

T.C.
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ

BAĞIMSIZ DENETÇİNİN MESLEKİ
ŞÜPHECİLİĞİNİN DENETİM
STANDARTLARI BAĞLAMINDA DENETİM
KALİTESİNE ETKİSİ VE BİR ARAŞTIRMA

DOKTORA TEZİ

DANIŞMAN
Doç. Dr. Yusuf Cahit ÇUKACI

HAZIRLAYAN
Ahmet KARAHAAN

T.C.
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ

**BAĞIMSIZ DENETÇİNİN MESLEKİ
ŞÜPHECİLİĞİNİN DENETİM STANDARTLARI
BAĞLAMINDA DENETİM KALİTESİNE ETKİSİ
VE BİR ARAŞTIRMA**

DOKTORA TEZİ

DANIŞMAN

HAZIRLAYAN

Doç. Dr. Yusuf Cahit ÇUKACI

Ahmet KARAHAHAN

Jürimiz 27.06.2018 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda bu yüksek lisans/ doktora tezini (oybirliği ~~oyçokluğu~~) ile başarılı bulunarak izletme.....Anabilim Mühürü.. Bilim dalında doktora tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyelerinin Unvan Ad Soyadın İmzası

1. Doç. Dr. Ahmet UĞUR.....
2. Doç. Dr. İbrahim AKSU.....
3. Doç. Dr. Yusuf Cahit ÇUKACI.....
4. Dr. Öğretim Üyesi Özcan DEMİR.....
5. Dr. Öğretim Üyesi Zülkif YALÇIN.....

İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun
..... tarih ve sayılı kararıyla bu tezin kabulü onaylanmıştır.

Prof. Dr. Mehmet KUBAT
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

ONUR SÖZÜ

Doktora tezi olarak sunduğum “**Bağımsız Denetçinin Mesleki Şüpheciliğinin Denetim Standartları Bağlamında Denetim Kalitesine Etkisi ve Bir Araştırma**” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın tarafımdan yazıldığını ve yararlandığım tüm eserlerin hem metin içinde hem de bibliyografyada yöntemine uygun biçimde gösterilen eserlerden oluştuğunu ve bu eserlere atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Ahmet KARAHAN



BİLDİRİM

Hazırladığım doktora tezinin tamamen kendi çalışmam olduğunu ve her alıntıya kaynak gösterdiğimi taahhüt eder, tezimin kâğıt ve elektronik kopyalarının İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım:

- ☐ Tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.
- ☐ Tezim sadece İnönü Üniversitesi yerleşkelerinden erişime açılabilir.
- ☒ Tezimin 2 ay süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.

Ahmet KARAHAN

ÖNSÖZ

Bağımsız denetimin amacı, finansal tabloların, finansal raporlama standartları doğrultusunda işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamak ve elde edilen görüşü ilgi duyan taraflara raporlamaktır. Bu amaca ulaşabilmek için denetçinin standartlara uygun ve kaliteli bir denetim gerçekleştirmesi gerekir. Bu nedenle bağımsız denetçi, tüm denetim boyunca sorgulayıcı bir anlayışla hareket etmeli ve denetim kanıtlarının toplanması ve değerlendirilmesi aşamalarında çalışmalarını mesleki şüphecilik ilkesi doğrultusunda yürütmelidir.

Bu çalışmada bağımsız denetçinin mesleki şüpheciliğinin denetim kalitesine olan etkisi araştırılmıştır. Çalışmanın kapsamını Kamu Aydınlatma Platformu'na (KAP) kayıtlı olan bağımsız denetim şirketlerinde çalışan bağımsız denetçiler oluşturmaktadır. Bağımsız denetçi belgesine sahip olmakla birlikte fiilen bağımsız denetim faaliyetinde bulunmayan bağımsız denetçiler araştırmanın kapsamı dışında tutulmuştur. Bu çalışmanın hazırlanmasında karşılaşılan başlıca güçlükler, Türkiye'de konu ile ilgili çok az sayıda çalışma olması ve bağımsız denetçilerin e posta yoluyla gönderilen anketlere ilgi düzeylerinin oldukça düşük olmasıdır.

Bu çalışmanın tamamlanmasında büyük desteğini gördüğüm tez danışmanım sayın Doç. Dr. Yusuf Cahit ÇUKACI'ya, doktora tez çalışmam süresince tüm zorluklara birlikte katlandığımız sevgili eşime ve kızıma, maddi ve manevi desteklerini hayatımın her anında hissettiğim ve emeklerini hiçbir zaman ödeyemeyeceğim anneme ve babama sevgi ve minnet duygularımı sunarım.

Ahmet KARAHAN

ÖZET

Menfaat grupları ile işletmeler arasındaki muhasebe bilgi akışı muhasebe süreci ile sağlanmaktadır. İşletmelerin faaliyetlerinin olağanüstü bir şekilde büyümesi ve çeşitlenmesi, bu faaliyetlerle ilgilenen menfaat gruplarının sayısını artırmıştır. Bunun sonucunda, şirketin finansal durumu ve faaliyet sonuçları hissedarların dışında potansiyel yatırımcıları, devleti, kredi kuruluşlarını, çalışanları, sendikaları, işletme ile ticari ilişkisi bulunanları ve genel olarak tüm toplumu ilgilendirir hale gelmiştir. Muhasebenin üretmiş olduğu bilgiler finansal tablolar vasıtasıyla ilgililere sunulmaktadır. İşletme içinde ve dışında yer alan menfaat grupları işletmeyle ilgili olarak verecekleri kararlarda bu finansal tablolara ihtiyaç duyarlar. Menfaat gruplarının isabetli karar verebilmeleri ise bu tabloların içerdiği bilgilerin doğru ve güvenilir olmasına bağlıdır.

Menfaat gruplarının ihtiyaçları olan bilgiyi kaynağından temin etmeleri neredeyse olanaksızdır. Kaynağından temin edilemeyen bilginin ise hata ve usulsüzlük içermesi olasıdır. Finansal tabloların kasıtlı ya da kasıtsız olarak hata ve usulsüzlük içermesi olasıdır, menfaat gruplarının bu tablolara dayanarak karar almalarını zorlaştırmaktadır. Finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırıp kanıtlayacak bir inceleme, bu tablolara dayanılarak verilecek kararların sıhhatini ve nesnelliğini artıracaktır. Bağımsız denetim menfaat gruplarının karar verme sürecinde yararlandıkları finansal ve finansal olmayan bilginin güvenilirliğinin ve doğruluğunun saptanmasında çok önemli bir fonksiyon üstlenmektedir.

Bağımsız denetimin üstlendiği görevin sosyo-ekonomik öneminden dolayı denetim faaliyetinin belirli bir kalite düzeyinde gerçekleştirilmesi gerekir. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına uygun olarak yürütülüp tamamlanan bir denetim faaliyeti kaliteli olarak adlandırılabilir. Bağımsız denetim firmalarının denetimde kalite düzeyini sürekli olarak yükseltebilmeleri, denetlenen işletmeye ve menfaat gruplarına karşı olan sorumluluklarını yerine getirebilmeleri ve denetim mesleğine güven duyulmasını sağlayabilmeleri için firma bünyesinde kalite kontrol sistemini oluşturmaları ve bu sistemin uygulanmasını sağlamaları gerekir.

Denetim, yeterli sayıda ve uygun kalitede kanıt toplama ve bu kanıtları değerlendirme faaliyetidir. Denetim planının uygulanması aşamasında denetçiler belirli denetim tekniklerini kullanarak denetim kanıtı toplar. Toplanan kanıtlar değerlendirilerek finan-

sal tablolarda yer alan bilgilerin güvenilirliği sorgulanır. Mesleki şüphencilik, sorgulayıcı bir akılla, finansal tabloların usulsüzlük veya hata kaynaklı olası yanlış beyanına neden olabilecek koşullara karşı uyanık olmayı ve denetim kanıtlarının eleştirel bir değerdendirmesini içeren tutumdur. Denetçiler, mesleki şüphencilik ilkesine uygun hareket etmedikleri takdirde görüşlerini destekleyecek mahiyette yeterli ve uygun kanıt elde edemeyebilir; finansal tabloların doğru bilgi içermemesine yol açan olguları tanımlamakta veya bunları uygun bir şekilde açıklamakta zorluk çekebilirler. Denetim kalitesi, denetim faaliyeti sonucunda varılan yargının güvenilirliği olduğundan mesleki şüphencilik kavramı denetim kalitesine doğrudan etki edecektir.

Çalışmanın birinci bölümünde denetim, bağımsız denetim ve bağımsız denetçi kavramları ayrı ayrı açıklanmıştır. Çalışmanın ikinci bölümünde Uluslararası Denetim Standartları ve mesleki şüphencilik kavramları ile ilgili teorik bilgilere yer verilmiş ve mesleki şüphencililiği etkileyen faktörlere değinilmiştir. Çalışmanın üçüncü bölümünde kalite, bağımsız denetim kalitesi, bağımsız denetim kalitesini sağlayan ölçütler, bağımsız denetimde kalite kontrol ve bağımsız denetimde kalite kontrolü ile ilgili ulusal ve uluslararası düzenlemelere yer verilmiştir. Çalışmanın dördüncü bölümünde çalışmaya ilişkin anket verileri analiz edilerek mesleki şüphencilik kavramının denetim kalitesine olan etkisi tartışılmıştır. Çalışma sonuç bölümü ile bitirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetçi, Mesleki şüphencilik, Denetim Kalitesi

ABSTRACT

Information flow for accounting between interest groups and businesses is provided by the accounting process. The extraordinary growth and diversification of the activities of businesses has increased the number of interest groups that are interested in these activities. As a result of this, businesses' financial positions and their operating results have made potential investors, the state, lenders, employees, trade unions, business associates as well as the whole society except for shareholders be interested. The information produced by accounting is presented through financial statements to relevant persons. Interest groups within and outside the businesses need these financial statements for making their decisions regarding the businesses. The precision for making decisions based on financial statements depend on the accuracy and reliability of the information contained in these financial statements.

It is almost impossible for interest groups to obtain the information they need from its source. Information that cannot be obtained from its source is likely to contain errors and irregularities. The probability of financial statements involving errors or irregularities intentionally or unintentionally makes it difficult for interest groups to make decisions based on these tables. An investigation into the accuracy and reliability of the information contained in the financial statements will enhance the authenticity and objectivity of the decisions to be made based on these tables. Independent audit undertakes a very important function in determining the reliability and accuracy of financial and non-financial information from which interest groups benefit in the process of decision making.

Because of the socio-economic importance of the task that the independent audit has undertaken, the audit activity must be carried out at a certain quality level. Audit quality means that the supervised business submits its financial statements, its financial position and its operating results in accordance with the Turkish Accounting Standards and that it supports this with sufficient number of audit evidence and objective judgments. In other words, an audit activity carried out and completed in accordance with the Generally Accepted Auditing Standards can be called a quality auditing. Independent audit firms must establish a quality control system within the firm and ensure that the system is implemented smoothly so that they can continuously improve the quality

level while supervising and fulfill their responsibilities to the supervised businesses and interest groups.

Auditing is the act of collecting sufficient and adequate quality evidence and the activity of evaluating this evidence. In the course of the implementation of the audit plan, auditors collect audit evidence by using specific audit techniques. By evaluating the evidence collected, reliability of the information contained in the financial statements is questioned. Professional skepticism is an attitude that critically evaluates the audit evidence with a questioning mind and it needs to be vigilant against the circumstances that may lead to false declaration stemming from irregularity or error of financial statements. Auditors may not obtain sufficient and appropriate evidence to support their views unless they act in accordance with the principle of professional skepticism; they may have difficulty describing the actions that may lead to financial statements to contain incorrect information or explaining them in a reasonable way. The concept of professional skepticism will have a direct impact on the quality of audit since audit quality means the reliability of the conclusion reached at the end of the audit activity.

In the first part of the study, the concepts of audit, independent audit and independent auditor have been explained separately. In the second part of the study, the theoretical knowledge about international auditing standards and concepts of professional skepticism has been mentioned and the factors affecting professional skepticism have been discussed. In the third part of the study quality, independent auditing quality, criteria for ensuring independent auditing quality, quality control in independent auditing, and national and international regulations with regard to quality control in independent auditing have been examined. In the fourth part of the study, the effect of the concept of professional skepticism on audit quality has been discussed by analyzing the questionnaire data. The study ends with recommendations and conclusion.

Key words: Independent Audit, Independent Auditor, Professional Skepticism, Audit Quality

İÇİNDEKİLER

ONUR SÖZÜ	iii
BİLDİRİM	iv
ÖNSÖZ.....	v
ÖZET.....	vi
ABSTRACT	viii
İÇİNDEKİLER	x
TABLolar LİSTESİ.....	xxi
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xxviii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xxx
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

1. DENETİM, BAĞIMSIZ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETÇİ.....	3
1.1. Denetim Kavramı.....	3
1.2. Bağımsız Denetim.....	7
1.3. Bağımsız Denetime Duyulan İhtiyaç	10
1.4. Bağımsız Denetimin Amaçları	11
1.5. Denetim Türleri.....	13
1.5.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri.....	13
1.5.1.1. Faaliyet Denetimi.....	13
1.5.1.2. Uygunluk Denetimi.....	15
1.5.1.3. Finansal Tablolar Denetimi	16
1.5.1.3.1. Sürekli Denetim	17
1.5.1.3.2. Sınırlı Denetim (İnceleme-Ara Dönem Denetimi)	19
1.5.1.3.3. Özel Denetim	20
1.5.2. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri	20

1.5.2.1. Zorunlu (Yasal) Denetim	21
1.5.2.2. İsteğe Bağlı (İhtiyari) Denetim	21
1.6. Bağımsız Denetim Süreci.....	21
1.6.1. Müşteri Seçimi ve İşin Alınması	24
1.6.2. Denetimin Planlanması.....	25
1.6.3. Denetimin Yürütülmesi	26
1.6.4. Bulguların Raporlanması	27
1.7. Bağımsız Denetim Riski.....	28
1.7.1. Yapısal (Doğal) Risk	30
1.7.2. Kontrol Riski	30
1.7.3. Bulgu Riski.....	31
1.8. Denetçi ve Denetçi Türleri.....	32
1.8.1. Bağımsız Denetçi	33
1.8.2. İç Denetçi	33
1.8.3. Kamu Denetçisi	34

İKİNCİ BÖLÜM

2. ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARINDA MESLEKİ ŞÜPHECİLİK.....	35
2.1. Mesleki Şüphecilik (Professional Skepticism) Kavramı.....	35
2.2. Mesleki Şüpheciliğin Özellikleri	41
2.2.1. Sorgulayıcı Zihin	42
2.2.2. Kararın Ertelenmesi	44
2.2.3. Bilgiyi Arama.....	44
2.2.4. Bireylerarası Anlayış	45
2.2.5. Özerklik.....	45
2.2.6. Özgüven.....	46

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. KALİTE KAVRAMI VE BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ.....	47
3.1. Kalite Kavramı.....	47
3.2. Bağımsız Denetim Kalitesi.....	50
3.3. Kaliteli Denetimin Önemi.....	51
3.4. Bağımsız Denetim Kalitesini Sağlayan Ölçütler	53
3.4.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	55
3.4.1.1. Genel Standartlar	56
3.4.1.1.1. Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı	57
3.4.1.1.2. Bağımsızlık Standardı	57
3.4.1.1.3. Mesleki Dikkat ve Özen Standardı	58
3.4.1.2. Çalışma Alanı Standartları.....	59
3.4.1.2.1. Planlama ve Gözetim.....	59
3.4.1.2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi	60
3.4.1.2.3. Kanıt Toplama	60
3.4.1.3. Raporlama Standartları.....	61
3.4.1.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk.....	61
3.4.1.3.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik Standardı.....	62
3.4.1.3.3. Açıklayıcı Bilgiler Standardı	62
3.4.1.3.4. Görüş Bildirme Standardı	62
3.4.2. Uluslararası Denetim Standartları.....	64
3.4.3. Türkiye Denetim Standartları	66
3.5. Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol.....	67
3.5.1. Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1)	70
3.5.1.1. Kalite Kontrol Sisteminin Unsurları	71

3.5.1.1.1. Denetim Şirketi Bünyesinde Kaliteye İlişkin Liderlik Sorumlulukları	71
3.5.1.1.2. İlgili Etik Hükümler	72
3.5.1.1.3. Müşteri İlişkisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi.....	73
3.5.1.1.4. İnsan Kaynakları	74
3.5.1.1.5. Denetimin Yürütülmesi	74
3.5.1.1.6. İzleme	75
3.5.2. Finansal Tabloların Denetiminde Kalite Kontrol Standardı (BDS 220).....	76
3.6. Bağımsız Denetimde Kalite Kontrolü İle İlgili Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler.....	78
3.6.1. Bağımsız Denetimde Kalite Kontrolü İle İlgili Uluslararası Düzenlemeler.....	78
3.6.1.1. Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Düzenlemeler.....	78
3.6.1.1.1. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'nün Düzenlemeleri	78
3.6.1.1.2. Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu'nun Düzenlemeleri	80
3.6.1.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun Düzenlemeleri.....	81
3.6.1.3. Avrupa Birliği'nin Düzenlemeleri.....	82
3.6.1.4. Diğer Bazı Ülke Örnekleri	86
3.6.2. Bağımsız Denetimde Kalite Kontrolü İle İlgili Ulusal Düzenlemeler.....	87
3.6.2.1. Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) Düzenlemeleri.....	87
3.6.2.2. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) Düzenlemeleri.....	89

3.6.2.3. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Düzenlemeleri.....	90
3.6.2.4. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun (BDDK) Düzenlemeleri.....	92
3.6.2.5. Hazine Müsteşarlığı'nın Düzenlemeleri	93
3.6.2.6. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu'nun Düzenlemeleri.....	94
3.6.2.7. Türk Ticaret Kanunu'nun Düzenlemeleri	95
3.7. Denetim Kalitesi ve Mesleki Şüpheciliğe İlişkin Literatür Taraması ..	96
3.7.1. Uluslararası Literatür Taraması	96
3.7.2. Ulusal Literatür Taraması	99

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN MESLEKİ ŞÜPHECİLİĞİNİN DENETİM STANDARTLARI BAĞLAMINDA DENETİM KALİTESİNE ETKİSİNE İLİŞKİN ARAŞTIRMA	101
4.1. Araştırmanın Konusu ve Önemi.....	101
4.2. Araştırmanın Amacı	102
4.3. Evren ve Örneklem	102
4.4. Araştırmanın Veri Toplama Metodu	103
4.5. Araştırmada Kullanılan Değişkenler	104
4.6. Araştırmanın Teorik Modeli ve Hipotezler	106
4.7. Verilerin Analizi ve Bulgular	111
4.7.1. Örneklem Özelliklerine Ait Frekans Tabloları	111
4.7.2. Ölçeklerin Geçerlik ve Güvenilirliği	114
4.7.2.1. Mesleki Şüphecilik Ölçeğinin Geçerlilik ve Güvenilirlik Analizleri.....	116
4.7.2.2. Denetim Kalitesi Ölçeğinin Geçerlilik ve Güvenilirlik Analizleri.....	119

4.7.3. Değişkenlere Ait Korelasyon Değerleri.....	122
4.7.4. Regresyon Analizi	126
4.7.5. Bağımsız Gruplar T Testi.....	134
4.7.5.1. Cinsiyete Göre T Testi Sonuçları	134
4.7.5.1.1. Cinsiyete Göre Sorgulayıcı Zihin Değişkeni İçin T Testi	134
4.7.5.1.2. Cinsiyete Göre Merak Değişkeni İçin T Testi.....	135
4.7.5.1.3. Cinsiyete Göre Bireylerarası Uzlaşma Değişkeni İçin T Testi.....	135
4.7.5.1.4. Cinsiyete Göre Özgüven Değişkeni İçin T Testi	136
4.7.5.1.5. Cinsiyete Göre Karar Verme Yeteneği İçin T Testi.....	136
4.7.5.1.6. Cinsiyete Göre Mesleki Şüphencilik İçin T Testi.....	136
4.7.5.1.7. Cinsiyete Göre Liderlik Sorumlulukları Değişkeni İçin T Testi.....	137
4.7.5.1.8. Cinsiyete Göre Müşteri İlişkileri Yönetimi Değişkeni İçin T Testi.....	137
4.7.5.1.9. Cinsiyete Göre Denetimin Yürütülmesi Değişkeni İçin T Testi.....	138
4.7.5.1.10. Cinsiyete Göre İnsan Kaynakları Değişkeni İçin T Testi.....	138
4.7.5.1.11. Cinsiyete Göre İzleme Değişkeni İçin T Testi Sonuçları	139
4.7.5.1.12. Cinsiyete Göre Denetim Kalitesi İçin T Testi.....	139
4.7.5.2. Unvana Göre T Testi Sonuçları	140
4.7.5.2.1. Unvana Göre Sorgulayıcı Zihin Değişkeni İçin T Testi ..	140
4.7.5.2.2. Unvana Göre Merak Değişkeni İçin T Testi	141
4.7.5.2.3. Unvana Göre Bireylerarası Uzlaşma Değişkeni İçin T Testi.....	141

4.7.5.2.4. Unvana Göre Özgüven Değişkeni İçin T Testi Sonuçları	142
4.7.5.2.5. Unvana Göre Karar Verme Yeteneği İçin T Testi	142
4.7.5.2.6. Unvana Göre Mesleki Şüphencilik İçin T Testi	143
4.7.5.2.7. Unvana Göre Liderlik Sorumlulukları İçin T Testi	143
4.7.5.2.8. Unvana Göre Müşteri İlişkileri Yönetimi İçin T Testi....	144
4.7.5.2.9. Unvana Göre Denetimin Yürütülmesi İçin T Testi	144
4.7.5.2.10. Unvana Göre İnsan Kaynakları Değişkeni İçin T Testi	145
4.7.5.2.11. Unvana Göre İzleme Değişkeni İçin T Testi.....	145
4.7.5.2.12. Unvana Göre Denetim Kalitesi İçin T Testi	146
4.7.6. Anova Testi	146
4.7.6.1. Öğrenim Durumuna Göre Tek Yönlü Varyans Analizi	147
4.7.6.1.1. Öğrenim Durumuna Göre Sorgulayıcı Zihin Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi	147
4.7.6.1.2. Öğrenim Durumuna Göre Merak Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi.....	148
4.7.6.1.3. Öğrenim Durumuna Göre Bireylerarası Uzlaşma Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi.....	148
4.7.6.1.4. Öğrenim Durumuna Göre Özgüven Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi.....	149
4.7.6.1.5. Öğrenim Durumuna Göre Karar Verme Yeteneği Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi.....	150
4.7.6.1.6. Öğrenim Durumuna Göre Mesleki Şüphencilik Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi	151
4.7.6.1.7. Öğrenim Durumuna Göre Liderlik Sorumlulukları Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi.....	151
4.7.6.1.8. Öğrenim Durumuna Göre Müşteri İlişkileri Yönetimi Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi.....	152

4.7.6.1.9. Öğrenime Göre Denetimin Yürütülmesi Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi.....	153
4.7.6.1.10. Öğrenim Durumuna Göre İnsan Kaynakları Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi	154
4.7.6.1.11. Öğrenim Durumuna Göre İzleme Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi.....	154
4.7.6.1.12. Öğrenim Durumuna Göre Denetim Kalitesi İçin Tek Yönlü Varyans Analizi.....	155
4.7.6.2. Denetçilerin Pozisyonlarına Göre Tek Yönlü Varyans Analizi	156
4.7.6.2.1. Denetçilerin Pozisyonlarına Göre Sorgulayıcı Zihin Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi.....	156
4.7.6.2.2. Denetçilerin Pozisyonlarına Göre Merak Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi	157
4.7.6.2.3. Denetçilerin Pozisyonlarına Göre Bireylerarası Uzlaşma Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi.....	158
4.7.6.2.4. Denetçilerin Pozisyonlarına Göre Özgüven Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi	159
4.7.6.2.5. Denetçilerin Pozisyonlarına Göre Karar Verme Yeteneği Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi.....	159
4.7.6.2.6. Denetçilerin Pozisyonlarına Göre Mesleki Şüphencilik Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi.....	160
4.7.6.2.7. Denetçilerin Pozisyonlarına Göre Liderlik Sorumlulukları Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi.....	161
4.7.6.2.8. Denetçilerin Pozisyonlarına Göre Müşteri İlişkileri Yönetimi Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi	162
4.7.6.2.9. Denetçilerin Pozisyonlarına Göre Denetimin Yürütülmesi Değişkenini İçin Tek Yönlü Varyans Analizi	163

