçmiş olan kalite kavramı, Türk Dil Kurumu sözlüğüne göre, bir şeyin iyi yada kötü olma özelliği, nitelik olarak tanımlanmıştır (Akalin, vd., 2005).

Kaliteye ilişkin diğer tanımlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Tekin, 2007);

- ✓ Kalite; bir malın veya hizmetin, tüketicilerin isteklerine uygunluk derecesidir,
- ✓ Kalite; bir mal veya hizmetin belirli bir standardı karşılayabilmesini sağlayan özelliklerin bütünüdür,

- ✓ Kalite; bir mal veya hizmeti ekonomik bir şekilde üreterek tüketici isteklerini karşılayan bir üretim sistemidir,
- ✓ Kalite; müşteriye sürekli tatmin eden en ekonomik ve kullanışlı ürünün tasarımını yaparak geliştirmek ve satış sonrası hizmetleri vermektir,
- ✓ Kalite; bir malın veya hizmetin müşterilerin beklentilerine cevap verebilmesini sağlayan üretim ve hizmet özelliklerinin toplamıdır,
- ✓ Kalite; mal veya hizmetlerin müşteri beklentilerine uygunluk derecesidir,
- ✓ Kalite; amaca ve kullanıma uygunluktur,
- ✓ Kalite; kusursuzluk arayışına yönelik sistemli bir yaklaşımdır.

Tanımlar ve açıklamalardan yola çıkarak kalitenin esas olarak başlıca iki faktörü içerdiği görülmektedir (Deniz, 2014);

1) Objektif özellikler

2) Sübjektif özellikler

Objektif özellikler insan unsurunun dışında kalan özelliklerdir. Sübjektif özellikler ise objektif özellikleri görmekten hissetmekten ve düşünmekten kaynaklanan özelliklerdir. Kalitenin sübjektif özellikleri ne ölçüde objektif hale getirilebiliyor ise o ölçüde kontrol etme olanağı ortaya çıkmaktadır. Standardizasyon objektif ölçüler esasına göre çalışan bir yöntemdir. Diğer bir anlamda kalite dediğimiz kavramın iskeletini teşkil etmektedir. Objektif esaslara göre yapılan bu iskelete sübjektif bazı özelliklerin de ilave edilmesiyle kalite kavramı ortaya çıkmaktadır.

Bir kurumda kaliteyi yakalayabilmek için, kurumda çalışan herkesin kaliteli mal veya hizmet üretmeye odaklanması gerekmektedir. Başarıya götüren şeyin kalite olduğu herkesçe bilinmeli ve benimsenmelidir. Kalite, ürünün üretiminden sonra kontrolüne dayanmamalıdır. Bir şey üretildikten sonra onda birtakım eksiklikler bulmanız örgütsel açıdan çok önemli değildir. Önemli olan bir şeyi üretirken hatasız üretmektir. Örgütte bir takım ruhu oluşturulmalıdır. Tüm üyeler, bireysel ve birlikte bu ortak kültürün oluşmasına katkı sağlamalıdır (Özdemir S. , 1995).

Üretilen mal ve/veya hizmetlerde kalite uygulamasının amaçlarını aşağıdaki gibi sıralanabilir (Tekin, 2007);

- ✓ Kalite bir önlemdir. Kalite sorunlar ortaya çıkmadan önce çözümleri oluşturarak, mal veya hizmetlere tasarım yoluyla üstünlük ve kusursuzluk katmaktadır,
- ✓ Kalite müşterilerin ve ilgili tarafların tatminin sağlar. Kalite mal veya hizmetin ne kadar iyi olduğu konusunda müşteride ve ilgili taraflarda sağlanan memnurluk ve mutluluğun göstergesidir,
- ✓ Kalite verimlilik artışı sağlar. Yapılan işlerin en iyi bir şekilde yapılması için personele sürekli eğitim uygulanmalıdır. Eğitimli işgücü ile verimli ve etkin bir mal veya hizmet üretimi yapılması mümkündür,
- ✓ Kalite esneklik sağlar. Kalite müşteri ve ilgili tarafların isteklerini karşılamak için işletmenin esnek davranmasına olanak tanır,
- ✓ Kalite iyi bir yatırım aracıdır. Kaliteyi artırmak için yapılan harcamalar işletme için önemli bir yatırımdır. Kaliteye yatırım yapılması ile bir işi ilk seferde doğru olarak yapılmasını sağlamak, hatayı sonradan düzeltmek için katlanılan maliyetten çok daha düşüktür,
- ✓ Kalite kusursuzluk sağlar. Kalite odaklı yaklaşım mal veya hizmet üretiminde ve sunulmasında kusurluğa ulaşmayı kolaylaştırır,
- ✓ Kalite sistematik bir çalışmayı sağlar. Kalite belirli bir plan veya programa uyarak sistemli çalışmayı öngörür. Kalite işleri belirli bir programa uygun olarak zamanında yapmaya yardımcı olur,
- ✓ Kalite etkili çalışmayı sağlar. Kalite ile etkili çalışma, işleri zamanında, doğru ve hızlı bir şekilde yapmayı kolaylaştırır. Kalite işlerin ilk seferde doğru olarak yapılmasını hedefler,
- ✓ Kalite süreçlerde sürekli iyileşmeyi hedefler. Kalite belirli süreçlerden oluşan işlerin her bir adımında sürekli iyileşmeyi hedefler,
- ✓ Kalite standartlara uygun mal veya hizmet üretimi yapmayı hedefler. Kalite, mal veya hizmet üretiminde standartlara en uygun üretimi sağlar,

- ✓ Kalite bir işletme kültürü oluşturarak işletme çalışanları açısından bir yaşam tarzı hali gelerek, işletme personelinin mal veya hizmet üretiminde standartları yakalamasında yardımcı olur.

Kalite yönetiminin en önemli temel düşüncesi, en ideal standartların tanımlanması ve sonrasında yapılacak kalite yönetim sürecinde bu standartların azami ölçüde karşılanmasıdır. Standartlar, üretilen mal veya hizmetlerin, nitelik, ölçü ve görünümünün konulmuş olan kural ve normlara göre tipleştirilmesi, aynı numuneye uydurulması veya tek biçimleştirilmesi olarak tanımlanabilir. Bir standart belirlenip izlendiğinde, standart yol gösterici veya bir kural şekline bürünür (Öztürk, 2009).

### **2.2.2. Bağımsız Denetim Kalitesi**

Kalite kontrol standartları ilk defa 1978 yılında Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Odası (AICPA) tarafından oluşturularak yayınlanmış olup denetim firmalarının uyma zorunluluğunda olduğu standartlardır. Denetim açısından kalite kontrol standartları da genel kabul görmüş denetim standartları kadar büyük öneme sahiptir. Genel kabul görmüş denetim standartları denetim çalışmasının yapılmasıyla ilgili iken kalite kontrol standartları denetim firmasının denetim çalışmalarının bütününe içermektedir. Kalite kontrol standartları, yeni bir denetim işi üstlenilirken müşteri işletme ile ilgili incelemelerin, soruşturmaların yapılmasına ve denetimin etkinliğinin artırılmasına yönelik politika ve prosedürler bütünüdür (Dabbaoğlu ve Özbey, 2011).

Denetim raporuna dayanarak karar alan kişilerin yanılsasını ve zarar görmesini engellemek için hem denetim çalışmasının hem de çalışmayı yürütecek denetçinin belirli bir kalitede olması gerekmektedir. Bu nedenle denetim çalışmasının, çalışmayı yürütecek denetçinin ve denetim raporunun kalitesini sağlamak ve ölçmek için yasalar veya meslek örgütlerince standartlar kabul edilmiştir. Bu standartlar hem denetçiye kılavuz olmakta hem de denetim çalışmasının kalitesinin ölçülmesinde önemli bir kriter olmaktadır. Denetim çalışmasının kalitesi standartlara uygunluk derecesi ile ölçülmektedir (Kepekçi, 2000).

De Angelo (1981) göre bağımsız denetim kalitesi, denetçinin, piyasa koşulları altında, müşteri şirketin muhasebe sistemindeki ihlalleri tespit etme ve bu ihlalleri raporlama olasılığıdır. Bu tanımdan yola çıkarak, bağımsız denetim kalitesini, temelde etkileyen iki faktör bulunmaktadır. Birincisi, denetçinin kendi yeterlilikleri çerçevesinde, müşterinin muhasebe sistemindeki problemleri bulması veya bu sistem hakkında, doğru yargıya ulaşmasıdır. ikinci faktör ise, denetçinin bağımsızlığı doğrultusunda, problemi ifşa etme istekliliğidir. (DeANGELO, 1981).

Denetim kalitesi, finansal raporlama sürecinde olduğu gibi kurumsal yönetimin etkin bir biçimde yürütülebilmesi için önemli bir unsurdur (Wan Zanani, Shahnaz ve Nurasyikin, 2008).

Bağımsız denetim kalitesine ilişkin uluslararası düzenlemeler 2000’li yıllarda görülen çeşitli muhasebe skandalları sonucunda daha önemli bir hale gelmiştir. Denetim kalitesine ilişkin, Uluslar arası Kalite Kontrol Standardı 1 (International Standart Quality Control- ISQC 1) ve Uluslararası Denetim Standardı 220 düzenlenmiştir.

#### **2.2.2.1. Bağımsız Denetimde Kalite Kontrolü İle İlgili Uluslararası Düzenlemeler**

Bu bölümde bağımsız denetim kalitesine yönelik yapılan uluslar arası düzenlemeler açıklanmıştır.

##### **2.2.2.1.1.Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 1 (ISQC1)**

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board- IAASB) tarafından bağımsız denetimde kalitenin standartlaştırılmasını sağlamak amacıyla yayınlanan Uluslar arası Kalite Kontrol Standardı 1 (International Standart Quality Control- ISQC 1), 15 Aralık 2009 da Açıklık Projesi kapsamında güncellenmiş olan standart, kalite kontrol sisteminin unsurları, denetim firmasındaki kalite konusunda yöneticinin sorumlulukları, ilgili etik ilkeler, müşteri firma ile olan ilişkiler, insan kaynakları, denetimin performansı

ve gözetim konularını toplamda yüz otuz dört madde ile açıklamaktadır. Ayrıca standardın IFAC'ın Etik Kuralları ile birlikte okunması gerektiği öngörülmüştür.

ISQC 1 ile uyum sağlamak için bireysel denetim firmaları tarafından geliştirilen politika ve yöntemler; firmanın çalışma özellikleri, büyüklüğü ve bir ağı parçası olup olmaması gibi çeşitli faktörlere bağlı olarak değişecektir. Denetim şirketleri uygun güvence sağlamak, denetim firmasının ve personelinin mesleki standartlara, yasalara ve düzenleyici kurallara uymasını sağlamak, denetim firması ve sözleşme ortakları tarafından yayınlanan raporların bu koşullar altında uygun olmasını sağlamak için tasarlanmış bir kalite kontrol sistemini kurmak zorundadırlar. Belirli sözleşme türlerinde kullanılan kalite kontrol yöntemleri ile ilgili firma personelinin sorumluluklarına dair ek standartlar ve rehberlik, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu'nun (IAASB) diğer bildirilerinde mevcuttur (Cömert, vd. 2013).

Kalite Kontrol Sisteminin Unsurları (O'Reilly, McDonnell, Winograd, Gerson ve Jaenicke, 1998);

- ❖ Denetim şirketindeki yönetimin sorumluluğu
- ❖ Etik ilkeler
- ❖ Müşteri ile sözleşmenin yapılması ve sürdürülmesi
- ❖ İnsan kaynakları
- ❖ Denetim performansı
- ❖ İzleme

#### **2.2.2.1.1.1. Yönetimin Sorumluluğu**

Denetim şirketinin liderlik yapısı ve liderliğin sergileyeceği örnek tutum ve davranışlar, kurum iç kültürünü önemli ölçüde etkileyeceği için Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 1 yönetimin, denetimlerin yürütülmesinde kaliteyi vazgeçilmez bir unsur olarak kurum kültürünü teşvik eden politika ve prosedürleri oluşturmakla sorumlu tutmuştur.

Standarda göre ayrıca denetim şirketinin; genel müdürünün veya yönetim kurulunun kalite kontrol sisteminin işleyişinden sorumlu olarak görevlendirdiği kişi

veya kişilerin, bu sorumluluğu üstlenmek için yeterli bilgi ve deneyime sahip olan kişilerin yetkilendirilmesini zorunlu kılmıştır.

#### **2.2.2.1.1.2. Etik Kurallar**

Kalite Kontrol Standardı 1'e göre denetim şirketi, ilgili etik hükümler uyarınca kendisinin, personelinin ve varsa bağımsızlık hükümlerine tabi kişilerin bağımsızlıklarının sağlanması hususunda makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturmasını zorunlu kılmıştır. Söz konusu politika ve prosedürler denetim şirketinin;

- ❖ Bağımsızlık hükümlerini, personeline ve –varsa- bu hükümlere tabi olan diğer kişilere bildirmesini,
- ❖ Bağımsızlığa yönelik tehdit oluşturan durumları ve ilişkileri tespit etmesini ve değerlendirmesini, bu tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için gerekli önlemleri almasını veya uygun görülmesi ve yürürlükteki mevzuatın izin vermesi durumunda denetimden çekilmesini

mümkün kılmaktadır.

Denetim firması yılda en az bir defa, ilgili etik gerekliliklerle, bağımsız olması gereken tüm personelinden bağımsızlık konusundaki politika ve prosedürlere uygunluk konusunda yazılı bir teyit almalıdır. Denetim firmasının bu politika ve prosedürler (Cömert, vd. 2013);

- ❖ Aynı kıdemli personelin bir güvence denetiminde uzun süre görev aldığı durumlarda samimi olma tehdidini kabul edilebilir bir düzeye indirecek önlemleri belirlemek için ölçütler ile
- ❖ Borsaya kayıtlı şirketlerin finansal tablolarının denetiminde, etik gerekliliklerle uyumlu belirli bir süre geçtikten sonra sorumlu ortak denetçinin, denetimin kalite kontrolünü gözden geçiren kişilerin ve uygulanabilir olduğu durumlarda rotasyonu gerekli olan diğer kişilerin rotasyonu konusunda hükümler içermelidir.

Kalite Kontrol Standardı 1, bağımsız denetçilerden alınan yazılı taahhüdün, basılı veya elektronik biçimde alınmasını mümkün kılmaktadır.

#### **2.2.2.1.1.3. Müşteri ilişkilerinin ve Belirli Sözleşmelerin Kabulü ve Sürekliliği**

Kalite Kontrol Standardı 1'e göre denetim şirketinin yeni veya mevcut bir müşteriden yeni bir denetim sözleşmesi kabul edebilmesi için gerekli yeterlik, beceri, kapasite ve kaynaklara sahip olup olmadığının değerlendirilmesini, söz konusu denetime özgü yükümlülüklerin ve ilgili bütün kademelerdeki mevcut şirket personelinin niteliklerinin gözden geçirilmesi gerekmektedir.

Bu gözden geçirme;

- ❖ Denetim şirketi personelinin ilgili sektörlere veya denetim konularına ilişkin bilgi sahibi olup olmadığını,
- ❖ Denetim şirketi personelinin ilgili düzenleme ve raporlama hükümlerine ilişkin deneyimlerinin veya gerekli bilgi ve becerileri etkin biçimde edinebilme kabiliyetinin olup olmadığı,
- ❖ Denetim şirketinin gerekli yeterlik, beceri ve kapasiteye sahip yeterli personelin bulunup bulunmadığı,
- ❖ İhtiyaç halinde uzmanlardan faydalanma imkanının olup olmadığı,
- ❖ Denetimin kalitesinin gözden geçirilmesi için gerekli kıstaslara ve liyakat şartlarına sahip kişilerin bulunup bulunmadığı,
- ❖ Denetim şirketinin raporlama süreci içinde denetimi tamamlayıp tamamlayamacağı,

hususlarını içermesini zorunlu kılmaktadır.

Denetim firması, sözleşmeleri ve ilişkileri sadece aşağıdaki koşullar gerçekleştiği takdirde devam ettireceğini ya da üstleneceğini açıklayan ve bu konuda kendisine makul güvence sağlayacak olan(Cömert vd, 2013);

- ❖ Sözleşme yapılacak müşteri için yeterli kaynak, zaman ve yetkinliklere sahipse,

- ❖ Müşteri etik ilkelere uyabilecekse,
- ❖ Müşterinin dürüst olduğu düşünülüyorsa ve müşterinin dürüst olmadığına dair elinde bir bilgi yoksa

müşteri ilişkileri ve özel sözleşmelerin kabulü ve süreklilik politikaları ve yöntemleri oluşturmaktadır.

Kalite Kontrol Standardı 1'e göre, genel olarak denetim şirketinin müşterisinin dürüstlüğü hakkındaki bilgisi müşteri ile ilişkisini devam ettirdiği sürece artacaktır.

#### **2.2.2.1.1.4. İnsan Kaynakları**

İşletmenin tüm departmanları için gerekli olan işgören ihtiyacının nitelik ve nicelik olarak saptanması, bu kaynağın nereden, ne zaman ve nasıl karşılanacağını belirlenmesi anlamına gelen insan kaynakları planlaması, işgören sağlama açısından temel oluşturmaktadır. Öncelikle işleri yerine getirecek elemanların doğru seçimi ve verimli çalışma ortamının daha rasyonel biçimde kararlaştırılmasına yönelik olarak iş analizi ve tanıtımları gerçekleştirilmektedir. Daha sonra işgören bulma ve seçme sürecine geçilmektedir. İşgören bulma ve seçme anlamında kullandığımız insan kaynağının sağlanması insan kaynakları yönetiminin en önemli işlevlerinden birini oluşturmaktadır. Özellikle de nitelikli elemanları bulma ve bunları işletmede tutabilme tüm işletmelerde önem taşımaktadır (Ünal, 2002).

Denetim firmalarına alınan bağımsız denetçilerin yeterli yetkinlikte ve bilgiye sahip olmadıkları takdirde, hem denetim kalitesi düşmüş olacak hem de denetim firmasına maliyeti yüksek olacaktır.

Kalite Kontrol Standardı 1'e göre denetim şirketinin insan kaynaklarına ilişkin politika ve prosedürleri aşağıdaki hususları içermesi öngörülmüştür:

- ❖ İş alma
- ❖ Performans değerlemesi
- ❖ Verilen görevleri yerine getirme süresi dahil kabiliyetler
- ❖ Yeterlilik
- ❖ Kariyer gelişimi

- ❖ Terfi etme
- ❖ Ücret ve sair haklar
- ❖ Personel ihtiyacının tahmini

Denetim şirketi, istihdam ettiği personelinin yeterliliğinin devamlılığı büyük ölçüde uygun seviyede sürekli mesleki gelişime bağlıdır. Bu sayede denetim şirketi personeli bilgi ve kabiliyetlerini muhafaza edebilir. Etkin politika ve prosedürler denetim şirketinin her kademesindeki personeli için sürekli uygulanmalıdır.

Denetim firması, denetim görevinin mesleki standartlara, yasalara ve düzenleyici kurallara uygun olarak yapılmasını ve denetim firması ya da diğer sözleşme ortağının koşullara uygun raporlar sunmasını sağlayacak politika ve yöntemler oluşturmaktadır. Bu politika ve yöntemler, denetim görevinin performans kalitesini destekleyen uygunlukla ilgili konuları, gözetim ve denetim sorumluluklarını içerir (Cömert vd, 2013).

#### **2.2.2.1.1.5. Denetimin Yürütülmesi**

Kalite Kontrol Standardı 1'e göre, denetim şirketi kendi içinde oluşturduğu politika ve prosedürler aracılığı ile denetimin yürütülme kalitesinin tutarlılığını artırır. Bu tutarlılık, genellikle yazılı veya elektronik rehberler, yazılımlar veya diğer standart belgelendirme biçimleri ile sektöre veya denetimin konusuna özgü rehberlerin oluşturulması sureti ile sağlanması öngörülmüştür.

Bağımsız denetçinin iş yükü fazla olduğunda denetim sürecinde öngörülen kaliteye ulaşılması mümkün olmayacak bu duruma yönelik gerekli önlemleri ve yapılacak işlemleri denetim firmasında görev alan kalite kontrol sorumlusu yönetime iletecektir.

#### **2.2.2.1.1.6. İzleme**

Kalite Kontrol Standardı 1'e göre, denetim şirketi kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve prosedürlerin yeterli olduğuna ve etkin şekilde işlediğine dair makul güvence sağlayan bir izleme süreci oluşturması öngörülmüştür. Aynı standarda göre kalite kontrol politika ve prosedürlerinin izlenmesinin amacı;

- ❖ Mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygunluğunun tespit edilmesi,
- ❖ Kalite kontrol sisteminin uygun şekilde tasarlanıp tasarlanmadığının ve uygulanıp uygulanmadığının tespiti,
- ❖ Denetim şirketinin kalite kontrol politika ve prosedürlerinin denetim şirketi veya ilgili sorumlu denetçi tarafından düzenlenen raporların, içinde bulunan şartlara uygun olmalarını sağlayacak şekilde uygulanıp uygulanmadığının değerlendirmesinin,

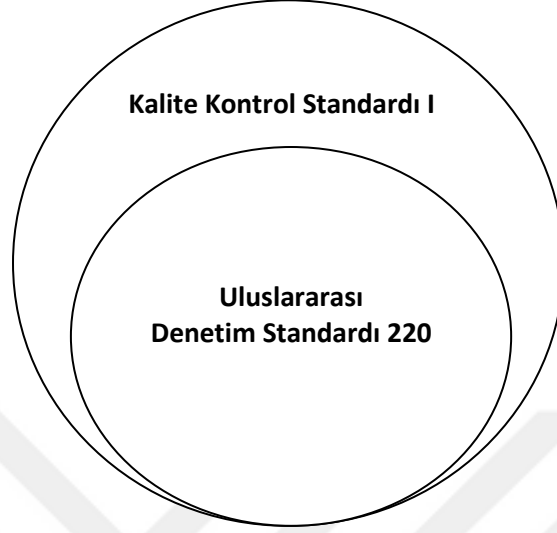
yapılması için yapılması öngörülmektedir.

Denetim firması en az yılda bir kez olmak üzere, kalite kontrol sistemlerinin izlenmesinin sonuçlarını; sözleşme ortaklarına, denetim firmasındaki diğer uygun kişilere, genel müdüre ya da ortakların yönetim kuruluna iletacaktır. Bu tür bir iletme, denetim firmasını ve yukarıdaki bireyleri, sorumlulukları ve görevleri doğrultusunda, gerekli eylemleri gerçekleştirmeleri için harekete geçirecektir(Cömert vd., 2013).

#### **2.2.2.1.2. Uluslararası Denetim Standardı 220**

Uluslararası Denetim Standardı 220 (Finansal Tabloların Denetiminde Kalite Kontrol), bağımsız denetçinin, finansal tabloların denetimi ile ilgili kalite kontrol yöntemleri hakkında sorumluluklarını belirlemek amacıyla oluşturulmuş bir standarttır.

**Şekil: 2.9 KKS1 ile UDS 220 Arasındaki İlişki**



Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 1 (International Standart Quality Control- ISQC 1) finansal tabloların bağımsız denetimi ve sınırlı bağımsız denetim ile diğer güvence denetimleri ile ilgili hizmetlere ilişkin kalite kontrol sistemlerinin kurulması ve izlenmesi ile ilgili iken, Uluslararası Denetim Standardı 220 sadece finansal tabloların denetimine ilişkin kalite kontrol prosedürleri açısından denetçinin özel sorumluluklarını ve –uygun hallerde- denetim kalitesini gözden geçiren kişinin sorumluluklarını düzenlemeye yönelik bir standarttır. Bu haliyle Uluslararası Denetim Standardı 220, Uluslar arası Kalite Kontrol Standardı 1’den daha dar kapsamlıdır.

Uluslararası Denetim Standardı 220 Öğeleri;

- ❖ Denetim Kalitesine İlişkin Liderlik Sorumlulukları
- ❖ İlgili Etik Hükümler
- ❖ Müşteri ilişkisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi
- ❖ Denetim Ekiplerinin Belirlenmesi
- ❖ Denetimin Yürütülmesi
- ❖ İzleme
- ❖ Belgelendirme

#### **2.2.2.1.2.1. Denetim Kalitesine İlişkin Liderlik Sorumlulukları**

Uluslararası Denetim Standardı 220'e göre denetim kalitesinde liderlik sorumlulukları denetim faaliyetinden sorumlu denetçi olarak görevlendirilen denetçinin, her bir denetimin kalitesine ilişkin sorumluluğu üstlenmesini, atacağı adımlar ile denetim ekibinin diğer üyelerine vereceği mesajlarda, denetim kalitesinin vazgeçilmez bir unsur olarak vurgulanması istenmiştir.

#### **2.2.2.1.2.2. İlgili Etik Kurallar**

Uluslararası Denetim Standardı 220'e göre, sorumlu denetçi denetim süresince gözlem ve gerekli hallerde sorgulamalar yapmak suretiyle denetim ekibi üyelerinin ilgili etik hükümlerine uymadığını gösteren durumlara karşı her zaman dikkatli olmasını salık vermektedir.

Uluslararası Denetim Standardı 220'de ayrıca, Denetim şirketinin kalite kontrol sistemi aracılığı ile veya başka bir şekilde denetim ekibi üyelerinin ilgili etik hükümlere uygun davranmadıklarını gösteren hususların dikkatini çekmesi durumunda sorumlu denetçi denetim şirketindeki diğer kişilerle istişare ederek atılacak adımlara karara vermesini öngörmüştür.

#### **2.2.2.1.2.3. Müşteri ilişkilerinin ve Belirli Sözleşmelerin Kabulü ve Devam Ettirilmesi**

Uluslararası Denetim Standardı 220'e göre, sorumlu denetçinin, müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi ile ilgili uygun prosedürlerin uygulandığından emin olmasını ve varılan sonuçların uygun olduğunu belirlemesini istemektedir.

Sorumlu denetçi, önceden öğrenilmiş olması durumunda denetim şirketinin denetim sözleşmesini reddetmesine neden olabilecek bir bilgiyi edindiği durumlarda,

kendisinin ve denetim şirketinin gerekli adımları atabilmesi için konuyu vakit kaybetmeksizin denetim şirketine bildirmesi gerektiğini söylemektedir.

#### **2.2.2.1.2.4. Denetim Ekiplerinin Belirlenmesi**

Uluslararası Denetim Standardı 220'e göre, sorumlu denetçinin, denetim ekibi ile denetim ekibi üyesi olmayan denetçinin faydalandığı uzmanların tamamının denetim faaliyetinin uygun bir şekilde yürütülmesi için yeterli bilgi ve deneyime sahip olduğundan emin olmasını istemektedir.

Sorumlu denetçi bir bütün olarak denetim ekibinden beklenen uygun yeterlik ve kabiliyetleri değerlendirirken denetim ekibinin;

- ❖ Uygun eğitim ve denetimlere katılım yolu ile benzer nitelik ve karmaşıklıkta denetimler hakkında elde ettiği bilgisini ve uygulama tecrübesini,
- ❖ Mesleki standartlar ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine ilişkin bilgisini,
- ❖ İlgili bilgi teknolojilerinin ve muhasebe ile denetimin özel alanlarında bilgi sahibi olmak dahil teknik uzmanlığını,
- ❖ Müşterilerin faaliyet gösterdiği sektörler hakkında bilgisini,
- ❖ Bağımsız denetçinin, mesleki muhakemesini kullanabilme kabiliyetini,
- ❖ Denetim şirketinin kalite kontrol politika ve prosedürlerini kavrayışını,

bunlara benzer diğer hususları değerlendirmesini istemektedir.

#### **2.2.2.1.2.5. Denetimin Yürütülmesi**

Uluslararası Denetim Standardı 220'e göre, sorumlu denetçi, denetimin mesleki standartlar ile yürürlükteki mevzuat hükümlerine göre uygun olarak yönlendirilmesi gözetimi ve yürütülmesinin ayrıca; denetçi raporunun içinde bulunulan şartlara uygun olmasının sorumlu olarak görmektedir. Sorumlu denetçi özellikli konularda veya tartışmalı konularda gerekli istişareleri yaparak denetim kalitesinin artırılmasını istemektedir.

#### **2.2.2.1.2.6. İzleme**

Uluslararası Denetim Standardı 220'e göre, etkin bir kalite kontrol sistemi, kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve prosedürlerin yerinde ve yeterli olduğuna ve etkin bir şekilde işlediğine dair denetim şirketine makul güvence sağlamak için oluşturulmuş bir izleme süreci içermesini öngörmektedir. Sorumlu denetçi, denetim şirketi tarafından ve -varsa- denetim ağına dahil diğer şirketler tarafından ortaya konan en son bilgilerle desteklenen ve denetim şirketine izleme sürecinden elde edilen sonuçları ve bu bilgilerde belirtilen eksikliklerin denetimi etkileyip etkilemediğini araştırır.

#### **2.2.2.1.2.7. Belgelendirme**

Uluslararası Denetim Standardı 220'e göre, cari dosyada yer alacak çalışma kağıtlarında;

- ❖ İlgili etik hükümlere uygunluk sağlanması açısından tespit edilen sorunlara ve bu sorunların nasıl çözüldüğüne,
- ❖ Yürütülen denetim için geçerli olan bağımsızlık hükümlerine uygunluk sağlanıp sağlanmadığı konusunda ulaşılan sonuçlar ile denetim şirketi ile yapılan ve bu sonuçları destekleyen müzakerelere,
- ❖ Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesine ilişkin ulaşılan sonuçlara,
- ❖ Denetim sonrası yapılan istişarelerin içeriği ve kapsamı ile bu istişareler neticesinde ortaya çıkan sonuçlara

ilişkin belgelere yer vermesi zorunluluğu getirmiştir.

#### **2.2.2.2. Bağımsız Denetimde Kalite Kontrolü İle İlgili Ulusal Düzenlemeler**

Bu bölümde bağımsız denetim kalitesine ilişkin yapılan ulusal düzenlemeler açıklanmıştır.

#### 2.2.2.2.1. 3568 Sayılı Kanundaki Düzenlemeler

Türkiye’de muhasebe ve denetim mesleği ile ilgili yapılmış en önemli yasal düzenleme, 1 Haziran 1989 tarihinde kabul edilen 3568 sayılı “*Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu*” dur. Bu kanunun amacı, “İşletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde isleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere, “Serbest Muhasebecilik, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik” ve “Yeminli Mali Müşavirlik” meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemek” olarak belirtilmiş, bu kanun hükümlerine göre meslek icrasına hak kazananların unvanları da “Serbest Muhasebeci, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, ve “Yeminli Mali Müşavir” olarak ifade edilmiştir. Meslek mensuplarının kalitesini artırmak amacı ile “Serbest Muhasebecilik” unvanı 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda 2008 yılında yapılan değişiklikle kaldırılmış olup, meslek unvanlarının Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir olarak revize edilmiştir.

3568 sayılı kanun ile Türkiye’de yasalar çerçevesinde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan Denetçilik yetkisi almış, “serbest muhasebeci mali müşavir” veya “yeminli mali müşavir” ruhsatını almış kişilere denetim yetkisi verilmiştir. Dolayısıyla bu kanun, bağımsız denetçinin niteliklerine ilişkin düzenlemeler getirerek bağımsız denetim yapacak kişilerin asgari niteliklerini belirlemiştir. Muhasebe meslek mensuplarının eğitim düzeyi, sınav ve staj yükümlülükleri, uymaları gereken kuralların genel çerçevesi bu kanunla belirlenmiştir.

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TURMOB) meslek mensuplarının niteliklerinin sürekli iyileştirilmesi ve bağımsızlıklarını korunmasına ilişkin çeşitli çalışmalar yapmakta, ayrıca etik ilkeler yayınlayarak meslek mensuplarının yaptığı işlerde kalitenin artırılmasına çalışmaktadır.

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TURMOB) meslek mensuplarının niteliklerinin sürekli iyileştirilmesi yönelik olarak yeni eğitim ve çalışma esaslarına ilişkin yeni işbirlikleri kurmaktadır. Bu bağlamda TURMOB 18 Aralık 2013 tarihinde, 33 ülkeden 45 muhasebe meslek kuruluşunu temsil eden Avrupa Muhasebeciler Federasyonuna (FEE) tam üye olarak kabul edilmiştir.

#### **2.2.2.2.1. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Düzenlemeleri**

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak amacıyla, 6/4/2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak, 26/9/2011 tarihinde Bakanlar Kurulu kararı ile kurulmuştur.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Uluslararası Muhasebeciler Birliği (IFAC) ile işbirliği yaparak, IFAC tarafından yayınlanmış bütün uluslararası denetim standartlarını Türkçeye tercüme etmiştir. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kuruluş misyonlarından birini oluşturan denetim kalitesinin sağlanması ve denetim kalitesinin devamlılığını sağlamak amacı ile denetim firmalarının gerçekleştirmiş oldukları denetimlerin denetimini sağlamak amacı ile ilk olarak Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 1 (International Standart Quality Control- ISQC 1) tercümesini yapmış ve resmi gazetede yayınlanarak, denetim firmalarının uygulamasını zorunlu hale getirmiştir.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 1'in bütünleyici bir parçası olan ve IFAC tarafından yayınlanmış Uluslararası Denetim Standardı 220 (Finansal Tabloların Denetiminde Kalite Kontrol) Türkçeye çevirisini yaparak kamu oyunun görüşüne açmış ve gerekli düzenlemeler sonucunda 4 Kasım 2013 tarihinde resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun kaliteye ilişkin standartları bütün standartlardan önce Türkçe tercümesini yapıp kamu oyunun görüşüne açmış olması bağımsız denetim kalitesine son derece önem verdiğinin bir göstergesidir. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun yayınladığı bağımsız denetim yönetmeliğinin 26. Maddesinin e) bendine göre denetim kuruluşunun ve denetçinin mevcut iş yükü sebebiyle sağlıklı bir şekilde yürütülmesi mümkün olmayan denetimlerin yapılamayacağı hükmü getirilmiştir. Yapacağımız çalışmanın sonucunda bağımsız iş yükünün denetim kalitesine ve bağımsız denetçinin performansı arasında negatif yönlü ilişki tespit edildiği takdirde bu maddeye istinaden oluşan kanuni boşluğa ilişkin Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun düzenlemeler yapması ise kaçınılmazdır.

#### **2.2.2.3. Bağımsız Denetim Kalitesinin Ölçülmesinde Literatürde Kullanılan Yöntemler**

Denetim kalitesinin belirlenmesi amacıyla literatürde beş farklı şekil incelendiği görülmektedir.

Birinci grup çalışmalarda denetim kalitesinin belirlenmesinde denetim ücreti esas alınmıştır (O'Sullivan, 2000; Carcello vd., 2002; Salleh vd., 2006; Mitra vd., 2007). Bu çalışmalarda yüksek denetim ücreti ile düşük denetim ücretinin denetim kalitesine etkisi incelenmiş ve yüksek denetim ücretinde denetçinin denetim hizmetini daha etkin sundukları belirlenmiştir.

İkinci grup çalışmalarda, denetim kalitesi denetim şirketinin büyüklüğü esas alınarak incelenmiştir (DeAngelo, 1981; Beasley ve Petroni, 2001; (Copley, Gaver, ve Gaver, 1995); Abdullah vd., 2008; Adeyemi ve Fagbemi, 2010; Soliman ve

Elsalam, 2012; Beisland vd., 2012). Soliman ve Elsalam (2012) yaptıkları çalışmada büyük ölçekli denetim şirketlerinin, küçük ölçekli şirketlere göre hata ve usulsüzlükleri tespit etmede daha iyi olduklarını ifade etmişlerdir. Bunun nedeninin, büyük ölçekli şirketlerin insan kaynağı ve ekipman olarak daha fazla kaynağa sahip oldukları söylenebilir.

Üçüncü grup çalışmalarda, denetim kalitesinin bağımsız denetçinin yeteneğini ve deneyimini esas alan çalışmalardır. Bu çalışmalarda denetim kalitesinin, bağımsız denetçinin sektörel yeteneğinin ve deneyiminin artması ile denetim kalitesinin artacağını savunmuşlardır.

Dördüncü grup çalışmalarda, denetim kalitesinin bağımsız denetçinin kişilik özelliklerini esas alan çalışmalardır. Bu çalışmalarda denetim kalitesinin, bağımsız denetçinin kişisel özelliklerine göre denetim kalitesinin artacağını veya azalacağını savunmuşlardır (Moizer, 1997).

Beşinci grup çalışmalarda, denetim kalitesinin, her ülkenin yasal düzenlemelerine göre değişiklik gösterdiğine yönelik yapılan araştırmalardır (Deis (a) ve Giroux, 1992).

Bağımsız denetçinin iş yükünün denetim kalitesi ve iş performansına etkisi, denetçinin kişilik özellikleri, ülkemizdeki yasal düzenlemeler ve denetçinin yetenek ve deneyimlerini esas alan bir çalışma biçiminde düzenlenmiştir.

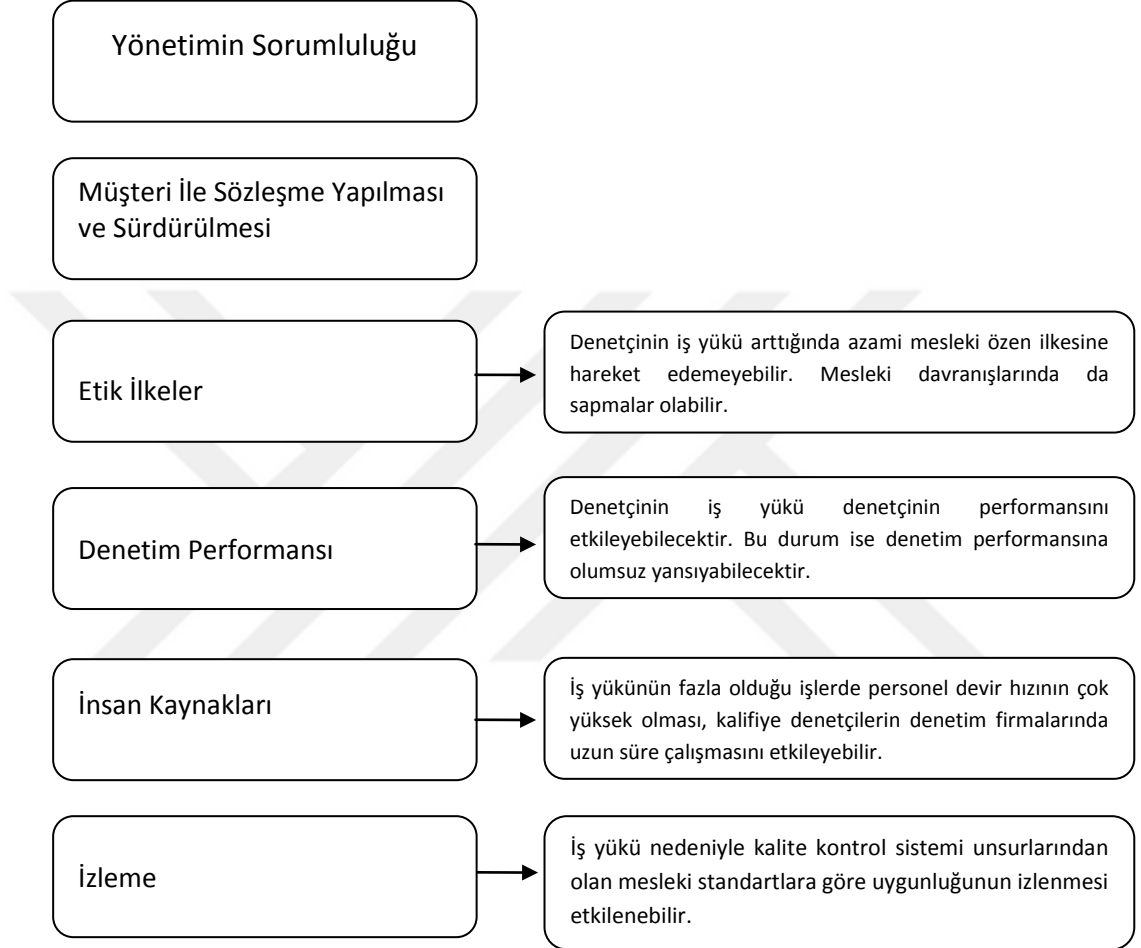
#### **2.2.2.4. Bağımsız Denetim Kalitesi ile İş Yüğü İlişkisi**

Bağımsız denetçinin iş yükü, denetim sırasında bağımsız denetçinin uygulaması gereken prosedürlerden bazılarının eksik yapılmasına bazılarının ise hiç yapılmamasına neden olmaktadır (Agoglia, Brazel, Hatfield ve Jackson, 2007). Bu durum denetim kalitesini olumsuz yönde etkileyerek bilgi kullanıcılarına sağlanması gereken doğru ve gerçek bilginin sunulmasında önemli bir sorun olmaktadır.

Sermaye Piyasası Kurumunun, 2013 yılına ait bağımsız denetim kalite kontrol çalışmaları faaliyet raporuna göre denetlenen denetim firmalarının yüzde

90'na, denetim kalitesine ilişkin çalışmalarını yetersizliğinden kaynaklı olarak çeşitli cezai yaptırımlar uygulanmıştır.

**Şekil 2.10: İş Yükünün Kalite Kontrol Unsurlarına Olası Etkisi**



Şekil 2.10 incelendiğinde bağımsız denetçinin iş yükünün bağımsız denetim sürecinde kalite kontrol unsurlarına olası etkileri gösterilmektedir. Bağımsız denetçinin iş yükü fazla olduğu zaman yeterli kanıt toplamayacak, stok sayımında bulunmayacak ve yeterli mutabakatlar alınmadan olumlu denetim raporu verebilmekte, bu durum kalite kontrol unsurlarından mesleki özen, denetim performansı ilkelerine aykırı davranmış olacaktır. İş yükünün fazla olduğu işlerde personel devir hızının çok yüksek olması nedeni ile kalifiye denetçiler, denetim firmalarında uzun süreli çalışmayacak bu da beraberinde niteliksiz denetimleri beraberinde getirecektir.

### **2.3. Denetim Kalitesi ve Denetçinin İş Yüküne İlişkin Literatür Taraması**

Bu bölümde denetim kalitesi, bağımsız denetçinin iş yükü ve iş performansına ilişkin daha önce yapılmış olan ulusal ve uluslararası çalışmaların bir özeti sunulmuştur. Bu bölümde ayrıca yapılan çalışmalardaki metodolojiler hakkında da kısa bilgiler verilmiştir.

#### **2.3.1. Uluslararası Literatür Taraması**

Smith ve Pourciau (1988) tarafından gerçekleştirilen çalışmada, bağımsız denetçilerin denetim yargılarının oluşturulmasında denetim performansının ve stratejik karar vermenin önemli olduğu ve ayrıca, denetim performansının ise iş yüküne bağlı olarak değiştiği tespit edilmiştir. Çalışmanın bir diğer bulgusu ise, bağımsız denetçilerin özellikle mali yılın sonunda iş yükünün arttığıdır.

Deis ve Giroux (1996) çalışmalarında, işletmeleri denetleyen denetçilerin değişiminin, denetim ücreti, yapılan denetim saatlerinin değişimini ve denetim kalitesinin nasıl etkilendiğini araştırmışlardır. Çalışma, Texas'ta faaliyet gösteren bağımsız denetim firmalarından alınan 232 çalışma kağıdı inceleyerek yapılmıştır. Çalışmanın sonucunda, denetim ücreti ve denetim saatleri arasında güçlü bir ilişkinin olduğu, denetim ücreti ve denetim saatlerinin denetim kalitesine pozitif etkisi olduğu saptanmıştır.

Houston (1999), yaptığı çalışmada, denetim ücreti ve denetlenen işletmeye ilişkin risklerin, denetimin planlanması sırasında denetim saatlerini etkileyip etkilemediğini araştırmaya yönelik olarak yapılmıştır. Çalışma, altı büyük denetim firmasında görev yapan baş denetçiler ve kıdemli denetçilere anket yöntemi uygulanarak sonuçlar analiz edilmiştir.

Çalışmanın ANOVA analizi sonucunda, denetim ücreti azaldıkça baş denetçiler ve kıdemli denetçiler tarafında planlanan denetim saatinin azaldığı bu durumun müşteri riskini pozitif yönlü etkilediği tespit edilmiştir ayrıca denetim ücreti azaldıkça bağımsız denetçilerin performanslarını ve denetim kalitesini olumsuz yönde etkilediği tespit edilmiştir.

Johnson, Davies ve Freeman (2002), çalışmalarını, bağımsız denetçilerin dönemsel olarak artan iş yüklerinin, denetim ücretleri ile denetim raporunun gecikmesi arasında bir ilişki olup olmadığını araştırmaya yönelik olarak yapmışlardır. Çalışmada, Haziran, Eylül ve Aralık ayları olmak üzere üç döneme ayırarak, bu dönemler arasındaki ilişkiyi tespit etmeye yönelik hipotezler kurulmuştur.

Çalışmada ayrıca belirlenen üç dönem arasındaki iş yüklerinin artışların denetim ücretine ve denetim raporunun gecikmesi arasındaki ilişki olup olmadığı da araştırılmıştır. Çalışmanın sonucunda, iş yüklerinin dönemsel olarak artmasına karşın, denetim ücretinin artışı arasında anlamlı bir ilişki olmadığı buna karşın iş yükünün arttığı dönemde düşük denetim ücretinin denetim raporunun gecikmesi arasında anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.

Francis (2004) çalışmasında, bağımsız denetimi ve denetim kalitesini Sarbalex-Oxley kanunun yayınlanmasından öncesini ve sonrasını karşılaştırmalı olarak incelemiştir. Yazar çalışmasında, Sarbalex-Oxley yasasından sonra oluşturulan kamu gözetim kurumunun denetim kalitesine olumlu yönde etkilediğini savunmuştur.

Jeong ve Rho (2004) çalışmalarında, altı büyük denetim firmasında görev alan denetçilerle, altı büyük denetim firması dışındaki denetim firmalarında görev yapan denetçilerin, denetledikleri firmaların denetim kalitesinde farklılık olup olmadığını araştırmışlardır. Çalışmalarının örneklemini, Kore borsasında 1994-1998 yılları arasında işlem gören şirketlerin verileri oluşturmuştur. Çalışmanın sonucunda, altı büyük denetim firmasında görev alan denetçilerle, diğer denetim firmalarında görev yapan denetçilerin denetim kalitesi açısından bir farklılık olmadığını tespit edilmiştir.

Dennis ve Sam (2005), yaptıkları çalışmada denetçilerin dönemsel iş yüklerindeki artışların denetim kalitesine etkisini araştırmışlardır. Çalışmada, bağımsız denetçilerin iş yükünün mali yılın sonunda (31 Aralık) sonra daha fazla

arttığı ve bunun sonucu olarak denetim kalitesinin olumsuz etkilendiği tespit edilmiştir. Çalışmada ayrıca, bağımsız denetçilerin iş yükünün artmasının Sarblex-Oxley ve benzeri düzenlemeler yayımlandıktan sonra daha da arttığı tespit edilmiştir. Çalışmanın sonucunda iş yükünün fazla olduğu dönemlerde denetim kalitesinin azaldığını bulmuşlardır.

Dennis ve Garry (2007), çalışmalarında denetçilerin iş yükü baskısının denetçilerin yoğun sezonlarındaki değişimini incelemişlerdir. Çalışmada, bağımsız denetçilerin iş yükünün mali yılın sonunda (31 Aralık) sonra daha fazla arttığı ve bunun sonucu olarak denetim kalitesinin olumsuz etkilendiği tespit edilmiştir. Çalışmada ayrıca, bağımsız denetçilerin iş yükünün artmasının Sarblex-Oxley ve benzeri düzenlemeler yayımlandıktan sonra daha da arttığı ve denetçilerin iş yükünün arttığı dönemlerde kanıtları incelemede daha az zaman ayrıldığı ve bu durumun SOX sonrası değişim gösterdiğini saptamışlardır.

Peecher, Schwartz ve Solomon (2007), çalışmalarında denetim kalitesinin artırılmasında, Stratejik Sistem Denetiminin önemini teorik olarak incelemişlerdir.

Agoglia, Brazel, Hatfield ve Jackson (2007) yaptıkları çalışmalarında, bağımsız denetçilerin iş yükünün ve denetim hatalarının denetim prosedürlerindeki etkilerini araştırmışlardır. Çalışmada, bağımsız denetçilerin iş yükünün mali yılın sonunda (31 Aralık) sonra daha fazla arttığı ve bunun sonucu olarak denetim kalitesinin olumsuz etkilendiği tespit edilmiştir. Çalışmada ayrıca, bağımsız denetçilerin iş yükünün artmasının Sarblex-Oxley ve benzeri düzenlemeler yayımlandıktan sonra daha da arttığı, iş yükünü azaltmaya yönelik olarak yeni denetim formatları geliştirildiğini tespit etmişlerdir.

Mc Namara ve A Liyanarachchi (2008), çalışma, denetim faaliyeti için bağımsız denetçilere verilen yetersiz denetim süresi sonucunda oluşan iş yükünün bağımsız denetçilerin davranışsal bozukluklara sebep olması, bunun da denetim kalitesine etkisi olup olmadığını araştırmaya yönelik olarak yapılmıştır.

Çalışmanın verileri Yeni Zelanda'da faaliyet gösteren denetim firmaları üzerine anket uygulanarak elde edilmiştir. Elde edilen veriler mesleki stres modeli ile analiz edilmiştir. Çalışmanın sonucunda, Denetim zamanı yetersiz ise, kalitesiz denetimin

görölme sıklığı arttığı, bağımsız denetçiler üzerindeki zaman baskısı denetçinin pozisyonuna göre değiştiği ve Ulusal denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçiler üzerindeki zaman baskısı, dört büyük denetim firmasına göre daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.

Rainsbury, Bradbury ve Cahan (2009), yaptıkları çalışmada, bağımsız denetim ücretine ve firmaların kaliteli finansal raporlar hazırlanmasında denetim komitelerinin kalitesinin etkisini araştırmışlardır. Çalışma, Yeni Zelanda da faaliyet gösteren ve yeni Zelanda borsasında işlem gören 87 firmanın sundukları yıllık raporların incelenmesi ile yapılmıştır. Çalışmanın sonucunda, kaliteli denetim komitelerine sahip firmaların diğer firmalara göre daha kaliteli finansal raporlar hazırladıkları ve sundukları ayrıca bu firmaların daha düşük denetim ücreti ile denetlendiklerini tespit edilmiştir.

Kelley ve Morgheim (2010) yaptıkları çalışmada, sorumlu baş denetçinin denetime ilişkin zaman planlamasının baş denetçi ve denetçiler üzerinde zaman baskısı yaratıp yaratmadığını ayrıca sorumlu baş denetçinin kişilik özelliklerinin denetim sürecinde etkili olup olmadığını araştırmışlardır. Çalışmanın verileri, baş denetçilere ve denetimde görev alan bağımsız denetçilere anket uygulanarak elde edilmiştir. Çalışmanın sonucunda, sorumlu baş denetçinin denetime ilişkin zaman planlamasının, zaman baskısı yaratıp yaratmadığı noktasında istatistiki anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir.

Al-Thuneibat, Al Issa, ve Baher (2010) yaptıkları çalışmalarında, denetim firmalarının büyüklüğü ile denetim kalitesi, denetim firması ile denetlenen işletme arasındaki uzun süreli sözleşmelerin denetim kalitesi ile arasındaki ilişkiyi analiz etmişlerdir.