4.7.6.2.10. Denetçilerin Pozisyonlarına Göre İnsan Kaynakları Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi.....	164
4.7.6.2.11. Denetçilerin Pozisyonlarına Göre İzleme Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi	165
4.7.6.2.12. Denetçilerin Pozisyonlarına Göre Denetim Kalitesi Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi.....	166
4.7.6.3. Bağımsız Denetçi Olarak Çalışma Sürelerine Göre Tek Yönlü Varyans Analizi.....	167
4.7.6.3.1. Bağımsız Denetçi Olarak Çalışma Sürelerine Göre Sorgulayıcı Zihin Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi	167
4.7.6.3.2. Denetçilerin Çalışma Sürelerine Göre Merak Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi	168
4.7.6.3.3. Denetçilerin Çalışma Sürelerine Göre Bireylerarası Uzlaşma Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi	169
4.7.6.3.4. Denetçilerin Çalışma Sürelerine Göre Özgüven Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi	169
4.7.6.3.5. Denetçilerin Çalışma Sürelerine Göre Karar Verme Yeteneği Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi.....	171
4.7.6.3.6. Denetçilerin Çalışma Sürelerine Göre Mesleki Şüphencilik Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi.....	172
4.7.6.3.7. Denetçilerin Çalışma Sürelerine Göre Liderlik Sorumlulukları Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi	172
4.7.6.3.8. Denetçilerin Çalışma Sürelerine Göre Müşteri İlişkileri Yönetimi Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi	173
4.7.6.3.9. Denetçilerin Çalışma Sürelerine Göre Denetimin Yürütülmesi Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi	174
4.7.6.3.10. Denetçilerin Çalışma Sürelerine Göre İnsan Kaynakları Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi.....	175

4.7.6.3.11. Denetçilerin Çalışma Sürelerine Göre İzleme Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi	176
4.7.6.3.12. Denetçilerin Çalışma Sürelerine Göre Denetim Kalitesi İçin Tek Yönlü Varyans Analizi	176
4.7.6.4. Denetçilerin Yaşlarına Göre Tek Yönlü Varyans Analizi	177
4.7.6.4.1. Denetçilerin Yaşlarına Göre Sorgulayıcı Zihin Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi	177
4.7.6.4.2. Denetçilerin Yaşlarına Göre Merak Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi.....	178
4.7.6.4.3. Denetçilerin Yaşlarına Göre Bireylerarası Uzlaşma Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi.....	180
4.7.6.4.4. Denetçilerin Yaşlarına Göre Özgüven Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi.....	181
4.7.6.4.5. Denetçilerin Yaşlarına Göre Karar Verme Yeteneği Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi.....	181
4.7.6.4.6. Denetçilerin Yaşlarına Göre Mesleki Şüphencilik İçin Tek Yönlü Varyans Analizi.....	182
4.7.6.4.7. Denetçilerin Yaşlarına Göre Liderlik Sorumlulukları Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi.....	183
4.7.6.4.8. Denetçilerin Yaşlarına Göre Müşteri İlişkileri Yönetimi Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi.....	184
4.7.6.4.9. Denetçilerin Yaşlarına Göre Denetim Yürütülmesi Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi.....	186
4.7.6.4.10. Denetçilerin Yaşlarına Göre İnsan Kaynakları Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi	187
4.7.6.4.11. Denetçilerin Yaşlarına Göre İzleme Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi.....	188
4.7.6.4.12. Denetçilerin Yaşlarına Göre Denetim Kalitesi İçin Tek Yönlü Varyans Analizi.....	188

SONUÇ VE ÖNERİLER.....	190
KAYNAKLAR	207
ANKET FORMU	226



TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1.1: Hesap Dönemleri İtibariyle Ölçütlerin Sağlanması ve Yıllık Denetime Tabi Olma Durumu	19
Tablo 3.1: Kalite Tanımları	48
Tablo 3.2: ISQC 1 ve ISA 220'nin İçeriklerinin Karşılaştırılması	70
Tablo 3.3: AB Muhasebe Direktifleri	83
Tablo 3.4: Bazı Ülkelerde Denetimin Gözetimi	87
Tablo 4.1: Çeşitli Güven Düzeylerinde Evren ve Örneklem Büyüklükleri	103
Tablo 4.2: Araştırmada Kullanılan Değişkenler	105
Tablo 4.3: Ankete Katılan Denetçilerin Cinsiyeti	111
Tablo 4.4: Ankete Katılan Denetçilerin Yaşı.....	111
Tablo 4.5: Ankete Katılan Denetçilerin Eğitim Seviyesi	112
Tablo 4.6: Ankete Katılan Denetçilerin Mesleki Unvanı	112
Tablo 4.7: Ankete Katılan Denetçilerin Bağımsız Denetçi Olarak Çalışma Süreleri... 112	
Tablo 4.8: Ankete Katılan Denetçilerin Denetim Şirketindeki Pozisyonları.....	113
Tablo 4.9: Ankete Katılan Denetçilerin Bağlı Olduğu Denetim Şirketlerinin İl Bazında Dağılımı	113
Tablo 4.10: Denetçilerin Mesleki Şüphecilik Algılarının Ortalama ve Standart Sapma Değerleri	114
Tablo 4.11: Mesleki Şüphecilik Ölçeğinin Güvenilirlik Katsayıları	116
Tablo 4.12: KMO Değerleri ve Yorumları	117
Tablo 4.13: Mesleki Şüphecilik Ölçeği KMO ve Barlett's Testi	117
Tablo 4.14: Mesleki Şüphecilik Ölçeği Açıklayıcı Faktör Analizi Sonuçları	119
Tablo 4.15: Denetim Kalitesi Ölçeğinin Güvenilirlik Katsayıları	120
Tablo 4.16: Denetim Kalitesi Ölçeği KMO ve Barlett's Testi	120
Tablo 4.17: Denetim Kalitesi Ölçeği Açıklayıcı Faktör Analizi Sonuçları.....	121
Tablo 4.18: Korelasyon Katsayısının Değerlendirilmesi.....	123
Tablo 4.19: Korelasyon Analizi Sonuçları	124
Tablo 4.20: Liderlik Sorumlulukları Değişkeni İçin Çoklu Regresyon Analizi Sonuçları	127
Tablo 4.21: Müşteri İlişkileri Yönetimi Değişkeni İçin Çoklu Regresyon Analizi Sonuçları	128

Tablo 4.22: Denetimin Yürütülmesi Değişkeni İçin Çoklu Regresyon Analizi Sonuçları	129
Tablo 4.23: İnsan Kaynakları Değişkeni İçin Çoklu Regresyon Analizi Sonuçları....	130
Tablo 4.24: İzleme Değişkeni İçin Çoklu Regresyon Analizi Sonuçları.....	130
Tablo 4.25: Denetim Kalitesi İçin Çoklu Regresyon Analizi Sonuçları.....	131
Tablo 4.26: Denetim Kalitesi İçin Basit Regresyon Analizi Sonuçları	132
Tablo 4.27: Araştırma Hipotezlerinin Sonuçları.....	132
Tablo 4.28: Cinsiyete Göre Sorgulayıcı Zihin Değişkeni İçin T Testi Sonuçları.....	134
Tablo 4.29: Cinsiyete Göre Merak Değişkeni İçin T Testi Sonuçları	135
Tablo 4.30: Cinsiyete Göre Bireylerarası Uzlaşma Değişkeni İçin T Testi Sonuçları .	135
Tablo 4.31: Cinsiyete Göre Özgüven Değişkeni İçin T Testi Sonuçları	136
Tablo 4.32: Cinsiyete Göre Karar Verme Yeteneği Değişkeni İçin T Testi Sonuçları	136
Tablo 4.33: Cinsiyete Göre Mesleki Şüphencilik Değişkeni İçin İlişkin T Testi Sonuçları	137
Tablo 4.34: Cinsiyete Göre Liderlik Sorumlulukları Değişkeni İçin T Testi Sonuçları	137
Tablo 4.35: Cinsiyete Göre Müşteri İlişkileri Yönetimi Değişkeni İçin T Testi Sonuçları	138
Tablo 4.36: Cinsiyete Göre Denetimin Yürütülmesi Değişkeni İçin T Testi Sonuçları	138
Tablo 4.37: Cinsiyete Göre İnsan Kaynakları Değişkeni İçin T Testi Sonuçları	139
Tablo 4.38: Cinsiyete Göre İzleme Değişkeni İçin T Testi Sonuçları.....	139
Tablo 4.39: Cinsiyete Göre Denetim Kalitesi Değişkeni İçin T Testi Sonuçları	140
Tablo 4.40: Unvana Göre Sorgulayıcı Zihin Değişkeni İçin T Testi Sonuçları	140
Tablo 4.41: Unvana Göre Merak Değişkeni İçin T Testi Sonuçları.....	141
Tablo 4.42: Unvana Göre Bireylerarası Uzlaşma Değişkeni İçin T Testi Sonuçları....	141
Tablo 4.43: Unvana Göre Özgüven Değişkeni İçin T Testi Sonuçları	142
Tablo 4.44: Unvana Göre Karar Verme Yeteneği Değişkeni İçin T Testi Sonuçları...	142
Tablo 4.45: Unvana Göre Mesleki Şüphencilik Değişkeni İçin T Testi Sonuçları	143
Tablo 4.46: Unvana Göre Liderlik Sorumlulukları Değişkeni İçin T Testi Sonuçları .	143
Tablo 4.47: Unvana Göre Müşteri İlişkileri Yönetimi Değişkeni İçin T Testi Sonuçları	144
Tablo 4.48: Unvana Göre Denetimin Yürütülmesi Değişkeni İçin T Testi Sonuçları .	144

Tablo 4.49: Unvana Göre İnsan Kaynakları Değişkeni İçin T Testi Sonuçları	145
Tablo 4.50: Unvana Göre İzleme Değişkeni İçin T Testi Sonuçları	145
Tablo 4.51: Unvana Göre Denetim Kalitesi Değişkeni İçin T Testi Sonuçları	146
Tablo 4.52: Öğrenim Durumlarına İlişkin Bazı İstatistikler	147
Tablo 4.53: Varyansların Homojenliği Testi	147
Tablo 4.54: Sorgulayıcı Zihin Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu	147
Tablo 4.55: Öğrenim Durumlarına İlişkin Bazı İstatistikler	148
Tablo 4.56: Varyansların Homojenliği Testi	148
Tablo 4.57: Merak Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu	148
Tablo 4.58: Öğrenim Durumlarına İlişkin Bazı İstatistikler	149
Tablo 4.59: Varyansların Homojenliği Testi	149
Tablo 4.60: Bireylerarası Uzlaşma Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu	149
Tablo 4.61: Öğrenim Durumlarına İlişkin Bazı İstatistikler	149
Tablo 4.62: Varyansların Homojenliği Testi	149
Tablo 4.63: Özgüven Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu	150
Tablo 4.64: Öğrenim Durumlarına İlişkin Bazı İstatistikler	150
Tablo 4.65: Varyansların Homojenliği Testi	150
Tablo 4.66: Karar Verme Yeteneği Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu ..	150
Tablo 4.67: Öğrenim Durumlarına İlişkin Bazı İstatistikler	151
Tablo 4.68: Varyansların Homojenliği Testi	151
Tablo 4.69: Mesleki Şüphencilik Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu	151
Tablo 4.70: Öğrenim Durumlarına İlişkin Bazı İstatistikler	152
Tablo 4.71: Varyansların Homojenliği Testi	152
Tablo 4.72: Liderlik Sorumlulukları Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu	152
Tablo 4.73: Öğrenim Durumlarına İlişkin Bazı İstatistikler	152
Tablo 4.74: Varyansların Homojenliği Testi	152
Tablo 4.75: Müşteri İlişkileri Yönetimi Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu	153
Tablo 4.76: Öğrenim Durumlarına İlişkin Bazı İstatistikler	153
Tablo 4.77: Varyansların Homojenliği Testi	153
Tablo 4.78: Denetimin Yürütülmesi Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu.	153
Tablo 4.79: Öğrenim Durumlarına İlişkin Bazı İstatistikler	154

Tablo 4.80: Varyansların Homojenliği Testi	154
Tablo 4.81: İnsan Kaynakları Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu	154
Tablo 4.82: Öğrenim Durumlarına İlişkin Bazı İstatistikler	155
Tablo 4.83: Varyansların Homojenliği Testi	155
Tablo 4.84: İzleme Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu.....	155
Tablo 4.85: Öğrenim Durumlarına İlişkin Bazı İstatistikler	155
Tablo 4.86: Varyansların Homojenliği Testi	155
Tablo 4.87: Denetim Kalitesi Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu	156
Tablo 4.88: Pozisyonlara İlişkin Bazı İstatistikler	156
Tablo 4.89: Varyansların Homojenliği Testi	156
Tablo 4.90: Sorgulayıcı Zihin Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu	157
Tablo 4.91: Pozisyonlara İlişkin Bazı İstatistikler	157
Tablo 4.92: Varyansların Homojenliği Testi	157
Tablo 4.93: Merak Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu	157
Tablo 4.94: Pozisyonlara İlişkin Bazı İstatistikler	158
Tablo 4.95: Varyansların Homojenliği Testi	158
Tablo 4.96: Bireylerarası Uzlaşma Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu...	158
Tablo 4.97: Pozisyonlara İlişkin Bazı İstatistikler	159
Tablo 4.98: Varyansların Homojenliği Testi	159
Tablo 4.99: Welch Testi.....	159
Tablo 4.100: Pozisyonlara İlişkin Bazı İstatistikler	160
Tablo 4.101: Varyansların Homojenliği Testi	160
Tablo 4.102: Pozisyona Göre Karar Verme Yeteneği Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi.....	160
Tablo 4.103: Pozisyonlara İlişkin Bazı İstatistikler	161
Tablo 4.104: Varyansların Homojenliği Testi	161
Tablo 4.105: Mesleki Şüphencilik Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu.....	161
Tablo 4.106: Pozisyonlara İlişkin Bazı İstatistikler	161
Tablo 4.107: Varyansların Homojenliği Testi	162
Tablo 4.108: Liderlik Sorumlulukları Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu.....	162
Tablo 4.109: Pozisyonlara İlişkin Bazı İstatistikler	162

Tablo 4.110: Varyansların Homojenliği Testi	162
Tablo 4.111: Welch Testi.....	162
Tablo 4.112: Çoklu Karşılaştırma Dunnett T3 Testi Sonuçları	163
Tablo 4.113: Pozisyonlara İlişkin Bazı İstatistikler	164
Tablo 4.114: Varyansların Homojenliği Testi	164
Tablo 4.115: Denetimin Yürütülmesi Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu.....	164
Tablo 4.116: Pozisyonlara İlişkin Bazı İstatistikler	165
Tablo 4.117: Varyansların Homojenliği Testi	165
Tablo 4.118: İnsan Kaynakları Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu	165
Tablo 4.119: Pozisyonlara İlişkin Bazı İstatistikler	165
Tablo 4.120: Varyansların Homojenliği Testi	166
Tablo 4.121: İzleme Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu.....	166
Tablo 4.122: Pozisyonlara İlişkin Bazı İstatistikler	166
Tablo 4.123: Varyansların Homojenliği Testi	166
Tablo 4.124: Denetim Kalitesi Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu	166
Tablo 4.125: Çalışma Sürelerine İlişkin Bazı İstatistikler	167
Tablo 4.126: Varyansların Homojenliği Testi	167
Tablo 4.127: Sorgulayıcı Zihin Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu	167
Tablo 4.128: Çalışma Sürelerine İlişkin Bazı İstatistikler	168
Tablo 4.129: Varyansların Homojenliği Testi	168
Tablo 4.130: Merak Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu	168
Tablo 4.131: Çalışma Sürelerine İlişkin Bazı İstatistikler	169
Tablo 4.132: Varyansların Homojenliği Testi	169
Tablo 4.133: Bireylerarası Uzlaşma Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu	169
Tablo 4.134: Çalışma Sürelerine İlişkin Bazı İstatistikler	170
Tablo 4.135: Varyansların Homojenliği Testi	170
Tablo 4.136: Welch Testi.....	170
Tablo 4.137: Çoklu Karşılaştırma Dunnett T3 Testi Sonuçları	170
Tablo 4.138: Çalışma Sürelerine İlişkin Bazı İstatistikler	171
Tablo 4.139: Varyansların Homojenliği Testi	171
Tablo 4.140: Karar Verme Yeteneği Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu	171

Tablo 4.141: Çalışma Sürelerine İlişkin Bazı İstatistikler	172
Tablo 4.142: Varyansların Homojenliği Testi	172
Tablo 4.143: Mesleki Şüphencilik Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu.....	172
Tablo 4.144: Çalışma Sürelerine İlişkin Bazı İstatistikler	173
Tablo 4.145: Varyansların Homojenliği Testi	173
Tablo 4.146: Liderlik Sorumlulukları Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu.....	173
Tablo 4.147: Çalışma Sürelerine İlişkin Bazı İstatistikler	173
Tablo 4.148: Varyansların Homojenliği Testi	174
Tablo 4.149: Müşteri İlişkileri Yönetimi Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu.....	174
Tablo 4.150: Çalışma Sürelerine İlişkin Bazı İstatistikler	174
Tablo 4.151: Varyansların Homojenliği Testi	174
Tablo 4.152: Welch Testi.....	174
Tablo 4.153: Çalışma Sürelerine İlişkin Bazı İstatistikler	175
Tablo 4.154: Varyansların Homojenliği Testi	175
Tablo 4.155: İnsan Kaynakları Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu	175
Tablo 4.156: Çalışma Sürelerine İlişkin Bazı İstatistikler	176
Tablo 4.157: Varyansların Homojenliği Testi	176
Tablo 4.158: İzleme Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu	176
Tablo 4.159: Çalışma Sürelerine İlişkin Bazı İstatistikler	177
Tablo 4.160: Varyansların Homojenliği Testi	177
Tablo 4.161: Denetim Kalitesi Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu	177
Tablo 4.162: Denetçilerin Yaşlarına İlişkin Bazı İstatistikler	178
Tablo 4.163: Varyansların Homojenliği Testi	178
Tablo 4.164: Welch Testi.....	178
Tablo 4.165: Denetçilerin Yaşlarına İlişkin Bazı İstatistikler	179
Tablo 4.166: Varyansların Homojenliği Testi	179
Tablo 4.167: Welch Testi.....	179
Tablo 4.168: Çoklu Karşılaştırma Dunnett T3Testi Sonuçları	179
Tablo 4.169: Denetçilerin Yaşlarına İlişkin Bazı İstatistikler	180
Tablo 4.170: Varyansların Homojenliği Testi	180
Tablo 4.171: Bireylerarası Uzlaşma Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu .	180

Tablo 4.172: Denetçilerin Yaşlarına İlişkin Bazı İstatistikler	181
Tablo 4.173: Varyansların Homojenliği Testi	181
Tablo 4.174: Özgüven Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu	181
Tablo 4.175: Denetçilerin Yaşlarına İlişkin Bazı İstatistikler	182
Tablo 4.176: Varyansların Homojenliği Testi	182
Tablo 4.177: Karar Verme Yeteneği Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu	182
Tablo 4.178: Denetçilerin Yaşlarına İlişkin Bazı İstatistikler	183
Tablo 4.179: Varyansların Homojenliği Testi	183
Tablo 4.180: Mesleki Şüphencilik Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu.....	183
Tablo 4.181: Denetçilerin Yaşlarına İlişkin Bazı İstatistikler	184
Tablo 4.182: Varyansların Homojenliği Testi	184
Tablo 4.183: Welch Testi.....	184
Tablo 4.184: Denetçilerin Yaşlarına İlişkin Bazı İstatistikler	185
Tablo 4.185: Varyansların Homojenliği Testi	185
Tablo 4.186: Müşteri İlişkileri Yönetimi Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu.....	185
Tablo 4.187: Çoklu Karşılaştırma Tukey Testi Sonuçları	185
Tablo 4.188: Denetçilerin Yaşlarına İlişkin Bazı İstatistikler	186
Tablo 4.189: Varyansların Homojenliği Testi	186
Tablo 4.190: Denetimin Yürütülmesi Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu.....	186
Tablo 4.191: Denetçilerin Yaşlarına İlişkin Bazı İstatistikler	187
Tablo 4.192: Varyansların Homojenliği Testi	187
Tablo 4.193: İnsan Kaynakları Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu	187
Tablo 4.194: Denetçilerin Yaşlarına İlişkin Bazı İstatistikler	188
Tablo 4.195: Varyansların Homojenliği Testi	188
Tablo 4.196: İzleme Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu.....	188
Tablo 4.197: Denetçilerin Yaşlarına İlişkin Bazı İstatistikler	189
Tablo 4.198: Varyansların Homojenliği Testi	189
Tablo 4.199: Welch Testi.....	189

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	:Avrupa Birliği
ABD	:Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	:American Institute of Certified Public Accountants-Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
BDS	:Bağımsız Denetim Standartları
BT	:Bilgi Teknolojileri
IAASB	:The International Auditing and Assurance Standards Board-Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
IFAC	:International Federation of Accountants-Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
KAP	:Kamu Aydınlatma Platformu
KDV	:Katma Değer Vergisi
KGK	:Kamu Gözetimi Kurumu
PCAOB	:Public Company Accounting Oversight Board-Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu
SBDS	:Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları
SEC	:Securities and Exchange Commission-Amerika Birleşik Devletleri Sermaye Piyasası Kurulu
SGK	:Sosyal Güvenlik Kurumu
SMMM	:Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SOX	:Sarbanes Oxley
SPK	:Sermaye Piyasası Kurulu
TDK	:Türk Dil Kurumu
TTK	:Türk Ticaret Kanunu

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

YMM :Yeminli Mali Müşavir



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1: Denetim Türleri	13
Şekil 1.2: Faaliyet Denetimi Süreci	15
Şekil 1.3: Uygunluk Denetimi	16
Şekil 1.4: Finansal Tablolar Denetimi	17
Şekil 1.5: Denetim Süreci	23
Şekil 1.6: Denetim Risk Süzgeci	29
Şekil 2.1: Mesleki Şüphencilik Modeli.....	42
Şekil 3.1: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	56
Şekil 3.2: Denetim Firmasında Kalite Kontrol Sisteminin Oluşturulma Aşamaları.....	68
Şekil 4.1: Araştırmanın Temel Modeli	107
Şekil 4.2: Değişkenler Arası İlişkileri Gösteren Etkileşimli Model	108

GİRİŞ

Günümüz iş dünyasında işletmeler, küreselleşmenin, rekabetin ve bilgi teknolojilerindeki hızlı gelişmelerin yaşandığı bir dünyada faaliyet göstermektedirler. Küreselleşme ile birlikte ülkeler arasındaki zaman ve mekân boyutunun ortadan kalkması, sermaye hareketlerine her zaman olduğundan daha farklı bir boyut kazandırmış ve sermayenin ülke sınırları dışında daha verimli/karlı alanlara doğru hareket etmesine yol açmıştır. İşletmelerin uluslararası pazarlara açılma, başka işletmelerle birleşme, ulusal ve uluslararası düzeyde benzer işletmelerle karşılaştırılma ve uluslararası yatırımcılardan yabancı kaynak sağlama ihtiyaçları doğmuştur. Yaşanan bu gelişmeler hem ulusal hem de uluslararası düzeyde güvenilir finansal bilgi ihtiyacını artırmıştır.

Bağımsız denetimin amacı, işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçları hakkında üçüncü şahısların doğru bilgi edinmelerini sağlamak amacıyla işletmenin finansal tablolarının denetim standartlarına uygun olarak incelenmesidir. Bağımsız denetim alanında, 2000’li yılların başından itibaren dünya çapında yaşanan finansal skandallar, finansal tabloları hazırlayan ve denetleyen tarafların güvenilirliklerine önemli ölçüde zarar vermiştir. Bu skandallardan en çok etkilenen taraf ise sermaye piyasası yatırımcıları olmuştur. Başta Amerika Birleşik Devletleri (ABD) olmak üzere birçok gelişmiş ülkede, yatırımcıları korumak, güvenilir finansal raporlama sürecini yeniden sağlamak ve denetim hizmetinin kalitesini yükseltmek için çeşitli yasal düzenlemeler yapılmıştır.