Çalışmanın verileri, 2002-2006 yılları arasında Ürdün Borsasına, hizmet ve sanayi sektör işletmelerinin finansal verilerinden elde edilmiştir. Analizin sonucunda, Denetim firması ile denetlenen işletme arasındaki uzun süreli sözleşmelerin denetim kalitesi ile arasında negatif yönlü bir ilişkinin olduğu saptanmıştır. Bu durum denetim firması ile denetlenen işletmenin uzun süreli sözleşme yapmaları halinde

denetim kalitesinin azalacağının göstergesi olarak istatistiki olarak saptanmıştır. Çalışmada ayrıca, denetim firmalarının büyüklüğü ile denetim kalitesi arasında istatistiki olarak anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir.

Chambers ve Payne (2010) yaptıkları çalışmalarında, Sarbanes Oxley kanunun kabul edilmesinin öncesinde ve sonrasında denetim kalitesine verilen önemin değişip değişmediğini ve ayrıca bağımsız denetçinin bağımsızlığının Sarbanes Oxley kanunun kabul edilmesinin öncesinde ve sonrasında artış artmadığını araştırmışlardır.

Çalışmanın verileri, Amerikan borsalarında işlem gören firmaların verilerinden ve bağımsız denetçilerin bağımsızlığını ölçmeye yönelik olarak hazırlanan anketin bağımsız denetim firmalarının denetçilerine uygulanarak elde edilmiştir. Analizin sonucunda, Denetim kalitesine verilen önem Sarbanes Oxley kanunun kabul edilmesinin sonra artmış olduğu tespit edilmiştir. Çalışmanın bir diğer bulgusu ise, Bağımsız denetçinin bağımsızlığının, Sarbanes Oxley kanunun kabul edilmesinden sonra deneyimi fazla olan denetçilerin bağımsızlığını artırdığı istatistiksel olarak tespit edilmiştir.

Iskandar, Sari, Sanusi ve Anugerah (2011) yaptıkları çalışmalarında, bağımsız denetçinin performansını etkileyen faktörleri analiz etmişlerdir.

Çalışmanın verileri, anket yöntemi kullanılarak elde edilmiş ve elde edilen veriler PLS tekniği kullanılarak analiz edilmiştir. Analizin sonucunda, hesap verilebilirlik baskısının bağımsız denetçinin yargısal performansını pozitif yönde etkilediği ayrıca, bağımsız denetçinin mesleki bilgisinin ve yeterliliğinin yargısal performansını pozitif yönde etkilediği tespit edilmiştir. Çalışmanın bir diğer önemli bulgusu ise, bağımsız denetçinin mesleki yeterliliği ve mesleki bilgisinin bağımsız denetçinin performansını pozitif yönlü etkilediğidir.

Arezo (2011) çalışmasında denetim kalitesi üzerine yazılmış çalışmaların taraması yapmıştır. Literatürde bağımsız denetim kalitesi ölçümünde kullanılan direkt ölçümler ve endirekt ölçümler olarak ikiye ayrıldığı, bu ayrımın ise kullanılan verilerden kaynaklandığı yazar tarafından tespit edilmiştir. Direkt ölçümlerde;

denetimden geçen işletmelerin finansal raporları, denetim firmasının kalite kontrol dokümanları ve işletmelerin borsa performansı gibi değişkenler kullanıldığı buna karşın endirekt ölçümlerde, denetim firmasının büyüklüğü, bağımsız denetçinin uzmanlığı, denetim ücreti ve ekonomik bağımsızlık gibi değişkenlerin kullanıldığı tespit edilmiştir. Literatürde ayrıca bağımsız denetim kalitesi ölçümüne yönelik bir başka yaklaşım ise davranışsal olarak denetim kalitesinin tespit etmeye yönelik olarak yapılan çalışmalardır. Bu çalışmalarda kullanılan veriler; bağımsız denetçinin uzmanlığı, bağımsız denetçinin deneyimi, bağımsız denetçinin yeteneği, bağımsız denetçinin iş performansı, denetim firmasının teknik yeterliliği, denetim firmasında çalışan bağımsız denetçi sayısı, denetim firmasının teknik yeterliliği gibi değişkenler analiz edildiği tespit edilmiştir.

Campa (2013) yaptığı çalışmada, dört büyük denetim firmasındaki denetim ücreti ile dört büyükler dışındaki denetim firmalarında uygulanan ücret ve prim sisteminin bağımsız denetim kalitesi ile arasındaki ilişkiyi araştırmıştır. Çalışmanın verileri, 2005-2011 yılları arasında İngiltere’de faaliyet gösteren ve borsada işlem gören işletmelerden elde edilmiştir. Veriler, regresyon modeli ve T-Testi kullanılarak değişkenler arası ilişki tespit edilmeye çalışılmıştır. Çalışmanın sonucunda, denetim ücret ve primlerinin denetim kalitesinin pozitif yönlü etkilediği istatistiki olarak tespit edilmesine karşın yazar, denetim sırasındaki kullanılan toplam saatin, denetim stratejisinin ve denetim takımlarını gibi bağımsız denetim kalitesine etki eden değişkenlerin bir arada kullanılarak elde edilen sonuçların istatistiki olarak daha anlamlı olacağı görüşünü savunmuştur.

Svanberg ve Öhmen (2013) yaptıkları çalışmalarında, denetimde zaman baskısı ve denetim firmasının etik kültürünün denetim kalitesi ile arasında bir ilişki olup olmadığını araştırmışlardır.

Çalışmanın verileri, anket yöntemi ile İsviçre’de faaliyet gösteren bağımsız denetim firmalarının denetçilerine uygulanarak elde edilmiştir. Elde edilen veriler faktör analizi ile analiz edilmiştir. Analizin sonucunda, Denetim kalitesinin azalması ile denetim için bütçelenen zaman baskısının pozitif ve anlamlı bir ilişkinin olduğu

istatistiksel olarak tespit edilmiştir. Çalışmanın bir diğer bulgusu ise, denetim firmasının etik kültürünün bağımsız denetim kalitesini pozitif yönlü olarak etkilediği istatistiksel olarak tespit edilmiştir.

### **2.3.2. Ulusal Literatür Taraması**

Dalak (2000) çalışmasında, denetim ve kalite denetimi kavramlarını teorik olarak incelemiştir. Çalışmasında, denetim ve denetim kalitesi kavramları ayrıntılı olarak açıklandıktan sonra kalite denetimi kavramı açıklanmış ve kalite denetimi uygulamasının denetime ve denetim kalitesine getireceği olumlu katkılar açıklanmıştır.

Kavut (2001) çalışmasını, denetlenen işletmelerin yöneticileri ile bağımsız denetçilerin kaliteli bir denetimin nitelikleri konusundaki görüş ve tutumlarını ortaya çıkarmaya yönelik olarak yapmıştır. Araştırma, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'ndan alınan liste doğrultusunda çeşitli sektörlerde faaliyet gösteren ve Sermaye Piyasası Kanunu'na bağlılıkları nedeniyle bağımsız denetim yaptırma zorunluluğu olan 313 halka açık şirket ve yöneticileri ile aynı mevzuat kapsamında yer alan ve halen yalnızca bağımsız denetim hizmeti vermekte olan 56 denetim firması ve bu firmalarda görevli denetçiler üzerine anket yöntemi kullanılarak yapılmıştır. Çalışmanın sonucunda, her iki grubun denetim kalitesine ilişkin görüş ve tutumlarında belirgin farklılıklar olduğu saptanmıştır.

Kavut (2001) çalışmasını, bağımsız denetim hizmeti alan işletmelerin, aldıkları hizmetin kalitesinin niteliği konusundaki görüş ve tutumlarını ortaya çıkarmaya yönelik olarak yapmıştır. Araştırma, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'ndan alınan liste doğrultusunda çeşitli sektörlerde faaliyet gösteren ve Sermaye Piyasası Kanunu'na bağlılıkları nedeniyle bağımsız denetim yaptırma zorunluluğu olan 313 halka açık şirket ve yöneticileri üzerine anket yöntemi kullanılarak yapılmıştır. Çalışmanın sonucunda, denetim hizmeti alan işletmelerin kaliteli bir denetim hizmetinin, muhasebe ve denetim bilgileri yeterli olan denetçilerle sağlanmasının mümkün olduğuna yönelik görüş bildirmişlerdir.

Kavut (2002) çalışmasını, ulusal ve uluslar arası bağımsız denetim firmalarında çalışan denetçilerin bağımsız denetim kalitesine ilişkin tutumlarını ölçmeye yönelik olarak yapmıştır. Araştırma, halen yalnızca bağımsız denetim hizmeti vermekte olan 56 denetim firması ve bu firmalarda görevli denetçiler üzerine anket yöntemi kullanılarak yapılmış olup 213 adet anket analiz edilerek sonuçlar araştırmıştır. Çalışmanın sonucunda, ulusal ve uluslar arası bağımsız denetim firmalarında çalışan denetçilerin tutumlarında önemli farklılıklar olduğu saptanmıştır.

Dönmez ve Ersoy (2006) çalışmalarını, Türkiye’deki bağımsız denetimde yaşanan sorunları, Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçilerin nasıl değerlendirdiğini ortaya çıkarmak amacıyla yapmışlardır. Çalışma Türkiye’de faaliyet gösteren 25 bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçiler üzerine anket yöntemi uygulanarak, sonuçlar analiz edilmiştir. Çalışmanın sonucunda, denetim faaliyeti sırasında karşılaşılan en önemli sorunlarından birinin, denetim sırasında müşterinin zaman baskısı olduğu tespit edilmiştir.

Durukan ve İkiz (2007), denetim kalitesini ve hizmet kalitesini ölçmeye yönelik olarak literatürde yer alan modelleri teorik olarak incelemişlerdir. Çalışmada, kalite kavramı ve bağımsız denetim kalitesi konuları irdelenmiş olup, hizmet kalitesinin ölçümünde kullanılan;

#### *i. Pasif veya Reaktif Yaklaşım*

Pasif veya reaktif yaklaşımında, kalite, hizmeti farklılaştırmak veya rekabet avantajı elde etmek için en önemli faktör olarak ele alınmamaktadır. Pasif kalite planlama ve kontrolün odak noktası, müşteri memnuniyetini sağlamaktan ziyade müşterilerin sıkıntılarının azaltılması üzerinedir. Burada kalite planlama ve kontrol faaliyetleri, bir uçağın kalkış zamanı veya bir restoranın masalarının temizliği gibi hijyen faktörlerine odaklanmaktadır. Yalnızca hijyen faktörlerinin sağlanması müşteri memnuniyetini garantilememekte, sağlanmaması ise doğal olarak memnuniyetsizliğe neden olmaktadır (Durukan ve Kapucugil İkiz, 2007).

## *ii. Stratejik veya Proaktif Yaklaşım*

Stratejik veya proaktif yaklaşımında, kalite, kuruluşların hizmet sunumunu farklılaştırmak için kullanılmaktadır. Kalite, rekabet avantajı elde etmek için kurumsal stratejinin merkezine yerleştirilmekte ve kurum imajı sunulan kalitenin üzerine kurulmaktadır. Stratejik bir kalite yönetimi programının başlatılması için hizmet kalitesinin tanımının ve vizyonun, müşteri beklentilerinin, algılanan kalitenin, kalite ölçütlerinin ve genel kalite karakteristiklerinin net bir şekilde ortaya konulması gerekmektedir. Ancak yalnızca bu kavramların iyi anlaşılması, hizmet kalitesini artırmak isteyen firmaların yöneticilerinin yönlendirilmesi için yeterli değildir. Kalite problemlerini tanımlamada ve bir “stratejik kalite iyileştirme” planının oluşturulmasında yöneticilere sistematik bir şekilde yardımcı olacak kavramsal modellere ihtiyaç bulunmaktadır (Durukan ve Kapucugil İkiz, 2007).

Nuhoğlu (2010) çalışmasında, işletme dışı bilgi kullanıcılarının işletmeye kredi verme kararlarında, işletmeye denetleyen denetim firmasının marka olup olmasının etkisi olup olmadığını araştırmıştır. Çalışma;

- i. Bankalarda görev yapan kredi onayı veren yöneticiler,
- ii. Banka dışı kredi veren finans kuruluşlarının orta düzey müdürleri,
- iii. İşletmelerin üst düzey finans müdürleri,

üzerine uygulaması yapılmış ve sonuçlar değerlendirilmiştir. Çalışmanın sonucunda, denetim firmasının marka olması ile, kredi verenlerin kararları arasında anlamlı ve pozitif bir ilişki tespit edilmiştir.

Türk (2010) çalışmasını, denetim firmalarının sundukları hizmetin kalitesini ve denetim hizmeti alan işletmelerin aldıkları denetim hizmetinden memnuniyetlerini tespit etmeye yönelik olarak yapmıştır. Çalışmanın verileri, Borsa İstanbul’da (BIST) 2006 yılında işlem gören ve bağımsız denetim yapması zorunlu 321 işletmeye anket yöntemi uygulanarak elde edilmiştir. Anket yöntemi uygulanarak elde edilen veriler, Denetim hizmetinin genel kabul görmüş denetim standartlarına uygunluk derecesinin algılanan denetim hizmet kalitesi ve müşteri tatmini üzerindeki etkisini belirlemek ve

araştırma modelinde yer alan hipotezleri test etmek için çoklu regresyon analizi kullanılarak sonuçlar tartışılmıştır. Çalışmanın sonucunda, denetim firmalarının, müşterilerinin bağımsız denetim hizmet kalitesini yeterli bulduğu ve tatmin olmuş müşteriler olduğu istatistiki olarak tespit edilmiştir.

Acar ve Şenol (2011), yaptıkları çalışmada, bağımsız denetim kalitesinin artırılmasında kamu gözetim kurumunun rolünü ve etkisini araştırmışlardır. Çalışma 2009 yılında Türkiye’de faaliyet gösteren 91 bağımsız denetim firması üzerine anket yöntemi kullanılarak analiz edilmiş, sonuçlar tartışılmıştır. Çalışmalarının sonucunda, bağımsız denetim firmaların bağımsız denetim kalitesi algıları ile bağımsız denetim firmalarının büyüklüğü arasında anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir. Çalışmanın bir diğer bulgusu ise, kamu gözetim kurumunun kurulması ile denetim kalitesinin artacağına yönelik algıların oluşmuş olmasıdır.

Acar, Şenol ve Usul (2011), çalışmalarını bağımsız denetim kalitesinin Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetim firmalarındaki durumu tespit etmeye yönelik olarak yapmışlardır. Çalışma, 2009 yılında Türkiye’de faaliyet gösteren 91 bağımsız denetim firması üzerine anket yöntemi kullanılarak analiz edilmiş, sonuçlar tartışılmıştır. Çalışmalarının sonucunda, bağımsız denetim firmaların bağımsız denetim kalitesi algıları ile bağımsız denetim firmalarının büyüklüğü arasında anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir.

Esendemir (2011) çalışmasında, uluslararası denetim standartları ve Türkiye’deki denetim standartlarına ilişkin uygulamalarda bağımsız denetim kuruluşlarındaki insan kaynakları yönetimini teorik olarak incelemiştir. Çalışmasında, denetim kalitesi modeli açıklanmış ve denetim kalitesi modelini oluşturan unsurlar üzerinden bağımsız denetim firmalarında insan kaynakları yönetiminin nasıl olması gerektiği irdelenmiştir.

Dabbaoğlu ve Özbey (2011) yaptıkları çalışmada, bağımsız denetimde yetkilendirme ve bağımsız denetimde kalite kontrolü teorik olarak incelemişlerdir. Çalışmanın birinci bölümünde, bağımsız denetim, denetçi ve finansal tabloların

denetimi kavramları açıklanmış, ikinci bölümde ise bağımsız denetimde kalite kavramı, önemi ve tarihsel gelişimi açıklanmıştır.

Özkan ve Balsarı (2011) yaptıkları çalışmalarında, denetim kalitesinin muhasebe politikası üzerine etkisi olup olmadığını araştırmışlardır. Çalışmanın verilerinin toplanması ve analizi iki aşamadan gerçekleştirilmiş olup, ilk aşamada 2003-2007 yılları için, İMKB’de işlem gören finansal olmayan şirketlerin UFRS kapsamındaki tabloları incelenmiştir. Bu şirketlerle ilgili olarak hasılatın belirlenmesi politikasının belirli kriterlerle açıklanıp açıklanmadığı, politikanın kalitesi ve denetçi kalitesi incelenmiştir. İkinci aşamada İMKB-100 endeksinde yer alan finansal olmayan şirketler üzerinde hasılatın belirlenmesi politikalarının kalitesine yönelik daha kapsamlı analizler yapılmıştır. Büyük işletmelerin daha karmaşık ve detaylı hasılat oluşturan işlemlere dolayısıyla da daha karmaşık politikalara sahip olacakları düşüncesiyle İMKB-100 şirketleri örneklem olarak alınmıştır. Çalışmanın sonucunda, denetim kalitesinin muhasebe politikası üzerine etkisi arasında, anlamlı bir ilişki olmadığı istatistiki olarak tespit edilmiştir ancak muhasebe ve özellikle hasılat politikalarının sunumunda firmaların daha fazla rehberlik hizmetine ihtiyaç duydukları çalışmanın bir diğer bulgusudur.

Kandemir ve Kandemir (2012) çalışmalarında, muhasebe hilelerinin önlenmesinde kullanılabilecek stratejileri teorik olarak incelemişlerdir. Çalışmada, denetim firmaları arasındaki aşırı rekabet sonucu oluşan düşük denetim ücretlerinin, denetim kalitesini düşürdüğü ve bunun önlenmesi için denetçi rotasyonunun zorunlu olduğu saptanmıştır.

Terzi, Şen ve Solak (2013) yaptıkları çalışmada, işletmelerdeki kurumsal yönetim uygulamalarının denetim kalitesine etkisini araştırmışlardır. Çalışmalarını, Borsa İstanbul (BIST) 100 endeksinde işlem gören şirketlerin 2012 yılı verileri kullanılmıştır. Bu çalışmada kullanılan değişkenler, seçilen şirketlerin finansal tabloları, faaliyet raporları ve kurumsal internet adreslerinde elde edilmiştir. Seçilen değişkenler, literatürde daha önce kullanılmıştır. Bağımlı ve bağımsız değişkenler arasındaki ilişkinin belirlenmesi için lojistik regresyon yöntemi kullanılmıştır. Yapılan çalışma sonucunda denetim kalitesi üzerinde yönetim kurulunun yapısı ile

kurumsal yatırımcıların istatistiksel açıdan anlamı ve pozitif yönde etkisi olduğu tespit edilmiştir.

Esendemir (2013) yaptığı çalışmasında, bağımsız denetimde kalite kontrol ve yeminli mali müşavirlerin bağımsız denetim kalitesine ilişkin algılarını tespit etmeye yönelik olarak yapmıştır. Çalışmanın verileri, İzmir ilinde faaliyet gösteren 100 yeminli mali müşavire anket yöntemi uygulanarak elde edilmiştir. Anket yöntemi uygulanarak elde edilen veriler faktör analizi yöntemi ile analiz edilmiş ve sonuçlar tartışılmıştır. Çalışmanın sonucunda, İzmir ilinde faaliyet gösteren yeminli mali müşavirlerin bağımsız denetim kalitesine yönelik kavramlar ve süreçler hakkında yeterli bilgileri olduğu tespit edilmiştir.

## **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM VERİLERİN ANALİZİ**

### **3. BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN İŞ YÜKÜNÜN İŞ PERFORMANSLARINA VE DENETİM KALİTESİNE ETKİSİNE İLİŞKİN ARAŞTIRMA**

Çalışmanın bu bölümünde ilk iki bölümde yapılan teorik açıklamalar çerçevesinde, Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetim firmalarında aktif olarak çalışan bağımsız denetçilerin iş yüklerinin iş performanslarına ve denetim kalitesine etkisi saptanarak değerlendirmeler yapılmıştır. Bu amaçla yapılmış olan araştırmanın konusu, amacı, kapsam ve kısıtları ayrıntılı olarak belirtilerek araştırmanın metodolojisi kapsamında veri ve bilgi toplama yöntemi, örnekleme süreci, araştırmanın modeli ve değişkenleri ile araştırmanın hipotezlerine yer verilmiştir. Daha sonra araştırma verilerinin analizi yapılarak bulgular yorumlanmıştır.

#### **3.1. Araştırmanın Konusu ve Önemi**

Araştırmanın konusu, Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetim firmalarında aktif olarak çalışan bağımsız denetçilerin mevcut iş yüklerinin tespit edilmesi ve iş yüklerinin denetim kalitesine ve iş performanslarına etkisine yönelik bulguların belirlenmesidir. Bağımsız denetim, işletmelerin muhasebe sistemlerinde hata ve hile olması riskini azaltmak suretiyle muhasebe bilgilerinin kalitesini arttıran, karar alıcılara güvenilir bilgiler sağlayan, karar alıcıların doğru kararlar alarak kaynakların etkin kullanılmasını sağlamaya yönelik bir hizmettir. Bu yönleriyle bağımsız denetim, önemli bir işlevi yerine getiren ve ekonomiye dolaylı olarak büyük katkıda bulunan bir faaliyettir. Bu faaliyetin toplumun beklentilerini karşılayacak kalitede yürütülmesi son derece önemlidir. Bu durum da, kaliteli bağımsız denetim ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır. Bağımsız denetimin kendisinden beklenen faydayı sağlayabilmesi ancak kaliteli bir denetim hizmeti verilmesi ile gerçekleşebilir. Bağımsız denetimin kalitesi en önemli unsuru olan bağımsız

denetçinin iş yükü, denetimin bütün süreçlerini etkileyerek denetimden beklenen faydanın yeterli bir düzeyde olmamasına neden olacaktır. Bu nedenle, Türkiye’de faaliyet gösteren denetim firmalarındaki bağımsız denetçilerin iş yükünün tespiti ve iş yükünün iş performanslarına ve denetim kalitesine etkisinin saptanması son derece önemlidir.

### **3.2. Araştırmanın Amacı**

Bu araştırmanın temel amacı, bağımsız denetçilerin yetersiz denetim zamanından kaynaklı iş yükünün, denetçinin iş performansına ve denetim kalitesine etkisinin olup olmadığının tespit etmektir. Çalışmada ayrıca, bağımsız denetçinin iş yükünün ve bağımsız denetçinin iş performansının denetim kalitesi ile bir ilişkisi olup olmadığı da araştırılmıştır. Bu amaçla, Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetim firmalarında aktif olarak çalışan bağımsız denetçilerin mevcut iş yüklerinin tespit edilmesi ve iş yüklerinin denetim kalitesine ve iş performanslarına etkisine yönelik bulgular ortaya konmaya çalışılmıştır. Çalışmanın alt amacı ise, ülkemizde denetlenecek işletmelerin bağımsız denetimi için verilen denetim süresinin yeterli bir düzeyde olup olmadığını araştırmaktır. Çalışmanın sonucunda saptanan bulgular ışığında planlanan denetim sürelerine ilişkin gerekli yasal düzenlemeler yapılması öngörülmektedir.

### **3.3. Araştırmanın Metodolojisi**

Araştırmada veri toplama yöntemi olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Anket yöntemi, göz atım araştırmalarında en önemli bilgi toplama aracı olup, cevaplayıcılardan bilgi toplamak için biçimlendirilmiş bilgi formlarıdır (Nakip, 2006). Yapılan literatür taraması sonuçları dikkate alınarak hazırlanan online anket formu, Eylül 2014’ de tamamlanmıştır. Online anket formu, konusunda uzman kişilerce incelenmiş ve bunun sonucunda soru sayısının azaltılması, bazı ifadelerin değiştirilmesi veya çıkartılması gibi değişiklikler yapılmıştır. Daha sonra online anket, tesadüfi seçilen 21 (Beş öğretim üyesi, 16 bağımsız denetçi) denek tarafından yanıtlanmış ve yanıtlar incelenmiştir. Yanıtlayıcıların cevaplarına göre anket

formunda gerekli değişiklikler yapılmıştır. Böylece açık ve net olmayan ifadeler elenmiştir. Online anketin son hali, Eylül 2014 itibarı ile oluşturulmuştur.

Anket soruları oluşturulurken literatür taraması yapılmıştır ayrıca bağımsız denetçilerin zaman kısıtları göz önünde bulundurularak anket sorularını sayısı sadece çalışmayı açıklayacak düzeyde sınırlı tutulmuştur. İş yüküne ilişkin anket soruları, (Spector ve Jex, 1998) tarafından geliştirilen 5 maddelik “kesinlikle katılıyorum-kesinlikle katılmıyorum” cevaplarından oluşan ve 1 ile 5 arasında değerlendirilen ölçek kullanılmıştır. Ölçek, Aşkın (2006) tarafından Türkçeye uyarlanmıştır. Uyarlama esnasında araştırmacı ölçek sorularının farklı kişilere Türkçeye çevirisini yaptırmış, daha sonra ortaya çıkan Türkçe versiyonunun tekrar İngilizceye çevirisini yaptırmıştır. İngilizceye çevirisi yapılan versiyon ile ölçeğin orijinalinin arasında anlam olarak farklılık bulunmadığı için çevirinin uygun olduğu düşünülmüştür. Aşkın 2006 daha sonra ölçeğin güvenilirliğini çalıştığı üniversitedeki akademisyenler üzerinde yaptığı pilot çalışma ile test etmiştir ve bu çalışmada ölçeğin güvenilirlik düzeyi 0,70’den yüksek çıkmıştır. Bağımsız denetçinin iş yükü ve iş performansına ilişkin anket soruları Mc Namara ve A Liyanarachchi, (2008) tarafından Otley ve Pierce, (1996) uyarlamış oldukları sorular kullanılmıştır. Denetim kalitesine ilişkin sorular literatüre dayalı ve ayrıca tez yazarı tarafında oluşturulan özgün sorulardan oluşturulmuştur.

Online anket, konusunda uzman anketör firma tarafından bütün denetim firmalarında aktif olarak çalışan bağımsız denetçilere uygulanmıştır.

### **3.4. Araştırmada Kullanılan İstatistikî Yöntemler**

Anket yolu ile elde edilen veriler, frekans analizi, faktör analizi ve yapısal eşitlik modeli kullanılarak analiz edilmiş olup, sonuçlar yorumlanmıştır.