Bağımsız denetim hizmetinin kalitesine olan güvenin artması, bağımsız denetçilerin bağımsız denetim standartlarına uygun davranmaları ve denetim çalışmaları sırasında elde ettikleri bulguları mesleki şüphecilik anlayışıyla ve eleştirel bir bakış açısıyla sorgulamalarına bağlıdır. Bu çalışmada, mesleki şüphecilik kavramının bağımsız denetim kalitesine olan etkisi araştırılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde denetim, bağımsız denetim ve bağımsız denetçi kavramları ayrı ayrı açıklanmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde Uluslararası Denetim Standartları ve mesleki şüphecilik kavramları ile ilgili teorik bilgilere yer verilmiş ve mesleki şüpheciliği etkileyen faktörlere değinilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde kalite, bağımsız denetim kalitesi, bağımsız denetim kalitesini sağlayan ölçütler, bağımsız denetimde kalite kontrol ve bağımsız denetimde kalite kontrolü ile ilgili ulusal ve uluslararası düzenlemelere yer verilmiştir.

Çalışmanın dördüncü bölümünde çalışmaya ilişkin anket verileri analiz edilerek sonuçlar yorumlanmıştır.



BİRİNCİ BÖLÜM

1. DENETİM, BAĞIMSIZ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETÇİ

Bu bölümde, denetim, bağımsız denetim ve bağımsız denetçi kavramlarına ilişkin açıklamalar yapılmaktadır.

1.1. Denetim Kavramı

Latin kökenli “audire” fiilinden türeyen ve “işitme” veya “dinleme” anlamlarında kullanılan denetim kavramının Anglo-Sakson ülkelerindeki karşılığı “auditing” kelimesidir. Bu fiil eskiden “seçilmiş uzman kişilerin, belirli alanlarda görevlendirilmiş kişileri dinleyerek yaptıkları işlerde doğruları bulmaya çalışmaları” anlamında kullanılmıştır (Bozkurt, 2012: 17).

Literatürde denetim kavramını açıklamaya yönelik yapılan birbirinden farklı tanımların tamamı özde aynı anlama gelmektedir. Aşağıda söz konusu tanımlardan bazılarına yer verilmiştir.

Türk Dil Kurumu’nun (TDK) Türkçe Sözlüğünde denetim, bir işin yöntemine uygun bir şekilde doğru olarak yapılıp yapılmadığının incelenmesi, kontrol edilmesi ve denetlenmesi şeklinde tanımlanmıştır.

Denetim, kayıtların güvenilirliğine ilişkin bir görüş oluşturmak ve işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçları hakkında bilgi sunmak amacıyla kayıtların detaylı olarak incelenmesi ve değerlendirilmesine olanak sağlayan bir süreçtir (Woolf, 1990: 1).

Denetim, sunulan iddialarla önceden oluşturulan ölçütler arasındaki ilişkinin uygunluk derecesine karar verebilmek ve sonuçları raporlamak amacıyla, bu iddialar ile ilgili kanıt toplama ve bu kanıtları değerlendirme eylemidir. Denetim faaliyeti, mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen kişiler ve bağımsız denetim alanında faaliyette bulunma yetkisini haiz kurumlar tarafından yapılmalıdır (Arens vd., 2006: 4).

Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili işletme iddialarını önceden belirlenmiş kriterler, amaçlar ve standartlar çerçevesinde, tarafsızca analiz etmek ve ölçmek suretiyle kanıtlara dayalı olarak değerlendirmek, gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olmak, kişi ve kuruluşların gelişmesini ve mali yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli,

güvenilir ve tutarlı hale gelmesini sağlamak, etkinliği ve etkenliği artırmak ve elde edilen sonuçları işletme ilgililerine duyurmak amacıyla uygulanan sistemli, planlı ve programlı bir süreçtir (Soylu, 2010: 26).

Denetim sürecinde denetçi, işletmenin iktisadi faaliyetleri ile ilgili olarak hazırlanan raporlar üzerinde, önceden saptanmış ölçütleri kullanarak doğruluk ve güvenilirlik analizi yapmaktadır. Bu ölçütler ilgili mevzuat, yönetimin oluşturduğu hedefler veya genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olabilir. Doğruluk ve güvenilirlik analizi yapılmasının amacı denetim hizmetinin daha güvenilir ve bağımsız bir şekilde sunulmasını sağlamaktır (Dölen, 2015: 177).

Denetim, muhasebe bilgi sisteminde üretilen raporlar ile sunulan verilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı ve ayrıca işletme faaliyetlerine ilişkin sunulan verilerin doğruluğu, şeffaflığı, dürüstlüğü, güvenilirliği ve zamanlılığı hakkında bir yargı oluşturmaktır (Özbirecikli ve Süslü, 2005: 69).

Denetim, kişi veya kuruluşların ekonomik eylemleri ve olayları hakkındaki iddialarının yer aldığı mali raporların belirlenen kriterler ile uygunluk derecesini belirlemek ve sonuçları raporların kullanıcılarına iletmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir (Porter, 2008: 3).

Denetim, ekonomik eylemler ve olaylar hakkında iddialar ile önceden belirlenen ölçütler arasındaki uygunluk derecesini tespit etmek ve sonuçları işletme ilgililerine iletmek amacıyla objektif kanıtların elde edilmesi ve değerlendirilmesini içeren sistematik bir süreçtir. Denetçinin, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine veya kabul edilmiş diğer kriterlere uygunluğuyla ilgili görüş bildirdiği ve yazılı bir rapor hazırladığı onaylama hizmetidir (Soltani, 2007: 4).

Denetim, bir iktisadi birimin belirli bir dönemine ait finansal tablolarının ve kamuya açıklanacak diğer bilgilerinin, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarıyla belirlemek ve sonucu ilgi duyanlara raporlamak amacıyla, bağımsız uzman kişilerce yürütülen kanıt toplama ve toplanan kanıtları değerlendirme sürecidir (Haftacı, 2014: 2-3).

Denetim, işletmenin mali nitelikli işlemlerine ait belgelerde yer alan verilerin defterlere doğru kaydedilip kaydedilmediğinin, defterlerde yer alan bilgilerin finansal tablolara doğru aktarılıp aktarılmadığının ve finansal tabloların, bu tabloları kullanarak

karar verecek olan tarafların kararlarını etkileyecek derecede hata, hile ve usulsüzlük içerip içermediğinin tespit edilmesi amacıyla yetkilendirilmiş bağımsız kişi veya kurumlarca yeterli ve uygun kanıt toplanması ve toplanan kanıtların değerlendirilerek sonucun raporlanması sürecidir.

Denetim, ekonomik eylemler ve olaylarla ilgili iddialar ile belirlenen kriterler arasındaki uygunluğun derecesini belirlemek ve sonuçları ilgili kullanıcılara iletmek için iddialarla ilgili kanıtların objektif olarak elde edilmesi ve değerlendirilmesini kapsayan sistematik bir süreçtir (Hayes vd., 2005: 11).

Denetim tanımında yer alan unsurlar ve özellikleri şöyle sıralanabilir (Güredin, 2014: 11-12):

- **Denetim bir süreçtir:** Denetimin sistematik bir süreç olmasından kastedilen dinamik bir faaliyet olduğudur. Bu dinamik faaliyet denetçinin bir denetim görüşüne ulaşabilmek için gerekli olan bilgi ve belgeleri elde etmesi, değerlendirmesi ve görüşünü denetim raporu ile ilgili taraflara iletmesi aşamalarından ibarettir.
- **İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddialar:** İşletme yönetiminin iddiası niteliğindeki finansal tablolar ve ekonomik faaliyetler ile ilgili raporlar bağımsız denetçiye sunulur. Denetçi, bu iddiaların doğruluğunu ve güvenilirliğini belirlemek amacıyla gerekli incelemeleri yapar.
- **Önceden saptanmış ölçütler:** Yönetimin iddialarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin tespit edilmesi amacıyla karşılaştırıldıkları ölçütlerdir. Bu ölçütler kanunlar, işletme yönetiminin belirlediği hedefler, bütçeler ve yetkili kuruluşlarca saptanmış genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olabilir.
- **Uygunluk derecesi:** Yönetimin bildirim ve iddialarının önceden saptanmış ölçütlerle ne derece uyum içinde bulunduğunun belirlenmesidir.
- **Tarafsızca kanıt toplama ve kanıtları değerlendirme:** Mesleğinde uzman ve bağımsız bir kişi olarak denetçinin, işletme yönetimin iddialarını tarafsız ve önyargısız bir şekilde özenle incelemesi ve sonuçlarını titizlikle değerlendirmesi ifade edilmektedir.

- **İlgi duyanlar:** İşletmenin finansal tablolarına dayanarak karar alacak menfaat gruplarını ve genel anlamda kamuyu ifade etmektedir. Menfaat grupları denetim raporunu kullanarak bir karar alacak olan gerçek ve tüzel kişilerdir. Ortaklar, yöneticiler, kredi kuruluşları, müşteriler ve kamu maliyesi menfaat gruplarına örnek olarak verilebilir.
- **Sonuçları bildirme:** Denetim sürecinin sonu olan sonuç bildirme aşamasında denetçi, yapmış olduğu incelemelere dayanarak yönetimin iddialarının doğruluğunu ve güvenilirliğini onaylar ya da reddeder. Denetçi elde ettiği bulguları ve ulaştığı görüşünü yazılı bir rapor ile açıklar. Denetçi, düzenlediği raporda hiçbir zaman finansal tabloların doğruluğu konusunda yüzde yüz bir güvence vermez.

Denetim tanımının özünde, kaynak kullanarak faaliyette bulunan gerçek ve tüzel kişilerin, tahsis edilen kaynakları verimli kullanıp kullanmadıklarının muhasebesi niteliğinde olan hesap verme sorumluluğu vardır. Hesap verme sorumluluğunu, yönetsel ve mali hesap verme sorumluluğu olarak ikiye ayırarak incelemek gerekir. Tahsis edilen kaynakların hangi yatırımlarda kullanıldığının yanında, belirlenen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığının da tespit edildiği sorumluluk çeşidine yönetsel hesap verme sorumluluğu denir. Tahsis edilen kaynağın daha önceden tespit edilen yöntemlere uygun kullanılıp kullanılmadığının belirlendiği hesap verme sorumluluğuna ise mali hesap verme sorumluluğu denir (Erdoğan, 2002: 56). Yönetsel ve mali hesap verme sorumluluğu tam olarak yerine getirildiğinde ekonomik gelişmeye büyük ölçüde katkıda bulunan işletmelerin faaliyetlerini şeffaf bir şekilde sürdürmeleri mümkün olur.

Çeşitli işlevleri bulunan denetim faaliyetinin birinci işlevi kaynak dağılımıyla ilgilidir. Denetim, kaynak dağılımında etkinliğin sağlanmasına, yolsuzlukların, usulsüzlüklerin, kayıp ve kötüye kullanımların önlenmesine ve yöneticilerin ve çalışanların hukuk kurallarına uygun davranmasına yardımcı olur (Candan, 2007: 13-14).

Denetimin ikinci işlevi ise, yönetimin performansının ve başarısının artırılmasıdır. Denetim, yönetim süreçlerinin uygulanmasında ve geliştirilmesinde, işletme faaliyetlerinin etkin ve etken bir şekilde yürütülmesinde ve örgütsel amaç ve hedeflere ulaşılmasında işletme yönetimine destek olur. Bu iki temel işlevin dışında denetimin diğer işlevlerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Candan, 2007: 14-15):

- Denetim; işletme yöneticilerine ve diğer karar mercilerine doğru, güvenilir ve tarafsız bilgiler sunar.
- Denetim, işletmede devamlı ve sistematik olarak gerçekleştirilen bir faaliyettir ve bu özelliğiyle irade dışı da olsa yöneticilerin ve çalışanların kendilerini geliştirmelerine katkı sağlar.
- Denetim önleyici ve sınırlayıcı işlevi sayesinde yöneticilerin ve çalışanların sahtekârlık yapma eğilimlerini engeller.
- Denetim faaliyetinin özünde hata bulma ve cezalandırma yoktur. Denetim, hataların, usulsüzlüklerin önlenmesi, yetersiz görülen süreçlerin iyileştirilmesi, gerekli tedbirlerin alınması ve problemlerin çözümü için öneriler sunulması suretiyle gerçekleştirilir.
- Denetim, örgütün birimleri ve çalışanları arasında koordinasyonun ve hedef birliğinin sağlanmasına katkı sunar. Böylece işletmede bölümler arasında farklı uygulamaların önlenmesi ve hedef birliğinin oluşturulması sağlanmış olur.
- Denetim, işletme faaliyetlerinin yasalara ve ilgili diğer mevzuata uygun, zamanında, verimli ve etkin bir şekilde yürütülmesi konusunda işletme yönetimine makul bir güvence verir.
- Denetim, yürütülen danışmanlık faaliyetleri ile profesyonel uzmanlık bilgisinin işletme yönetimi ile paylaşılmasını sağlar.

1.2. Bağımsız Denetim

Bir işletmenin finansal yapısı ve faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler, mali tablolar vasıtasıyla ilgililere sunulur. Farklı amaçlar doğrultusunda hareket eden bilgi kullanıcılarının sağlıklı kararlar verebilmeleri ve çeşitli kurum ve kuruluşların ülke kaynaklarını etkin ve verimli olarak kullanabilmeleri mali tablolarda yer alan bu bilgilerin güvenilirlik ve doğruluk derecesi ile doğrudan ilişkilidir. Ancak, çeşitli nedenlerle, bilgi kullanıcılarının güvenilir bilgi elde etme olasılığı giderek azalmaktadır. Bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duydukları güvenilir ve doğru bilgileri doğrudan ve kaynağından elde etmeleri mümkün değildir. Çeşitli yollardan dolaylı olarak elde edilen bu bilgilerin kasıtlı veya kasıtlı olmayan nedenlerle yanlışlık ve düzensizlikleri içermesi ise yüksektir.

Ayrıca, bilgiyi sunanlar ile bu bilgiyi kullanacak olan tarafların amaç ve hedeflerindeki farklılıklardan kaynaklanan çıkar çatışmaları da güvenilir ve doğru bilgiye ulaşmayı zorlaştıran önemli bir etkidir. Bu nedenlerin dışında toplum yapısının değişmesi, ekonomik gelişmeler ve işletmelerin büyümesine bağlı olarak işletmeler arası ticaretin her geçen gün artması finansal verilerin sayısal olarak artmasına ve mali tabloların karmaşıklaşmasına yol açmakta; bu durum güvenilir bilgiye erişilmesini daha da zorlaştıran bir başka neden olarak karşımıza çıkmaktadır. Bağımsız denetim bu tür olayların finansal bilgilere olan etkisini tespit etmek ve finansal tabloların güvenilirlik düzeyini araştırmak amacıyla kurulan bir sistemdir (Kavut, 2001: 2).

Bağımsız denetim, finansal tabloların, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesini belirlemek amacıyla serbest meslek sahibi olarak tek başına veya bir denetim şirketi bünyesinde çalışan denetçiler tarafından yürütülen denetim çalışmasıdır. 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 2.maddesinde, gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin mali tablolarını denetleme yetkisi, serbest muhasebeci mali müşavirlere ve yeminli mali müşavirlere verilmiştir (Kepekçi, 2004: 8).

Bağımsız denetim, finansal tabloların güvenilir olup olmadıklarının objektif olarak belirlendiği ve elde edilen sonuçların raporlandığı bir faaliyettir. Dolayısıyla bağımsız denetim faaliyetiyle, şirketlere ve sermaye piyasası kapsamındaki kurumlara ait hesapların vergi kanunları açısından incelenmesi yapılmaz. Bağımsız denetçinin, işletme yönetiminin yasal olmayan davranışlarını tespit etmek gibi bir sorumluluğu da yoktur. Bu tür olayları saptamak hukukun görevidir. Denetçinin bir hukukçu gibi hareket etmesi asli görevini terk etmesine yol açar. Bağımsız denetimin geçerli olması için, denetim standartlarına uyulması zorunludur (Erdoğan, 2002: 59). Standartlara uyulmadan yapılan denetim faaliyeti sonucu düzenlenen bağımsız denetim raporları geçerliliğini yitirecektir.

Bağımsız denetim, işletme yöneticilerinin yetkilerinin sınırsız olmadığı ve olması gerektiği gerçeğinden hareketle, olası yetki aşımalarını, yetkinin kötüye kullanımını ve kaynakların doğru kullanıp kullanılmadığını tespit eder ve bu tespitlerini bir rapor ile açıklar (Çelebi vd., 2015: 78). Böylece işletme yöneticilerinin yetkili mercilere ve hatta tüm topluma hesap vermeleri mümkün hale gelir.

Bağımsız denetimin özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Kandemir ve Akbulut, 2013: 41):

- Bağımsız denetim işletmenin belirli bir dönemini kapsar,
- Denetim kapsamında incelenen bilgilerle önceden saptanmış ölçütler karşılaştırılır,
- Denetçi, denetim çalışmasını bağımsız olarak ve objektif bir biçimde yürütür,
- Denetçi yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahiptir,
- Denetçi denetim tekniklerini uygulayarak yeterli kalitede ve uygun kanıt toplar ve bu kanıtları değerlendirir,
- Sonuç olarak denetçi ulaştığı görüşü işletme ile ilgili taraflara açıklamak amacıyla bir rapor hazırlar.

İşletme içinde üretilen finansal bilgilerin güvenilirliğini ortaya koyan bağımsız denetim talebi; ortaklardan, yöneticilerden, işletmeyle ilgili taraflardan ve kamu kuruluşlarından gelebilir. Bu taraflardan hangisi denetim talebinde bulunursa bulunsun, bu talebin yapılmasına neden olan etken işletmeden elde edilen bilgilerin güvenilirliğine duyulan ihtiyaçtır. (Kırlioğlu ve Akyel, 2004: 29).

Bağımsız denetimin işletmelere, yatırımcılara ve kamu kuruluşlarına sağladığı yararlarından bazıları aşağıda sıralanmıştır (Demir vd., 2016: 41):

- Yöneticilerin ve çalışanların hile ve usuzsüzlük yapma eğilimlerini azaltır,
- İşletmenin kredi alma olanağı artar,
- Kredi kuruluşlarının kredi kullandırma konusundaki kararlarına yardımcı olur,
- Küçük tasarruf sahiplerinin yatırım kararlarına destek olur,
- Denetimden geçmiş mali tablolara ve bu tablolara dayanarak hazırlanan beyannamelere olan güven artar.

1.3. Bağımsız Denetime Duyulan İhtiyaç

Bilimsel ve teknolojik devrimin sonucunda, ticaret hacminin ve sanayi üretiminin artması, işletmeleri sert rekabet koşulları altında faaliyette bulunmaya zorlamıştır. İşletmelerde kaynakların verimliliğinin artırılması, faaliyetlerin sürdürülebilirliğinin sağlanması ve risklerin tanımlanarak risk düzeyinin minimuma indirilmesi için gerekli tedbirlerin alınması oldukça önemlidir. Bu durum demokrasinin ve hukuk devleti ilkelerinin bir gereği olarak bağımsız denetim faaliyetinin önemini artırmıştır. (Çelebi vd., 2015: 80).

Şirket ortakları, işlerin iyi yürütülüp yürütülmediği ve kaynakların işletme amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığı hususunda bilgiye ihtiyaç duymaktadır. Bu bilgilerin doğru sınıflandırılması, özetlenmesi, denetimden geçerek doğruluğunun makul bir güvenceye bağlanması ve anlaşılabilir olması tüm finansal tablo kullanıcıları açısından oldukça önemlidir. Finansal tablo kullanıcıları; ortaklar, kredi kurumları, çalışanlar, müşteriler, tedarikçiler ve işletmeye yatırım yapmış olanlar ile potansiyel yatırımcılardır. Finansal tablo kullanıcıları bağımsız denetim sonuçlarına göre işletme ile aralarındaki ilişkiyi gözden geçirme olanağına kavuşmaktadır. İşletme yöneticileri de dönemsel olarak denetim yapılmasını talep etmekte ve denetim sonuçlarını, kendi performansları ve hedefleri açısından değerlendirmektedir.(Çelebi vd., 2015: 81).

İşletme ilgilileri, işletmenin mali yapısı ve faaliyet sonuçları ile ilgili bilgileri kaynağında inceleme imkânına sahip olmadıkları için bu bilgileri işletme yönetimden talep etmektedirler. Ancak yönetimin hazırladığı bilgilerin hata ya da hile içeren işlemler nedeniyle güvenilir olmama ihtimali bulunmaktadır. İşletme ilgililerinin sağlıklı kararlar verebilmeleri elde edilen bilginin doğruluğuna ve güvenilirliğine bağlı olduğundan, finansal tablolardaki bilgi riskinin azaltılması gerekmektedir (Toroslu, 2012: 49).

Bilgi riskinin azaltılması için üç temel yol vardır (Güredin, 2014: 10):

- i. Kullanıcı bilgiyi kendisi doğrular. Bilgiyi kullanacak taraf tüm belge ve kayıtları kaynağında inceleyerek bilginin doğruluğunu belirlemeye çalışır. Bu yöntem oldukça zahmetli ve maliyetlidir. Kaldı ki, bilginin doğruluğunu araştıran her bireyin bu işi yapabilecek teknik bilgi ve uzmanlık becerisi olmayacağı gibi, yeterli zamanı da bulunmayacaktır. Öte yandan,

işletme yönetiminin her önüne gelene de böyle bir inceleme için izin vermeyeceği açıktır. Bilginin bizzat kullanıcı tarafından doğrulanması seçeneği iktisadi değildir.

- ii. Kullanıcı, bilgi riskini bilgiyi hazırlayan taraf ile paylaşır. Güvenilir bilgiyi hazırlayıp sunma sorumluluğu işletme yönetimine aittir. Hatalı ve yanıltıcı finansal tablo bilgilerine dayanarak bir karar alan taraflar önemli zararlara uğrayabilir. Böyle bir durumda yasal yollara başvurarak yönetimden uğranılan zararı karşılamasını isteyebilir. Ancak çoğu kez böyle bir zararın karşılanması olanaksızdır. Esasen iflas nedeniyle finansal kuruma karşı yükümlülüğünü yerine getiremeyen işletmenin, yanıltıcı bilgi vermesi sonucu zarara uğrattığı birey veya kurumun zararını karşılayabilmesi genelde söz konusu olamayacaktır.
- iii. Bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolardan yararlanılır. Bilginin güvenilirliğinin araştırılmasında başvurulacak bir yöntem de, söz konusu bilginin bağımsız uzman bir kişi tarafından denetlenerek doğrulanmasıdır. Karar vericilerin bilgiye makul düzeyde güven duyulabilmeleri bilginin bütünlüğünün, geçerliliğinin ve tarafsızlığının denetlenip doğrulanmasına bağlıdır. Bu nedenle uygulamada bilgi kullanıcıları bağımsız denetimden geçmiş bilgileri kullanarak karar vermektedirler.

1.4. Bağımsız Denetimin Amaçları

Bağımsız denetiminin amacı, işletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tabloların mali tablo düzenleme ve raporlama standartlarına uygunluğunu tespit etmektir. Bağımsız denetçi yeterli miktarda güvenilir kanıt toplayarak ve toplanan kanıtları değerleyerek finansal tabloların tüm önemli yönleriyle işletmenin finansal durumunu, faaliyet sonuçlarını ve nakit akışlarını genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda gerçeğe uygun, doğru ve dürüst bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bir görüşe ulaşır (Güredin, 2014: 157). Bağımsız denetim işletmenin finansal tablolarıyla ilgili mevcut durumunun ölçüt alınan standartlara uygunluğunu ortaya koymakta ve böylece finansal tablolarda yer alan bilginin değerini artırmaktadır.

Finansal bilgi kullanıcılarının bireysel olarak denetim yapması hem hukuken hem de rasyonel olarak olanaksızdır. Bağımsız denetim, finansal tabloların daha şeffaf olmasının yanında işletmede kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanabilir olmasına da katkı sağlar. Etkin bir bağımsız denetim sistemi ile orta vadede işletmelerin güvenilirliği artar ve kamu denetim elemanlarının bu işletmelerde yapacakları denetimin kapsamı daralır. Yabancı kredi kuruluşlarının yerli firmalara olan güveninin artmasına bağlı olarak ülkemize gelen yabancı sermaye miktarı da artacaktır ve böylece ekonomik kalkınmada önemli gelişmeler yaşanabilecektir (Karadeniz, 2015: 4-5).

SPK'nın X.seri ve 22 nolu "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ"inde bağımsız denetimin amacı; "finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır" şeklinde açıklanmıştır (www.spk.gov.tr, 29.08.2017).

Bağımsız Denetim Standardı 200'e göre (BDS 200) bağımsız denetimin amacı, finansal tabloların güvenilirliğini artırmaktır. Bu amaca, finansal tabloların önceden belirlenen ölçütlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği hakkındaki denetçi görüşü ile ulaşılır. Denetim standartlarına ve ilgili etik hükümlere uygun olarak yürütülen bir denetim çalışması, denetçinin mali tablolarla ilgili isabetli bir görüş oluşturmasını sağlar (www.kgk.gov.tr, 29.08.2017).

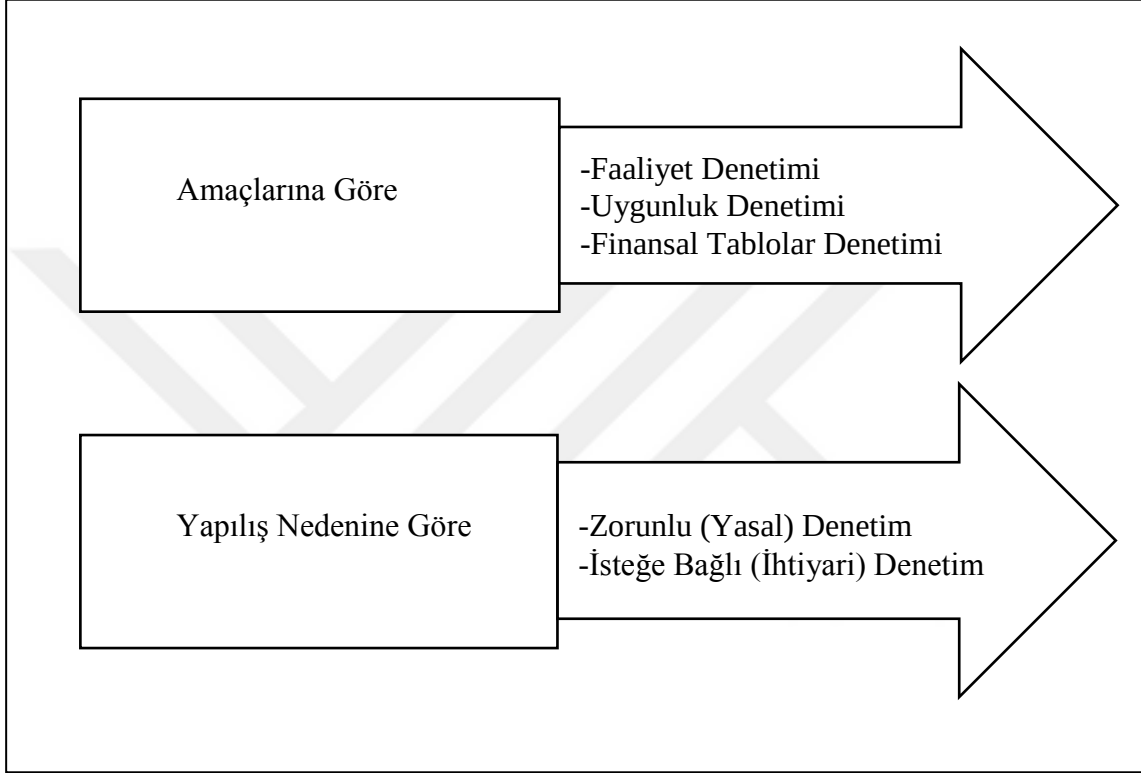
İşletme yönetiminin iddiası niteliğindeki finansal tabloların, bağımsız denetçi tarafından incelenmesinin farklı amaçları bulunmaktadır. Bu amaçlar (Haftacı, 2014: 167-168):

- Mali tabloların tüm önemli yönleriyle mali tablo düzenleme ve raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı hakkında bir görüşe ulaşmak,
- Mali tablolarda yer alan hata ve hileleri belirlemek,
- Hata ve hileleri önlemek,
- İşletmenin yönetimine tavsiyelerde bulunmaktır.

1.5. Denetim Türleri

Literatürde denetim çok farklı açılardan sınıflandırılmakla birlikte günümüzde en çok kullanılan yöntem yapılış amacına ve yapılış nedenine göre olmak üzere ikili bir sınıflandırmaya tabi tutulmasıdır (Selimoğlu vd., 2015: 16).

Şekil 1.1: Denetim Türleri



Kaynak: Selimoğlu vd., 2015: 16

1.5.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Amaçlarına göre denetim, faaliyet denetimi, uygunluk denetimi ve finansal tablolar denetimi olmak üzere üçe ayrılır (Hayes vd., 2005: 14).

1.5.1.1. Faaliyet Denetimi

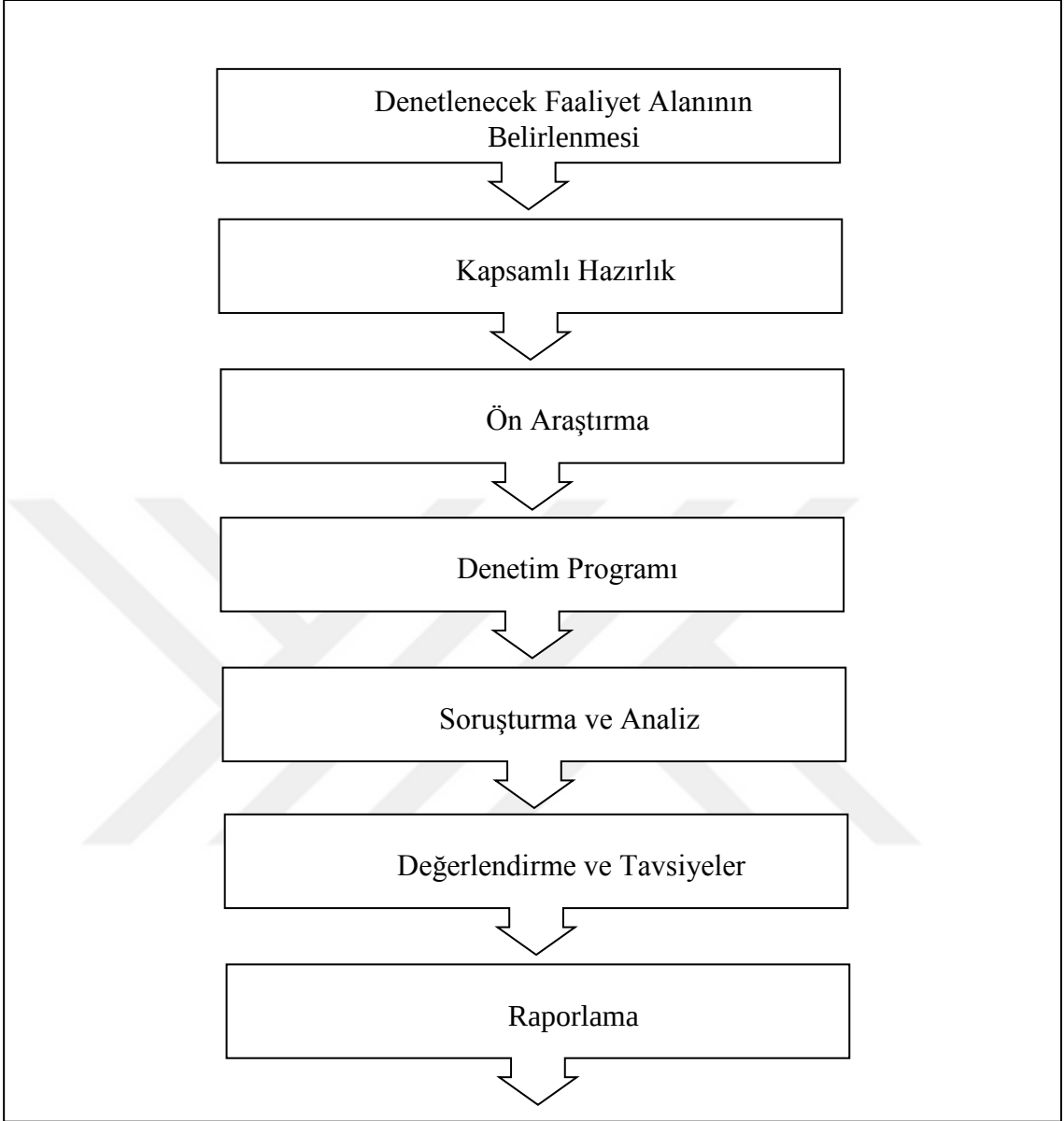
Faaliyet denetimi, bir örgütün performansını değerlendirmek amacıyla gerçekleştirilen detaylı bir inceleme sürecidir. Muhasebe denetiminin konusunu bir örgütün mali yapısı, faaliyet sonuçları ve nakit akışları oluşturmaktayken; faaliyet denetimi, işletme faaliyetlerinin etken, etkin ve ekonomik yürütülüp yürütülmediği ile ilgilenmektedir

(Whittington ve Pany, 1998: 756). Faaliyet denetimi, yalnızca finansal verilerle değil, organizasyonun bütünü ile ilgilenen bir denetim türüdür (Gray ve Manson, 2000: 224).

İşletme faaliyetlerin geleceğe yönelik sistematik ve bağımsız bir değerlendirmesi olan faaliyet denetiminin amacı, verimliliği, etkinliği ve karlılığı artıracak iyileştirmeleri belirlemek ve şirketin maddi kaynakları ile insan kaynaklarını en iyi şekilde kullanmasını sağlamaktır. Faaliyet denetimi genellikle iç denetim personeli tarafından gerçekleştirilir, ancak uzmanlık alanlarında inceleme yapmaları amacıyla uzmanlar istihdam edilebilir. Denetim sonuçlarının birincil kullanıcıları, yönetim ekibi ve özellikle gözden geçirilen alanların yöneticileridir.

Faaliyet denetiminde iç kontrol sistemleri, çalışanların iş performansları, iş akışı ve yönetim başarısı tüm yönleriyle incelenmektedir. (Güçlü, 2008: 5). İncelemeler sadece muhasebe ile sınırlı olmayabilir. Organizasyon yapısının değerlendirilmesi, pazarlama, üretim yöntemleri, bilgisayar işlemleri veya değerlendirmenin gerekli olduğu her türlü alanı değerlendirmeyi içerebilir. (Hayes vd., 2005: 14). Faaliyet denetimi sonunda, operasyonların iyileştirilmesi için işletme yönetimine önerilerde bulunulur (Doğan ve Tanç, 2008: 3).

Şekil 1.2: Faaliyet Denetimi Süreci



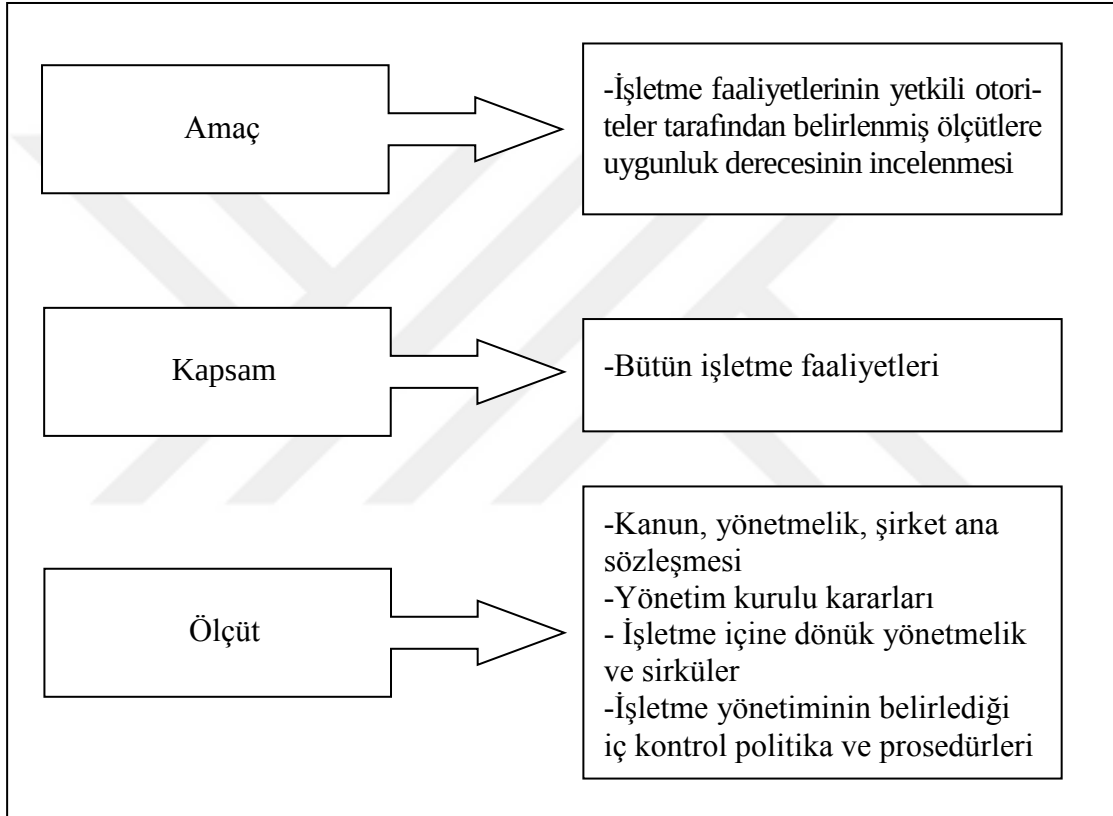
Kaynak: Cook ve Winkle, 1984: 86

1.5.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, işletme içinden ya da dışından yetkili bir üst makam tarafından belirlenmiş kurallara uyulup uyulmadığının incelenmesidir. Uygunluk denetiminin sonuçları tüm ilgililere değil, sadece belirli kişi ve kuruluşlara raporlanır. İşletme yönetimi ve vergi idaresi uygunluk denetimi sonuçlarının raporlandığı taraflara örnek olarak verilebilir (Çalgan vd., 2008: 37).

İşletme yönetimi tarafından belirlenmiş bir ödeme prosedürüne uyulup uyulmadığının; faaliyetlerin, muhasebe kayıtlarının ve dosyalama sisteminin ilgili mevzuata ve işletme politikalarına uygun yürütülüp yürütülmediğinin incelenmesi işlemleri uygunluk denetimine örnek olarak verilebilir. Vergi denetim elemanlarının vergi incelemeleri, yalnızca katma değer vergisi (KDV) incelemesi, Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) müfettişlerinin yaptıkları denetimler veya meslek mensuplarının tam tasdik çalışmaları uygunluk denetimine örnek olarak verilebilecek diğer işlemlerdendir (www.ismmmo.org.tr, 28.08.2017).

Şekil 1.3: Uygunluk Denetimi



Kaynak: www.ismmmo.org.tr, 28.08.2017

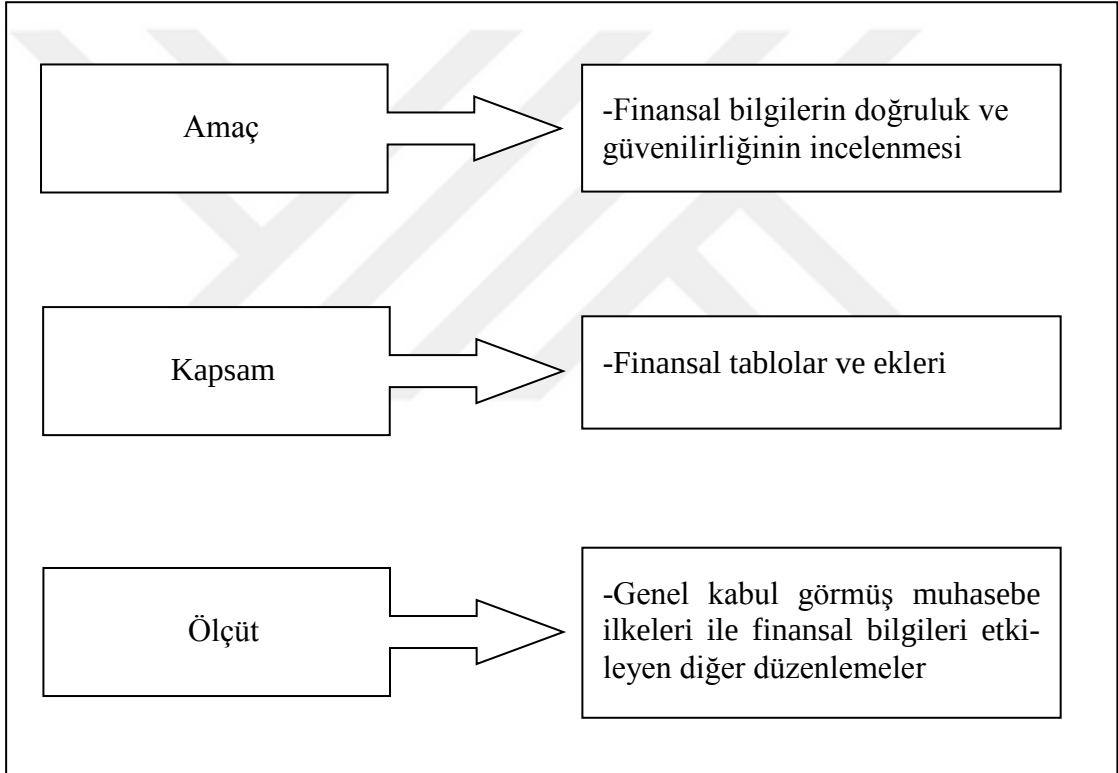
1.5.1.3. Finansal Tablolar Denetimi

Finansal tablolar denetimi, bir işletmenin finansal tablolarının ve dipnot açıklamalarının belirtilen kriterlere uygun olup olmadığının bağımsız bir denetçi tarafından incelenmesidir. Bu kriterler, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve uluslararası finansal raporlama standartları olabilir (Hayes vd., 2005: 14).

Finansal tablolar denetiminin genel özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Duman, 2008: 13):

- Bu denetim türünde amaç, mali tabloların önemli derecede hata ve usulsüzlük içerip içermediğini tespit ederek incelenen mali tabloların güvenilirliğini artırmaktır,
- Denetim, bağımsız denetçiler tarafından yapılır,
- Denetim sonunda, finansal tablolarda yer alan hatalar tek tek sıralanmaz, bu tabloların bütünü hakkında tek bir görüş oluşturulur,
- Denetim raporunda finansal tablolar hakkında tüm menfaat gruplarını tatmin edecek makul güvence verilir, hiçbir zaman %100 güvence verilemez.

Şekil 1.4: Finansal Tablolar Denetimi



Kaynak: www.ismmmo.org.tr, 28.08.2017

Bağımsız muhasebe denetimine tabi şirketlerde yapılan denetim çalışmaları, niteliklerine göre üçe ayrılmaktadır. Bunlar aşağıda açıklanmıştır.

1.5.1.3.1. Sürekli Denetim

Sürekli denetim, defter, kayıt ve belgelerin ilgili mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk açısından, her yıl denetlenmesidir (Akbıyık, 2005: 50).

Sürekli denetimin en önemli özelliği mali yıl sona ermeden denetim sözleşmesinin yapılmış olması dolayısıyla denetim alanında bir sınırlama olmamasıdır. Denetçi, yeterli kanıt toplayabilme veya bağımsız denetim standartlarının tamamını uygulayabilme olanağına sahiptir (Kaval, 2008: 13).

19.03.2016 tarih ve 29658 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2016/8549 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesine ilişkin 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında değişiklik yapılmıştır. Yapılan değişiklik ile hadler aşağı çekilmiş ve bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin sayısı artırılmıştır.

Bir şirketin bağımsız denetime tabi olup olmadığı tespit edilirken ilgili şirketin tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte aktif toplamına, yıllık net satış hâsılatına ve çalışan sayısına ilişkin Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen genel ölçütler aşağıda verilmiştir (www.kgk.gov.tr, 25.02.2018):

- Aktif toplamı kırkmilyon ve üstü Türk Lirası,
- Yıllık net satış hâsılatı seksenmilyon ve üstü Türk Lirası,
- Çalışan sayısı ikiyüz ve üstü.

Şirketlerin denetime tabi olması yukarıda yer alan üç ölçütten ikisini üst üste iki hesap dönemi sağlamasına bağlıdır. Birbirini takip eden dönemlerde sağlanan iki ölçütün aynı ölçütler olması zorunlu değildir. Aşağıdaki tabloda örnek bir şirket için hesap dönemleri itibarıyla ölçütlerin sağlanması ve denetime tabi olma durumu gösterilmiştir (www.kgk.gov.tr, 25.02.2018).

Tablo 1.1: Hesap Dönemleri İtibariyle Ölçütlerin Sağlanması ve Yıllık Denetime Tabi Olma Durumu

Hesap dönemleri	Bilanço aktif toplamı 40 milyon TL veya üzeri midir?	Yıllık net satış hâsılatı 80 milyon TL veya üzeri midir?	Çalışan sayısı 200 veya üzeri midir?	Kriterlerden en az ikisini sağlıyor mu?	Denetime tabi midir?
1/1-31/12/2013	Evet	Hayır	Hayır	Sağlamıyor	Referans yıl
1/1-31/12/2014	Evet	Evet	Hayır	Sağlıyor	Referans yıl
1/1-31/12/2015	Evet	Hayır	Evet	Sağlıyor	Tabi değildir
1/1-31/12/2016	Hayır	Hayır	Evet	Sağlamıyor	Tabidir
1/1-31/12/2017	Hayır	Hayır	Evet	Sağlamıyor	Tabidir
1/1-31/12/2018	Evet	Hayır	Evet	Sağlıyor	Tabi değildir

Kaynak: www.artymm.com, 25.02.2018

Yukarıda belirtilen genel kriterlere bakılmaksızın, 2016/8549 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının I ve II sayılı listelerinde yer alan özel alanlarda faaliyette bulunan işletmeler de bağımsız denetim kapsamına alınmıştır.

1.5.1.3.2. Sınırlı Denetim (İnceleme-Ara Dönem Denetimi)

Sınırlı denetim, bir işletmenin ara dönem finansal tablolarının (31 Mart, 30 Haziran ve 30 Eylül), Kamu Gözetimi Kurumu'ndan (KGK) yetki almış bir denetim şirketi tarafından denetlenmesidir. Sınırlı bağımsız denetimde sürekli bağımsız denetime göre ikinci dereceden bir güvence verilir. Türkiye'de sınırlı bağımsız denetim belirli şirketler için zorunludur ve işletmenin sürekli bağımsız denetimini yapan denetim şirketlerince yerine getirilmektedir. Sürekli bağımsız denetim sınırlı bağımsız denetimi de kapsadığından, sınırlı bağımsız denetim için ayrıca bir denetim sözleşmesinin yapılmasına gerek yoktur (Uyar, 2015: 20-21).

Kanıtların toplanmasında kısıtlama olması bu denetimi sürekli bağımsız denetimden ayıran en önemli unsurdur. Çünkü denetim ara döneme aittir. Dolayısıyla bu dönemde işletmenin ekonomik verileri geçicidir ve değişikliğe uğrama ihtimali yüksektir. Her ne kadar ara dönem finansal raporlarının yılsonu gibi hazırlanması gerekse de, bu durum uygulamada bazen imkânsız olabilir. Örneğin; ara dönemde işletmenin stokları sayılamayabilir veya bazı hesaplara teyit uygulanması söz konusu olamayabilir ya da

amortismanlar tahminen ayrılır. Dolayısıyla kanıt toplamada kısıtlarla karşılaşılacağından, sınırlı denetim dönem sonu denetimi kadar güvenilir olmayabilir (Usul, 2013: 15).