#### **3.4.1. Frekans Analizi**

Frekans dağılımı; bir ya da daha çok değişkene ait değerlerin yada puanların dağılımına ait özelliklerini betimlemek amacı ile verileri sayı ve yüzde olarak veren bir istatistikî sonuçtur. Frekans dağılımı, tablo halinde verilebileceği gibi, uygun

olduğu durumlarda çeşitli grafikler kullanılarak da gösterilmesi mümkündür (Büyüköztürk, 2002). Tez çalışma verilerinden, demografik özellikler ilişkin anket soruları, frekans analizine tabi tutularak sonuçlar yorumlanmıştır.

### **3.4.2. Faktör Analizi**

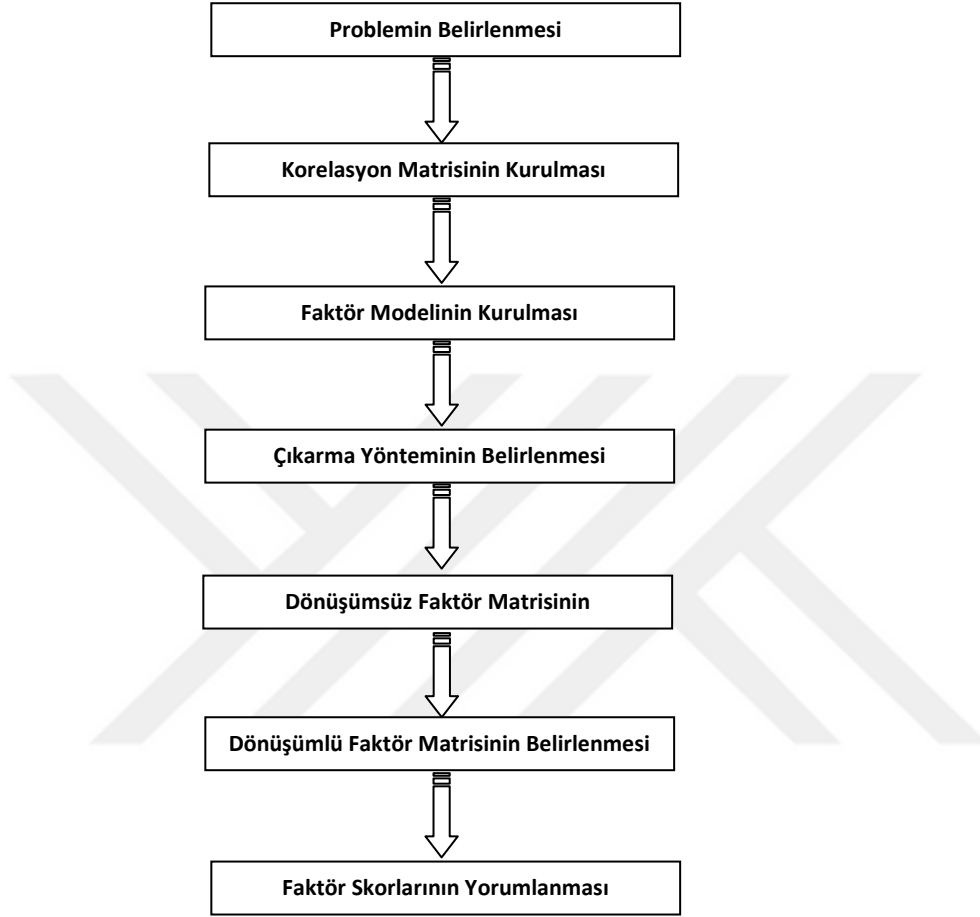
Bir grup değişken arasında, ilişkilere dayanarak verilerin daha anlamlı ve özet bir biçimde sunulmasını sağlayan çok değişkenli bir istatistiksel analiz türüdür (Kurtuluş, 1998).

Faktör analizi, açıklayıcı ve doğrulayıcı faktör analizi olmak üzere iki tür faktör analizi yaklaşımı mevcuttur. Açıklayıcı faktör analizinde, değişkenler arasındaki ilişkilerden hareketle faktör bulmaya yönelik bir işlem söz konusu iken; doğrulayıcı faktör analizinde değişkenler arasındaki ilişkiye dair daha önce saptanan bir hipotezin yada kuramın test edilmesinde kullanılan bir yöntemdir (Büyüköztürk, 2002).

Faktör analizi bir süreç olup bu süreç, problemin belirlenmesi ile başlayıp, analiz sonucunda oluşan faktör skorlarının analizi ve yorumu ile bitmektedir. Tez Çalışmasının verileri elde etmek için kullanılan ankette yer alan sorular Açıklayıcı Faktör Analizine ile analiz edilerek çalışmada yer alacak olan değişkenler belirlenmiştir.

Değişkenlerin yeterlilikleri ve güvenirlilikleri test edildikten sonra, çalışmaya dahil edilecek değişkenler arasında tespit edilmiş, ilişkilerin doğruluğunun test edilmiştir. Bunun için de “Doğrulayıcı Faktör Analizi” yapılmış olup, Cronbach Alpha katsayısının 0,70’in üzerinde olduğu tespit edilmiştir. Doğrulayıcı faktör analizinde faktörlerin ilgili değişkenler üzerinde faktör yüklerinin 0,70’den yüksek bir değer aldığı görülmüş olup ve t-değerlerinin anlamlı olduğu görülmüştür. Doğrulayıcı faktör analizinde ölçüm modelinin uyum iyiliği indeksleri tespit edilmiştir.

**Şekil: 3.1 Faktör Analizinin Aşamaları**



Kaynak: (Nakip, 2006)

Uyum iyiliği indeksleri olarak  $X^2/df$ , Artık Değerlerin Kare Kök Ortalaması (RMR), Düzeltilmiş Uyum İyiliği İndeksi (AGFI), Uyum İyiliği İndeksi (NFI), Karşılaştırmalı Uyum İndeksi (CFI), Göreceli Uyum İndeksi (RFI), Artırımlı Uyum İyiliği İndeksi (IFI), Tucker-Lewis İndeksi (TLI), Uyum İyiliği indeksi (GFI), Yaklaşım Hatasının Kare Kök Ortalaması (RMSEA) indeksleri kullanılmıştır. GFI, AGFI, NFI, CFI, RFI, IFI, TLI indekslerinin 0,90'ın üzerinde olması iyi uyumu ifade ederken, 0,80 ile 0,90 arasında olması halinde de iyi olduğu tespit edilmiştir. RMR'in ise 0 ile 1 arasında olduğu görülmüş ve 0,05 den küçük olması iyi uyum olduğunu göstermektedir. RMSEA indeksinin 0,05 den küçük olması iyi uyumu gösterirken 0,10'un üzerinde olmaması gerekmektedir. Ayrıca  $X^2/df$  oranının 3'den küçük

olması iyi olarak değerlendirilmektedir (Çokluk, Şekercioğlu ve Büyüköztürk, 2012). Eğer ölçüm modelinin uyum iyiliği indeksleri genel olarak değerlendirildiğinde ölçüm modelinin düşük uyumlu olması söz konusu olursa, ölçüm modelinde değişiklikler yapılarak iyileştirmelere gidilecektir. Diğer bir ifadeyle veriler ile model arasındaki uyumu bozan ve yüksek düzeyde hatalı sonuçların ortaya çıkmasına neden olan faktörler tespit edilip analizden çıkartılmıştır.

### **3.4.3. Yapısal Eşitlik Modeli**

Yapısal eşitlik modeli, sosyal bilimler alanında son yıllarda sıklıkla kullanılan ve çok değişkenli istatistiksel yöntemlerin kombinasyonundan meydana gelen yeni ve değişkenler arası ilişkileri en iyi açıklayan bir analiz tekniğidir (Hox ve Bechger, 2001). Yapısal Eşitlik Modeli istatistiksel bağımlılığa dayalı modellerle ilgili karma hipotezlerin içindeki değişkenlerin sebep sonuç ilişkisini açıklayabilen ve teorik modellerin bir bütün olarak test edilmesine olanak veren etkili bir model test etme ve geliştirme yöntemidir. Bu yöntemden araştırmacının zihnindeki, araştırma henüz yapılmadan önce var olan değişkenler arası ilişkilere ait bir modelin, araştırmadan elde edilen veriler aracılığı ile sınanmasına dayanmaktadır (Lei ve Wu, 2007).

Araştırmanın temel hipotezlerini test etmek için uygulanmış olan yapısal eşitlik modelinin uygulanmasından önce ölçüm ölçeği geliştirilmiştir. Yapısal eşitlik modelinin uygulanmasında literatürde her bir faktör grubunda en az iki değişken gerekli olduğundan bu şartı sağlamayan faktör grupları analizden çıkartılmıştır. Ayrıca faktör analizden önce veri setinin geçerlilik ve güvenilirliğinin test edilmesi gerekmektedir. Veri setinin yeterliliği Kaiser–Mayer–Olkin (KMO) örneklem yeterliliği testi ile test edilmiş olup, bu oranın 0,50’den büyük olduğu tespit edilmiştir. Bu oran, ne kadar büyük olursa, veri seti o ölçüde yeterli olmaktadır. Diğer bir ifadeyle genellikle KMO oranının 0,90 olması olağan üstü, 0,80 oldukça iyi, 0,70 ortalama ve 0,60 kabul edilebilir olarak ifade edilmektedir (Çankaya, Dinç ve Kara, 2012). Veri setinin güvenilirliğinin ölçülmesi amacıyla da Cronbach Alfa Katsayısı kullanılmıştır. Cronbach Alfa Katsayısının %70’in üzerinde olması veri setinin güvenilir olduğu tespit edilmiş ve akabinde de yapılan faktör analizine göre her bir değişkenin faktör grubu içindeki yükleri analiz edilmiştir. Faktör yükü olarak

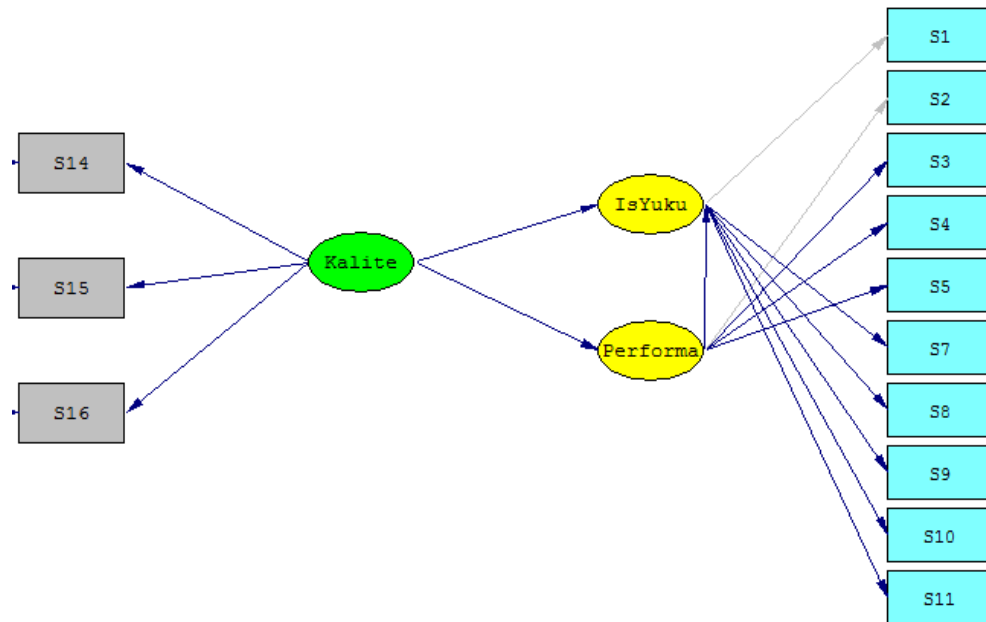
sosyal bilimlerde değişik oranlar kullanılmakla birlikte %50'nin altında faktör yükü olan değişkenler analizden çıkartılmıştır.

Doğrulamayı faktör analizinden sonra yapısal eşitlik modeli oluşturulmuştur. Yapısal eşitlik modeliyle gizil değişkenler ile gözlenen değişkenler arasındaki ilişki belirlenmiştir. Bu amaçla Yol Analizi uygulanmış ve değişkenler arasındaki ilişkiler belirlenmiştir. Yapısal modelin uyum indeksleri hesaplanmış, modelin uyumu incelenmiştir. Böylece her bir hipotezin geçerliliği test edilmiş ve hangi hipotezlerin kabul, hangilerinin ise reddedildiği belirlenmiştir. Bunun için de t-değerleri ve anlamlılık düzeyleri esas alınmıştır.

### 3.4. Araştırmanın Modeli

Bağımsız denetçinin iş yükünün, iş performansına ve denetim kalitesine etkisini belirlemeye yönelik olan bu araştırmanın modeli, tanımlayıcı araştırma modelidir. Bu modelde amaç, değişkenler ve değişkenler arasındaki ilişkileri tanımlamak ve bu tanıma dayanılarak ileriye donuk tahminler yapabilmektir (Kurtuluş, 1998). Araştırmanın modeli şekil 18'de verilmiştir.

Şekil 3.2 Araştırmanın Modeli



Şekil 3.2 verilen modelde bağımsız denetçinin iş yükü iş performansı ve denetim kalitesi arasındaki etkileşim verilmiştir. Modelde yer alan değişkenleri ölçmek amacı likert ölçeği kullanılarak hazırlanmış ifadeler ile ölçülmeye çalışılmıştır.

### **3.5. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları**

Çalışma, Türkiye’de faaliyet gösteren denetim firmalarındaki bağımsız denetçiler üzerinde gerçekleştirilmiştir. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu verilerine göre Türkiye’de 8.160 kişi bağımsız denetim yapma ruhsatına sahip olmasına karşın, çalışmamız Türkiye’de faaliyet gösteren denetim firmalarında aktif olarak görev yapan 746 bağımsız denetçi üzerine uygulanan anket ile veriler elde edilmiştir. Araştırmada kapsam dışı bırakılan bağımsız denetçilerin aktif olarak çalışmamaları, sonuçların güvenilirliğini negatif yönlü etkileyebilecektir. Bu nedenle, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan yetki almış denetim firmalarında aktif olarak çalışan bağımsız denetçiler çalışmaya dahil edilmiştir.

**Tablo: 3.1 Ana Kütle Büyüklükleri ile Çeşitli Hata Paylarına göre Örneklem Büyüklükleri**

| N         | +/- 0.03 Örneklem Hatası (d) |                  |                  | +/- 0.05 Örneklem Hatası (d) |                  |                  | +/- 0.10 Örneklem Hatası (d) |                  |                  |
|-----------|------------------------------|------------------|------------------|------------------------------|------------------|------------------|------------------------------|------------------|------------------|
|           | p= 0.5<br>q= 0.5             | p= 0.8<br>q= 0.2 | p= 0.3<br>q= 0.7 | p= 0.5<br>q= 0.5             | p= 0.8<br>q= 0.2 | p= 0.3<br>q= 0.7 | p= 0.5<br>q= 0.5             | p= 0.8<br>q= 0.2 | p= 0.3<br>q= 0.7 |
| 100       | 92                           | 87               | 90               | 80                           | 71               | 77               | 49                           | 38               | 45               |
| 500       | 341                          | 289              | 321              | 217                          | 165              | 196              | 81                           | 55               | 70               |
| 750       | 441                          | 358              | 409              | 254                          | 185              | 226              | 85                           | 57               | 73               |
| 1.000     | 516                          | 406              | 473              | 278                          | 198              | 244              | 88                           | 58               | 75               |
| 2.500     | 748                          | 537              | 660              | 333                          | 224              | 286              | 93                           | 60               | 78               |
| 5.000     | 880                          | 601              | 760              | 357                          | 234              | 303              | 94                           | 61               | 79               |
| 10.000    | 964                          | 639              | 823              | 370                          | 240              | 313              | 95                           | 61               | 80               |
| 25.000    | 1.023                        | 665              | 865              | 378                          | 244              | 319              | 96                           | 61               | 80               |
| 50.000    | 1.045                        | 674              | 881              | 381                          | 245              | 321              | 96                           | 61               | 81               |
| 100.000   | 1.056                        | 678              | 888              | 383                          | 245              | 322              | 96                           | 61               | 81               |
| 1.000.000 | 1.066                        | 682              | 896              | 384                          | 246              | 323              | 96                           | 61               | 81               |
| 100 mil.  | 1.067                        | 683              | 896              | 384                          | 245              | 323              | 96                           | 61               | 81               |

Kaynak: (Özdemir F. S., 2014)

Türkiye’de faaliyet gösteren 124 denetim firmasının 13’ü, denetim firması olarak yetki almış olmasına karşın aktif olarak çalışmamakta, 12 denetim firmasının 2013 yılında sermaye piyasası kurulunun denetim kalitesi denetimleri sonucunda yeterli bulunmayıp geçici olarak denetim faaliyetlerini durdurulmuş, 27 denetim firması anket uygulanmasını ret etmiştir. Dolaysı ile çalışmamızın verileri 72 denetim firmasında aktif olarak çalışan 448 bağımsız denetçiye uygulanarak elde edilmiştir. Çalışmamızın verileri İnternet temelli anket yöntemi uygulanarak yapılmıştır.

İnternet temelli anketler daha başlangıç aşamasında olmasına rağmen hızla popüler olmaya ve yaygınlaşmaya başlamıştır. Çünkü internet anketlerinin daha geleneksel olan telefon ve posta ile anket metoduna nazaran daha hızlı, daha etkili, daha ucuz ve daha kolay uygulanabilir olduğu düşünülmektedir (Avcıoğlu, 2014). Online anket, internet üzerinden anket yapılması, üzerine çok sayıda çalışma bulunmaktadır. Yapılan çalışmalar internetin henüz yaygınlaşmaya başladığı 2000’li yılların başı ve 1990’lı yılların sonlarına denk gelmektedir. (Bernad Batinic, 2000) Bu çalışmalardan (Guido Hertel, 2000), çevrimiçi anket yapılması ile kağıt üzerinden bilgi toplanması arasındaki farkları inceleyerek internet üzerinde yapılmasının faydalarından bahsetmiş benzer çalışmaları farklı ülkelerdeki bilim insanları araştırmışlardır(Anton Aluja, August 2007). Tüm çalışmalar daha az hatalı bilgi toplanması yönünde internet üzerinden anket yapılmasını tavsiye etmişlerdir. Çalışmaların tamamında temelde üç faydaya dikkat çekmektedir:

- ✓ Çalışmaya katılan kişilerin zaman baskısından kaynaklı yanıltıcı bilgi vermesi ihtimalinin ortadan kalkması
- ✓ Çalışmaya beklenenden daha fazla kişinin katılımın sağlanması
- ✓ Kağıt israfının önlenmesi

Online anketin önemli bir dezavantajı bir kişinin birden fazla anket doldurma ihtimalidir. Bu durumun önlenmesi amacı ile çeşitli programlar mevcut olup çalışmamızda da bu programlardan faydalanılmış olup bir kişinin en fazla bir anket doldurulması sağlanmıştır.

Tablo 3.1 incelendiğinde, ana kütleli 750 olan bir evrenin örnekleme sayısı, yüzde 10 örneklem hatası ile 85 ve üstü örneklemin evrenin temsil edeceği görülmektedir. Online anketimiz, çalışmamıza destek vermeyi kabul eden denetim firmalarından bağımsız denetçilerin elektronik posta adresleri alınarak gönderilmiştir. Çalışmamıza firmaların denetim ekibinde yer alan 115 bağımsız denetçi katılmış olup cevapları, frekans analizi, t testi, faktör analizi, ANOVA analizi ile test edilip sonuçlar yorumlanmıştır.

Araştırmanın kapsamı konu açısından da sınırlandırılmıştır. KKS1 ve UDS 220'e göre denetim kalitesinin altı unsuru söz konusu iken, bağımsız denetçinin iş yükünün denetim kalitesini etkileyebileceği üç unsur çalışmada test edilmiştir.

### **3.5. Araştırmanın Hipotezleri**

Araştırmanın modeli ve amaçları çerçevesinde geliştirilen temel hipotezler aşağıda verilmiştir:

- H1:** Bağımsız denetçinin zaman baskısına dayalı iş yükü ile bağımsız denetçinin iş performansı arasında negatif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.
- H2:** Bağımsız denetçinin zaman baskısına dayalı iş yükü ile bağımsız denetim negatif yönlü kalitesi arasında anlamlı bir ilişki vardır.
- H3:** Bağımsız denetçinin iş performansı ile bağımsız denetim kalitesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

### 3.6. Verilerin Analizi

Bu bölümde anket yolu ile elde edilen veriler frekans analizi, faktör analizi ve yapısal eşitlik modeli ile analiz edilerek sonuçlar üzerine yorumlar sunulacaktır.

#### 3.6.1. Frekans Analiz Sonuçları ve Yorumu

Bu bölümde uygulanan anket sonucunda elde edilen veriler frekans analizi ile analiz edilmiş olup sonuçlar literatüre dayalı olarak yorumlanmıştır.

**Tablo: 3.2 Ankete Katılan Bağımsız Denetçilerin Yaşlara Göre Dağılımı**

| Yaş Grupları    | Frekans | Yüzde |
|-----------------|---------|-------|
| 22-30 yaş arası | 13      | 11,3  |
| 31-37 yaş arası | 32      | 27,8  |
| 38-45 yaş arası | 28      | 24,3  |
| 46-53 yaş arası | 13      | 11,3  |
| 53 yaş ve üzeri | 29      | 25,2  |
| Toplam          | 115     | 100,0 |

Tablo 3.2 çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin yaşlarını tespit etmeye yönelik olarak sorulmuştur. Tablo 3.2 incelendiğinde çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin yüzde 68'nin 38 yaş ve üstünde olduğu görülmekte yüzde 39.6 ise 37 yaş ve altında olduğu saptanmıştır.

**Tablo 3.3 Ankete Katılan Bağımsız Denetçilerin Cinsiyet Dağılımı**

| Cinsiyet | Frekans | Yüzde |
|----------|---------|-------|
| Erkek    | 101     | 87,8  |
| Kadın    | 14      | 12,2  |
| Toplam   | 115     | 100,0 |

Tablo 3.4 çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin cinsiyet dağılımı tespit etmeye yönelik olarak sorulmuştur. Tablo 3.3. incelendiğinde çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin yüzde 88'inin erkek olduğu görülmektedir.

|                                                                                                                                    |                         | Levene's Test for<br>Equality of Variances |       | t-test for Equality of Means |        |                    |                    |                          |                                              |         |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|--------------------------------------------|-------|------------------------------|--------|--------------------|--------------------|--------------------------|----------------------------------------------|---------|
|                                                                                                                                    |                         | F                                          | Sig.  | t                            | df     | Sig.<br>(2-tailed) | Mean<br>Difference | Std. Error<br>Difference | 95% Confidence Interval of<br>the Difference |         |
|                                                                                                                                    |                         |                                            |       |                              |        |                    |                    |                          | Lower                                        | Upper   |
| - Sizden, işinizi gerektiğinden daha hızlı yapmanız istenmekte midir?                                                              | Eşit Varyanslar (Kabul) | 6,968                                      | 0,009 | -0,718                       | 113    | 0,474              | -0,22984           | 0,32013                  | -0,86409                                     | 0,4044  |
|                                                                                                                                    | Eşit Varyanslar (Ret)   |                                            |       | -1,013                       | 23,396 | 0,321              | -0,22984           | 0,2269                   | -0,69877                                     | 0,23908 |
| - Denetim faaliyetini sürdürürken size verilen görevleri ne sıklıkla en iyi şekilde ve standartların üzerinde yerine getirirsiniz? | Eşit Varyanslar (Kabul) | 0,052                                      | 0,821 | -0,003                       | 113    | 0,998              | -0,00071           | 0,24053                  | -0,47724                                     | 0,47582 |
|                                                                                                                                    | Eşit Varyanslar (Ret)   |                                            |       | -0,003                       | 18,107 | 0,997              | -0,00071           | 0,21653                  | -0,45542                                     | 0,454   |
| - Denetim faaliyetini, baş denetçi tarafından size verilen sürede ne sıklıkla tamamlayabiliyorsunuz?                               | Eşit Varyanslar (Kabul) | 0,685                                      | 0,41  | 0,339                        | 113    | 0,736              | 0,07638            | 0,22554                  | -0,37045                                     | 0,52321 |
|                                                                                                                                    | Eşit Varyanslar (Ret)   |                                            |       | 0,318                        | 16,193 | 0,755              | 0,07638            | 0,24056                  | -0,43309                                     | 0,58585 |
| - Denetim sırasında ortaya çıkan problemlere ne sıklıkla hızlı bir şekilde çözüm geliştirirsiniz?                                  | Eşit Varyanslar (Kabul) | 0,451                                      | 0,503 | -1,003                       | 113    | 0,318              | -0,23692           | 0,23628                  | -0,70504                                     | 0,2312  |
|                                                                                                                                    | Eşit Varyanslar (Ret)   |                                            |       | -1,097                       | 17,899 | 0,287              | -0,23692           | 0,21588                  | -0,69065                                     | 0,21682 |
| - Denetim faaliyeti için planlanan zamana ne sıklıkla itiraz edersiniz?                                                            | Eşit Varyanslar (Kabul) | 0,113                                      | 0,738 | -1,235                       | 113    | 0,219              | -0,23267           | 0,18833                  | -0,6058                                      | 0,14045 |
|                                                                                                                                    | Eşit Varyanslar (Ret)   |                                            |       | -1,509                       | 19,708 | 0,147              | -0,23267           | 0,15415                  | -0,55454                                     | 0,08919 |

SPSS 22 programı kullanılarak yapılan t testi sonucunda iş yükü ile cinsiyet arasında istatistik olarak anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir.

|                                                                                                                                                             |                         | Levene's Test for Equality of Variances |       | t-test for Equality of Means |        |                 |                 |                       |                                           |         |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|-----------------------------------------|-------|------------------------------|--------|-----------------|-----------------|-----------------------|-------------------------------------------|---------|
|                                                                                                                                                             |                         | F                                       | Sig.  | t                            | df     | Sig. (2-tailed) | Mean Difference | Std. Error Difference | 95% Confidence Interval of the Difference |         |
|                                                                                                                                                             |                         |                                         |       |                              |        |                 |                 |                       | Lower                                     | Upper   |
| - Bir denetim faaliyeti için planlanan zaman dilimi, günlük çalışma sürenizi ne sıklıkla artırmaktadır.                                                     | Eşit Varyanslar (Kabul) | 0,014                                   | 0,906 | -1,882                       | 113    | 0,062           | -0,46888        | 0,24911               | -0,96241                                  | 0,02464 |
|                                                                                                                                                             | Eşit Varyanslar (Ret)   |                                         |       | -2,025                       | 17,667 | 0,058           | -0,46888        | 0,23158               | -0,95606                                  | 0,0183  |
| - Bir denetim faaliyetini tamamlamak için verilen süre yeterlidir.                                                                                          | Eşit Varyanslar (Kabul) | 2,107                                   | 0,149 | -1,575                       | 113    | 0,118           | -0,4901         | 0,31112               | -1,10649                                  | 0,12629 |
|                                                                                                                                                             | Eşit Varyanslar (Ret)   |                                         |       | -1,363                       | 15,561 | 0,192           | -0,4901         | 0,35961               | -1,25419                                  | 0,27399 |
| - Bir denetim işinde, benden, makul sürede en iyi şekilde yapabileceğimden daha fazla iş yapmam istenir                                                     | Eşit Varyanslar (Kabul) | 0,263                                   | 0,609 | -1,411                       | 113    | 0,161           | -0,49151        | 0,34834               | -1,18164                                  | 0,19862 |
|                                                                                                                                                             | Eşit Varyanslar (Ret)   |                                         |       | -1,326                       | 16,216 | 0,203           | -0,49151        | 0,37057               | -1,27623                                  | 0,29321 |
| - Denetim hizmeti dışında hizmet verilen (vergi danışmanlığı, yönetim danışmanlığı gibi) işletmelerin denetiminde daha az denetim zamanına ihtiyaç duyulur. | Eşit Varyanslar (Kabul) | 0,307                                   | 0,581 | -0,254                       | 113    | 0,8             | -0,08487        | 0,33452               | -0,7476                                   | 0,57787 |
|                                                                                                                                                             | Eşit Varyanslar (Ret)   |                                         |       | -0,243                       | 16,394 | 0,811           | -0,08487        | 0,34894               | -0,82315                                  | 0,65342 |
| - Denetim faaliyeti için planlanan zaman dilimi benim için yeterli gelmektedir.                                                                             | Eşit Varyanslar (Kabul) | 0,243                                   | 0,623 | 0,033                        | 113    | 0,974           | 0,0099          | 0,29752               | -0,57955                                  | 0,59935 |
|                                                                                                                                                             | Eşit Varyanslar (Ret)   |                                         |       | 0,033                        | 16,86  | 0,974           | 0,0099          | 0,29617               | -0,61535                                  | 0,63515 |
| - Denetim faaliyeti için planlanan zamana ne sıklıkla itiraz edersiniz?                                                                                     | Eşit Varyanslar (Kabul) | 2,073                                   | 0,153 | -1,495                       | 113    | 0,138           | -0,42574        | 0,2848                | -0,98997                                  | 0,13849 |
|                                                                                                                                                             | Eşit Varyanslar (Ret)   |                                         |       | -1,668                       | 18,176 | 0,112           | -0,42574        | 0,25517               | -0,96147                                  | 0,10998 |

|                                                                                                                                   |                         | Levene's Test for Equality of Variances |       | t-test for Equality of Means |        |                 |                 |                       |                                           |         |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|-----------------------------------------|-------|------------------------------|--------|-----------------|-----------------|-----------------------|-------------------------------------------|---------|
|                                                                                                                                   |                         | F                                       | Sig.  | t                            | df     | Sig. (2-tailed) | Mean Difference | Std. Error Difference | 95% Confidence Interval of the Difference |         |
|                                                                                                                                   |                         |                                         |       |                              |        |                 |                 |                       | Lower                                     | Upper   |
| - Eğer denetim için planlanan zaman yetersiz ise, bazı hesap grupları hızlı bir şekilde incelenebilir.                            | Eşit Varyanslar (Kabul) | 0,014                                   | 0,906 | -1,882                       | 113    | 0,062           | -0,46888        | 0,24911               | -0,96241                                  | 0,02464 |
|                                                                                                                                   | Eşit Varyanslar (Ret)   |                                         |       | -2,025                       | 17,667 | 0,058           | -0,46888        | 0,23158               | -0,95606                                  | 0,0183  |
| - Eğer denetim için planlanan zaman yetersiz ise, bazı hesap grupları için daha az denetim kanıtları toplanabilir.                | Eşit Varyanslar (Kabul) | 2,107                                   | 0,149 | -1,575                       | 113    | 0,118           | -0,4901         | 0,31112               | -1,10649                                  | 0,12629 |
|                                                                                                                                   | Eşit Varyanslar (Ret)   |                                         |       | -1,363                       | 15,561 | 0,192           | -0,4901         | 0,35961               | -1,25419                                  | 0,27399 |
| - Eğer denetim için planlanan zaman yetersiz ise, incelenen hesapların denetim risk tutarı yüksek belirlenebilir.                 | Eşit Varyanslar (Kabul) | 0,263                                   | 0,609 | -1,411                       | 113    | 0,161           | -0,49151        | 0,34834               | -1,18164                                  | 0,19862 |
|                                                                                                                                   | Eşit Varyanslar (Ret)   |                                         |       | -1,326                       | 16,216 | 0,203           | -0,49151        | 0,37057               | -1,27623                                  | 0,29321 |
| - Eğer denetim için planlanan zaman yetersiz ise, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden bir ya da birkaçı göz ardı edilebilir. | Eşit Varyanslar (Kabul) | 0,307                                   | 0,581 | -0,254                       | 113    | 0,8             | -0,08487        | 0,33452               | -0,7476                                   | 0,57787 |
|                                                                                                                                   | Eşit Varyanslar (Ret)   |                                         |       | -0,243                       | 16,394 | 0,811           | -0,08487        | 0,34894               | -0,82315                                  | 0,65342 |
| - Eğer denetim için planlanan zaman yetersiz ise, Ticari Borçlara İlişkin alıcı ve satıcılardan mutabakat metni istenmeyebilir.   | Eşit Varyanslar (Kabul) | 0,243                                   | 0,623 | 0,033                        | 113    | 0,974           | 0,0099          | 0,29752               | -0,57955                                  | 0,59935 |
|                                                                                                                                   | Eşit Varyanslar (Ret)   |                                         |       | 0,033                        | 16,86  | 0,974           | 0,0099          | 0,29617               | -0,61535                                  | 0,63515 |
| - Eğer denetim için planlanan zaman yetersiz ise, müşteri beyanlarına göre hareket edilebilir                                     | Eşit Varyanslar (Kabul) | 2,073                                   | 0,153 | -1,495                       | 113    | 0,138           | -0,42574        | 0,2848                | -0,98997                                  | 0,13849 |
|                                                                                                                                   | Eşit Varyanslar (Ret)   |                                         |       | -1,668                       | 18,176 | 0,112           | -0,42574        | 0,25517               | -0,96147                                  | 0,10998 |

SPSS 22 programı kullanılarak yapılan t testi sonucunda iş performansı ile cinsiyet arasında istatistik olarak anlamlı bir ilişki tespit edilmistir.

**Tablo: 3.4 Ankete Katılan Bağımsız Denetçilerin Unvanlarına Göre Dağılımı**

| Unvan                     | Frekans | Yüzde |
|---------------------------|---------|-------|
| Denetçi Yardımcısı        | 10      | 8,7   |
| Denetçi                   | 39      | 33,9  |
| Kıdemli Denetçi           | 18      | 15,7  |
| Sorumlu Ortak Baş Denetçi | 27      | 23,5  |
| Baş Denetçi               | 21      | 18,2  |
| Toplam                    | 115     | 100,0 |

Tablo 3.4 çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin unvanlarının dağılımı tespit etmeye yönelik olarak sorulmuştur. Tablo 3.4 incelendiğinde çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin yüzde 33,9 denetçi, yüzde 8 denetçi yardımcısı oldukları görülmektedir.

**Tablo: 3.5 Ankete Katılan Bağımsız Denetçilerin Muhasebe Mesleki Unvanlarının Dağılımı**

| Mesleki Unvanı          | Frekans | Yüzde |
|-------------------------|---------|-------|
| SMMM                    | 72      | 62,6  |
| YMM                     | 32      | 27,8  |
| Herhangi Bir Unvanı Yok | 11      | 9,6   |
| Toplam                  | 115     | 100,0 |

Tablo 3.5 çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin muhasebe mesleki unvanlarının dağılımını tespit etmeye yönelik olarak sorulmuştur. Tablo 3.5 incelendiğinde çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin yüzde 62,6 serbest muhasebeci mali müşavir yüzde 27,8 ise yeminli mali müşavir oldukları görülmektedir. Herhangi bir muhasebe meslek mensubu olmayanların oranı ise, yüzde 9,6'dır. Herhangi bir unvanı olmayan kişiler bağımsız denetim yönetmeliğinde denetim ekipleri içerisinde yer alan denetçi yardımcılarını olarak değerlendirildi.

Kamu Gözetim Kurumu tarafından yapılan bağımsız denetçilik sınavlarına girebilmek için meslek mensubu olma zorunluluğu bulunmamakta birlikte, meslek mensubu olanların sınavda tabi tutulacağı konular ile meslek mensubu olmayanların

sınavda tabi tutulacağı konular farklılık arz etmektedir (Kamu Gözetim Kurumu Bilgi Portalı, Erişim: 10.11.2014).

**Tablo: 3.6 Ankete Katılan Bağımsız Denetçilerin Denetlemekte Etkin Oldukları İşletmelerin Dağılımı**

| <b>İşletmelerin Türü</b>    | <b>Frekans</b> | <b>Yüzde</b> |
|-----------------------------|----------------|--------------|
| Taahhüt Firmaları           | 8              | 7,0          |
| Eğitim Kurumları            | 1              | 0,9          |
| Turizm İşletmeleri          | 1              | 0,9          |
| Sağlık Kurumları            | 2              | 1,7          |
| Finans Kurumları            | 7              | 6,1          |
| Lojistik Firmaları          | 5              | 4,3          |
| Üretim İşletmeleri          | 84             | 73,0         |
| Telekomünikasyon Firmaları  | 2              | 1,7          |
| Pazarlama-Dağıtım Firmaları | 5              | 4,3          |
| Toplam                      | 115            | 100,0        |

Tablo 3.6 çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin denetlemekte etkin oldukları işletmelerin dağılımını tespit etmeye yönelik olarak sorulmuştur. Tablo 3.6 incelendiğinde çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin yüzde 73'ünün üretim işletmelerinde denetimde daha etkin olduklarını belirtmişlerdir. Üretim işletmelerinin SPK'ya tabi olmaları ve yıllık denetimlerinin zorunlu olması, bu durumun bir nedeni olabilir.

**Tablo: 3.7 Ankete Katılan Bağımsız Denetçilerin Denetim Firmasındaki Statüsü**

| <b>Bağımsız Denetçilerin Denetim Firmasındaki Statüsü</b>    | <b>Frekans</b> | <b>Yüzde</b> |
|--------------------------------------------------------------|----------------|--------------|
| Daimi Olarak Çalışmaktayım                                   | 89             | 77,4         |
| Sadece Yıllık Denetim Faaliyetinde Görev Alırım              | 10             | 8,7          |
| Sadece Uzmanlık Gerektiren Denetim Faaliyetinde Görev Alırım | 16             | 13,9         |
| Toplam                                                       | 115            | 100,0        |

Tablo 3.7 çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin denetim firmasındaki statü dağılımını tespit etmeye yönelik olarak sorulmuştur. Tablo 3.7 incelendiğinde çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin yüzde 77.4'nün denetim firmalarında daimi olarak çalıştıklarını ifade etmişlerdir.

**Tablo: 3.8 Ankete Katılan Bağımsız Denetçilerin Bağlı Oldukları Denetim Firmalarının Türü**

| Denetçilerin Bağlı Oldukları Denetim Firmalarının Türü | Frekans | Yüzde |
|--------------------------------------------------------|---------|-------|
| Ulusal                                                 | 81      | 70,4  |
| Uluslararası                                           | 34      | 29,6  |
| Toplam                                                 | 115     | 100,0 |

Tablo 3.8 çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin bağlı oldukları denetim firmalarının türü tespit etmeye yönelik olarak sorulmuştur. Tablo 3.8. incelendiğinde çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin yüzde 70.4 ulusal firmalarda çalıştıklarını ifade etmişlerdir. Uluslararası denetim firmasında çalışanların oranı ise yüzde 29.6 olduğu görülmektedir.

Denetim kalitesine ilişkin çalışmalarda, denetim kalitesi denetim şirketinin büyüklüğü esas alınarak incelenmiştir (DeAngelo, 1981; Beasley ve Petroni, 2001; Fan ve Wong, 2004; Kane ve Velury, 2004; Abdullah vd., 2008; Adeyemi ve Fagbemi, 2010; Soliman ve Elsalam, 2012; Beisland vd., 2012). Soliman ve Elsalam (2012, 1293) yaptıkları çalışmada büyük ölçekli denetim şirketlerinin, küçük ölçekli şirketlere göre hata ve usulsüzlükleri tespit etmede daha iyi olduklarını ifade etmişlerdir. Bunun nedeninin, büyük ölçekli şirketlerin insan kaynağı ve donanım olarak daha fazla kaynağa sahip oldukları söylenebilir.

**Tablo: 3.9 Çalışmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin En Son Mezun Oldukları Eğitim Kurumu**

| En Son Mezun Olunan Eğitim Kurumu | Frekans | Yüzde |
|-----------------------------------|---------|-------|
| Lisans                            | 74      | 64,3  |
| Yüksek Lisans                     | 25      | 21,7  |
| Doktora                           | 16      | 13,9  |
| Toplam                            | 115     | 100,0 |

Tablo 3.9 çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin en son mezun oldukları eğitim kurumlarını tespit etmeye yönelik olarak sorulmuştur. Tablo 3.9. incelendiğinde çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin yüzde 98.3'ünün lisans ve üstü eğitim aldıklarını göstermektedir. Bu oranın yüksek olmasında bağımsız denetçi olunabilmesi için getirilen en az lisans mezunu olma şartı etkili olduğu düşünülebilir.

**Tablo: 3.10 Ankete Katılan Bağımsız Denetçilerin Denetçilik Belgesini Aldıkları Kurum**

| Denetçilik Belgesini Aldıkları Kurum | Frekans | Yüzde |
|--------------------------------------|---------|-------|
| SPK                                  | 48      | 41,7  |
| KGK                                  | 67      | 58,3  |
| Toplam                               | 115     | 100,0 |

Tablo 3.10. çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin denetçilik belgesinin aldıkları kurum tespit etmeye yönelik olarak sorulmuştur. Tablo 3.10. incelendiğinde çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin yüzde 58. 3'nün Kamu Gözetim Kurumundan belge aldıkları görülmektedir.

1 Ocak 2013 tarihinden önce kamu kurumları tarafından yapılan bağımsız denetçiliğe ilişkin sınavlarda başarılı olarak belge almaya hak kazanan, ancak yenileme eğitimlerine tabi olma veya benzeri nedenlerle lisans belgesini alamayanların, Sermaye Piyasası Lisanslama Sicil ve Eğitim Kuruluşuna müracaat ederek, Bağımsız Denetçilik Sınavlarında başarılı olarak lisans belgesi almaya hak kazandıklarını, ancak yenileme eğitime tabi olma veya benzeri nedenlerle sertifikasyon sürecinin tamamlanamadığı hususlarını belirten bir yazı ve onaylı not dökümlerini temin etmeleri gerekmektedir. Bu durum, Kamu Gözetim Kurumundan belge alanların sayısal oranının yüksek olmasında önemli bir rol oynamaktadır.

**Tablo: 3.11 Çalışmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin İş Tecrübeleri**

| <b>Bağımsız Denetçilerin İş Tecrübeleri</b> | <b>Frekans</b> | <b>Yüzde</b> |
|---------------------------------------------|----------------|--------------|
| 00-05 yıl arası                             | 15             | 13,0         |
| 06-11 yıl arası                             | 25             | 21,7         |
| 12-17 yıl arası                             | 19             | 16,5         |
| 18-23 yıl arası                             | 33             | 28,7         |
| 23 yıl ve üzeri                             | 23             | 20,0         |
| Toplam                                      | 115            | 100,0        |

Tablo 3.11. çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin iş tecrübelerini tespit etmeye yönelik olarak sorulmuştur. Tablo 3.11. incelendiğinde çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin yüzde 70'nin 12 yıl ve üstü deneyimlerinin olduğu görülmektedir. KGK tarafından, 14 yıl ve üstü deneyimi olan muhasebe meslek mensuplarına özel eğitimle verilen bağımsız denetçilik belgesinin etkili olup olmadığı ayrı bir araştırma konusu yapılabilir.

**Tablo: 3.12 Ankete Katılan Bağımsız Denetçilerin Çalıştıkları Denetim Firmalarındaki Deneyimleri**

| <b>Bağımsız Denetçilerin Deneyimleri</b> | <b>Frekans</b> | <b>Yüzde</b> |
|------------------------------------------|----------------|--------------|
| 00-03 yıl arası                          | 37             | 32,2         |
| 04-07 yıl arası                          | 29             | 25,2         |
| 08-11 yıl arası                          | 19             | 16,5         |
| 12-17 yıl arası                          | 14             | 12,2         |
| 18 yıl ve üzeri                          | 16             | 13,9         |
| Toplam                                   | 115            | 100,0        |

Tablo 3.12 çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin şuan çalıştıkları denetim firmalarındaki deneyimlerini tespit etmeye yönelik olarak sorulmuştur. Tablo 3.12. incelendiğinde çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin yüzde 51'nin 1-7 yıl arasında olduğu görülmektedir. Bu durum ülkemizde bağımsız denetimin yeni bir olgu olması etkili olmuş olabilir.

**Tablo: 3.13 Ankete Katılan Bağımsız Denetçilerin Çalıştıkları Denetim Firmasındaki Çalışan Sayısı**

| Denetim Firmalarının Çalışan Sayısı | Frekans | Yüzde |
|-------------------------------------|---------|-------|
| 05-15 kişi arası                    | 69      | 60,0  |
| 16-25 kişi arası                    | 15      | 13,0  |
| 26-35 kişi arası                    | 6       | 5,2   |
| 36-45 kişi arası                    | 7       | 6,1   |
| 46 kişi ve üzeri                    | 18      | 15,7  |
| Toplam                              | 115     | 100,0 |

Tablo 3.13 çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin çalıştıkları denetim firmasındaki çalışan sayısını tespit etmeye yönelik olarak sorulmuştur. Tablo 3.13. incelendiğinde çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin yüzde 60'nın 5 ile 10 kişi arasında çalışan sayısının olduğu görülmektedir. Çalışan sayısının fazla olması özellikle denetim kalitesinde önemli bir etkisi olmaktadır. Bağımsız denetim yönetmeliğinde ve bağımsız denetim kalitesi ile ilgili düzenlemelerde (UDS 220 ISQC 1) bu duruma işaret edilmiştir.

**Tablo: 3.14 Ankete Katılan Bağımsız Denetçilerin Çalıştıkları Denetim Firmasında Denetim Dışında Verilen Hizmetler**

| Denetim Dışında Verilen Hizmetler | Frekans | Yüzde |
|-----------------------------------|---------|-------|
| Tam Tasdik İşlemleri              | 75      | 65,2  |
| Vergi Danışmanlığı                | 14      | 12,2  |
| Yönetim Danışmanlığı              | 7       | 6,1   |
| Diğer Hizmetler                   | 14      | 12,2  |
| Herhangi Bir Hizmet Verilmiyor    | 5       | 4,3   |
| Toplam                            | 115     | 100,0 |

Tablo 3.14 çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin çalıştıkları denetim firmalarının denetim dışında verilen hizmetleri tespit etmeye yönelik olarak sorulmuştur. Tablo 3.14. incelendiğinde çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin çalıştıkları denetim firmasında yüzde 65,2'nin tam tasdik işlemleri hizmeti verdikleri görülmektedir. Denetim firmalarındaki yeminli mali müşavirlerin olması bu durumun bir nedeni olabilir.

### 3.6. 2. Faktör Analizi ve Sonuçlarının Yorumu

Bu bölümde, elde edilen veriler faktör analizi yöntemi ile analiz edilmiş olup sonuçlar literatüre dayalı olarak yorumlanmıştır.

**Tablo: 3.15 Kaiser-Meyer-Olkin ve Bartlett's Testi**

|                                                  | Değer   |
|--------------------------------------------------|---------|
| Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy. | ,627    |
| Approx. Chi-Square                               | 735,863 |
| df                                               | 153     |
| Sig.                                             | ,000    |

Kaiser-Meyer-Olkin and Bartlett's Testi, faktör analizinde örneklem büyüklüğünün uygunluğunu test etmede kullanılır. Kaiser-Meyer-Olkin and Bartlett's Testi, değişkenler arasındaki korelasyonları ve faktör analizinin uygunluğunu ölçen örnek uygunluk testidir.

**Tablo: 3.16 KMO Uygunluk Testi İçin Önerilen Kriterler**

| KMO Ölçüsü | Önerilen Düzey          |
|------------|-------------------------|
| 0,90+      | Olağan Üstü             |
| 0,80+      | Çok İyi                 |
| 0,70+      | İyi                     |
| 0,60+      | Orta                    |
| 0,50+      | Kötü (Kabul Edilebilir) |
| 0,50-      | Kabul Edilemez          |

Kaynak: (Cengiz ve Kılınç, 2007).

Testin değeri 0-1 aralığında değişir. Kaiser-Meyer-Olkin and Bartlett's Testi değeri herhangi bir değişkenin diğer değişkenler tarafından hatasız tahmin edilmesi halinde 1'e eşit olur (Cengiz ve Kılınç, 2007).

**Tablo: 3.17 Component Matrix Testi Sonuçları**

|                                                                                                                                                | Component |       |       |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|-------|-------|
|                                                                                                                                                | 1         | 2     | 3     |
| Bir denetim faaliyeti için planlanan zaman dilimi, günlük çalışma sürenizi ne sıklıkla artırmaktadır?                                          | ,804      | ,253  | -,161 |
| Denetim faaliyeti için planlanan zamanda denetimi tamamlamak için sosyal yaşantınızdan ne sıklıkla özveride bulunursunuz?                      | ,737      | ,104  | -,153 |
| Sizden, çok fazla çalışmanız istenmekte midir?                                                                                                 | ,731      | ,199  | ,001  |
| Bir denetim işinde, sizden, makul sürede en iyi şekilde yapabileceğinizden daha fazla iş yapmanız istenmekte midir?                            | ,661      | ,038  | ,248  |
| Bir denetim faaliyetini tamamlamak için verilen süre yeterlidir.                                                                               | ,638      | -,023 | -,297 |
| Sizden, işinizi gerektiğinden daha hızlı yapmanız istenmekte midir?                                                                            | ,538      | ,225  | -,245 |
| Denetim faaliyeti için planlanan zaman dilimi benim için yeterli gelmektedir.                                                                  | -,467     | ,035  | ,213  |
| Eğer denetim için planlanan zaman yetersiz ise, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden bir ya da birkaçı göz ardı edilebilir.                | ,397      | -,221 | ,280  |
| Denetim faaliyeti için planlanan zamana ne sıklıkla itiraz edersiniz?                                                                          | ,205      | ,119  | -,095 |
| Denetim faaliyeti sırasında size verilen görevleri ne sıklıkla zamanında tamamlarsınız?                                                        | -,025     | ,751  | ,333  |
| Denetim sırasında ortaya çıkan problemlere ne sıklıkla hızlı bir şekilde çözüm geliştirirsiniz?                                                | ,144      | ,713  | ,246  |
| Denetim faaliyetini, baş denetçi tarafından size verilen sürede ne sıklıkla tamamlayabiliyorsunuz?                                             | -,215     | ,700  | ,234  |
| Denetim faaliyetini sürdürürken size verilen görevleri ne sıklıkla en iyi şekilde ve standartların üzerinde yerine getirirsiniz?               | -,087     | ,699  | ,370  |
| Eğer denetim için planlanan zaman yetersiz ise, Ticari Borçlara İlişkin alıcı ve satıcılardan mutabakat metni istenmeyebilir.                  | ,033      | -,545 | ,281  |
| Eğer denetim için planlanan zaman yetersiz ise, bazı hesap grupları hızlı bir şekilde incelenebilir.                                           | ,237      | -,362 | ,612  |
| Eğer denetim için planlanan zaman yetersiz ise, incelenen hesapların denetim risk tutarı yüksek belirlenebilir.                                | ,248      | -,210 | ,566  |
| Eğer denetim için planlanan zaman yetersiz ise, bazı hesap grupları için daha az denetim kanıtları toplanabilir.                               | ,357      | -,490 | ,525  |
| Denetim hizmeti dışında hizmet verilen (vergi ve yönetim danışmanlığı gibi) işletmelerin denetiminde daha az denetim zamanına ihtiyaç duyulur. | -,081     | ,251  | ,254  |

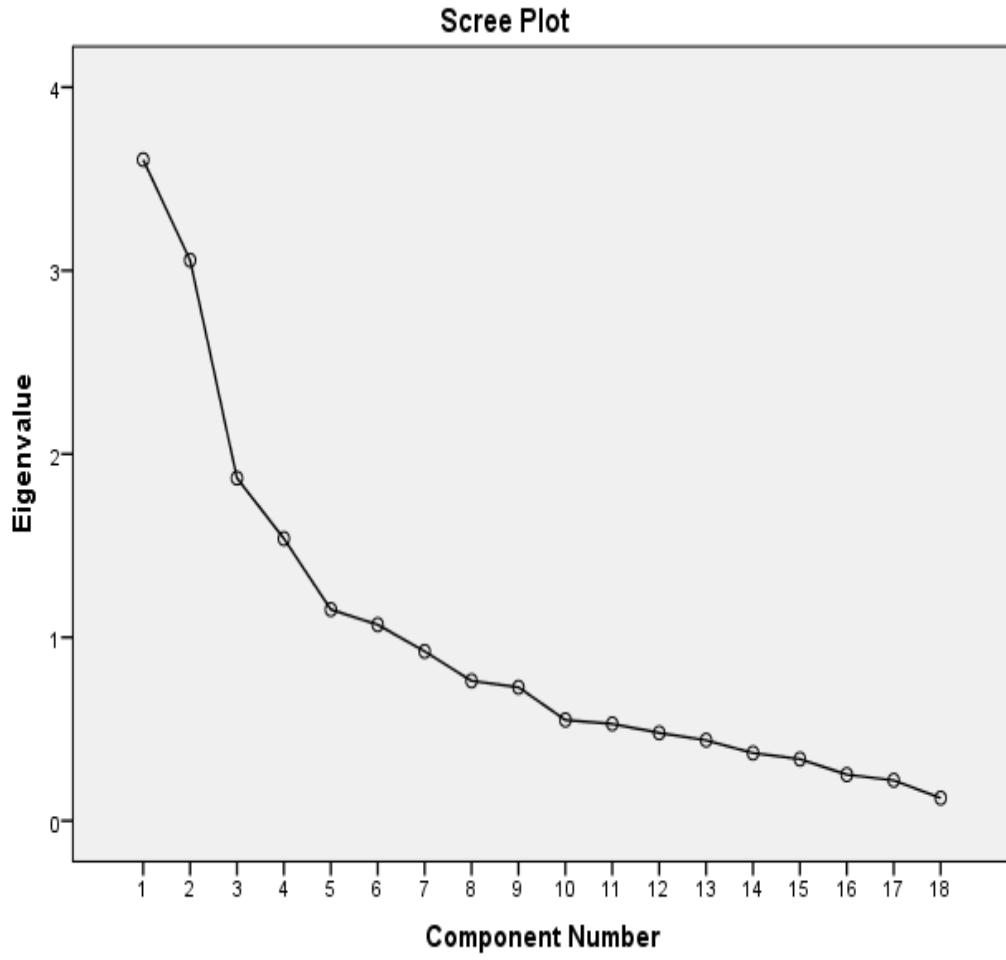
Faktör analizinde, faktörlerin her bir değişken üzerinde yol açtıkları ortak varyansın ya da ortak faktör varyansının en çoklaştırılması amaçlanır. Bu değer, maddelerin her bir faktördeki yük değerlerine bağlıdır ve bir maddenin önemli yük değerlerinin karelerinin toplamına eşittir. Faktör yük değeri, maddelerin faktörlerle olan ilişkisini açıklayan bir katsayıdır.