1.5.1.3.3. Özel Denetim

Özel denetim, sermaye piyasası araçlarını halka arz etmek amacıyla SPK'na başvuran veya SPK kapsamında olup birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda bulunan ortaklıklar ile aynı durumdaki yardımcı kuruluşlarca düzenlenen finansal tabloların denetlenmesidir. (Gücenme, 2004: 28).

Aşağıda sıralanan işlemler özel denetime örnek olarak verilebilir (Karacan ve Uygun, 2012: 36):

- Satın alma, devir, birleşme, bölünme ve tasfiye durumlarında yaptırılan denetimler ile bir işletmeye ortak olmadan önce yaptırılan denetimler,
- Kamu kurumlarınca yapılan teftiş ve incelemeler,
- Kredi kurumlarınca yaptırılan incelemeler,
- Mahkemelerce yaptırılan özel nitelikli incelemeler,
- Bir yolsuzluğun veya ihmalin araştırılması,
- Vergi denetimleri.

Özel denetim, amaçlarına göre denetim türlerinden uygunluk denetimine giren denetim türüdür. Bu denetimde bir özel hususun vergi yasaları, gümrük yasaları, teşvik mevzuatı gibi daha önce belirlenmiş bir standarda uygun yapıp yapılmadığı araştırılmaktadır. Bu denetimde ayrıca denetimi isteyen tarafın önemseydiği herhangi bir bilgi, örneğin şirketin yıllık cirosu, hesaplanan kurumlar vergisi, herhangi bir ortağa düşen kar payı gibi özel bir bilgi istenmektedir ve bu bilginin doğru ve güvenilir olup olmadığı konusunda bağımsız denetçinin güvencesi alınmaktadır. Dolayısıyla verilen güvence tüm kamuya değil, sadece bu denetimi talep eden tarafa olmaktadır (Kaval, 2008: 19-20).

1.5.2. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri

Yapılış nedenine göre denetim; zorunlu denetim ve isteğe bağlı denetim olmak üzere ikiye ayrılır.

1.5.2.1. Zorunlu (Yasal) Denetim

Zorunlu denetim, denetim çalışmalarının nasıl, ne zaman ve kimler tarafından yapılacağına yasa ile belirlendiği denetim türüdür. Örneğin Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi şirketler, Bankalar Kanunu'na tabi şirketler, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, sigorta ve reasurans şirketleri, bireysel emeklilik şirketleri, enerji piyasası düzenleme kurumunca belirlenen şirketler, yasal mevzuat hükümleri gereği bağımsız denetim yaptırmak zorundadırlar (Karacan ve Uygun, 2012: 37-38).

1.5.2.2. İsteğe Bağlı (İhtiyari) Denetim

İşletmeyle ilgili tarafların isteği üzerine yapılan, denetim çalışmalarının sınırları denetimi isteyenler tarafından belirlenen ve yapılması için yasal bir zorunluluğun söz konusu olmadığı denetim türüdür. (Karacan ve Uygun, 2012: 38). Bu denetim, bir işletmenin hisselerine yatırım yapmadan önce ve kredi kuruluşlarınca kredi verilmeden önce yaptırılabilirdiği gibi işletme yönetimi ile ilgili yolsuzluk iddialarının araştırılması amacıyla da yaptırılabilir. İşletme yönetiminin yasal bir zorunluluk olmaksızın denetim talebinde bulunması, bağımsız denetçinin denetim faaliyetini yönetimin istekleri doğrultusunda gerçekleştireceği anlamına gelmez. Her halükarda bağımsız denetçi, muhasebe ilke ve standartları uyarınca denetimi yürütmek ve mesleğinin gerektirdiği dikkat ve özeni göstermek zorundadır. Pratikte zorunlu denetim ile isteğe bağlı denetim arasında önemli bir fark yoktur (Haftacı, 2014: 8).

1.6. Bağımsız Denetim Süreci

Denetim süreci müşteri seçimi ve işin kabulü ile başlar. Denetçi işin kabulüne karar vermeden önce teklifte bulunan işletme ile ilgili ön araştırmalar yapar, varsa önceki denetçi ile görüşür. Denetçi elde ettiği bilgileri kalite kontrol standartları ile değerlendirerek işi kabul edip etmeyeceğine karar verir. İşin kabulüne karar verilirse denetim sözleşmesi yapılır (Denetim, 2017: 64).

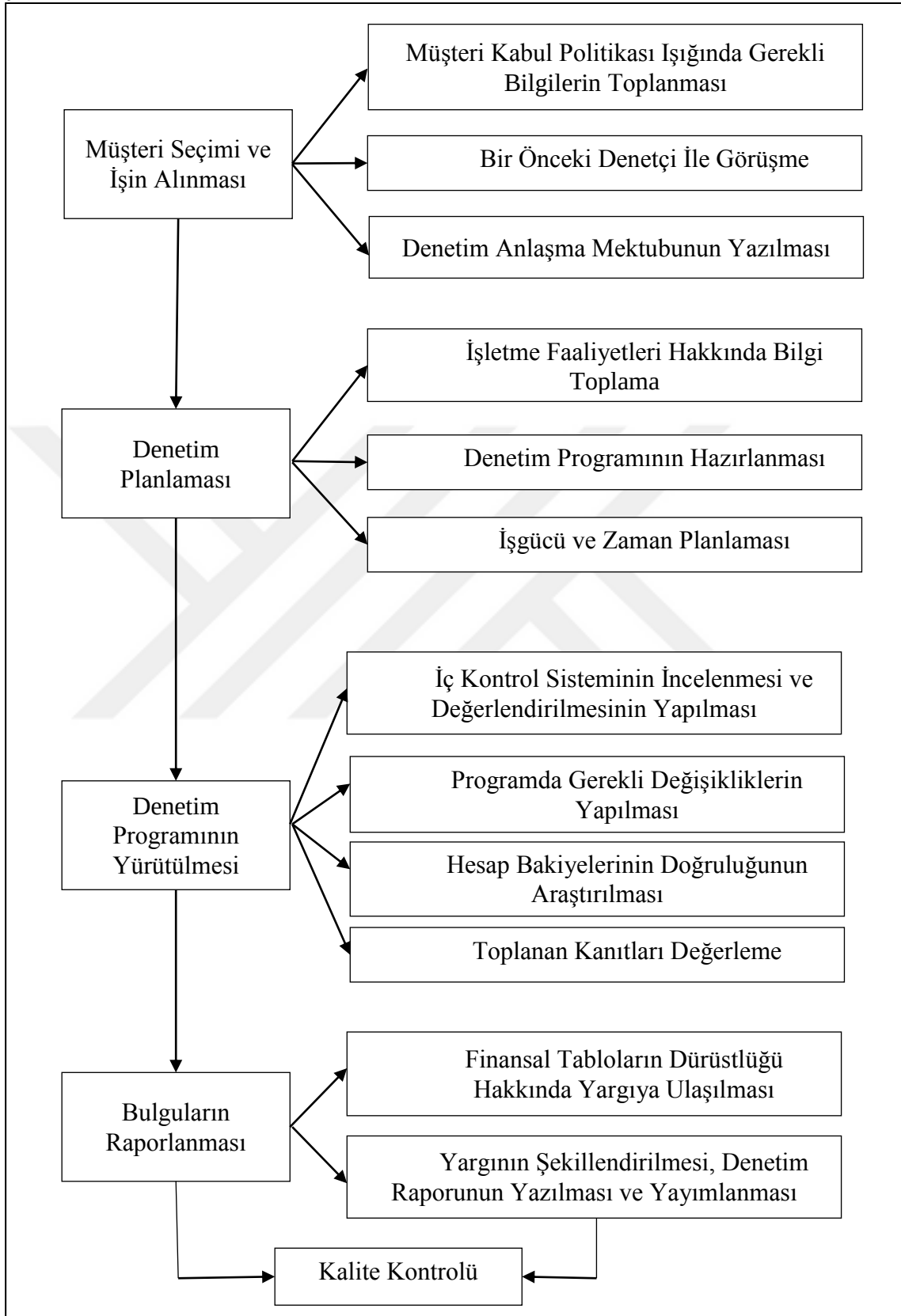
Denetim çalışmasının kapsamı ve zorluk derecesi, müşteri işletmenin daha önce denetime tabi olup olmadığına bağlı olarak farklılık gösterir. Tekrarlanan denetimlerde iş yoğunluğu ve denetimin zorluk derecesi ilk kez yapılacak denetimlere göre daha dü-

şüktür. Çünkü müşteri işletmenin ilk kez denetlenmesi durumunda, denetçinin bazı ek çalışmalar yapması gerekir. Bu çalışmalar kapsamında eğer denetçi ihtiyaç duyarsa birkaç faaliyet dönemi geriye giderek inceleme yapabilir. Ayrıca, müşteri işletme daha önce başka denetçiler tarafından denetlenmiş ise yeni denetçi eski denetçilerle görüşerek müşteri işletme hakkında bilgi edinebilir (Defliese vd., 1984: 33).

Denetim süreci Şekil 1.5’de gösterilmiştir.



Şekil 1.5: Denetim Süreci



Kaynak: Güredin, 2014: 179

Denetim süreci aşağıdaki safhalardan oluşmaktadır (Demir vd., 2008: 44):

- Müşteri işletmenin seçimi ve işin alınması,
- Denetimin planlanması,
- Denetim programının yürütülmesi,
- Bulguların raporlanması.

1.6.1. Müşteri Seçimi ve İşin Alınması

Bağımsız dış denetim şirketinin seçimi genelde şirketin kanuni temsilcisi olan yönetim kuruluna verilmiştir. Bankalarda, sigorta ve reasürans şirketlerinde şirketin bağımsız denetimini hangi denetim şirketinin yapacağı konusunda yönetim kurulunda karar alınması yeterlidir. SPK'ya tabi ortaklıklarda ise denetim şirketinin seçimi genel kurulun onayına da bağlanmıştır. Ancak daha önce mevcut yönetim kurulu veya yönetim kurulunda denetimden sorumlu üye ve özellikle denetim komitesi, gerekli araştırmaları yaptıktan sonra uygun görülen denetim şirketlerinden teklif almalıdır (Kaval, 2008: 66).

Denetçi, müşteri işletmeyi tanımak için aşağıdaki çalışmaları yapmalıdır (Demir vd., 2008: 45-46).

- İşletmenin faaliyette bulunduğu sektördeki konumu araştırılmalı,
- Genel olarak işletmenin geçmişi incelenmeli,
- İşletmenin çeşitli kurumlarla olan ilişkilerinin sağlıklı olup olmadığına bakılmalı,
- Finansal tablolar genel olarak incelenerek, işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçları hakkında bilgi toplanmalı,
- Tepe yöneticilerinin dürüst olup olmadıklarının yanında denetim faaliyetine olan bakış açıları belirlenmeli,
- Denetimin hangi amaçla talep edildiği öğrenilmeli,
- Denetim işinin kabul edilmesinin denetçinin itibarına zarar verip vermeyeceği belirlenmeli,
- Varsa önceki denetçi ile görüşülmeli,
- İşletmede bağımsız bir çalışmanın yapılıp yapılamayacağı, denetim alanlarına sınırlama getirilip getirilmeyeceği öğrenilmeli,

- İşletmenin muhasebe sistemi genel olarak incelenerek, sistemin hata ve hileleri önleyici nitelikte olup olmadığına bakılmalıdır.

Önceki denetim sonuçlarında var olan olumsuzlukların düzeltilip düzeltilmediği de denetçiye işletme hakkında önemli ipuçları sağlayacaktır.

Denetim şirketi topladığı bu bilgiler ışığında işin kabulüne karar verirse ve müşteri işletme genel kurulu da denetim şirketinin teklifini uygun görürse denetim sözleşmesi denetim şirketi tarafından hazırlanır ve taraflarca imzalanarak yürürlüğe girer. Denetim sözleşmesi gerek müşteri işletme tarafından gerekse bağımsız denetim şirketi tarafından 6 iş günü içinde SPK'ya gönderilir. Bağımsız denetim kuruluşları bir müşteri işletme ile en çok 7 hesap dönemi için sözleşme yapabilir. Bağımsız denetim kuruluşunun yeniden aynı müşteri ile sözleşme imzalayabilmesi için en az 2 hesap döneminin geçmesi zorunludur (Karacan ve Uygun, 2012: 71).

1.6.2. Denetimin Planlanması

Denetim teklifi kabul edilip sözleşme imzalandıktan sonra gelen aşama denetimle ilgili çalışma planının hazırlanmasıdır (Bakır, 2011: 31).

Her bir denetim alanının hangi zaman diliminde, hangi denetçi tarafından ve hangi denetim tekniği kullanılarak denetleneceğinin önceden belirlenmesine denetim planı denir (Kaval, 2008: 68). Yeterli bir denetim planı, denetim riskinin makul bir düzeye indirilmesini sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtının elde edilmesi için, bağımsız denetim ekibi tarafından uygulanacak bağımsız denetim tekniklerinin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını içermelidir. Denetim riskinin makul bir düzeye indirilmesinin sağlanması planlamanın esas amacıdır. Yeterli ve iyi bir plan, işlerin denetim ekibi üyeleri arasında uygun şekilde dağıtılmasını sağlar. Denetim ekibi üyelerinin yönetim ve gözetimini kolaylaştırır (Karacan ve Uygun, 2012: 74).

Planlama aşamasında müşterinin denetim riski belirlenirken aşağıdaki hususların göz önünde bulundurulması gerekir (Carmichael vd., 1996: 143):

- İşletme yönetiminin hile yapabileceği ihtimali,
- İşletmenin bağlı ortaklıklarının ve iştiraklerinin bulunması,
- İşletme yönetiminin yasal olmayan faaliyetlerde bulunması ihtimali,
- İşletmenin faaliyetlerinde başarısız olması ihtimali.

1.6.3. Denetimin Yürütülmesi

Denetim planı hazırlanıp, denetim alanlarında uygulanacak denetim prosedürleri belirlendikten sonra denetim kanıtlarının toplanması aşamasına geçilir (Gücenme, 2004: 63). Denetimin yürütülmesi aşamasında bağımsız denetçi, işletme yönetiminin iddialarının doğruluğunu incelemek amacıyla belirli denetim tekniklerini uygulayarak kanıt toplar ve topladığı kanıtları değerlendirir.

Denetim çalışmasına başlamadan önce, işletmenin iç kontrol sisteminin incelenerek değerlemesinin yapılması gerekir. İç kontrol sisteminin incelenmesi sonucu elde edilen bulgular, denetçinin beklentilerinden farklı ise, planlanmış denetim programında maddi denetim işlemleri ile ilgili gerekli düzenlemeler yapılır (Demir vd., 2008: 56).

Denetçi, denetim görüşüne esas olacak denetim kanıtlarını toplamak için denetim prosedürlerini gerçekleştirir. Söz konusu denetim prosedürleri (Selimoğlu vd., 2015:164-165):

- **Kontrol (Uygunluk) ve Maddi Doğruluk (Destekleyici) Testlerinin Gerçekleştirilmesi:** Kontrol riskini düşük düzeyde tutmak ve müşteri işletmede uygulanan belirli kontrol politikaları ve prosedürlerinin etkinliğini saptamak için kontrol testleri uygulanır. Örneğin denetçi, işletmede yeni gelen müşteri için bir risk analizi yapıldığını ve buna göre gerekli teminatlar alınmadan, risk limiti belirlenmeden müşterinin kabul edilmediğini, düzenlenen faturaların iç denetim birimince incelendiğini saptamışsa, bu işletmede şüpheli alacakların ve alacak hesaplarındaki yanlışlıkların daha az olmasını bekler. Diğer yandan denetçinin, işletmede hesap kalanlarında yer alan tutarların doğruluğunu araştırmak için maddi doğruluk testlerini uygulaması gerekir. Satış faturalarının incelenerek satışların doğruluğunun tespit edilmesine yönelik kanıt toplanması maddi doğruluk testlerine örnek olarak verilebilir. Genellikle kontrol testleri ile ulaşılan sonuçlar, maddi doğruluk testlerinin kapsamını belirleyeceği için, kontrol testlerinin bilanço tarihinden 4-5 ay önce başlaması önemlidir. Bununla birlikte kontrol testleri ile maddi doğruluk testlerinin aynı anda yapılması da mümkündür.

- **Hesap Kalanları ile İlgili Detay Testlerin ve Analitik İnceleme Tekniklerinin Gerçekleştirilmesi:** Bu aşamada, hesap kalemlerine ilişkin ayrıntılı testler ve analitik prosedürler gerçekleştirilir. Analitik prosedürler yardımıyla, hesap kalemleri ile diğer veriler arasındaki mantıklı ilişkiler araştırılır ve karşılaştırmalar yapılır. Örneğin, bilançoda ortaklardan alacaklar ve ortaklara borçların yıldan yıla artıyor olması, kayıt dışı işlemlerin olma olasılığını artırır ve sürekli olarak yanlış faturalama ile karşılaşılması ise satış rakamlarının doğru olma olasılığını azaltır. Ayrıntılı inceleme ise, finansal tablolarda yer alan hesaplardaki parasal yanlışlıklar için gerçekleştirilen özel prosedürlerdir. Örneğin, ticari alacakların doğruluğunu sağlamak için müşterilere doğrulama mektubu yazılmalıdır. Hesapların ayrıntılı incelenmesinde kanıtların büyük çoğunluğu müşteri işletmeden bağımsız olarak sağlanıyorsa bu yolla elde edilen kanıtların güvenilirliği daha yüksektir.

1.6.4. Bulguların Raporlanması

Denetim sürecinin son aşamasında denetim süreci boyunca toplanan kanıtlar değerlendirilerek, mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda bir görüşe ulaşılır (Yılancı vd., 2013: 48).

Denetim çalışmasının tamamlanması aşamasında denetçi aşağıda sıralanan işlemleri gerçekleştirir (Bakır, 2011: 54):

- Yapılan hataların ve unutulmuş işlemlerin tespiti,
- Bilanço tarihinden sonraki olayların ve muhtemel belirsizliklerin değerlendirilmesi,
- İşletmeyle ilişkili tarafların tespiti ve bu taraflarla yapılan işlemlerin incelenmesi,
- İşletme yönetiminden beyan mektubu alınması,
- Genel analitik testler yapılması ve denetim sonuçlarının değerlendirilmesi.

Denetçinin, denetim çalışmalarını bitirdikten sonra hazırlayacağı raporda dört tür görüş bildirmesi söz konusudur. Bunlar; olumlu görüş, şartlı görüş, olumsuz görüş ve

görüş bildirmekten kaçınma şeklindedir. Bu görüş türleri aşağıda kısaca açıklanmıştır (Bakır, 2011: 56-57):

Olumlu görüş içeren denetim raporu; denetlenen finansal tabloların, işletmenin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunduğunun belirtildiği rapordur.

Şartlı olumlu görüş içeren denetim raporu; denetçinin, denetimle ilgili görüşünün bazı istisnalar saklı tutulmak koşuluyla olumlu olduğu bir görüş türüdür. Finansal tabloların bir ya da birkaç kaleminde var olan hata veya eksiklikler bir bütün halinde finansal tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini etkilemiyorsa denetçi şartlı görüş bildirir.

Olumsuz görüş içeren denetim raporu; yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olan denetçinin, denetlenen finansal tabloların, işletmenin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak gerçeğe uygun bir biçimde sunmadığı sonucuna varması durumunda düzenlediği rapordur.

Görüş bildirmekten kaçınma; denetçinin, denetlenen işletmenin mali tablolarında sunulan bilgilerle ilgili olarak görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı toplayamadığı, bağımsız bir şekilde çalışmasına sürekli mani olduğu ve çalışma alanına sınırlama getirildiği durumlarda görüş bildirmeyeceğini belirttiği denetim raporudur.

1.7. Bağımsız Denetim Riski

Bağımsız denetim riski, denetçinin, finansal tablolar hakkında, yanlış veya uygun-suz görüş bildirme olasılığıdır. Bağımsız denetim uygun şekilde yapılmazsa, ortaya çıkacak olan yanlış görüş, bağımsız denetim kuruluşunun hem para hem de itibar kaybetmesine yol açmaktadır. (Millichamp, 2008: 222).

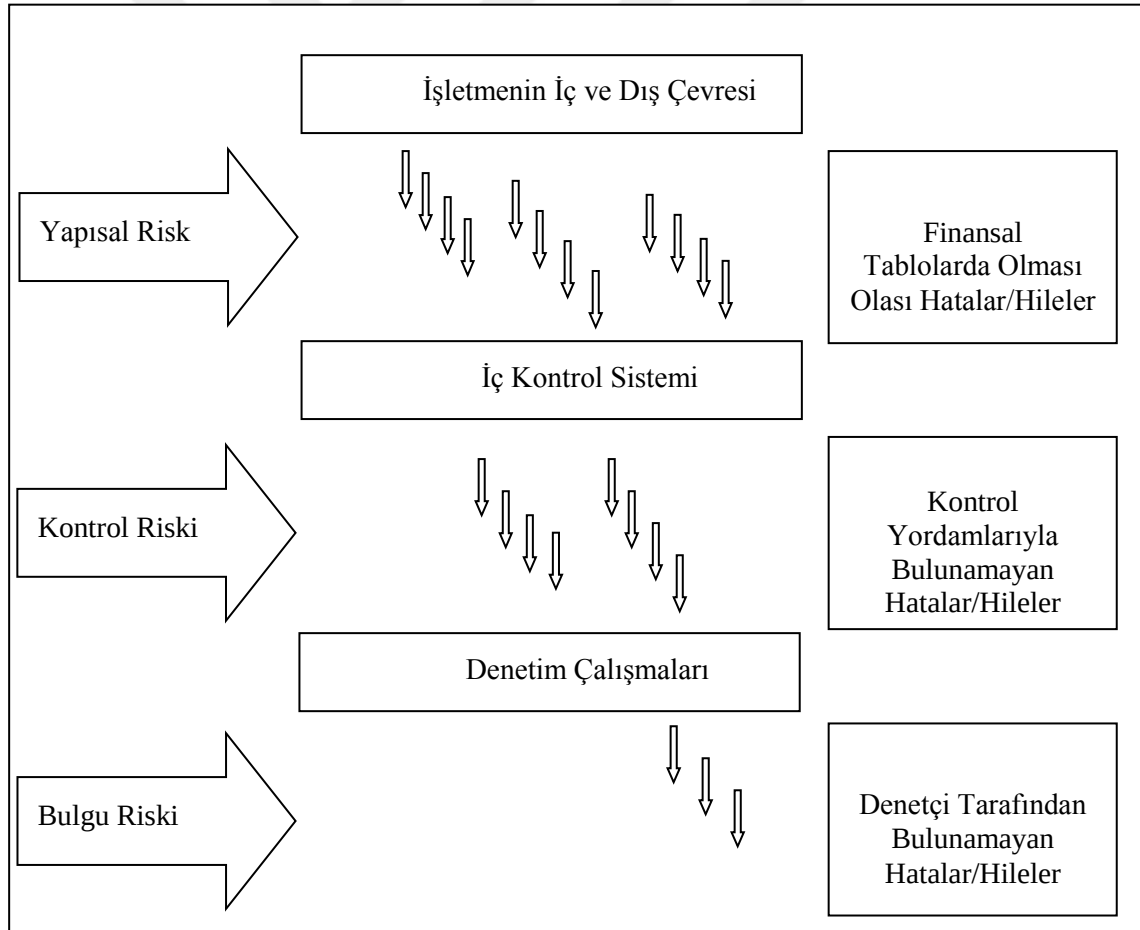
Denetçi, denetim riskini makul bir seviyeye indirmek için önemli yanlışlık riskini değerlendirir ve denetim riski modelini kullanarak bulgu riskini belirler. Denetçinin finansal tablolarla ilgili yanlış görüş bildirme olasılığı olan denetim riskinin sıfıra indirilmesi mümkün değildir. Denetçi, denetim riskini sıfıra indirmek yerine finansal tablolarda yer alan önemli yanlışlıkları ortaya çıkartarak denetim riskini minimuma indirme-

ye çalışır. Denetimin özünden gelen kısıtlamalar nedeniyle denetçinin görüşüne temel oluşturan denetim kanıtlarının çoğu, kesin olmaktan ziyade ikna edicidir. Bu nedenle, finansal tabloların hata veya usulsüzlük kaynaklı önemli bir yanlışlık içermediğine dair ancak makul bir güvence verilebilir (Acar, 2016: 58).

Denetim riskinin iki unsuru vardır. Bunlar; önemli yanlışlık riski ve bulgu riskidir. Önemli yanlışlık riski yapısal risk ve kontrol riskinin bileşimidir (www.hkiaat.org, 10.08.2017).

Yapısal risk ve kontrol riski denetçiden bağımsız gerçekleşmektedir. Yapısal risk işletmenin yapısıyla, kontrol riski ise işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliği ile ilgilidir. Bulgu riski ise denetçinin sorumluluğunda olan ve tespit etmesi gereken asıl risk unsurudur (Varıcı ve Karakaş, 2017: 195).

Şekil 1.6: Denetim Risk Süzgeci



Kaynak: Kiracı vd., 2012: 68

1.7.1. Yapısal (Doğal) Risk

Yapısal risk, iç kontrol sistemi dikkate alınmadan önce, bir işlem sınıfına veya hesap bakiyesine ilişkin bir yönetim beyanının tek başına veya diğer hesap bakiyelerindeki hatalar ile birleştiğinde önemli olabilecek bir hata meydana getirmesi ihtimalidir (Akün, 1988: 56). Yapısal risk, işletmenin amaçları, endüstrinin niteliği, işletmenin bulunduğu düzenleyici çevrenin büyüklüğü ve karmaşıklığından oluşabilir (Acar, 2016: 59). Denetçinin yapısal riski oluşturan unsurlar üzerinde herhangi bir etkisi yoktur. Bu nedenle denetçi bu riskin kaynaklarını iyi analiz etmelidir.

Yapısal riski belirleyen unsurlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Sipahi, 2004: 110):

- İşletmenin yapısı,
- Yönetimin dürüstlüğü ve işletmenin eğilimi,
- Önceki denetim çalışmalarının sonuçları,
- Denetimin ilk kez yapılıyor olması,
- Personeldeki sürekli değişim.

Yapısal risk ile denetçinin görüşüne temel oluşturacak kanıt sayısı arasında doğru orantılı bir ilişki olduğu için yapısal risk artıka toplanması gereken kanıt sayısı da artacaktır. Yapısal risk seviyesi bağımsız denetçinin iradesi ve kontrolü dışındadır. Bu nedenle denetçi bu riskin seviyesini değiştiremez (Toroslu, 2012: 129).

1.7.2. Kontrol Riski

Kontrol riski, finansal tablolarda yer alan hataların müşterinin iç kontrol sistemi tarafından önlenememesi riskidir (Dhar vd., 1988: 58). Kontrol riskinin sıfıra indirilmesi mümkün değildir. İç kontrol sistemleri, işletmelerde olabilecek hata, hile ve usulsüzlükleri ortaya çıkartmada yüzde yüz güvenliğe sahip değildirler. İç kontrol sisteminin etkinliği ile kontrol riski arasında ters orantılı bir ilişki vardır. (Bozkurt, 2012: 108).

Denetçinin ilk yapması gereken müşteri işletmedeki iç kontrol sistemini en iyi şekilde tanıkmaktır. Bunun için denetçi, sistemin esaslarını, yürütölme tarzını, sistemde yer alan personelin niteliklerinin uygun olup olmadığını ve sistemin önceden belirlenmiş esaslar çerçevesinde ve etkin bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını araştırır. Denetçi, bu anlamda, müşteri işletmenin kontrol sistemini ve muhasebe sistemini kavrayabilmek

için, önceki yılların denetim sonuçlarını inceleyebilir, bilgisayar destekli sistemler kullanılabilir ve işlemleri tekrar gözden geçirebilir (O'Reilly vd., 1998: 220-222).

1.7.3. Bulgu Riski

Bulgu riski, işletmenin iç kontrol sistemi tarafından önlenemeyen ve mali tablo kullanıcılarının kararlarını etkileme derecesine sahip olan hata, hile ve usulsüzlüklerin, denetçinin uygulayacağı denetim prosedürleri tarafından da ortaya çıkartılamaması olasılığıdır (Thomas vd., 1991: 31).

Bulgu riskinin ortaya çıkmasına yol açan nedenler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Yılancı vd., 2012: 67):

- Bir hesap kalanının veya işlem türünün tamamı yerine bir kısmının denetlenmesi durumunda ortaya çıkan belirsizlikten,
- Denetçinin uygun olmayan denetim yordamlarını kullanmasından,
- Uygun bir denetim yordamının denetçi tarafından yanlış uygulanmasından,
- Denetçinin, denetim sonuçlarını yanlış yorumlamasından kaynaklanan belirsizlikten.

Denetçi bulgu riskini belirlerken analitik kanıtlar ve destekleyici kanıtlar olmak üzere iki farklı türde kanıt toplar. Denetçi, analitik kanıt toplayabilmek için analitik testleri, destekleyici kanıt toplayabilmek için ise destekleyici testleri uygular. Buna göre bulgu riski; analitik risk ve destekleyici risk olmak üzere ikiye ayrılır (Dunn, 1991: 112).

Yapısal risk ve kontrol riski denetçiden bağımsız gerçekleşmektedir. Yapısal risk işletmenin yapısıyla, kontrol riski ise işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliği ile ilgilidir. Bulgu riski ise denetçinin sorumluluğunda olan ve tespit etmesi gereken asıl risk unsurudur. Bu risk bileşenleri ile oluşturulan denetim riski modeli aşağıdaki gibi ifade edilmektedir;

$$DR=YR \times KR \times BR$$

DR: Denetim Riski

YR: Yapısal Risk

KR: Kontrol Riski

BR: Bulgu Riski

Denetçi öncelikle kendisi için kabul edilebilir düzeydeki denetim riskini belirler. Daha sonra işletmenin kontrol sistemlerini inceleyerek yapısal riski ve kontrol riskini belirler ve son olarak denetim riski modelini kullanarak bulgu riskini tespit etmeye çalışır.

1.8. Denetçi ve Denetçi Türleri

Denetçi, denetimi yapan, gerekli eğitim ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen, gerekli ahlaki nitelikleri olan ve çalışmalarında yeterli dikkat ve özeni gösteren kişidir (Bozkurt, 2012: 31).

Bir denetçi aşağıdaki niteliklere sahip olmalıdır (Basu, 2006: 18).

- Denetçi, hesapları denetlemek için gerekli teknik yeteneğe ve bilgiye sahip olmalıdır,
- Şirketlerin ilgili hükümleri, yönetmelikler, mevcut muhasebe uygulamaları ve mevcut denetim uygulamaları hakkında bilgi sahibi olmalıdır,
- Düşüncelerini ifade etmede objektif olmalı ve önyargısız davranmalıdır,
- Denetçi dürüst ve işinde düzenli olmalıdır. Denetimle ilgili görüşünü oluşturduktan sonra bu görüşü hiç kimseden etkilenmeden, tarafsızca ifade etmelidir,
- Denetçi sorgulayıcı bir akla sahip olmalıdır. Bir denetçi, şüpheli durumları tanımalıdır ve bir konu hakkında şüpheyi düşüğünde o konuyu en ince ayrıntısına kadar incelemelidir,
- Denetçi, müşterileri ile yaptığı görüşmelerde dikkatli ve pratik olmalıdır,
- Denetçi bağımsız olmalı ve bağımsızlığından ödün vermemelidir.

Denetçiler; bağımsız (dış) denetçiler, iç denetçiler ve kamu denetçileri olmak üzere üçe ayrılır.

1.8.1. Bağımsız Denetçi

Bağımsız denetçi, bağlı olmadığı bir şirketin muhasebe kayıtlarını ve ticari işlemlerini inceleyen, SMMM veya YMM unvanına sahip kişidir. Bir şirketin yıllık mali tablolarının denetlenmesinden bağımsız denetçi sorumludur. Bağımsız denetçi ilgili muhasebe standartlarına ve denetim prosedürlerine uygun olarak, finansal tabloların doğru ve güvenilir olup olmadığına dair görüş bildirir.

Bağımsız denetçiler, denetim hizmetini tek başlarına verebilecekleri gibi bir denetim kuruluşu bünyesinde de çalışabilirler. Bağımsız denetçiler çeşitli kişi veya kuruluşlardan gelen talep üzerine, ücret karşılığında ve bağımsız olarak denetim faaliyetini gerçekleştirirler (Cömert vd., 2013: 17-18).

Bağımsız denetçiler, işletme faaliyetlerinin mevcut durumunu ve gelecekteki seyrini öğrenmek isteyen kişi ya da kuruluşlar tarafından gelen talep üzerine denetim faaliyetini gerçekleştirirler (Bakır, 2011: 18).

Muhasebe denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi bağımsız denetçilerin yapabilecekleri denetim türleridir. Kar amacı güden ya da gütmeyen işletmeler, resmi kuruluşlar ve gerçek kişiler bağımsız denetim talebinde bulunabilirler. Avukatlar ve doktorlar gibi serbest meslek faaliyetinde bulunan bağımsız denetçiler, sundukları denetim hizmetinin karşılığında bir ücret alırlar (Güredin, 2014: 19).

1.8.2. İç Denetçi

İç denetçi, şirketin kurumsal yönetimi de dahil olmak üzere, şirketin finansal ve operasyonel faaliyetlerinin bağımsız ve objektif değerlendirmelerini yapmakla görevli çalışandır. İç denetçiler ayrıca, operasyonel verimlilikleri değerlendirir ve faaliyetlerin nasıl iyileştirileceği konusunda tepe yönetime rapor verir.

İç denetim, organizasyon içinde özel olarak görevlendirilmiş iç denetçiler tarafından, işletme yönetimine sunulan muhasebe kayıtlarının doğruluğunu ve güvenilirliğini onaylamak amacıyla gerçekleştirilir. İç denetimin kapsamı ve hedefleri çok çeşitlidir ve bu kapsam ve hedefler işletmenin büyüklüğüne, yapısına ve yönetimin ihtiyaçlarına bağlı olarak değişebilir (Basu, 2006: 29).

İç denetçilerin yaptıkları başlıca işler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Toroslu, 2012: 88):

- Varlıkların çalınmaya ve amaç dışı kullanıma karşı yeterince korunup korunmadığını araştırmak,
- Muhasebe kayıtlarının dayanağını oluşturan belgelerin ve muhasebe verilerinin güvenilir olup olmadığını belirlemek,
- Tepe yönetimin işletmeyi daha verimli yönetmek amacıyla koyduğu politika ve prosedürlere ne derece uyulduğunu belirlemek,
- İşletme faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini değerlendirmek,
- Yönetimin talep ettiği özel araştırmaları yapmak,
- Bağımsız denetçilerle işbirliği yapmak.

1.8.3. Kamu Denetçisi

Kamu denetçileri, kamu yararına denetim yapan ve kamu kurumlarına bağlı olarak çalışan kişilerdir. Dolayısıyla kamu denetçilerinin görevi, kamu kurumlarının ve özel sektör işletmelerinin mali mevzuata ve ekonomi politikasına bağlılık düzeyini izlemek ve denetlemektir (Demir vd., 2008: 19).

Kamu denetçileri, çalıştıkları kurumu denetlediklerinde iç denetçi unvanını alırlar ve yapılan denetim de iç denetim olarak adlandırılır. Eğer özel işletmeleri denetlerlerse kamu denetçisi unvanını alırlar ve yapılan denetim de kamu denetimi olarak adlandırılır (Bakır, 2011: 18). Örneğin Gümrük ve Ticaret Bakanlığı müfettişleri kamu adına hem sermaye şirketlerini denetlerken; hem de kendi teşkilatı içinde denetim çalışması yapabilir. Vergi müfettişleri, SGK müfettişleri ve Sayıştay denetçileri kamu denetçilerine örnek olarak verilebilir (Usul, 2013: 33).

İKİNCİ BÖLÜM

2. ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARINDA MESLEKİ ŞÜPHECİLİK

Çalışmanın bu bölümünde mesleki şüphecilik kavramı ve mesleki şüpheciliğin özellikleri açıklanmıştır.

2.1. Mesleki Şüphecilik (Professional Skepticism) Kavramı

“Skepticism” kelimesi yunan kökenli “skeptikos” kelimesinden türemiştir ve sorgulayan anlamına gelmektedir. Şüpheli olmak, çoğunlukla sorgulamayı, dikkatli gözlem ve kararın ertelenmesini gerektirir (Glover ve Prawitt, 2014: 2).

Mesleki şüphecilik 1 Nolu Denetim Standartları Bildirgesi’nde (SAS 1), tarafsız bir bakış açısına sahip olmak şeklinde ifade edilmiştir (O’Malley, 2000: 76). Denetim standartları mesleki şüpheciliği; sorgulayıcı bir düşüncüyü, hata veya hileden kaynaklanan durumlara karşı dikkatli olmayı ve denetim kanıtlarının eleştirel bir değerlendirmesini içeren davranışlar bütünü olarak tanımlamaktadır. Denetçi, denetim kanıtlarının iyi niyetle ve dürüstçe toplanması ve objektif bir şekilde değerlendirilmesi amacıyla mesleğin gerektirdiği bilgi ve beceriyi kullanmaktadır. Denetçi işletme yönetiminin ne tümüyle sahtekâr olduğunu, ne de tartışmasız bir şekilde dürüst olduğunu varsaymaktadır. Başka bir ifadeyle, denetçi kanıtları toplarken ve değerlendirirken önyargısız bir şekilde hareket etmektedir (Nelson, 2009: 2-3).

Uluslararası denetim standartları mesleki şüpheciliği tanımlarken sorgulayıcı bir akla sahip olmaya ve denetim kanıtlarının eleştirel bir bakış açısıyla değerlendirilmesine vurgu yapmaktadır. (Glover ve Prawitt, 2014: 2).

Mesleki şüphecilik, denetim çalışmaları sırasında denetim ekibinin tüm üyelerinde belirli bir dereceye kadar var olması gereken bir özellik olup, denetimin etkin ve yüksek performanslı bir şekilde gerçekleşmesini sağlayan faktörlerden biridir. Mesleki şüphecilik, denetim bulgularını eleştirel ve sorgulayıcı bir bakış açısıyla değerlendirme yaklaşımıdır. Mesleki şüpheciliğin denetimin tüm aşamaları boyunca uygulanması gerekir.

Standartlara göre denetçi, denetimi sorgulayan bir akılla ve tarafsız ve ön yargısız bir şekilde gerçekleştirmek zorundadır. Denetçi aynı zamanda denetim kanıtlarının eleştirel olarak değerlendirilmesini içeren bir tutum benimsemelidir. Denetçinin raporuna güvenen taraflar, denetçiden bu temel gereksinimlere uygun hareket etmesini beklemektedir. Mesleki şüphecilik kavramı, pratikte bazı denetçiler tarafından uygulanmış olsa da mesleki şüphecilik terimi ilk kez 1977’de “Hataların veya Düzensizliğin Tespitinde Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu” isimli 16 nolu denetim standardında yer almıştır (Ray, 2015: 22-23).

Denetçi, finansal tablolarda önemli hatalar bulunması olasılığını göz önünde bulundurarak denetimi mesleki şüphecilik anlayışıyla planlamalı ve yürütmelidir. Denetim kalitesini arttırmak için mesleki şüphecilik gereklidir, çünkü şüpheli bir denetçi işletme yönetiminin iddiaları ile ilgili daha fazla bilgi talep edecek ve kararını destekleyecek nitelikte yeterli kanıt toplayarak yönetimin performansını değerlendirecektir. Denetçiler, denetim kanıtlarını mesleki şüphecilik anlayışıyla değerlendirmek zorundadır. Böylece denetçi, kanıtları görüldüğü haliyle kabul etmez, kanıtların yetersiz veya yanıltıcı olabileceği ihtimalini öngörür (Yazıcı ve Suryanto, 2017: 251).

Uluslararası denetim standartları setinin terimler sözlüğünde mesleki şüphecilik kavramı; sorgulayıcı bir zihni ve denetim kanıtlarının eleştirel değerlendirilmesini içeren davranıştır şeklinde tanımlanmıştır. Kavrama uluslararası güvence sözleşmeleri çerçevesinde ise iki paragrafta yer verilmiştir. Çerçevenin 39. ve 40. paragraflarında denetçinin denetim sürecinde kanıt toplarken, kanıtların niteliği ve niceliği hakkında mesleki şüphecilik anlayışıyla planlama yapması ve aldatıcı kanıtlara karşı tedbirli olması gerektiği vurgulanmaktadır (Dalkılıç ve Oktay, 2011: 65).

Bağımsız denetim standardı 200’ün tanımlar başlıklı bölümünde mesleki şüphecilik, “sorgulayıcı bir tutum benimseyerek, finansal tablolarda hata veya hileden kaynaklanan yanlışlıklara karşı dikkatli olmayı ve denetim kanıtlarını dikkatli bir biçimde değerlendirmeyi içeren tutumdur” şeklinde ifade edilmiştir. Aynı standardın ana hükümler başlıklı 15.maddesinde ise “denetçi finansal tabloların önemli ölçüde yanlışlık içermesine sebep olan şartların bulunabileceğini kabul ederek, denetimi mesleki şüphecilik anlayışı ile planlar ve yürütür denilmektedir (www.kgk.gov.tr, 29.08.2017).

Bağımsız denetim standardı 200'ün açıklayıcı hükümler ve uygulama başlıklı bölümünün ise 20-24 nolu maddelerinde mesleki şüpheciliğe değinilmiştir. Standarda göre mesleki şüphecilik, örnekleri aşağıda sıralanan durumlara karşı dikkatli olmayı gerektirir (www.kgk.gov.tr, 29.08.2017):

- Denetim kanıtlarının eldeki mevcut denetim kanıtlarıyla çelişmesi,
- Denetim kanıtı olarak kullanılacak belgelerin ve sorgulamalar neticesinde alınan cevapların güvenilirliğinden şüphe duyulmasına yol açacak bilgilerin mevcut olması,
- Hile yapıldığına işaret eden durumların bulunması,
- BDS'lerde yer alan denetim prosedürlerine ilave denetim prosedürleri gerektirebilecek durumlar.

Aşağıda örnekleri verilen hususlara ilişkin riskleri azaltmak amacıyla denetçinin, denetimin tüm aşamalarında mesleki şüpheciliğini sürdürmesi gerekir (www.kgk.gov.tr, 29.08.2017):

- Sıradışı durumların gözden kaçırılması,
- Gözlemlerden sonuçlara ulaşırken aşırı genelleme yapılması,
- Denetim prosedürlerinin nitelik, zamanlama ve kapsamının belirlenmesinde ve sonuçlarının değerlendirilmesinde uygun olmayan varsayımların kullanılması.

Mesleki şüphecilik, denetim kanıtlarının eleştirel bir bakış açısıyla değerlendirilmesini gerektirir. Bu değerlendirme çelişkili kanıtların, belgelerin objektifliğinin ve güvenilirliğinin, sorgulamalar sonucu elde edilen cevapların ve işletme yönetiminden elde edilen diğer bilgilerin sorgulanmasını içerir. Mesleki şüphecilik, bağımsız denetçinin elde ettiği kanıtların yeterli ve uygun olup olmadığının değerlendirilmesini de kapsar. Hile yapıldığına dair şüphelerin bulunması ve önemli bir finansal tablo kalemine ilişkin tek destekleyici kanıtın hileye müsait olan bir belge olması, bu duruma örnek olarak gösterilebilir (www.kgk.gov.tr, 29.08.2017).

Denetçi, aksi yönde bir bilgi olmadığı sürece kayıtların ve belgelerin gerçek olduğunu kabul etse bile, denetim kanıtı olarak kullanacağı bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini dikkate almak zorundadır. Kanıtların güvenilirliği hakkında şüphenin ve hile riskinin bulunması halinde bağımsız denetçi, daha fazla araştırma yapmalı ve denetim

prosedürlerinde ne tür değişiklikler yapacağına karar vermelidir. Denetçinin bir belgenin gerçek olmadığı veya belgede yer alan bilgilerin tahrif edilmiş olduğu yönünde tespitlerde bulunması, bu duruma örnek olarak verilebilir (www.kgk.gov.tr, 29.08.2017).

Denetçinin, işletme yönetimi ve üst yönetimden sorumlu olanların doğruluk ve dürüstlükleri hakkında edindiği bilgileri dikkate alması gerekir. Denetçinin edindiği bilgiler yönetimden sorumlu olanların doğru ve dürüst oldukları hususunda bir kanaat edinmesine yol açsa da, bu durum denetçinin denetimi mesleki şüphecilik anlayışıyla devam ettirme sorumluluğunu ortadan kaldırmaz ve denetçi makul güvence sağlamak için gerekli olan denetim kanıtlarından daha azıyla yetinemez (www.kgk.gov.tr, 29.08.2017).

Aşağıda mesleki şüphecilik kavramı için literatürde yer alan kavramsal tanımlar derlenmiştir.

Mesleki şüphecilik; denetçinin, sorgulayıcı bir yaklaşımla, denetim kanıtlarının geçerliliğini incelemesi ve kanıtların, işletme yönetiminin açıklamaları ve diğer bilgi ve belgeler ile çelişip çelişmediğinin değerlendirilmesidir (Cömert vd., 2013: 56).

Mesleki şüphecilik, sorgulayıcı bir zihni ve denetim kanıtlarını eleştirel bir bakış açısıyla değerlendirmeyi içeren ve denetim mesleği için oldukça önemli olan bir tutumu ifade etmektedir. Bu nedenle mesleki şüpheciliğin önemi denetim standartlarında çok kez vurgulanmıştır. Mesleki şüphecilik, denetçilerin denetim sürecinde kanıtları ve riski değerlendirmeleri için gerekli olan bir kavramdır. Mesleki şüpheciliğin temelini oluşturan sorgulayıcı tutum ve davranış, etkili denetimlerin gerçekleştirilmesi için gereklidir ve her denetçi tarafından bütün denetim alanlarında uygulanmalıdır (Ciolek, 2017: 34).

Mesleki şüphecilik, bağımsız denetim kanıtlarını sorgulayan, bağımsız denetim kanıtlarının hileden kaynaklanan önemli bir yanlışlık riskini içerip içermediğini sürekli olarak muhakeme eden ve bağımsız denetim kanıtlarını eleştirel bir gözle değerlendiren bir yaklaşım veya tutum olarak ifade edilebilir. Bağımsız denetçi bağımsız denetim görevini mesleki şüphecilik çerçevesinde işletmeyle ilgili geçmiş tecrübelerine veya işletme yönetiminin dürüstlüğü hakkında sahip olduğu inançlara bakmaksızın her zaman için hileden kaynaklanan önemli bir yanlışlık riskinin mevcut olabileceği düşüncesiyle gerçekleştirir (Dönmez ve Çavuşoğlu, 2015: 42).

Mesleki şüphecilik, sorgulayıcı bir yaklaşımla, hata, hile ve usulsüzlüklerden kaynaklanabilecek muhtemel yanlışlıklara karşı dikkatli olmayı ve aynı yaklaşımla kanıtların geçerliliğinin incelenerek, kanıtlar ile işletme yönetiminin açıklamaları ve diğer bilgi ve belgeler arasında çelişki olup olmadığının tespit edilmesidir. Mesleki şüpheciliğin temelinde yatan karakter özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Kayrak, 2015: 99):

- Merak,
- Sorgulayıcı bir zihin,
- Kestirmeden sonuçlara ulaşmama ve son kararın tüm etkenler dikkate alınarak verilmesi,
- Yöneticilerin davranış ve motivasyonlarını doğru analiz etme,
- Özgüven,
- Hareket özgürlüğü.

Mesleki şüphecilik finansal tablolar denetiminin vazgeçilmez bir unsuru olarak görülmektedir. Son on yılda büyük ölçekli muhasebe hilelerinin meydana gelmesi ve işlemlerde karmaşıklığın artması nedeniyle mesleki şüpheciliğe daha fazla önem verilme başlanmıştır (Farag ve Elias, 2016: 125).