Bir faktörde yüksek düzeyde ilişki veren maddelerin birlikte bir kavramı veya faktörü ölçtüğü anlamına gelir. Faktör yük değerlerinin, 0,45 ya da daha yüksek olması seçim için iyi bir ölçüdür. Ancak uygulamada az sayıda madde için bu sınır değer 0,30'a kadar inebilir (Çokluk, Şekercioğlu, & Büyüköztürk, 2012).

Önemli faktörlerin, herhangi bir maddede birlikte açıkladıkları ortak faktör varyansının yüksek olması durumunda, Maddelerin ortak faktör varyansının 1,00'a yakın ya da 0,66'nın üzerinde olması iyi bir çözümdür ancak uygulamada bunu karşılamak genellikle zordur. Ortak faktör varyansının yüksek olmasının, modele ilişkin açıklanan toplam varyansın artıracağı dikkate alınmalıdır. ([http://w3.balikesir.edu.tr/~demirci/faktor\\_analiz.pdf](http://w3.balikesir.edu.tr/~demirci/faktor_analiz.pdf)Erişim Tarihi:11.12.2014).

Tablo 3.16 incelendiğinde her bir faktör için oluşturulan değişkenlerin yük değerleri verilmiştir. Faktör analizi sonucunda birinci faktör (İş yükü) ile ilişkili sorular 1-6 arasındaki sorular, ikinci faktör (İş performansı) ile ilişkili sorular 7-11 arasındaki sorular, üçüncü faktör (Denetim kalitesi) ile ilişkili sorular 12-19 arasındaki sorular olduğu görülmektedir.

Şekil: 3.3 Scree Plot Testi Sonuçları



Tablo 3.17. incelendiğinde, grafik gösterimde 3'ten sonra doğrunun azalırken paralel konuma geçmeye başladığı ilk nokta faktörlerin sayısını vermektedir. Tablo 3.17. incelendiğinde bu durumda üç faktörün olduğunu açıklamaktadır.

**Tablo: 3.18 Total Variance Explained Tablosu**

| Component | Initial Eigenvalues |               |              | Extraction Sums of Squared Loadings |               |              |
|-----------|---------------------|---------------|--------------|-------------------------------------|---------------|--------------|
|           | Toplam              | % of Variance | Cumulative % | Toplam                              | % of Variance | Cumulative % |
| 1         | 3,605               | 20,025        | 20,025       | 3,605                               | 20,025        | 20,025       |
| 2         | 3,057               | 16,982        | 37,007       | 3,057                               | 16,982        | 37,007       |
| 3         | 1,868               | 10,380        | 47,387       | 1,868                               | 10,380        | 47,387       |
| 4         | 1,538               | 8,546         | 55,933       |                                     |               |              |
| 5         | 1,152               | 6,399         | 62,332       |                                     |               |              |
| 6         | 1,069               | 5,939         | 68,272       |                                     |               |              |
| 7         | ,923                | 5,130         | 73,402       |                                     |               |              |
| 8         | ,763                | 4,239         | 77,640       |                                     |               |              |
| 9         | ,728                | 4,042         | 81,683       |                                     |               |              |
| 10        | ,549                | 3,053         | 84,735       |                                     |               |              |
| 11        | ,528                | 2,934         | 87,669       |                                     |               |              |
| 12        | ,479                | 2,661         | 90,330       |                                     |               |              |
| 13        | ,439                | 2,440         | 92,770       |                                     |               |              |
| 14        | ,369                | 2,052         | 94,822       |                                     |               |              |
| 15        | ,336                | 1,867         | 96,689       |                                     |               |              |
| 16        | ,251                | 1,397         | 98,086       |                                     |               |              |
| 17        | ,220                | 1,224         | 99,310       |                                     |               |              |
| 18        | ,124                | ,690          | 100,000      |                                     |               |              |

Tablo 3.18. “Total Variance Explained Tablosu” incelendiğinde özdeğeri 1’in üzerinde olan 3 faktör görülmektedir. Özdeğeri 1’in üzerinde olan 3 faktör faktörün varyansa toplam yaptığı katkı % 47,387’dir.

Analize dâhil değişkenlerle ilgili toplam varyansın 2/3’ü kadar miktarının ilk olarak kapsandığı faktör sayısı önemli faktör sayısı olarak değerlendirilir.

Uygulamada özellikle davranış bilimlerinde ölçek geliştirmede sözü edilen miktara ulaşmak güçtür. Çok faktörlü ölçeklerde faktör sayısının yüksek tutulması, açıklanan varyansı artırır, ancak bu seferde faktörleri isimlendirmede, onları anlamlı kılmada zorluk yaşanması muhtemeldir.

([http://w3.balikesir.edu.tr/~demirci/faktor\\_analiz.pdf](http://w3.balikesir.edu.tr/~demirci/faktor_analiz.pdf)Erişim Tarihi:11.12.2014).

**Tablo: 3.19 Faktör I Güvenirlik Analizi Sonucu**

| Cronbach's Alpha | N of Items |
|------------------|------------|
| ,798             | 6          |

**Tablo: 3.20 Faktör II Güvenirlik Analizi Sonucu**

| Cronbach's Alpha | N of Items |
|------------------|------------|
| ,714             | 5          |

**Tablo: 3.21 Faktör III Güvenirlik Analizi Sonucu**

| Cronbach's Alpha | N of Items |
|------------------|------------|
| ,740             | 9          |

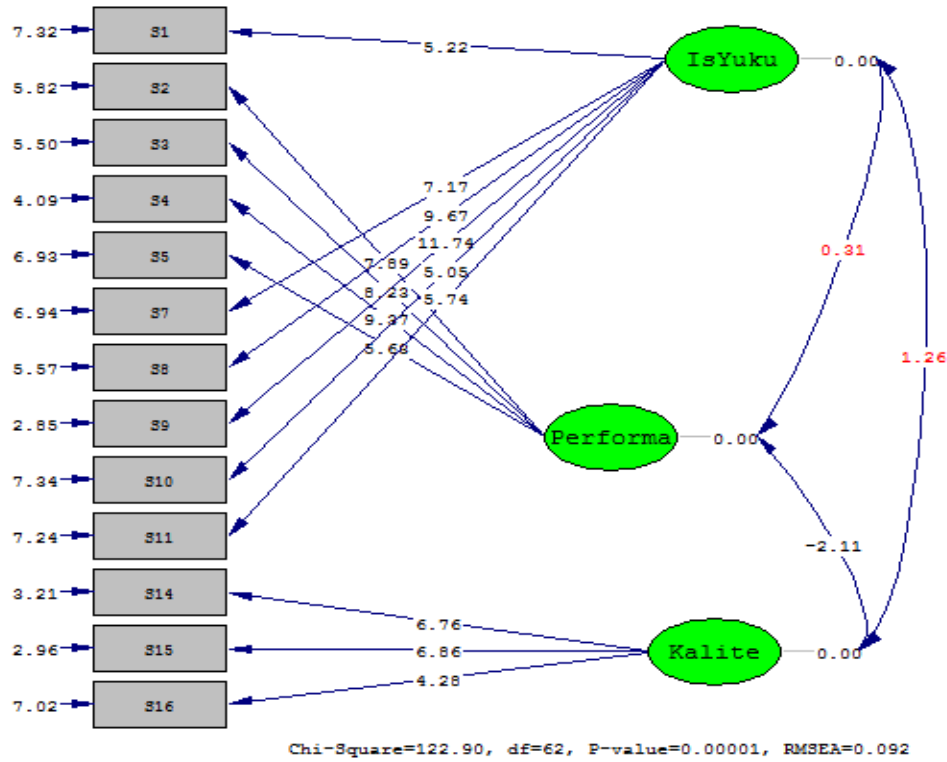
Tablo 3.19, Tablo 3.20 ve Tablo 3.21’de her bir faktörü oluşturan değişkenlerin güvenirlik analiz sonuçları verilmiştir. Birinci faktör güvenirlik analizi yüzde79, ikinci faktörün güvenirlik analizi yüzde 71 ve üçüncü faktörün güvenirliği 74 olduğu görülmektedir. Yapısal eşitlik modelinin uygulanmasında her bir faktörün güvenirliğinin yüzde 70’in üzerinde olması güvenilir sonuçlar açısından önemli olarak kabul edilir.

### 3.6. 3. Yapısal Eşitlik Modeli Analizi Sonuçları ve Yorumu

#### 3.6.3.1. Doğrulayıcı Faktör Analizi Sonuçları ve Yorumu

LISREL programı kullanılarak yapılan doğrulayıcı faktör analizi aşağıdaki tabloda sunulmuştur. Bağımsız değişkenler (dışsal değişkenler) ile bağımlı değişkenler (içsel değişkenler) arasındaki ilişkinin ölçümünde t-değerleri kullanılmıştır. t değeri, 1,96'yı aşanlar %5 düzeyinde, 2,56'yı aşanlar ise %1 düzeyinde anlamlıdır (Çokluk vd., 2012)

Tablo 3.22. Doğrulayıcı Faktör Analizi Sonucu



Tablo 3.22 incelendiğinde analize dahil edilen bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkenle olan ilişkisi %1 düzeyinde anlamlı çıkmıştır. Bundan dolayı seçilen değişkenlerin faktör gruplarını temsil ettiğini söyleyebiliriz. Ancak bağımsız denetçinin iş yükü ile bağımsız denetçinin performansı ve bağımsız denetçinin iş

yükü ile bağımsız denetim kalitesi arasında istatistiksel olarak anlamlı ilişkinin olmadığı görülmektedir. Bu ilişkiler tablo 3.23’de sunulmuştur:

**Tablo: 3.23 İçsel-Dışsal Değişkenler Arası İlişkiler Analizi Sonuçları**

| <b>İçsel-Dışsal Değişkenler Arası İlişkiler</b> | <b>T-değerleri</b> | <b>Sig.</b> | <b>Değerlendirme</b> |
|-------------------------------------------------|--------------------|-------------|----------------------|
| Soru 1 → İş Yüğü                                | 5,22               | <0,000      | Anlamlı              |
| Soru 7 → İş Yüğü                                | 7,17               | <0,000      | Anlamlı              |
| Soru 8 → İş Yüğü                                | 9,67               | <0,000      | Anlamlı              |
| Soru 9 → İş Yüğü                                | 1,74               | <0,000      | Anlamlı              |
| Soru 10 → İş Yüğü                               | 5,05               | <0,000      | Anlamlı              |
| Soru 11 → İş Yüğü                               | 5,74               | <0,000      | Anlamlı              |
| Soru 2 → İş Performansı                         | 7,89               | <0,000      | Anlamlı              |
| Soru 3 → İş Performansı                         | 8,23               | <0,000      | Anlamlı              |
| Soru 4 → İş Performansı                         | 9,37               | <0,000      | Anlamlı              |
| Soru 5 → İş Performansı                         | 5,68               | <0,000      | Anlamlı              |
| Soru 14 → Denetim Kalitesi                      | 6,76               | <0,000      | Anlamlı              |
| Soru 15 → Denetim Kalitesi                      | 6,86               | <0,000      | Anlamlı              |
| Soru 16 → Denetim Kalitesi                      | 4,28               | <0,000      | Anlamlı              |

Yapılan analiz sonucunda her bir faktör grubunun (ölçüm modelinin) doğrulanabilmesi için literatürde belirlenmiş olan uyum göstergeleri incelenmiştir. Yapılan analiz sonucunda elde edilen uyum göstergeleri aşağıdaki tabloda sunulmuştur:

**Tablo: 3.24 Her Bir Faktör Grubunun Uyum Göstergeleri Analizi Sonucu**

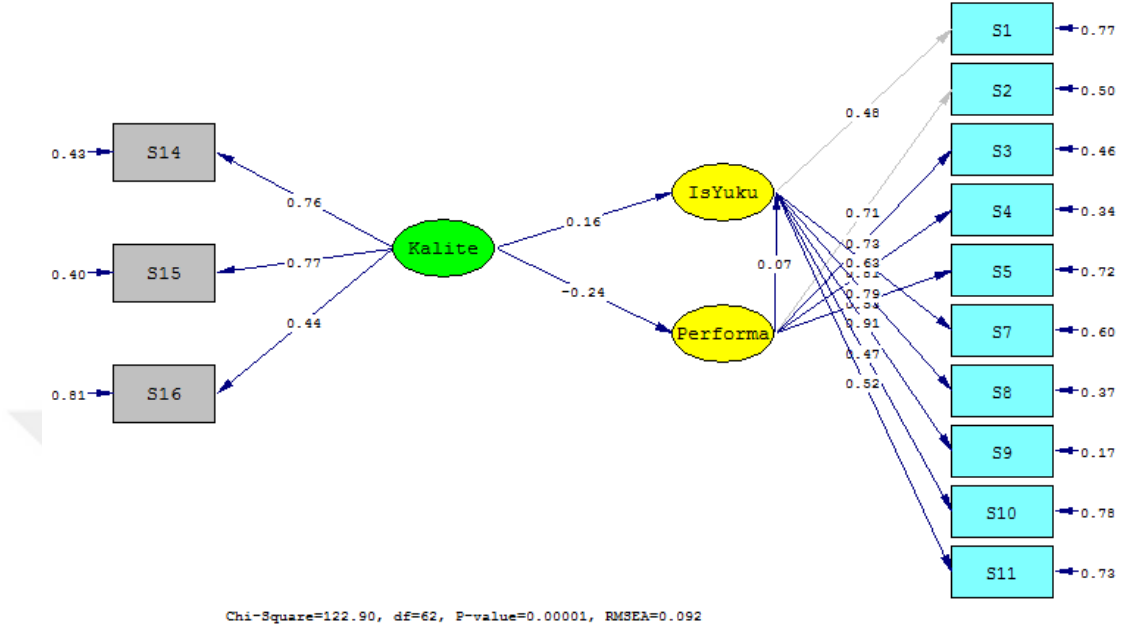
| Uyum Ölçüsü        | İyi Uyum Göstergeleri | Ölçülen Değer | Uyum                 |
|--------------------|-----------------------|---------------|----------------------|
| Ki-Kare            | Anlamlı               | Anlamlı       |                      |
| X <sup>2</sup> /df | ≤3,00                 | 1,98          | İyi                  |
| RMSEA              | 0,05-0,09             | 0,09          | İyi kabul edilebilir |
| RMR                | 0-1                   | 0,09          | İyi                  |
| NFI                | ≥0,90                 | 0,80          | İyi kabul edilebilir |
| IFI                | ≥0,90                 | 0,90          | İyi                  |
| RFI                | ≥0,90                 | 0,76          | İyi değil            |
| CFI                | ≥0,90                 | 0,90          | İyi                  |
| GFI                | ≥0,90                 | 0,87          | İyi kabul edilebilir |
| AGFI               | ≥0,90                 | 0,81          | İyi kabul edilebilir |

Tablodaki uyum değerleri incelendiğinde analize dahil edilen değişkenlerin model uyum indekslerinin uygun olduğu ve kabul edilebilir bir düzeyde oldukları tespit edilmiştir. Bu nedenle yapısal eşitlik modelinin oluşturulmasına devam edilmiştir.

### 3.6.3.2. Yapısal Model Sonuçları ve Yorumu

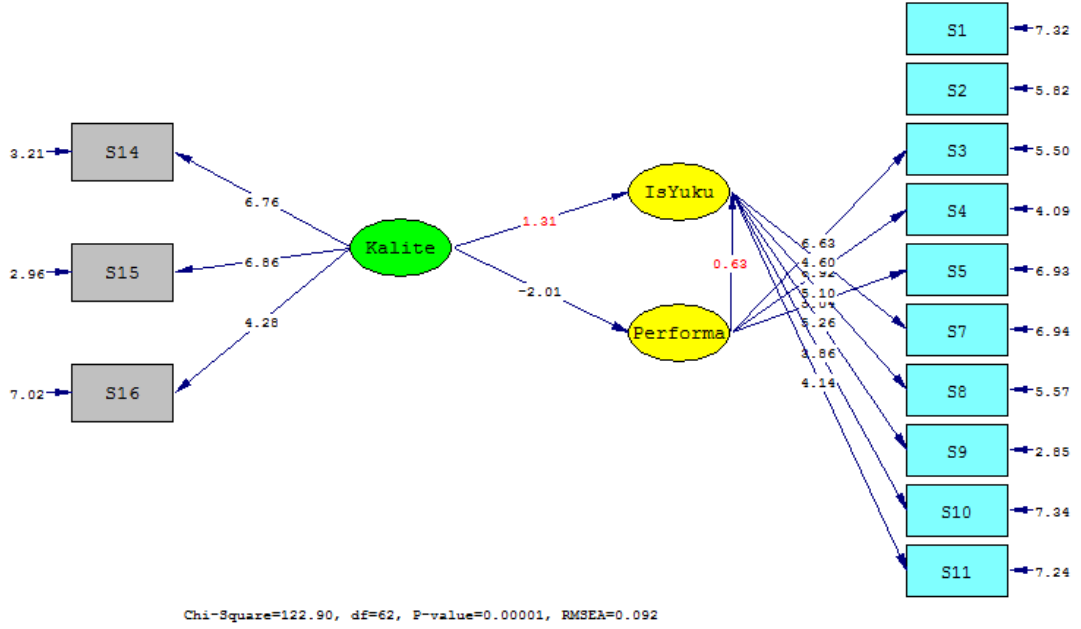
Yapısal modelin oluşturulmasında kavramsal model esas alınmıştır. Buna göre iş yükü ve iş performansının denetim kalitesi üzerinde etkisi olup olmadığı esas teşkil etmekle, iş yükünün iş performansı ile de ilişkisi analiz edilmiştir. Buna göre oluşturulan yapısal model aşağıda sunulmuştur. Aşağıdaki şekilde standardize edilmiş tahmini değerler sunulmuştur. Her bir bağımsız değişkene ilişkin hata varyansları da görülmektedir. Hata varyansları incelendiğinde bağımsız değişkenlere ilişkin hata varyans oranlarının yüksek olmadığı görülmektedir. Bu durum değişkenlerin analiz için uygun olduğunu göstermektedir.

Tablo 3.25. Hata Varyans Oranları



Oluşturulan yapısal modelde her bir bağımsız değişken ile bağımlı değişkenler arasındaki ilişki ve iş yükü ile iş performansının denetim kalitesi ile ilişkisinin anlamlı olup olmadığının belirlenmesi için t-değerleri hesaplanmıştır. T-değerleri tablo 3.25’de sunulmuştur.

Tablo 3.26. Yapısal Model T-değerleri



Tablo 3.26. incelendiğinde sadece iş yükü ile denetim kalitesi ve iş yükü ile iş performansı arasında istatistiksel olarak anlamlı ilişki bulunamamıştır. Ancak oluşturulan modelin kabul edilebilirliğinin test edilmesi gerekmektedir. Bunun için modelin uyum indeksleri hesaplanmış olup, tablo 3.27’de sunulmuştur.

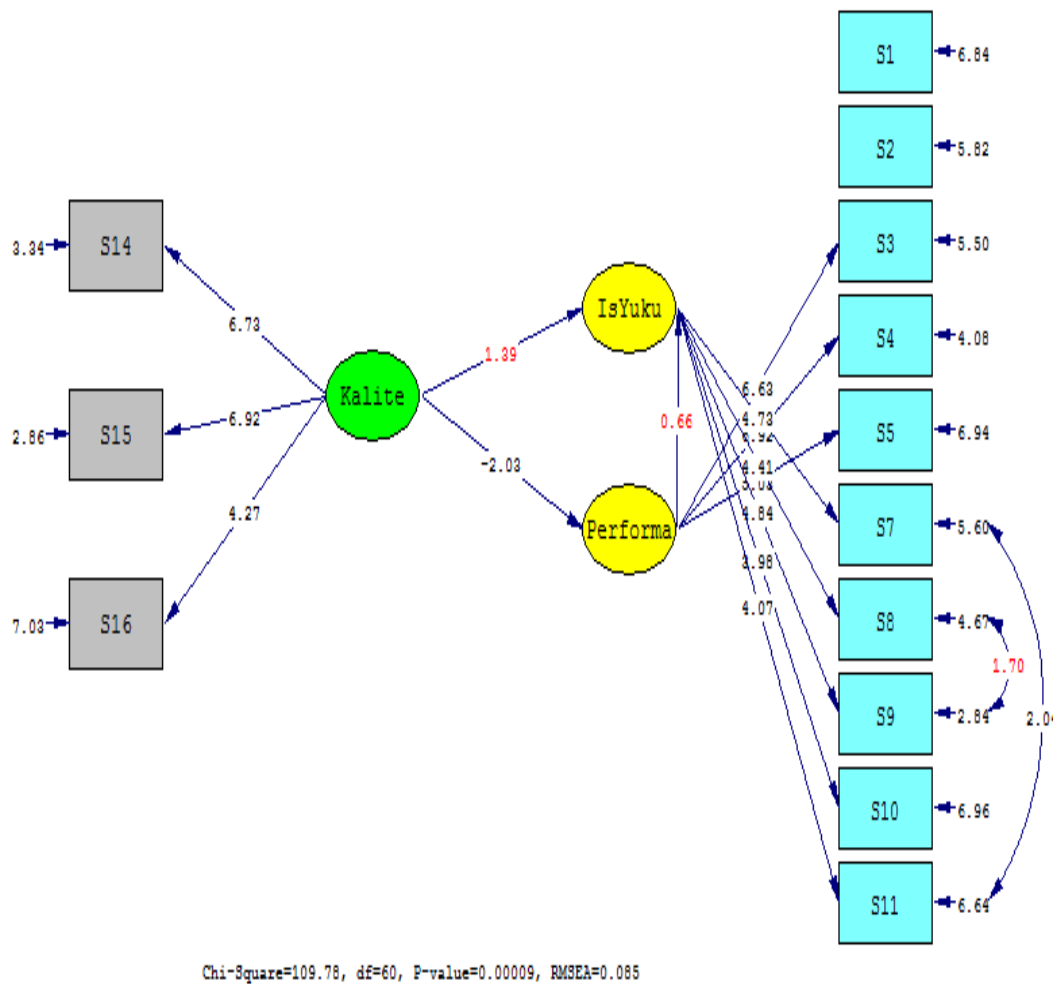
**Tablo: 3.27 Yapısal Model Uyum İndeksleri**

| Uyum Ölçüsü | İyi Uyum Göstergeleri | Ölçülen Değer | Uyum                 |
|-------------|-----------------------|---------------|----------------------|
| Ki-Kare     | Anlamlı               | Anlamlı       |                      |
| $X^2/df$    | $\leq 3,00$           | 1,98          | İyi                  |
| RMSEA       | 0,05-0,09             | 0,09          | İyi kabul edilebilir |
| RMR         | 0-1                   | 0,09          | İyi                  |
| NFI         | $\geq 0,90$           | 0,80          | İyi kabul edilebilir |
| IFI         | $\geq 0,90$           | 0,90          | İyi                  |
| RFI         | $\geq 0,90$           | 0,76          | İyi değil            |
| CFI         | $\geq 0,90$           | 0,90          | İyi                  |
| GFI         | $\geq 0,90$           | 0,87          | İyi kabul edilebilir |
| AGFI        | $\geq 0,90$           | 0,81          | İyi kabul edilebilir |

Tablo 3.27 incelendiğinde oluşturulan modelin uyum indeksleri kabul edilebilir düzeyde olmasına rağmen modelin modifikasyonuna (iyileştirilmesine)

gidilmiştir. Bunun için de modelde yapılacak iyileştirmelerde Ki-Kare miktarı esas alınmıştır. Modelde iyileştirme yapılabilmesi için sorular arasında ilişki kurulması yoluna gidilmiştir. Bunun için ise aynı faktör grubundaki benzer cevaplar arayan sorular seçilmiştir. Yapılan ilişkilendirme soruların benzer ölçüm yapması kriter esas alındığından İş Yüğü faktör grubundaki 7. ve 11. sorular ile 8. ve 9. sorular arasında ilişki kurulmuştur. Yapılan modifikasyon işlemi sonucunda oluşan yapısal model aşağıdaki gibidir:

Tablo 3.28. Yapısal Model Modifikasyon İşlemi Sonucu



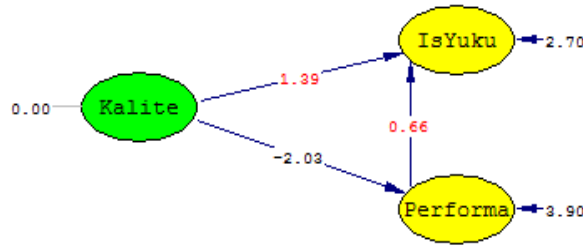
Yapılan iyileştirme sonrasında 8. ve 9. sorulardan 8,2'lik, 11. ve 7.sorulardan ise 10,5'lik bir ki-kare değer azaltımı sağlanmıştır. Yeni modelde Ki-Kare değeri 109,78'e inmiş ve anlamlılık derecesi artmıştır. Bu nedenle yapılan modifikasyon model için anlamlı olmuştur.