Britanya Mali Raporlama Kurulu'nun verilerine göre Equitable Life Assurance Society, London International Group, Independent Insurance, TransTec, Wickes ve ERF Holdings denetimlerinde mesleki şüpheciliğin yeterince kullanılmadığı ve özellikle yöneticilerin açıklamalarına aşırı güven duyulduğu ve üçüncü taraflardan yeterli teyitlerin alınmadığı tespit edilmiştir. Aynı şekilde, ABD Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SEC) mali tablolarda hile olayları üzerine denetçiler aleyhine açtığı soruşturmaların %60'ında mesleki şüpheciliğin yeterli düzeyde uygulanmadığı tespit edilmiştir (Kayrak, 2015: 99-100).

Denetçinin denetim süreçlerinde mesleki şüphecilik yargısından faydalanmasının denetim başarısızlıklarını azaltmadaki katkıları şunlardır (Kayrak, 2015: 100):

- Denetim görüşünün yeterli, tarafsız ve uygun kanıtlar üzerinden oluşturulması,
- Denetim görüşünün üst yönetimden alınan bilgiler üzerine inşa edilmesi,
- Fazla genelleme yapılmasının önlenmesi,

- Doğru denetim prosedürlerinin seçilmesi ve uygulanması,
- İç kontrollere gereğinden fazla güven duyulmasının engellenmesi ve
- Hata arama ve/veya bulma odaklı anlayışın terk edilerek denetlenen kurum ile sağlıklı ilişkilerin kurulması.

Uluslararası Denetim Standartları denetçinin mesleki şüphecilik anlayışıyla hareket etmesini temel ilke olarak kabul etmektedir. Denetçi, denetimi mesleki şüphecilik anlayışıyla planladığında ve yürüttüğünde, denetim sürecinde karşılaşılan şüpheli olayların özensiz bir şekilde değerlendirilmesi, denetim görüşünü oluştururken denetim kanıtları üzerinde gereğinden fazla genelleme yapılması, denetimin yöntem ve tekniklerinin seçiminde ve sonuçlarının değerlendirilmesinde yanlış varsayımların kullanılması gibi denetim risklerini azaltmaktadır (Cömert vd., 2013: 56).

Mesleki şüphecilik, denetimin tüm aşamalarında önemli olmakla birlikte, bu kavramın önemi, özellikle işletmenin faaliyetleriyle ilgili sıra dışı önemli sonuçlara yol açan işlemler veya yönetsel kararlar söz konusu olduğunda daha da artmaktadır. Mesleki şüphecilik, denetimde hileye ilişkin kanaat oluşturabilmenin alt yapısını oluşturan bir düşünce biçimidir. Denetçiler, mesleki şüpheli işlerine uygun bir şekilde yansıtamadıkları zaman görüşlerini destekleyecek mahiyette yeterli ve uygun kanıt elde edemeyebilir; finansal tabloların hatalı bilgi içermesine yol açan olguları tanımlamakta veya bunları uygun bir şekilde açıklamakta zorluk çekebilirler (www.tr.linkedin.com, 01.06.2017).

Belirli bazı durumlar, mesleki şüpheliğin gerektiği şekilde uygulanmasını engelleyebilir ve denetim ortamının doğasında var olan teşvik ve baskı unsurları, zaman yetersizlikleri, iş yoğunluğu veya denetlenen şirketin yönetimine gerekenden fazla güven duyulması, istenmese de yanlış fikirlerin oluşmasına yol açabilir. Denetim şirketleri ve denetçilerin, bu tür durumların ortaya çıkabileceği ihtimaline karşı dikkatli olması ve belirlenmiş standartlar / mevzuat çerçevesinde gerçekleştirilen tüm denetimlerde mesleki şüpheliğin olması gerektiği şekilde uygulanmasını sağlayacak uygun önlemleri alması gerekir (www.tr.linkedin.com, 01.06.2017).

Dünyada yaşanan büyük muhasebe skandalları mesleki şüpheliğin önemini artırmıştır. Enron skandalının yeterli düzeyde mesleki şüphecilik uygulanmaması nedeniyle ortaya çıkan bir dış denetim başarısızlığı olduğunu söylemek mümkündür (Benston ve Hartgraves, 2002: 122). SEC'in verilerine göre denetçiler tarafından yeter-

siz düzeyde mesleki şüphecilik kullanılması, denetim başarısızlığından kaynaklanan hileli raporlama işlemlerinin nedenleri arasında üçüncü sırada yer almaktadır. Listenin başında yer alan yetersiz denetim kanıtı toplama ise aslında mesleki şüphecilik kavramı ile doğrudan ilgilidir (Dalkılıç ve Oktay, 2011: 64). Çünkü denetim sürecinde toplanan kanıtların sayısı ve güvenilirliğinin tespiti denetçinin mesleki yargısına dayalı olarak belirlenir (Aksoy, 2006: 195).

Meslek kuruluşlarınca mesleki şüpheliğin önemine vurgu yapılmasına rağmen, denetçilerin yeterli şüpheliğe sahip olmamaları küresel bir sorun olmaya devam etmektedir. Mesleki şüpheliğin eksikliği, denetim başarısızlığının ve hatalı işlemler nedeniyle denetçilere karşı açılan tazminat davalarının bir nedeni olarak gösterilmektedir. Mali sıkıntı yaşayan müşterileri denetlerken, şüpheliğin artması özellikle önemlidir çünkü bu müşteriler kötü işletme performansını gizlemek için hileye başvurmayı tercih edebilirler (Brazel vd., 2013: 6).

Denetçilerin mesleki şüpheliğin artırmak için yetersiz şüpheliğe yol açan faktörlerin belirlenmesi gerekir. Mevcut muhasebe literatürünün çoğu yetersiz şüpheliğe neden olabilecek denetçiye özgü niteliklere odaklanmaktadır. Bununla birlikte firma kültürü de mesleki şüpheliğin derecesini etkileyebilir. Yapılan araştırmalar, firmaların değerlendirme sistemlerinin şüpheli davranışları cesaretlendirebileceği gibi bu davranışlardan caydırabileceğini de göstermektedir (Hurt vd., 2013: 47).

Mesleki şüpheliğin denetim kalitesinin önemli bir unsurudur ve denetçilerin mesleki şüpheliğin kavramına aykırı hareket etmeleri denetim firmalarını orta ve uzun vadede denetim başarısızlıkları, çeşitli davalar ve itibar kaybı ile karşı karşıya bırakabilir. Ayrıca denetim zamanında tamamlanamayabilir. Denetçinin ilave kanıt toplamasından kaynaklanan gecikmeler, denetimin üzerinde anlaşmaya varılan tarihe kadar tamamlanamamasına neden olan etkenlerin başında gelmektedir.

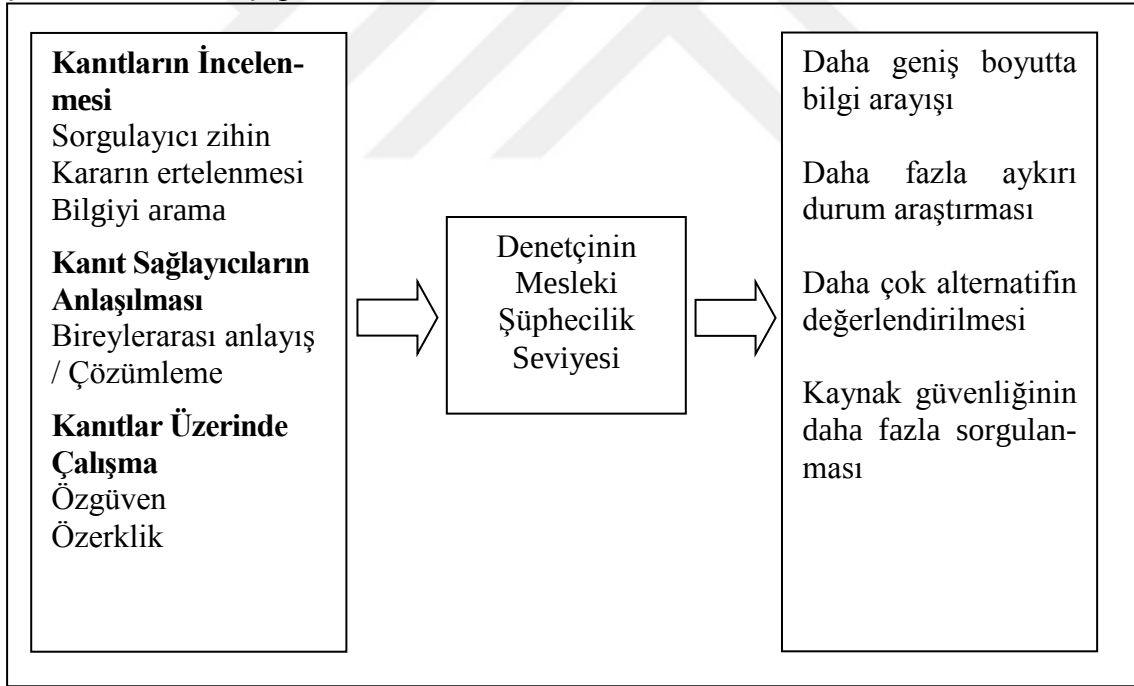
2.2. Mesleki Şüpheliğin Özellikleri

Hurt, Eining ve Plumlee finansal tablolar denetimi bağlamında doğrudan mesleki şüpheliğin yapısını inceleyen bir model geliştirmişlerdir. Modelde, mesleki şüpheliğin sorgulayıcı zihin, kararın ertelenmesi, bilgiyi arama, bireylerarası anlayış, özgüven

ve özerklik olmak üzere altı özellikten oluştuğunu ileri sürmüşlerdir (Kopp vd., 2003: 7).

Mesleki şüpheciliğin ilk üç temel özelliği olan sorgulayıcı zihin, kararın ertelenmesi ve bilgiyi arama denetçinin kanıtları inceleme biçimiyle ilgilidir. Bu üç özellik de denetçinin karar vermeden önce yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmeye ve bu kanıtları detaylı bir şekilde incelemeye istekli olduğunu ifade etmektedir. Mesleki şüpheciliğe sahip bir denetçi karar vermek için aceleci davranmaz ve yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettiğinden emin olmak ister. Mesleki şüpheciliğin dördüncü özelliği olan bireylerarası anlayış, denetçinin kanıtları değerlendirirken bireylerarası ilişkileri göz önünde bulundurma ihtiyacını belirtir. Denetçi mesleki şüpheciliğin bu özelliğini kullanarak hile amacıyla kişilere teşvik verilmesine ve baskı yapılmasına neden olan olayları ortaya çıkarabilir. Özgüven ve özerklik mesleki şüpheciliğin son iki özelliğidir ve denetçinin elde edilen bilgilere göre hareket etme yeteneğini ifade eder (Hurt, 2010: 152).

Şekil 2.1: Mesleki Şüphecilik Modeli



Kaynak: Kopp vd., 2003: 26

2.2.1. Sorgulayıcı Zihin

Sorgulayıcı zihin bir bireyin merak ve ilgi duygularına karşı tutumunu ifade eder. Sorgulayıcı akla sahip olan denetçiler amaçları doğrultusunda daha fazla zoru sorarlar,

daha ayrıntılı açıklamalar talep ederler ve bir yargıya varmak için yeterli kanıt elde etmeye çalışırlar. Mesleki şüphecilğin bu özelliğine sahip olan denetçiler kendi kararlarının doğruluğunu da sorgulayabilirler. 200 nolu uluslararası denetim standardı, denetçinin sorgulayıcı zihinle denetim kanıtlarını eleştirel olarak değerlendirmesi gerektiğini belirtmektedir. Denetçinin denetim süresince çelişkili veya şüpheli denetim kanıtlarına karşı dikkatli olması gerekmektedir (Dimitrova ve Sorova, 2016: 4).

Mesleki şüphecilğin en önemli özelliklerinden biri hiç şüphe yok ki sorgulayıcı bir akla sahip olmaktır. Denetçilerin hileye ilişkin sorumluluklarını düzenleyen uluslararası denetim standardı (SAS No 82) ve bu standardın devamı niteliğindeki finansal tabloların denetiminde hilenin göz önüne alınması başlıklı uluslararası denetim standardının (SAS No 99) her ikisi de mesleki şüphecilğin, sorgulayıcı bir akıl içeren bir tutum olduğunu belirtmektedir. SAS No 99, denetçinin, elde edilen bilgi ve kanıtların hileden kaynaklanan önemli bir yanlışlık içerip içermediğini sorgulamasını gerektirdiğini belirtmek suretiyle, mesleki şüphecilğe önceki standartlara oranla daha fazla önem verdiğini göstermiştir (Hurt, 2010: 152).

200 nolu Uluslararası Denetim Standardının A 20. paragrafında, denetçilerin, denetim kanıtlarını, sorgulayıcı bir zihinle eleştirel olarak değerlendirmeleri gerektiği belirtilmektedir. Paragrafta, denetçilerin sorgulayıcı bir zihni sürdürebilmeleri için, belgelerin güvenilirliği, işletme yönetiminin iddiaları ve çelişkili denetim kanıtları konularında dikkatli olması gerektiği ifade edilmektedir. Hile kaynaklı önemli yanlışlık riskiyle ilgili olarak, 240 nolu uluslararası denetim standardının A 7. paragrafında, denetçilerin sorgulayıcı bir zihne sahip olmaları ve denetim kanıtlarını eleştirel olarak değerlendirmeleri gerektiği ifade edilmektedir. Bu nedenle, sorgulayıcı zihin tutumu, literatürde yaygın olarak desteklenen ve denetçinin performansını artıran mesleki şüphecilğin önemli bir bileşenidir (Hussin ve Iskandar, 2013: 13).

Tüketici davranışları üzerine yapılan bir araştırmanın sonuçları da şüphecilğin sorgulayıcı bir akla sahip olmayı gerektirdiğini göstermiştir. Obermiller ve Spangenberg (1998), reklamcılık konusundaki tüketici şüphecilğini ölçmek için yaptıkları ölçekte, şüphecilğin bir yönünün reklam verenlerin iddialarını sorgulama eğilimi olduğunu tespit etmişlerdir. Medya şüphecilği üzerine yapılan bu araştırma, medya gibi bilinmeyen kaynaklardan edinilen bilgilerin arkadaşlar ve aileler gibi bilinen kaynaklar-

dan edinilen bilgilere göre daha fazla sorgulanması gerektiğini göstermiştir (Hurt, 2010: 152-153).

2.2.2. Kararın Ertelenmesi

Kararın ertelenmesi, denetçilerin, yeterli kanıt toplanıncaya kadar denetimle ilgili kararlarını vermeyi erteleme tutumu olarak ifade edilmektedir. Bu özelliklere sahip olan denetçiler, denetim kanıtlarının eleştirel bir değerlendirmesini yapmadan herhangi bir karar vermeyeceklerdir (Dimitrova ve Sorova, 2016: 4). Kararın ertelenmesi, denetçinin yönetimin iddiaları ile ilgili daha fazla doğrulayıcı kanıtı ihtiyaç duyduğunu ifade etmektedir ancak bu biraz zaman alabilir ve denetçinin karar vermek için acele etmemesi gerekir (Hussin ve Iskandar, 2015: 70).

Kararın ertelenmesi, bulgular yeterli derecede açıklığa kavuşuncaya kadar denetçinin karar vermeme eğilimini ifade eder. Mesleki şüpheciliğe sahip bir denetçiden, işletmenin finansal tablolarının doğruluğu ve dürüstlüğü hakkında bir yargıya varabilmesi için, kanıtlar yeterince ikna edici oluncaya dek kanıtları toplamaya ve bu kanıtları nesnel olarak değerlendirmeye devam etmesi beklenmektedir (Nickell, 2012: 20).

2.2.3. Bilgiyi Arama

Denetim merak duygusuna sahip olmayı gerektiren bir faaliyettir ve denetçi bu duyguya sahip olarak denetimi planlamalı ve denetim çalışmasını yürütmelidir. Merak, dikkatin yeni olana çevrilmesi ve buna bağlı olarak ortaya çıkan yaklaşma-keşfetme tepkisi olarak açıklanmaktadır. Merak, canlıları içinde yaşadıkları çevreyi keşfetmeye yöneltmektedir (Kaya, 2016: 105-107). Merak yaşam boyu var olan ve öğrenmeyi başlatan bir duygudur (Kahraman vd., 2015: 207).

Bilgiyi arama denetçinin merakını veya araştırma isteğini ifade eder. Araştırmanın amacı, denetim sürecinde finansal tablolarla ilgili belirsizlikleri azaltmak için ek bilgi elde etmektir. Denetçiler tarafından elde edilen bilgi, farklı denetim prosedürlerinin ve tekniklerinin uygulanmasını kolaylaştıracaktır. Uluslararası denetim standartları, finansal tablolarda özellikle hile kaynaklı önemli yanlışlıkların bulunması riski söz konusu olduğunda, gerekli bilgilere sahip olmanın önemine vurgu yapmaktadır (Dimitrova ve Sorova, 2016: 4).

2.2.4. Bireylerarası Anlayış

Mesleki şüpheciliğin bir özelliği olarak bireylerarası anlayış, kişilerin davranışta bulunma nedenlerini anlamak için gereklidir. Şüpheci bir denetçi yönetimin her bir eylemini tam olarak anlayabilmek için bireylerarası anlayış özelliğine sahip olmalıdır. Böylece denetçi yalnızca müşterinin eylemini değil, bu eylemin nedenlerini de sorgulayarak müşterinin neden bu şekilde hareket ettiğini de anlamış olacaktır (Hussin ve Iskandar, 2015: 70).

Mesleki şüpheciliğin; sorgulayıcı zihin, kararın ertelenmesi ve bilgiyi arama özellikleri denetim kanıtlarının değerlendirilmesiyle ilgilidir, ancak kanıtların değerlendirilmesinde kanıt sağlayan kişilerin dürüstlüğüne anlamayı amaçlayan bireylerarası anlayış oldukça önemlidir. Müşteri işletme personelinin sunduğu yanıltıcı kanıtları veya hile yapmak için kullandığı fırsatları belirlemede doğru iletişimi sağlamak oldukça önemlidir (Hurt, 2010: 154).

Mesleki şüpheciliğe sahip bir denetçi farklı bireylerin aynı nesne veya olaya ilişkin farklı algılamalara sahip olduklarını kabul edip onları anlamaya çalışmalıdır. Bireyler yanlış ve yanıltıcı bilgi sunabilirler. Eğer denetçi mesleki şüpheciliğin bu niteliğine sahip değilse kişilerin kasıtlı olarak yanlış bilgi sunduklarını algılamayabilir (Hurt, 2010: 154).

2.2.5. Özerklik

Özerklik, bir denetçinin, denetim kararlarını vermeden önce kanıt olarak sunulan bilgilerin yeterliliği konusunda karar verme yeteneğini ifade eder. Mesleki şüpheciliğin bu özelliğine sahip denetçiler, müşterilerinin iddialarına daha az güven duyarlar ve onların görüşlerinden kolayca etkilenmezler. Dolayısıyla denetçiler, kişisel olarak tatmin oluncaya kadar ve özgür iradeleriyle kendi kararlarını oluşturana kadar ilave inceleme yapmaya ve kanıt toplamaya devam ederler. Özerklik mesleki şüphencilik için gerekli bir kriterdir. Özerkliğin önemi bilimsel çalışmalarda vurgulanmıştır fakat özerklik denetim standartlarında tartışma konusu olmamıştır (Hussin ve Iskandar, 2013: 13-14).

Her denetçi, elde edilen kanıtların bir karar vermek için yeterli olup olmadığını belirlemek amacıyla denetim kanıtlarını objektif olarak değerlendirmelidir. Böylece

denetçi ihtiyaç duyduğu kanıt seviyesini belirleyebilecektir. Şüpheli denetçi iddiaların doğruluğunu kendi belirler ve iddia sahiplerinin kişisel görüşlerinden veya ikna girişimlerinden etkilenmez (Hurt, 2010: 154-155).

2.2.6. Özgüven

Kendine güven duygusu, kişinin kendi yeteneklerine olan inancını ifade eder. Bu özelliğe sahip olan denetçiler, denetim görevlerini etkili bir biçimde yerine getirirler ve denetim ile ilgili görüşlerini kendilerinden emin bir şekilde oluştururlar. Özgüveni olan denetçiler, müşterinin iddialarına karşı meydan okuyabilirler ve müşteriden gelen baskılar karşısında kendilerini savunabilirler. Bu özellik, mali tablolarda hile kaynaklı önemli yanlışlıkların bulunma riskini azaltmaktadır. Özgüven, mesleki şüpheliğin önemli bir özelliği olarak kabul edilmekle birlikte, genel olarak denetim standartları mesleki şüpheliğin özgüven boyutuna değinmemiştir (Hussin ve Iskandar, 2013: 14).

Özgüven, denetçinin kendine olan inancını ve güvenini ifade eder. Kendine inanan ve güvenen denetçi ise davranışlarında kararlı ve tutarlı olacaktır. Bu özellik denetçinin neleri yaptığını ve neleri yapabileceğini kısaca denetçinin hedeflerini ve yönünü belirleyecektir. Özgüvenleri yetersiz denetçiler kendi kararlarını dahi savunamazlar. Denetim görüşünün doğru ve adil olmasını sağlamak için denetçi özgüven sahibi olmalıdır (Hussin ve Iskandar, 2015: 71).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. KALİTE KAVRAMI VE BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ

Bu bölümde öncelikle kalite ve bağımsız denetim kalitesi kavramları açıklanmış daha sonra bağımsız denetim kalitesini sağlayan ölçütler olarak Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Denetim Standartları incelenmiştir. Son olarak da bağımsız denetimde kalite kontrol ile ilgili dünyada ve ülkemizde yapılan düzenlemelere yer verilmiştir.

3.1. Kalite Kavramı

Kalite, bir şeyin nasıl oluştuğu anlamına gelen ve “Qualitas” sözcüğünden türemiş olan Latin kökenli bir kelimedir. TDK’nın Bilim ve Sanat Terimleri Ana Sözlüğü’ne göre kalite, bir ürünün bilinen en iyi özelliklere sahip olması durumudur (Durukan ve İkiz, 2007: 33).

Literatürde birbirinden farklı birçok kalite tanımı bulunmaktadır çünkü kalite sübjektif bir kavramdır ve kalite algısı insandan insana farklılık göstermektedir (Karcıoğlu ve Biçer, 2013: 2).

Kalite, bir mal veya hizmetin mevcut veya muhtemel ihtiyaçları karşılamayabilme derecesi veya amaca uygunluk olarak da ifade edilebilir. (Bozdoğan, 2014: 19). Kalite müşterilerin mevcut ve gelecekteki ihtiyaçlarını karşılamaktır (Deming, 1998: 143). Kalite bir malın veya hizmetin yetkinlik düzeyi olarak tanımlanabilir. Kaliteli bir ürün veya hizmet, müşteri beklentilerini tatmin eden veya onları ileriye götürür (Akdağ, 2005: 160). Kalite, müşterilerin, mal ve hizmetlerden olan beklentilerinin karşılanması, hatta beklentilerin üzerine çıkılmasıdır. Kalite olayı “teknik” bir uygulama olmaktan çıkarak bir felsefe haline dönüşmüştür (Koçel, 2007: 287).

Kalite alanında öncü olarak bilinen insanların yaptıkları ve genel kabul gören başlıca kalite tanımları Tablo 3.1.’de yer almaktadır.