Yapılan modifikasyon işlemi sonucunda oluşan yapısal modelin uyum değerleri aşağıdaki gibi hesaplanmıştır:

**Tablo: 3.29 Yapısal Model Modifikasyon İşlemi Sonucunda Oluşan Yapısal Modelin Uyum Değerleri**

| Uyum Ölçüsü | İyi Uyum Göstergeleri | Ölçülen Değer | Uyum                 |
|-------------|-----------------------|---------------|----------------------|
| Ki-Kare     | Anlamlı               | Anlamlı       |                      |
| $X^2/df$    | $\leq 3,00$           | 1,83          | İyi                  |
| RMSEA       | 0,05-0,08             | 0,08          | İyi                  |
| RMR         | 0-1                   | 0,08          | İyi                  |
| NFI         | $\geq 0,90$           | 0,83          | İyi kabul edilebilir |
| IFI         | $\geq 0,90$           | 0,92          | İyi                  |
| RFI         | $\geq 0,90$           | 0,78          | İyi değil            |
| CFI         | $\geq 0,90$           | 0,91          | İyi                  |
| GFI         | $\geq 0,90$           | 0,88          | İyi kabul edilebilir |
| AGFI        | $\geq 0,90$           | 0,82          | İyi kabul edilebilir |

Yapılan analiz sonucunda araştırmanın hipotezleri test edilmiştir. Bu amaçla oluşturulan yapısal model aşağıdaki gibidir:



Chi-Square=109.78, df=60, P-value=0.00009, RMSEA=0.085

Yukarıdaki şekilde sunulan t-değerlerine göre;

- H1 hipotezi reddedilmiştir. Böylece bağımsız denetçinin iş yükü ile bağımsız denetçinin iş performansı arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır.
- H2 hipotezi reddedilmiştir. Böylece bağımsız denetçinin iş yükü ile bağımsız denetim kalitesi arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır.
- H3 hipotezi kabul edilmiştir. Böylece bağımsız denetçinin iş performansı ile bağımsız denetim kalitesi arasında anlamlı bir ilişki bulunmuştur (%5 düzeyinde).



## Sonuç ve Öneriler

21. yüzyılla varlığını her alan hissettiren küreselleşme, bireylerin ve toplumların temel dinamiklerini değişime zorlayan bir süreçtir. Birey ve toplum odaklı işletmelerin bu süreçte varlığını sürdürmeleri ise ancak uluslar arası faaliyet göstermeleri ile mümkün olabilecektir. İşletmelerin uluslar arası faaliyet göstermelerinde ki en önemli aşama ise küresel sermayeden pay alması ile mümkün olmaktadır.

Küresel yatırımcıların yatırım yaparken ihtiyaç duydukları güvenilir finansal bilgileri ise bağımsız denetimin ürettiği bilgiler ile mümkün olmaktadır. Bağımsız denetim ülkemiz için yeni bir olgu olmasına karşın önemi giderek artmakta, buna yönelik yasal düzenlemeler gelişmiş ekonomilerin olduğu ülkelerle eşzamanlı olarak yapılmaktadır.

Bu çalışmada, bağımsız denetçinin iş yükünün bağımsız denetim kalitesine ve bağımsız denetçinin iş performansına etkisi olup olmadığını tespit etmeye yönelik olarak yapılmıştır. Bağımsız denetçinin iş yükü ve iş performansına yönelik yurt dışında birçok çalışma olmasına karşın ülkemizde buna yönelik çalışma olmaması konunun önemini artırmaktadır. Çalışmada ayrıca, verilerin analiz edilmesinde kullanılan yapısal eşitlik modelinin yurt dışındaki çalışmalarda çok az kullanılmış olması doktora çalışmasının bilimsel katkısını artırabilecek özelliktedir.

Çalışmada ilk olarak iş yükü ile iş performansı kavramları hakkında genel bilgiler verilmiştir. Birinci bölümde ayrıca bağımsız denetçinin iş yükü ve iş performansı açıklanmıştır. İkinci bölümde bağımsız denetim ve bağımsız denetim kalitesi açıklanmış, uluslararası denetim standartları ve denetim kalitesi ile ilişkili UDS220 ve ISQC 1 ayrıntılı olarak incelenmiştir.

Çalışmanın verileri denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçiler üzerine uygulanan ve literatüre dayalı olarak oluşturulan anket yöntemi ile elde edilmiştir. Yapılan anket sonucu elde edilen veriler çeşitli istatistiki yöntemlerle analiz edilmiş, sonuçlar yorumlanmıştır.

Çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin yaşlarını tespit etmeye yönelik olarak sorulmuş olan veriler incelendiğinde, çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin yüzde 68'nin 38 yaş ve üstünde olduğu görülmekte yüzde 39.6 ise 37 yaş ve altında olduğu tespit edilmiştir.

Çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin cinsiyet dağılımı tespit etmeye yönelik sorulmuş olan veriler incelendiğinde, çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin yüzde 88'inin erkek olduğu görülmektedir. Bu durum ülkemizdeki bütün kurumlarda aynı istatistiki veriler görülmektedir. Çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin iş yüklerinin iş performanslarının denetim kalitesi ile ilişkisi cinsiyetlere göre farklılık olup olmadığını tespit etmeye yönelik olarak çalışma verileri "t testi" uygulanarak analiz edilmiştir. Analiz sonucunda iş yükünde ve denetim kalitesinde cinsiyet açısından istatistik olarak anlamlı bir ilişki olmamasına karşın iş performansı açısından istatistik olarak anlamlı bir ilişki olarak değerlendirildi.

Çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin unvanlarının dağılımı tespit etmeye yönelik sorulmuş olan veriler incelendiğinde, çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin yüzde 33,9 denetçi, yüzde 8 denetçi yardımcısı oldukları görülmektedir. Çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin iş yüklerinin iş performanslarının denetim kalitesi ile ilişkisi denetçi unvanlarına göre farklılık olup olmadığını tespit etmeye yönelik olarak çalışma verileri "Anova" uygulanarak analiz edilmiştir. Analiz sonucunda, denetçi yardımcılarının iş yükü algısının daha yüksek olduğu, sorumlu ortak baş denetçinin ise iş yükü algısının en az olduğu tespit edilmiştir. Analizde ayrıca, iş performansı açısından unvanlar göre bir farklılık olmadığı yönünde değerlendirildi.

Çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin muhasebe mesleki unvanlarının dağılımını tespit etmeye yönelik sorulmuş olan veriler incelendiğinde, çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin yüzde 62.6 serbest muhasebeci mali müşavir yüzde 27.8 ise yeminli mali müşavir oldukları görülmektedir. Herhangi bir muhasebe meslek mensubu olmayanların oranı ise, yüzde 9.6'dır. Herhangi bir unvanı olmayan kişiler bağımsız denetim yönetmeliğinde denetim ekipleri içerisinde yer alan denetçi yardımcılarını olarak değerlendirildi.

Çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin denetlemekte etkin oldukları işletmelerin dağılımını tespit etmeye yönelik sorulmuş olan veriler incelendiğinde, çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin yüzde 73'ünün üretim işletmelerinde denetimde daha etkin olduklarını belirtmişlerdir. Üretim işletmelerinin SPK'ya tabi olmaları ve yıllık denetimlerinin zorunlu olması, bu durumun bir nedeni olabilir.

Çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin denetim firmasındaki statü dağılımını tespit etmeye yönelik sorulmuş olan veriler incelendiğinde, çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin yüzde 77.4'nün denetim firmalarında daimi olarak çalıştıklarını ifade etmişlerdir. KKS 1, UDS 220 göre, uzmanlık gerektiren konularda hizmet alımını öngörmektedir.

Çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin bağlı oldukları denetim firmalarının türü tespit etmeye yönelik sorulmuş olan veriler incelendiğinde, çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin yüzde 70.4 ulusal firmalarda çalıştıklarını ifade etmişlerdir. Uluslararası denetim firmasında çalışanların oranı ise yüzde 29.6 olduğu görülmektedir. Denetim kalitesine ilişkin çalışmalarda, denetim kalitesi denetim şirketinin büyüklüğü esas alınarak incelenmiştir (DeAngelo, 1981; Beasley ve Petroni, 2001; Fan ve Wong, 2004; Kane ve Velury, 2004; Abdullah vd., 2008; Adeyemi ve Fagbemi, 2010; Soliman ve Elsalam, 2012; Beisland vd., 2012). Soliman ve Elsalam (2012, 1293) yaptıkları çalışmada büyük ölçekli denetim şirketlerinin, küçük ölçekli şirketlere göre hata ve usulsüzlükleri tespit etmede daha iyi olduklarını ifade etmişlerdir. Bunun nedeninin, büyük ölçekli şirketlerin insan kaynağı ve ekipman olarak daha fazla kaynağa sahip oldukları söylenebilir.

Çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin denetçilik belgesinin aldıkları kurum tespit etmeye yönelik sorulmuş olan veriler incelendiğinde, çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin yüzde 58.3'nün Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Kurumundan belge aldıkları görülmektedir. 1/1/2013 tarihinden önce kamu kurumları tarafından yapılan bağımsız denetçiliğe ilişkin sınavlarda başarılı olarak belge almaya hak kazanan, ancak yenileme eğitimlerine tabi olma veya benzeri

nedenlerle lisans belgesini alamayanların, Sermaye Piyasası Lisanslama Sicil ve Eğitim Kuruluşuna müracaat ederek, Bağımsız Denetçilik Sınavlarında başarılı olarak lisans belgesi almaya hak kazandıklarını, ancak yenileme eğitimine tabi olma veya benzeri nedenlerle sertifikasyon sürecinin tamamlanamadığı hususlarını belirten bir yazı ve onaylı not dökümlerini temin etmeleri gerekmektedir. Bu durum, Kamu Gözetim Kurumundan belge alanların sayısal oranının yüksek olmasında önemli bir rol oynamaktadır.

Yapılan analizler sonucunda denetim firmalarının yüzde 80'inde çalışan bağımsız denetçi sayısının 5-10 kişi arasında olduğu görülmüştür. Bu durum özellikle UDS 220 ve ISQC 1'de belirtilen denetim ekiplerinin oluşturulması ve denetim kalitesi izleme süreçlerinin yapılmasında sorunların ortaya çıkmasına neden olacaktır.

Araştırmada kullanılan yapısal eşitlik modeli analiz sonuçlarına göre;

- ✓ Bağımsız denetçinin zaman baskısından kaynaklı iş yükü ile denetim kalitesi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir.

Dennis ve Sam (2005), tarafından yapılan çalışmanın sonucunda iş yükünün fazla olduğu dönemlerde denetim kalitesinin azaldığını bulmuş olmalarına karşın, ülkemizdeki durumun farklı bir sonuç çıkmasının nedeni, denetlenecek işletme sayısının az olması ve denetim kültürünün işletmeler tarafından yeterince oluşmamış olması olabilir.

- ✓ Bağımsız denetçinin zaman baskısından kaynaklı iş yükü ile iş performansı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir ancak çalışmamıza katılan bağımsız denetçilerin yüzde 38.3 iş yükünün iş performanslarını etkilediğini ifade etmişlerdir. Bu durum göz önüne alındığında iş yükünün iş performansı arasında istatistiki bir anlam çıkmamasına karşın bağımsız denetçilerin iş yükünün iş performansını etkilemediği yargısına ulaşmak söz konusu olmayacaktır.

- ✓ Bağımsız denetçinin iş performansı ile denetim kalitesi arasında istatistiksel olarak anlamlı ve güçlü bir ilişki tespit edilmiştir.

Bu sonuçlar denetim firmalarının bağımsız denetçilerin iş performanslarını artırmaya yönelik çalışmalar yapmalarının önemini ortaya koymakla birlikte denetim kalitesinin artırılmasında önemli bir rol oynayacaktır.

Bundan sonraki çalışmalarda; bu çalışmada başvurulmuş olan yöntemlerle, örneklem grubuna, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun yetki verdiği Üniversiteler tarafından verilen eğitimlere katılarak “bağımsız denetçi” yetkisi almış olan bağımsız denetçilerin dâhil edilerek yeni çalışmaların yapılması denetim kalitesinin gelişmesine katkı sağlayacaktır. Ayrıca aynı çalışmaların uluslararası düzeyde yapılması ve sonuçlarının analiz edilmesi denetim kalitesinin gelişmesine oldukça önemli katkılar sağlayacaktır.

Bağımsız denetçinin iş yükünü ve iş performansını tespit etmeye yönelik anket yöntemi dışındaki yöntemlerin kullanılarak sonuçların bu çalışmadaki sonuçlarla karşılaştırılması önerilir.

## KAYNAKÇA

- ACAR, D., ve ŞENAL, S. (2011). Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime BAKIŞ* , 33-50.
- ACAR, D., ŞENAL, S., ve USUL, H. (2011). Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma. *Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi* , 273-306.
- AGOGLIA, C. P., BRAZEL, J. F., HATFIELD, R. C., ve JACKSON, S. B. (2007). The Effect of Risk of Misstatement and Workload Pressure on the Choice of Workpaper Review Format. *Drexel E-Repository and Archive (iDEA)* , 1-31.
- AKALIN, Ş. H., TOPARLI, R., GÖZAYDIN, N., ZÜLFİKAR, H., ARGUNŞAH, M., DEMİR, N., vd. (2005). *Türkçe Sözlük*. Ankara: Türk Dil Kurumu.
- AKKOÇ, İ., ÇALIŞKAN, A., ve TURUNÇ, Ö. (2012). Örgütlerde Gelişim Kültürü ve Algılanan Örgütsel Desteğin İş Tatmini ve İş Performansına Etkisi: Güvenin Aracılık Rolü. *Yönetim ve Ekonomi* , 19 (1), 105-135.
- AL-THUNEIBAT, A. A., AL ISSA, R. T., ve BAKER, R. A. (2011). Do Audit Tenure and Firm Size Contribute to Audit Quality? Empirical Evidence from Jordan. *Managerial Auditing Journal* , 317-334.
- ALTINTAŞ, N. N. (2010). Denetimde Hata ve Hile. *Sosyal Bilimler Dergisi* , 151-161.
- AREZOO, A. C. (2011). Review of studies on audit quality. *International Conference on Humanities, Society and Culture* , 20, 312-317.
- ASLAN, B. (2010). Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim. *Sayıştay Dergisi* , 63-86.
- ASLAN, S., ve ÖZÇELİK, H. (2009). İç Denetim ve Toplam Kalite Yönetimi İlişkisi. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi* , 109-119.

- AVCIOĞLU, G. Ş. (2014). Sosyal Bilimlerde İnternet Anketi Uygulamaları: Cevaplama Oranı, Veri Kalitesi, Örneklem Sorunları ve Çözümleri. *International Journal of Human Sciences* , 89-113.
- BARUÇUGİL, İ. (2005). *Stratejik İnsan Kaynakları*. İstanbul: Kariyer.
- BAŞPINAR, A. (2005). Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi* , 35-62.
- BEZİRCİ, M., ve KARASİOĞLU, F. (2010). Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi. *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi* , 571-592.
- BİLGİN, L., TAŞCI, D., KAĞNICIOĞLU, D., BENLİGİRAY, S., ve TONUS, H. Z. (2004). *İnsan Kaynakları Yönetimi*. (R. Geylan, Dü.) Eskişehir: TC Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- BİNGÖL, D. (2006). *İnsan Kaynakları Yönetimi* (6. Baskı b.). İstanbul: Arıkan Basım Yayın.
- BOZKURT, N. (2012). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Basım-Yayım.
- BRUMFIELD, C. A., ELLIOTT, R. K., ve JACOBSON, P. D. (1983). Business Risk and The Audit Process. *Journal of Accountancy* , 60-68.
- BÜYÜKÖZTÜRK, Ş. (2002). *Sosyal Bilimler için Veri Analizi El Kitabı*. Ankara: Pegem A Yayıncılık.
- CAMPA, D. (2013). "Big 4 Fee Premium" and Audit Quality: Latest Evidence from UK Listed Companies. *Managerial Auditing Journal* , 680-707.
- CAN, H. (2001). *Kamu ve Özel Kesimde İnsan Kaynakları Yönetimi*. Ankara: Siyasal Kitapevi.
- CENGİZ, D., ve KILINÇ, B. (2007). Faktör Analizi ile 2006 Dünya Kupasına Katılan Takımların Sıralanmasının Belirlenmesi. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi* , XXIII (2), 351-370.

- CHAMBERS, D., ve PAYNE, J. (2011). Audit Quality and Accrual Persistence: Evidence from the Pre- and Post-Sarbanes-Oxley Periods. *Managerial Auditing Journal* , 437-456.
- CHRIS E., H., ve WILKINS, M. S. (2008). Evidence on the Audit Risk Model: Do Auditors Increase Audit Fees in the Presence of Internal Control Deficiencies? *Contemporary Accounting Research* , 219-242.
- COPLEY, P. A., GAVER, J. J., ve GAVER, K. M. (1995). Simultaneous Estimation of the Simultaneous Estimation of the Differentiated Audits: Evidence from the Municipal Audit Market. *Journal of Accounting Research* , 33 (1), 137-155.
- CÖMERT(A), N. (2012). Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Kullanılabilecek Yöntemler. *Mali Çözüm Dergisi* , 29-50.
- CÖMERT, N., ERSEN CÖMERT, Ç., PAMUKÇU, A., ve ÇALIŞ, Y. E. (2013). *Denetim Standartları Eğitim Dökümanı*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sürekli Eğitim Merkezi.
- ÇALDAĞ, Y. (2007). *Denetim ve Raporlama Finansal tablolar ve Analiz Teknikleri*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- ÇALGAN, E., MENTEŞE, E., İŞİLOĞLU, F., TOROSLU, M. V., ÖZCAN, M., GÜLMEZ KANPAK, N., vd. (2008). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: İSMMMO Yayınları.
- ÇANKAYA, F., DİNÇ, E., ve KARA, M. (2012). İç Denetimin Başarısını Etkileyen Denetim Türleri: Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Üzerinde Bir Uygulama. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* , 47-67.
- ÇELİK, M., ve ÇIRA, A. (2013). Örgütsel Vatandaşlık Davranışının İş Performansı ve İşten Ayrılma Niyeti Üzerine Etkisinde Aşırı İş Yükünün Aracılık Rolü. *EGE AKADEMİK BAKIŞ* , 13 (1), 11-20.

- ÇİFTÇİ, Y., ve ERSERİM, A. (2007). İç Kontrol Sistemi- Bağımsız Denetim İlişkisi ile İlgili ulusal ve uluslararası Düzenlemelerin İncelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi* , 9 (3), 75-98.
- ÇOKLUK, Ö., ŞEKERCİOĞLU, G., ve BÜYÜKÖZTÜRK, Ş. (2012). *Sosyal Bilimler İçin Çok Değişkenli İstatistik SPSS ve LISREL Uygulamaları*. Ankara: Pegem Akademi Yayıncılık.
- ÇÖMLEKÇİ, F., YILANCI, M., ERDOĞAN, N., ÖNCE, S., KARDEŞ SELİMOĞLU, S., ve KAYA, E. (2010). *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- DABBAOĞLU, K., ve ÖZBEY, S. (2011). Bağımsız Denetimde Yetkilendirme ve Kalite Kontrol. *Anadolu Bil Meslek Yüksekokul Dergisi* , 1-10.
- DAĞDEVİREN, M., ERASLAN, E., ve KURT, M. (2005). Çalışanların Toplam İş yükü seviyelerinin belirlenmesine yönelik bir model uygulaması. *Gazi Üniv. Müh. Mim. Fak. Der.* , 517-525.
- DALAK, G. (2000). Denetim ve Kalite Denetimi. *Muğla Üniversitesi SBE Dergisi* , 65-79.
- DEADRICK, D. L., ve GARDNER, D. G. (2008). Maximal and typical measures of job performance: An analysis of performance variability over time. *Human Resource Management Review* , 133-145.
- DeANGELO, L. E. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics* , 183-199.
- DEIS(A), D. R., ve GIROUX, G. A. (1992). Determinants of Audit Quality in the Public Sector. *The Accounting Review* , 462-479.
- DEIS(B), D. R., ve GIROUX, G. (1996). The Effect of Auditor Changes on Audit Fees, Audit Hours, and Audit Quality. *Journal of Accounting and Public Policy* , 55-76.

- DEMİR, M., ve TÜTÜNCÜ, Ö. (2010). Ağırlama İşletmelerinde Örgütsel Sapma ile İşten Ayrılma Eğilimi Arasındaki İlişki. *Anatolia: Turizm Araştırmaları Dergisi* , 64-74.
- DENİZ, M. (2014, Temmuz 7). <http://www.mahmutdeniz.com/files/kalite.pdf>. Temmuz 7, 2014 tarihinde <http://www.mahmutdeniz.com:> <http://www.mahmutdeniz.com/files/kalite.pdf> adresinden alındı
- DERNEĞİ, H. U. (2013). *Denetim İlke ve Esasları*. İstanbul: Acar Basım ve Cilt San. Tic. A.Ş.
- DONALD, R. D., ve GIROUX, G. (1996). The Effect of Auditor Changes on Audit Fees, Audit Hours, and Audit Quality. *Journal of Accounting and Public Policy* , 55-76.
- DURUKAN, M. B., ve KAPUCUGİL İKİZ, A. (2007). Denetim Kalitesi, Kalite ve Hizmet Kalitesine İlişkin Modeller: Kavramsal Bir Çerçeve. *mali ÇÖZÜM* , 29-56.
- ELLOY, D. F., ve SMITH, C. R. (2003). Patterns of Stress, Work-Family Conflict, Role Conflict, Role Ambiguity and Overload Among Dual-Career and Single-Career Couples: An Australian Study. *10* (1), 55-66.
- ERASLAN, E., ve ALGÜN, O. (2005). İdeal Performans Değerlendirme Formu Tasarımında Analitik Hiyerarşi Yöntemi Yaklaşımı. *Gazi Üniversitesi Mühendislik Mimarlık Fakültesi Dergisi* , 20 (1), 95-106.
- ERDOĞAN(A), İ. (1991). *İşletmelerde Personel Seçimi ve Başarı Değerleme Teknikleri*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme İktisadi Entitüsü Yayınları.
- ERDOĞAN(B), M. (2002). Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi* , 51-63.
- ERDOĞAN(C), N. (2006). Muhasebe Denetiminde Niteliksel Önemliliğin Gerekliliği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* , 112-119.

- EREN, S. S., ve HAYATOĞLU, Ö. (2011). Etik İklimin Satış Elemanlarının İş Tutumlarına ve İş Performanslarına Etkisi:İlaç Sektöründe Bir Uygulama. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi* , 7 (14), 109-128.
- ERTAN, H. (2008). *Örgütsel Bağlılık İş Motivasyonu ve İş Performansı Arasındaki İlişki: Anatalya'da Beş Yıldızlı Otel İşletmelerinde Bir İnceleme*. Afyonkarahisar: Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- ESENDEMİR, E. (2011b). Finansal Bilginin Güvenirliği ile İlgili Bağımsız Denetim Amacı ve Bağımsız Denetim Süreci ile İlgili Son Gelişmeler. *Journal of Yasar University* , 3890-3903.
- ESENDEMİR, E. (2011a). Uluslararası Denetim Standartları ve Türkiye'deki Düzenlemeler Çerçevesinde Bağımsız Denetim Kuruluşlarında İnsan Kaynakları Yönetimi. *CBÜ Sosyal Bilimler Dergisi* , 9 (2), 646-667.
- FRANCIS, J. R. (2004). What do we know about audit quality? *The British Accounting Review* , 345-368.
- GAVCAR, E., BULUT, Z. A., ve ENGİN, K. (2006). Konaklama İşletmelerinde Uygulanan Perfroams Değerleme Sistemleri ve Uygulama Alanları (Muğla İli Örneği). *Yönetim ve Ekonomi* , 31-45.
- GIROUX, G., ve JONES, R. (2011). Measuring audit quality of local governments in England and Wales. *Research in Accounting Regulation* , 60-66.
- GÖNEN, S. (2009). İç Kontrol Sisteminin Unsurlarından Kontrol Ortamının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi* , 189-217.
- GÜREDİN, E. (2010). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- HİKMET, N. (2009). Halka Açık Olmayan İşletmelerin Bağımsız Denetime Hazırlanması . *IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu* (s. 383-398). İstanbul: İSMMMO.

- HOUSTON, R. W. (1999). The Effects of Fee Pressure and Client Risk on Audit Seniors' Time Budget Decisions. *Auditing: A Journal of Practice ve Theory* , 18 (2), 70-86.
- HOX, J., ve BECHGER, T. (2001). An Introduction to Structural Equation Modeling. *Family Science Review* , 354-373.
- JEFFREY H., G., PARASURAMAN, S., GRANROSE, C. S., ve RABINOWITZ, S. (1989). Sources of Work-Family Conflict among Two-Career Couples. *Journal of Vocational Behavior* (34), 133-153.
- JOHNSON, L. E., DAVIES, S. P., ve FREEMAN, R. J. (2002). The Effect of Seasonal Variations in Auditor Workload on Local Government Audit Fees and Audit Delay. *Journal of Accounting and Public Policy* , 395-422.
- JUNG, H. S., ve JUNG, H.-S. (2001). Establishment of overall workload assessment technique for various tasks and workplaces. *International Journal of Industrial Ergonomics* , 341-353.
- KAVAL, H. (2008). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Örnekleri ile Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- KAVUT(A), L. (2001). Bağımsız Denetim Hizmetinden Yaralanan Firmaların Aldıkları Hizmetin Kalitesine İlişkin Görüşleri. *Yönetim* , 7-18.
- KAVUT(B), L. (2002). Ulusal ve Uluslararası Bağımsız Denetim Firmalarında Çalışan Denetçilerin Bağımsız Denetim Hizmetinin Kalitesine ilişkin Tutumları. *Yönetim* , 7-21.
- KAVUT(C), L. (2001). Bağımsız Denetçiler ile Denetim Hizmeti Alan İşletmelerin Yöneticilerinin Denetim Kalitesine İlişkin Görüş ve Tutumları. *İMKB Dergisi* , 1-30.
- KAYA, S., ve ARAL, C. S. (2000). *Performans Bilgisine Yönelik İyi Uygulama Prensipleri*. Ankara: Sayıştay.
- KEPEKÇİ, C. (2000). *Bağımsız Denetim*. Ankara: Siyasal Kitabevi.

- KESER, A. (2006). Çağrı Merkezi Çalışanlarında İş Yükü Düzeyi İle İş Doyumu İlişkisinin Araştırılması. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* , 100-119.
- KIR, H. (2010). Stratejik Denetim ve Denetimde Risk Odaklılık. *Denetim Dergisi* , 47-61.
- KIRLIOĞLU, H., ve AKYEL, N. (2008). Enron Sonrasında Bağımsız Denetimde Yaşanalar. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* , 28-34.
- KİSHALI, Y., GÜNER, M. F., ve PEHLİVANLI, D. (2013). *Denetim Standartları*. Ankara: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu .
- KIZILGÖL, Ö., ve İŞGÜDEN, B. (2011). Denetim Riskinin Belirlenmesinde Mesleki Yargının Denetçiler Tarafından Kullanılması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi* , 13 (4), 1-34.
- KNECHEL, W. R., SALTERIO, S. E., ve KOCHETOVA-KOZLOSKI, N. (2010). The effect of benchmarked performance measures and strategic analysis on auditors' risk assessments and mental models. *Accounting, Organizations and Society* , 316-333.
- KRISHNAN, J. (2005). Audit Committee Quality and Internal Control: An Empirical Analysis. *The Accounting Review* , 649-675.
- KURTULUŞ, K. (1998). *Pazarlama Araştırmaları*. İstanbul: Avcıol Yayınları.
- LEI, P.-W., ve WU, Q. (2007). An NCME Instructional Module on Introduction to Structural Equation Modeling: Issues and Practical Considerations. *Educational Measurement: Issues and Practice* , 33-43.
- LÓPEZ(A), D. M., ve PITMAN, M. K. (2014). Auditor Workload Compression and Busy Season Portfolio Changes: US Evidence. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation* , 91-108.
- LÓPEZ, D. M., ve PETERS, G. F. (2012). The Effect of Workload Compression on Audit Quality. *AUDITING: A Journal of Practice ve Theory* , 139-165.

- MC NAMARA, S., ve A LIYANARACHCHI, G. (2008). Time budget pressure and auditor dysfunctional behaviour within an occupational stress model. *Accountancy Business and The Public Interest* , 7 (1), 1-43.
- MOIZER, P. (1997). Auditor Reputation: the International Empirical Evidence. *International Journal of Auditing* , 1 (1), 61-74.
- NAKİP, M. (2006). *Pazarlama Araştırmaları Teknikler ve (SPSS Destekli) Uygulamalar*. Ankara: Seçkin.
- NG, T. W., ve C. FELDMAN, D. (2013). Does longer job tenure help or hinder job performance? *Journal of Vocational Behavior* (83), 305-314.
- OKAN GÖKTEN, P., ve GÖKTEN, S. (2010). Denetim Etkinliği Çerçevesinde Analitik İnceleme ve Örneklem. *MUVU* , 87-107.
- OKTAY, S. (2013). Bağımsız Denetim Etkinliğinin Artırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABDDüzenlemeleri. *Maliye Finans Yazıları* , 42-94.
- ONAY, M., SÜSLÜ, Z. H., ve KILCI, S. (2010). İletişim Tarzının ve Sözsüz İletişim Çalışanların İş Performansına Etkisi: Posta Dağıtıcıları ve Hemşireler Üzerine Bir Araştırma. *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi* , 139-175.
- O'REILLY, V., MCDONNELL, P. J., WINOGRAD, B. N., GERSON, J. S., ve JAENICKE, H. R. (1998). *Montgomery's Auditing*. New York, United States of America: Acid-Free Paper.
- OTLEY, D. T., ve PIERCE, B. J. (1996). Auditor Time Budget Pressure: Consequences and Antecedents. *Accounting, Auditing ve Accountability Journal* , 9 (1), 31-58.
- ÖZBİRECİKLİ, M., ve SÜSLÜ, C. (2010). Bağımsız Denetim Firmalarının Yolsuzluk Riski Faktörleri Değerleme Uygulamaları ve Türkiye'deki Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Karşılaştırmalı Bir Araştırma-I. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* , 67-85.

- ÖZDEMİR, F. S. (2014). Finansal Raporlama Standartlarını Öğrenme Sürecinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Durumları: Samsun'da Ampirik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (41), 81-108.
- ÖZDEMİR, S. (1995). Eğitimde Verimlilik ve Toplam Kalite Yönetimi. *Eğitim Yönetimi* , 377-389.
- ÖZGE, T., ve ARSLAN, M. (2012). Algılanan İş Yükünün Tükenmişlik Üzerine Etkisi: İş-Aile Çatışmasının Aracı Rolü. *H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* , 30 (1), 147-172.
- ÖZGEN(A), H., ve YALÇIN, A. (2010). *İnsan Kaynakları Yönetimi Stratejik bir Yaklaşım*. Ankara: Nobel Kitapevi.
- ÖZGEN, H., ÖZTÜRK, A., ve YALÇIN, A. (2002). *İnsan Kaynakları Yönetimi*. Adana: Nobel.
- ÖZTÜRK, A. (2009). *Kalite Yönetim ve Planlaması*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- PEECHER, M. E., SCHWARTZ, R., ve SOLOMON, I. (2007). It's All About Audit Quality: Perspectives on Strategic-Systems Auditing. *Accounting, Organizations and Society* , 463-485.
- PFANNERSTILL, R. (2005). *The Progressive Audit*. Milwaukee: Quality Press.
- POWER, M. (1999). *The Audit Society Rituals of Verification*. Great Britain: Oxford University Press.
- REINSTEIN, A. (1999). Considering The Risk of Fraud: Understanding The Auditor's New Requirements. *National Public Accountant* , 27-43.
- SAAB, P. G., ve SCHNEIDERMAN, N. (1993). Biobehavioral Stressors, Laboratory Investigation, and The Risk of Hypertension. (J. J. Blascovich, ve E. S. Katkin, Dü) *APA science volumes* , 49-82.

- SAGMANLI, M., ve CÖMERT, Ç. E. (2010). Denetçi Olarak Atanabilme Kriterleri ve Bu Konudaki Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hükümlerinin Alman Ticaret Kanunu ile Karşılaştırılması. *Mali Çözüm* , 41-70.
- SCHLEICHER, D. J., WATT, J. D., ve GREGURAS, G. J. (2004). Reexamining the Job Satisfaction–Performance Relationship: The Complexity of Attitudes. *Journal of Applied Psychology* , 89 (1), 165-177.
- SERTGÖZ, S. (2005). *İnsan Kaynaklarında Yeni Eğilimler*. (D. Yalım, Dü.) İstanbul: Hayat Yayıncılık.
- SEVİM, Ş., ÇETİNOĞLU, T., ve KURNAZ, N. (2014, Temmuz 7). *Avrupa Birliği Müzakereleri Sürecinde AB 8. Yönergesi Kapsamında Türkiye’de Denetim ve Denetçilik Mesleğinin Durumu: AB Müzakereleri Gelişim için Bir Fırsat mıdır?* . Temmuz 7, 2014 tarihinde [www.muhasabetr.com](http://www.muhasabetr.com). adresinden alındı
- SHERER, M., ve KENT, D. (1988). *Auditing and Accountability*. London: The Pitman Press.
- SHINJI, M. (2001). Multivariate workload evaluation combining physiological and subjective measures. *International Journal of Psychophysiology* (40), 233-238.
- SILVOSO, J. A., ve BAUER, R. D. (1965). *Auditing*. Ohio: South-Western Publishing Company.
- SPECTOR, P. E., ve JEX, S. M. (1998). Development of Four Self-Report Measures of Job Stressors and Strain: Interpersonal Conflict at Work Scale, Organizational Constraints Scale, Quantitative Workload Inventory, and Physical Symptoms Inventory. *Journal of Occupational Health Psychology* , 356-367.
- SPK(a). (2012). *2008-2010 Dönemi Bağımsız Denetim Kalite Kontrol Çalışma Sonuçları Bilgilendirme Raporu*. Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu.
- SPK(b). (2014). *2013 Yılı Bağımsız Denetim Kalite Kontrol Çalışmaları Faaliyet Raporu*. Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu.

- SVANBERG, J., ve OHMAN, P. (2013). Auditors' time Pressure: Does Ethical Culture Support Audit Quality? *Managerial Auditing Journal* , 572-591.
- ŞİMŞEK, Ş., ve ÖGE, S. (2011). *Stratejik ve Uluslararası Boyutları ile İnsan Kaynakları Yönetimi*. Konya: Eğitim-Akademi.
- ŞİRİN, M. (2006). Denetimde Kanıt Teorisi ve Gelişimi. *Sayıştay Dergisi* , 23-36.
- TAYFUR, Ö., ve ARSLAN, M. (2012). Algılanan İş Yükünün Tükenmişlik Üzerine Etkisi: İş-Aile Çatışmasının Aracı Rolü. *H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* , 30 (1), 147-172.
- TEKİN, M. (2007). *Toplam Kalite Yönetimi*. Konya: mahmuttekin.
- TERZİ, S., ŞEN KIYMETLİ, İ., ve SOLAK, B. (2013). Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Denetim Kalitesine Etkisi: Borsa İstanbul'da Ampirik Bir Araştırma. *Uluslararası Muhasebe Sempozyumu* (s. 1-16). İstanbul: MÖDAV.
- TUNÇER, P. (2013). Örgütlerde Performans Değerlendirme ve Motivasyon. *Sayıştay Dergisi* , 87-108.
- TURGUT, T. (2011). Çalışmaya Tutkunluk, İş Yükü, Esnek Çalışma Saatleri, Yönetici Desteği ve İş-Aile Çatışması ile İlişkileri. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi* , 25 (3-4), 155-179.
- TURHAN, U. (2001). *Hava Trafik Kontrolörlerinin Performansında İş Yükünün Etkileri ve Hava Trafik Kontrolörleri Üzerinde Bir Uygulama*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- TUTAR, H., ve ALTINÖZ, M. (2010). Örgütsel İklimin İşgören Performansı Üzerine Etkisi: OSTİM İmalat İşletmeleri Çalışanları Üzerine Bir Araştırma. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi* , 65 (2), 195-218.
- TUTU, A., ve CONSTANTIN, T. (2012). Understanding job performance through persistence and job. *Procedia - Social and Behavioral Sciences* (33), 612-616.

- TÜRKER, M., SAYAR, A. Z., HİKMET, N., CEYHAN, M., ve SALDANLI, A. (Dü). (2013a). *Uluslararası Kalite Kontrol, Denetim, İnceleme, Diğer Güvence ve İlgili Hizmetler Standartları El Kitabı* (Cilt I). (Y. Öztürk, İ. Türker, A. A. Biçer, ve S. Gündoğdu, Çev.) Ankara: TURMOB Yayınları.
- TÜRKER, M., SAYAR, A. Z., HİKMET, N., CEYHAN, M., ve SALDANLI, A. (2013b). *Uluslararası Kalite Kontrol, Denetim, İnceleme, Diğer Güvence ve İlgili Hizmetler Standartları El Kitabı* (Cilt II). (Y. Öztürk, İ. Türker, A. A. Biçer, ve S. Gündoğdu, Çev.) Ankara: TURMOB Yayınları.
- UĞURLUEL, G., ve ATAĞAN, H. (2006). Muhasebe Firmalarındaki Yapısal Değişimlerin Denetçilerin Bağımsızlığı Üzerindeki Etkileri. *Dayanışma* , 86-93.
- USUL, H. (2013). *Bağımsız Denetim*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- UZAY(A), Ş., TANÇ, A., ve ERCİYES, M. (2009). Financial Auditing in Turkey: Historical Context and Expectations. *Mali Çözüm Dergisi* , 125-140.
- UZAY, Ş. (2008). Faaliyet Denetimine Genel Bakış. *İstanbul Mali Müşavirler Odası, 8. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu* (s. 275-307). Antalya: İstanbul Mali Müşavirler Odası.
- ÜNAL, A. (2002). İşletmelerde İnsan Kaynaklarının Önemi, İnsan Kaynaklarının İşlevleri ve İnsan Kaynakları Yönetimi Sisteminde Ücretleme. *Kamu-İş Dergisi* , 7 (1), 1-19.
- ÜNLÜ, O., ve YÜRÜR, Ş. (2011). Duygusal Emek, Duygusal Tükenme ve Görev/Bağlamsal Performans İlişkisi: Yalova'da Hizmet Sektörü Çalışanları ile Bir Araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* (37), 183-207.
- ÜNSALAN, E., ve ŞİMŞEKLER, B. (2008). *Meslek Yüksek Okulları için METEP'e göre Hazırlanmış İnsan Kaynakları Yönetimi*. Ankara: Detay Yayıncılık.

- VISSER, D., ve COETZEE, S. (2005). Affective-Cognitive Consistency of Attitude as a Moderator of The Job Satisfaction-Performance Relationship. *Journal of Industrial Psychology* , 31 (3), 62-69.
- VISSER, D., ve COETZEE, S. (2005). Affective-Cognitive Consistency of Attitude as a Moderator of The Job Satisfaction-Performance Relationship. *Journal of Industrial Psychology* , 31 (3), 62-69.
- WAN ZANANI, A. W., SHAHNAZ, I., ve NURASYIKIN, J. (2008). The Impact of Board Composition, Ownership and CEO Duality on Audit Quality: The Malaysian Evidence. *Malaysian Accounting Review* , 7 (2), 17-28.
- WOOLF(A), E., TANNA, S., ve SINGH, K. (Dü). (1988). *Auditing*. New Zealand: Richard Clay Ltd.
- WOOLF, E. (1990). *Auditing Today*. Englewood Cliffs: Prentice Hall Inc.
- YALIM, N., ve BAŞARAN, C. (2000). Türkiye'de Muhasebe Denetimin Bugünkü Durumu ve Karşılaşılan Güçlükler. *Muhasebe Denetimi Sempozyumu* (s. 1-5). İstanbul: İSMMMO.
- YELBOĞA, A. (2006). Kişilik Özellikleri ve İş Performansı Arasındaki ilişkinin İncelenmesi. “İş,Güç” *Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi* , 196-211.
- YENİCE, E. (2012). Kamu Kesiminde Performans Ölçümü ve Bütçe İlişkisi. *Sayıştay Dergisi* (61), 57-68.
- YU, C.-C., YU, H.-C., ve CHOU, C.-C. (2000). The Impacts of Electronic Commerce on Auditing Practices: An Auditing Process Model for Evidence Collection and Validation. *International Journal of Intelligent Systems in Accounting, Finance ve Management* , 195-216.
- YÜCEL, R., ve SOLAK, B. (2012). The Effects of Accountant Professionals’ Social Responsibility Perceptions on Self Esteem and Job Performance. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* , 26 (3-4), 15-31.

ZHANG, Y., ZHOU, J., ve ZHOU, N. (2007). Audit Committee Quality, Auditor Independence, and Internal Control Weaknesses. *Journal of Accounting and Public Policy* , 300-327.

ismmmo.org.tr. (2014, Temmuz 3). *Denetim Türleri*. Temmuz 2, 2014 tarihinde ismmmo.org.tr:

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri.pdf> adresinden alındı

(2014, Haziran 30). Haziran 30, 2014 tarihinde [www.alomaliye.com](http://www.alomaliye.com):  
[www.alomaliye.com/2013/kamu-gozetimi-muhasebe-kurulu-28-03-2013-tarihli-karari.htm](http://www.alomaliye.com/2013/kamu-gozetimi-muhasebe-kurulu-28-03-2013-tarihli-karari.htm) adresinden alındı

(2014, Temmuz 17). Temmuz 17, 2014 tarihinde [www.bagimsizdenetimsinavi.com](http://www.bagimsizdenetimsinavi.com):  
<http://www.bagimsizdenetimsinavi.com/denetim-riski-unsurlari-ve-onemli-yanlislik-riski-konusu.html> adresinden alındı

## Ekler

Sayın Denetçi,

Bu anket formu İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe-Finansman Bilim Dalında yapılmakta olan doktora tez çalışması için gereken verileri elde etmek için hazırlanmıştır. Mevcut anket çok kıymetli vaktinizin bir kısmını (yaklaşık 5 dakikanızı) alacaktır, ancak bilimsel aklı güçlendirerek, ülkemizde denetim alanında kaliteyi artırmada önemli bir rol oynayacaktır.

Çalışmanın verileri tamamen gizli tutulacak olup, sadece yorumlar genel tutumlara göre değerlendirilecektir. Saygılarımızla.

Prof. Dr. Recep GÜNEŞ  
(Tez Danışman)  
[recep.gunes@inonu.edu.tr](mailto:recep.gunes@inonu.edu.tr)  
0(422) 377 43 66

Araş. Gör. Bilal SOLAK  
[bilal.solak@inonu.edu.tr](mailto:bilal.solak@inonu.edu.tr)  
0(505) 771 41 19

Yaşınız: ☐ 23-30 ☐ 31-37 ☐ 38-45 ☐ 46-53 ☐ 53 ve üstü

Cinsiyetiniz: ☐ Bayan ☐ Bay

İş Tecrübeniz ☐ 0-5 Yıl ☐ 6-11 Yıl ☐ 12-17 Yıl ☐ 18-23 Yıl  
☐ 23 ve üstü Yıl

Firmanızdaki çalışan sayısı: ☐ 5-15 Kişi ☐ 16-25 Yıl Kişi ☐ 26-35 Yıl Kişi ☐ 36-45 Yıl Kişi ☐ 46 ve üstü Kişi

Bağlı Olduğunuz denetim firması türü hangisidir: ☐ Ulusal ☐ Uluslararası

Şu an çalıştığınız işyerindeki deneyiminiz ☐ 0-3 Yıl ☐ 4-7 Yıl ☐ 8-11 Yıl ☐ 12-17 Yıl ☐ 18 ve üstü Yıl

En son mezun olduğunuz eğitim kurumu hangisidir?: ☐ Önlisans ☐ Lisans ☐ Yüksek Lisans ☐ Doktora

Unvanınız? :

☐ Sorumlu Ortak Başdenetçi ☐ Denetim Müdürü ☐ Yönetim Kurulu Başkanı

☐ Kıdemli Denetçi ☐ Denetçi

☐ Denetçi Yardımcısı

**Meslek Mensubu iseniz Unvanınız:** ☐ Yeminli Mali Müşavir ☐ SMM

☐ Herhangi bir unvanım yok

**Görev yaptığınız denetim firmasındaki çalışma statünüz hangisidir?**

☐ Daimi olarak çalışmaktayım ☐ Sadece Yıllık denetim faaliyetlerinde görev alırım

☐ Sadece uzmanlık gerektiren denetim faaliyetlerinde görev alırım

**Hangi sektörde faaliyet gösteren işletmeleri denetlemekte daha etkin olduğunuzu düşünüyorsunuz?**

☐ Taahüt Firmaları ☐ Eğitim Kurumları ☐ Turizm ☐ Sağlık

☐ Finans (Banka-Leasing-Factoring-Sigorta), ☐ Lojistik, Ulaşım ☐ Üretim İşletmeleri

☐ Telekomünikasyon ☐ Yazılım Firmaları ☐ Pazarlama-Dağıtım Firmaları

**Bağımsız denetçilik belgesini hangi kurumdan aldınız?** ☐ SPK ☐ KGK

**İşletmenizde denetim dışında hangi hizmetler verilmektedir?**

☐ Tam Tasdik İşlemleri ☐ Vergi Danışmanlığı ☐ Yönetim Danışmanlığı ☐ Diğer Hizmetler

☐ Herhangi Bir Hizmet Verilmiyor

**Yılsonu Denetim Sözleşmesini genellikle hangi zaman diliminde imzalamaktasınız?**

☐ Ocak-Mart Dönemi, ☐ Nisan-Mayıs Dönemi, ☐ Haziran-Ağustos Dönemi, ☐ Eylül Ekim Dönemi,

☐ Kasım-Aralık Dönemi

**Lütfen arka sayfaya geçiniz...**

Lütfen aşağıdaki ifadelerin her birine ne düzeyde katıldığınızı en uygun şekilde yansıtan seçeneği işaretleyiniz.

| <b>1- Asla, 2- Nadiren, 3- Bazen, 4- Sık Sık 5- Her Zaman</b>                                                                       |           |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 1. Sizden, işinizi gerektiğinden daha hızlı yapmanız istenmekte midir?                                                              | ① ② ③ ④ ⑤ |
| 2. Denetim faaliyetini sürdürürken size verilen görevleri ne sıklıkla en iyi şekilde ve standartların üzerinde yerine getirirsiniz? | ① ② ③ ④ ⑤ |
| 3. Denetim faaliyetini, baş denetçi tarafından size verilen sürede ne sıklıkla tamamlayabiliyor sunuz?                              | ① ② ③ ④ ⑤ |
| 4. Denetim faaliyeti sırasında size verilen görevleri ne sıklıkla zamanında tamamlarsınız?                                          | ① ② ③ ④ ⑤ |
| 5. Denetim sırasında ortaya çıkan problemlere ne sıklıkla hızlı bir şekilde çözüm geliştirirsiniz?                                  | ① ② ③ ④ ⑤ |
| 6. Denetim faaliyeti için planlanan zamana ne sıklıkla itiraz edersiniz?                                                            | ① ② ③ ④ ⑤ |
| 7. Sizden, çok fazla çalışmanız istenmekte midir?                                                                                   | ① ② ③ ④ ⑤ |
| 8. Denetim faaliyeti için planlanan zamanda denetimi tamamlamak için sosyal yaşantınızdan ne sıklıkla özveride bulunursunuz?        | ① ② ③ ④ ⑤ |
| 9. Bir denetim faaliyeti için planlanan zaman dilimi, günlük çalışma sürenizi ne sıklıkla artırmaktadır.                            | ① ② ③ ④ ⑤ |

Lütfen aşağıdaki ifadelerin her birine ne düzeyde katıldığınızı en uygun şekilde yansıtan seçeneği işaretleyiniz.

| <b>1- Kesinlikle Katılmıyorum, 2- Katılmıyorum, 3- Fikrim Beyan Etmek İstemiyorum, 4- Katılıyorum, 5- Kesinlikle Katılıyorum</b>                             |           |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 1. Bir denetim faaliyetini tamamlamak için verilen süre yeterlidir.                                                                                          | ① ② ③ ④ ⑤ |
| 2. Bir denetim işinde, benden, makul sürede en iyi şekilde yapabileceğimden daha fazla iş yapmam istenir                                                     | ① ② ③ ④ ⑤ |
| 3. Denetim hizmeti dışında hizmet verilen (vergi danışmanlığı, yönetim danışmanlığı gibi) işletmelerin denetiminde daha az denetim zamanına ihtiyaç duyulur. | ① ② ③ ④ ⑤ |
| 4. Denetim faaliyeti için planlanan zaman dilimi benim için yeterli gelmektedir.                                                                             | ① ② ③ ④ ⑤ |
| 5. Eğer denetim için planlanan zaman yetersiz ise, bazı hesap grupları hızlı bir şekilde incelenebilir.                                                      | ① ② ③ ④ ⑤ |
| 6. Eğer denetim için planlanan zaman yetersiz ise, bazı hesap grupları için daha az denetim kanıtları toplanabilir.                                          | ① ② ③ ④ ⑤ |
| 7. Eğer denetim için planlanan zaman yetersiz ise, incelenen hesapların denetim risk tutarı yüksek belirlenebilir.                                           | ① ② ③ ④ ⑤ |
| 8. Eğer denetim için planlanan zaman yetersiz ise, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden bir ya da birkaçı göz ardı edilebilir.                           | ① ② ③ ④ ⑤ |
| 9. Eğer denetim için planlanan zaman yetersiz ise, Ticari Borçlara ilişkin alıcı ve satıcılardan mutabakat metni istenmeyebilir.                             | ① ② ③ ④ ⑤ |

*Değerli Vaktinizi Ayırdığınız İçin Teşekkür ederiz*