Tablo 3.1: Kalite Tanımları

Tanımlayan	Kalite Tanımı
Joseph M. Juran	Amaca ve kullanıma uygunluktur.
Philip Crosby	Şartlara uygunluktur.
W.Edwards Deming	Müşterinin mevcut ve gelecekteki ihtiyaçlarını sürekli karşılayabilmektir.
Walter A. Shewart	Kalite, objektif ve subjektif özelliklerden oluşur. Objektif kalite, insan unsurundan bağımsız olan objektif özelliklerin kalitesidir. Subjektif kalite ise objektif gerçekliğin bir sonucu olarak insanların gördükleri, hissettikleri ve düşündükleri özelliklerdir.
Armand V. Feigenbaum	Müşterinin beklentilerini karşılayacak ürün veya hizmetin, pazarlama, mühendislik, üretim ve bakım aşamalarından sonra kazandığı toplam karakteristiklerdir.
Genichi Taguchi	Tasarım özelliklerine uygunluktur. (1995)
Kaoru Ishikawa	Müşterilerin tanımladıkları ürün performansının (gerçek) üreticilerin tanımladıkları ürün performansı (ikame) ile karşılaştırılmasıdır. (1995)
ISO 9000:2005	Yapısal özellikler bütününe şartları karşılama derecesidir.

Kaynak: Durukan ve İkiz, 2007: 34.

Kalite ile ilgili yapılan tanımlarda ortak nokta, beklentilerin karşılanması ve aşılması kavramlarıdır. Bu kavramlar aslında sürekli gelişmeyi ifade etmektedir. İnsanların beklentileri her karşılandığında yükselme eğilimi göstermektedir. Çünkü gelişen teknoloji, değişen şartlar ve ihtiyaçlar kaliteye yeni boyutlar eklemektedir. Birkaç sene önce “kaliteli” olarak nitelendirilen bir ürün bugün “sıradan” yarın ise “kabul edilemez” olarak nitelendirilebilmektedir. O halde kalite, mevcut beklentileri karşılayan veya aşan ürünlerle, hizmetlerle, insanlarla, süreçlerle ve çevre ile ilgili dinamik bir kavramdır (Goetsch ve Davis, 1995: 3).

Kalitenin 8 önemli boyutu vardır. Bu boyutlar; performans boyutu, özellikler boyutu, güvenilirlik boyutu, uygunluk boyutu, dayanıklılık boyutu, hizmet görürlük boyutu, estetik boyutu ve algılanan kalite boyutudur (Salık, 2014: 7).

Hizmet sektörü için bir kalite tanımı yapmak diğer sektörlerle nazaran oldukça zordur. Hizmet sektöründe kalite; müşterinin ihtiyaçlarına ve beklentilerine uygunluk, elde edilen başarının devamlılığı, hizmetin eksiksiz ve hatasız bir şekilde sunulması, müşteri memnuniyetinin ölçülebilir ve değerlendirilebilir olması ile doğru orantılı bir değişim gösterir (Yücel, 2013: 84).

Bir hizmet işletmesini başka bir hizmet işletmesinden ayıran en önemli faktör, sunulan hizmetin kalite düzeyidir. Müşteriler aldıkları hizmetle, o hizmetten beklentilerini karşılaştırmakta ve sunulan hizmetin beklentilerini aşması durumunda daha fazla tatmin olmakta ve o hizmeti almayı sürdürmektedirler (Durukan ve İkiz, 2007: 82).

Hizmet kalitesi ise ürün kalitesine kıyasla, hizmet talebinde bulunanlar ile hizmeti sunanlar arasındaki etkileşime ve zamana yönelik karakteristikler taşır. Hizmet kalitesini belirleyen faktörler aşağıdaki gibidir (Zeithaml vd., 1990: 21-22):

- Fiziksel unsurlar; hizmetin fiziki yönünü ifade etmektedir ve hizmetin sunulduğu tesisler, personelin görünüşü, hizmet sunumunda kullanılan araçlar gibi fiziksel varlıkları kapsamaktadır.
- Güvenilirlik; hizmetin müşteriye verilen sözlere uygun olarak doğru ve güvenilir bir şekilde ifa edilmesidir.
- Heveslilik; hizmetin ifası sırasında hizmeti sunanların hizmeti talep edenlere karşı hizmet sunmaya hazır ve istekli olmalarıdır.
- Yeterlilik; hizmetin etkili bir şekilde sunulması için hizmeti sunanların gerekli bilgi ve becerilere sahip olmasıdır.
- Nezaket; hizmeti sunanların, müşterilerine verdikleri önem ve gösterdikleri kibarlık, saygınlık ve samimiyet gibi davranışlardır.
- İnanılabilirlik; hizmetin ifasında, hizmeti sunanların, hizmeti alanlara karşı gösterdiği yakınlık, dürüstlük ve inandırıcılıktır. Hizmeti sunan kurumun itibarı ve çalışanların kişisel özellikleri inanılabilirliği artıran unsurlardır.
- Güvenlik; hizmet talebinde bulunanların fiziksel ve finansal güvenliklerinin sağlanması ve gizliliklerinin korunmasıdır.
- Erişilebilirlik; hizmete ulaşmanın kolaylığını ifade etmektedir.
- İletişim; Sunulacak hizmet hakkında müşterilere anlayabilecekleri dilde bilgi vermektir.
- Müşteriyi Anlama; müşterinin ihtiyaçlarını anlamak için gerekli ilgi ve alakanın gösterilmesidir.

3.2. Bağımsız Denetim Kalitesi

Denetim kalitesi için yapılan tanımlar finansal raporlama sürecinde yer alan tüm menfaat gruplarının algılarına göre farklılık arz etmektedir. Mali tablo kullanıcılarına göre denetim kalitesi finansal tablolarda önemli yanlışlıkların bulunmaması iken, bağımsız denetçilere göre denetim kalitesi müşteri işletmenin denetim metodolojisine göre başarılı bir şekilde denetlenmesidir. Denetim firmalarına göre denetim kalitesi, denetim sürecinde karşılaşılan problemlerle başa çıkmayı sağlayacak bir sistemin dizayn edilmesidir. Düzenleyici kurumlar açısından denetim kalitesi ise denetimin mesleki standartlara uygun bir şekilde yürütülmesidir. Sonuç olarak kamuoyu kaliteli denetimi, piyasa ya da işletmeler için ekonomik sorunları önleyen bir yapı olarak görmektedir (Şenyiğit ve Zeytinoğlu, 2014: 81).

Denetim bir hizmet faaliyetidir. Hizmet soyut bir nitelik taşıdığı için, hizmet kalitesi de soyut bir yapıya sahip olmakta ve hizmet kalitesiyle ilgili değerlendirmeler çoğunlukla algılamalara dayalı olarak yapılmaktadır. Bağımsız denetimin bir hizmet faaliyeti olması nedeniyle, literatürde denetim kalitesi tanımlanırken denetimin fiili kalitesinden daha çok algılanan denetim kalitesinden hareket edildiği görülmektedir. Algılanan denetim kalitesi, finansal tablo kullanıcılarının algılarına dayanırken, fiili denetim kalitesi denetçinin finansal tablolardaki yanlışlıkları ortaya çıkarma ve kamuya açıklama olasılığını ifade etmektedir (Bozdoğan, 2014: 28).

Denetim kalitesi; bağımsız, güvenilir ve yeterli denetim kanıtları ile desteklenmiş denetim raporları sağlanması olarak da tanımlanabilir. Denetimin birbirini takip eden çeşitli aşamalardan geçmek suretiyle belirli bir sistematik dâhilinde yapılması, denetim kalitesinin güvence altına alınmasında etkili olacaktır. Denetim firmasının, denetim faaliyetinden beklenen sonuçları sağlayacak ve bunu güvence altına alacak bir sisteme sahip olması denetimin kalitesinin sağlanması için bir ön koşuldur (Balsarı, 2016: 8-9).

Denetim kalitesi, denetim faaliyeti sonunda varılan yargının güvenilirliğidir. İşletme ilgililerinin verecekleri kararların isabet derecesi finansal tablolarda sunulan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği ile yakından ilgilidir. Bu da ancak denetim faaliyetinin sağlıklı ve kaliteli bir şekilde yapılması ile sağlanabilir (Eroğlu, 2017: 897). Bağımsız denetçilerin, denetim faaliyetini standartlara uygun bir şekilde gerçekleştirmeleri ile birlikte denetimin kalitesine olan güven de artacaktır.

Denetim kalitesi, denetim hizmetinden beklenen amaca uygunluk derecesidir. Denetim sonuçlarından faydalanan taraflar, denetim raporunda bildirilen görüşün doğru ve güvenilir olmasını isterler. O halde denetim kalitesi, denetim çalışması sonucunda oluşan yargının (denetim görüşünün) doğruluğu ve güvenilirliğidir şeklinde tanımlanabilir (Oktay, 2013: 47).

Denetim kalitesi, bağımsız denetim faaliyetinin denetim standartları, kalite kontrol standartları ve yasal düzenlemelere uygun bir şekilde yürütülmesi, yürütülen bu denetim faaliyeti sonucunda finansal tablo kullanıcılarının verecekleri kararları etkileme derecesine sahip olan hata ve/veya hilelerin ortaya çıkarılması ve bunların kamuya açıklanmasıdır (Bozdoğan, 2014: 29).

Denetim kalitesi, işletmenin finansal tablolarında yer alan önemli yanlışlık riskinin denetçi tarafından ortaya çıkarılması ve raporlanması olasılığıdır. Tanımda yer alan olasılık ifadesi denetçinin denetlenen işletmeden ne ölçüde bağımsız olduğunu vurgulamak amacıyla kullanılmıştır (DeAngelo, 1981: 116).

3.3. Kaliteli Denetimin Önemi

Günümüzde piyasaların etkinliğinin sağlanması, bilgilerin tam, doğru, ihtiyaca uygun, güvenilir ve zamanlı olmasına bağlıdır. Bu bilgilerden finansal nitelikli olanların doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması için bağımsız denetimden geçmesi gerekmektedir. Bu durum bağımsız denetimin önemini artırdığı gibi bağımsız denetimin bir kamu hizmeti olarak ön plana çıkmasına da yol açmıştır (Yurdakul, 2005: 29). Tüm hizmet işletmelerinin sunulduğu hizmetin kalitesinden sorumlulukları vardır. Bu sorumluluk bir hizmet işletmesi olan denetim şirketleri için de söz konusudur. Bu nedenle bağımsız denetçiler müşterilerine, kamuoyuna ve düzenleyici otoritelere karşı olan bu sorumluluklarını gereğince yerine getirmek için kaliteli bir bağımsız denetim hizmeti sunmak zorundadırlar (Oktay, 2013: 48).

Bağımsız denetçilerin denetlenen firmanın finansal tabloları hakkında görüşlerini açıkladıkları denetim raporları, pek çok çıkar grubunu ilgilendirmektedir. Bu nedenle bağımsız denetçilerin sorumluluğu, yalnızca denetlenen şirketin yönetim kurulu ile sınırlı değildir. Denetim raporları ayrıca denetlenen şirketlerin genel kurullarının, ortakla-

rının, finans kuruluşlarının ve halka açık şirketlerin yatırımcılarının verecekleri kararlara da temel teşkil etmektedir (Göğer, 2006: 7).

Denetim raporu sayesinde şirket ortakları yaptıkları yatırımların ne derece isabetli olduğunu öğrenmenin yanında gelecekte yapılması planlanan yatırımlar hakkında da karar verebilmektedirler. Eğer halka açık bir işletme denetlenmiş ise hissedarlar denetim raporunu kullanarak yatırımlarının karlılığını ölçeceklerdir. Denetlenen şirkete kaynak sağlayan finansman kuruluşları, kullandırdıkları fonların zamanında geri ödenip ödenmeyeceğine ilişkin analizleri denetlenmiş mali tablolara ve bağımsız denetim raporuna bakarak yapacaklardır. İşletme yönetimi, ilgili faaliyet dönemindeki mevcut başarının veya başarısızlığın ölçülüp raporlanmasında denetim raporunu ispat aracı olarak kullanacaktır. Tüm bu menfaat gruplarının kararlarını etkileme derecesine sahip olan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği de ancak yapılan denetimlerin kalitesiyle ölçülebilecektir (Göğer, 2006: 7).

2001 yılında ABD'nin en büyük şirketlerinden biri olan Enron'un finansal bir skandalla iflas etmesiyle birlikte bağımsız denetim kalitesinin önemi oldukça artmıştır. Enron'un ani iflası ile birlikte ABD'nin birçok büyük firmasında finansal raporlama konusunda yaşanan zorluklara ilaveten kamuya olan güven sarsılmış ve kamu firmalarının denetiminde krizler yaşanmıştır. Ayrıca Enron vakasında olduğu gibi WorldCom, Qwest, Tyco, Adelphia ve diğer şirketlerde ortaya çıkan finansal raporlama yetersizlikleri bağımsız denetimde, uluslararası denetim standartlarının dışında, yeni düzenlemelere ihtiyaç duyulduğunu ortaya koymuştur. Bu amaçla 2002 yılında ABD'de yürürlüğe giren Sarbanes Oxley (SOX) Yasası kısa sürede tüm dünyada uygulanmaya başlanmıştır. Tüm bu gelişmeler ışığında, bağımsız denetimde kalitenin ancak standartlarla ve düzenlemelerle sağlanabileceğini söylemek mümkündür (Özyurt, 2010: 12).

Bağımsız denetim hizmetinin kaliteli bir şekilde sunulmasının sağladığı yararlar aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır (Oktay, 2013: 48-50):

- Denetim sonuçlarını kullanan taraflara karşı olan sorumluluk gereği gibi yerine getirilmiş olur.
- Bağımsız denetim firmasına duyulan güven artar ve böylece firmanın itibarı korunur ve geliştirilir.

- Rekabet gücü artan bağımsız denetim firmasının pazar payı ve karlılığı da artar.
- Bağımsız denetim firmasının mevcut müşterilerinin firmaya olan bağlılıkları artar ve aldıkları kaliteli hizmetten memnun olan müşteriler zorunlu rotasyon gibi nedenler dışında denetim firmasını değiştirme ihtiyacı duymazlar.
- Dinamik bir yapıya sahip olan ve sürekli olarak gelişen ve değişen sermaye piyasasının başarısı artar. Sermaye piyasasının başarısının artmasıyla birlikte, finansal tablolar daha kaliteli bir bağımsız denetimden geçerek onaylanır, kamuoyu tam ve doğru olarak bilgilendirilir ve böylece mevcut ve potansiyel yatırımcıların hakları korunmuş olur.
- Üçüncü taraflarca bağımsız denetim şirketi aleyhine açılacak davalar engellenmiş olur. Yatırımcılar, finans kuruluşları ve kamu kurumları gibi taraflar denetimin başarısız bir şekilde gerçekleştirildiği iddiasıyla bağımsız denetim firması aleyhine dava açabilmektedirler. Bu davaların aleyhte sonuçlanması, denetim şirketinin; piyasadaki itibarını zedeler, tazminat ödenmesine ve müşteri kaybına yol açar. Denetim faaliyetinin kaliteli bir şekilde gerçekleştirilmesi dava riskini minimuma indirmenin yegâne yoludur.
- Mesleki kuruluşların ve/veya düzenleyici otoritelerin denetim şirketine uygulayacakları yaptırımlar engellenmiş olur.
- Bağımsız denetim firmalarının en değerli kaynağı sahip oldukları nitelikli işgücüdür. Kalifiye işgücüne sahip olmadan kaliteli bir denetim garanti edilemez. Kaliteli bir denetim hizmeti sayesinde denetim firmaları, üst düzey niteliklere sahip meslek mensuplarının çalışmayı tercih ettikleri yerler olacaktır.

3.4. Bağımsız Denetim Kalitesini Sağlayan Ölçütler

Gerek muhasebe ilke ve kurallarının kesin olmayışı gerekse denetimin çok değişik ortamlarda gerçekleştirilmesi, bağımsız denetim kalitesiyle ilgili değerlendirmelerin sübjektif ölçülere göre yapılmasına neden olmaktadır. Diğer taraftan mali tabloların

iletişim fonksiyonunu yerine getirebilmesi için, mali tabloları hazırlayanlar, kullananlar ve denetleyenler için belirli ortak ölçülerin saptanması gerekir. Objektif ortak ölçüler kullanılmadığı sürece ne dış denetim çalışmaları, ne de mali tablolar bir yarar sağlayacaktır (Bayazıtlı, 1991: 164).

Denetimde kalitenin sağlanması, denetimin tarafsız bazı kıstaslara uygun bir şekilde yapılması ile mümkündür. Bu kıstasların tarafsızlığı ise yasalarca veya meslek kuruluşlarınca belirlenmelerine ve pratikte genel kabul görmüş olmalarına bağlıdır. Bağımsız denetçilerin her denetimde uymak zorunda oldukları ve uluslararası alanda genel kabul görmüş bu temel kurallara “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” denir (Dönmez vd., 2005: 53).

Genel kabul görmüş denetim standartları; bir denetçinin sahip olması gereken nitelikleri, denetimin yürütülmesi esnasında yapılması gerekenleri ve raporlama aşamasında uyulması gereken kuralları genel hatları ile belirlemektedir (Kavut, 2000: 9). Bu standartlar denetçinin mesleki sorumluluğunu yerine getirmesine yardımcı olan ve denetçiye denetim faaliyetlerinde ışık tutan genel ilkelerdir. Yrtlen denetimin uygun ve geçerli kabul edilebilmesi denetçinin daima bu ilkelere bağlı kalmasına bağlıdır (Erol ve Aslan, 2017: 75).

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları dışında, bağımsız dış denetimde kalite lt olan önemli bir düzenleme ise IFAC tarafından oluşturulan uluslararası bağımsız denetim standartlarıdır. Bağımsız dış denetimin başından sonuna kadar bütün denetim sürecini ayrıntılarıyla ele alan ve set halinde kodlarıyla birlikte yayımlanan uluslararası bağımsız denetim standartları, bağımsız denetimde kalite ve güvenilirliğin sağlanması da büyük bir öneme sahiptir (Dönmez ve Ersoy, 2006: 73). Bağımsız dış denetim faaliyetinin ilke ve esaslarını belirleyen uluslararası bağımsız dış denetim standartlarına kısmen ya da tamamen uyulmadan yapılan bağımsız denetim faaliyetleri, gerekli ve yeterli kalitede ve güvenilirlikte görülmemektedir (Okur, 2007: 7).

Bağımsız denetim kalitesinin sağlanmasında genel kabul görmüş denetim standartları, uluslararası denetim standartları, kalite kontrol standartları ve mesleki etik standartların göz önünde bulundurulması gerekmektedir (Yaşar, 2011: 19).

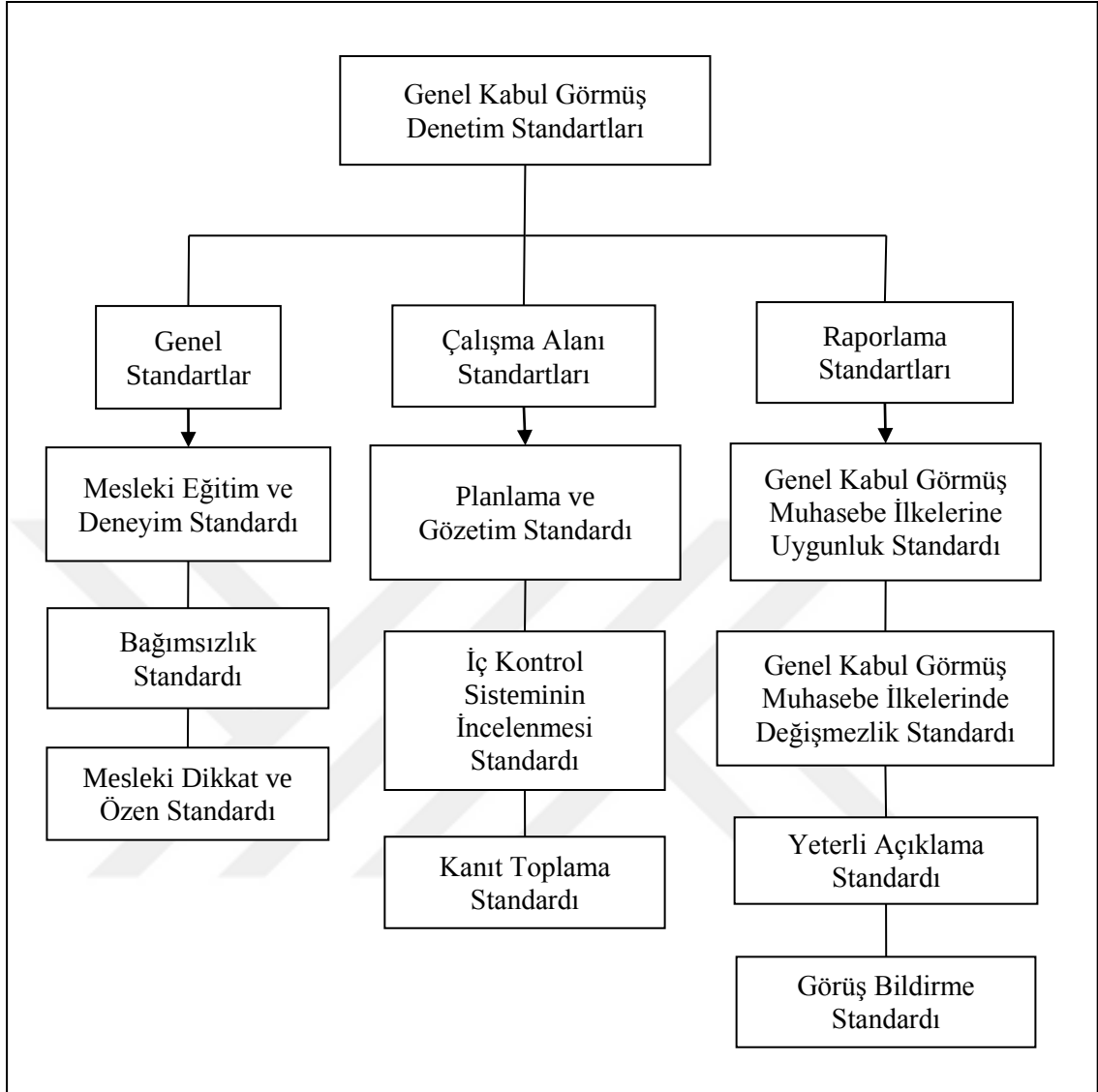
3.4.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

1947 yılında AICPA tarafından kabul edilen genel kabul görmüş denetim standartları, birçok ülkede benimsenmiş ve günümüze kadar çok az değişikliğe uğramıştır. Ülkelerin kamu denetim organları ve muhasebe kuruluşları tarafından yayımlanan denetim standartları da bu standartlar ile büyük ölçüde benzerlikler göstermektedir (Güçenme, 2004: 31-32).

Başından sonunda kadar tüm denetim sürecini kapsayan ve denetçinin sahip olması gereken kişisel özellikleri de belirten genel kabul görmüş denetim standartları yapılan işin kalitesine ilişkin ölçütler bütünüdür. AICPA resmi olarak on adet genel kabul görmüş denetim standardı belirlemiştir (O'Reilly vd., 1998: 35). Bu standartlar bir denetimde en azından genel hatlarıyla nelerin yapılması gerektiği yönünde bir kılavuz görevi görür. Ancak neyin, ne zaman, ne miktarda ve nasıl yapılması gerektiği konularına bu standartlar girmez; bunları belirlemeyi denetçiye bırakır (Selimoğlu vd., 2011: 13).

Genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olmak üzere üç ana başlıkta toplanan genel kabul görmüş denetim standartları Şekil 3.1'de gösterilmiştir.

Şekil 3.1: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları



Kaynak: Selimoğlu vd., 2015: 84

3.4.1.1. Genel Standartlar

Genel standartlar, bağımsız denetçinin mesleki nitelikleri ve çalışmalarının kalitesi ile ilgilidir. Genel standartlar üç temel unsuru içerir. İlk olarak denetim, yeterli eğitim ve yeterliliğe sahip olan denetçi veya denetçiler tarafından yapılmalıdır. İkincisi, bağımsız denetçi veya denetçiler zihinsel tutum ve yaklaşım olarak bağımsız kalmaya devam etmelidir. Üçüncüsü, işin yapılmasında makul özen gösterilmelidir (Silvoso and Bauer, 1965: 9).

Bu grupta yer alan standartlar şunlardır (Güçlü, 2008: 13):

- Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı
- Bağımsızlık Standardı
- Mesleki Dikkat ve Özen Standardı

3.4.1.1.1. Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı

Bu standarda göre bağımsız denetim, yeterli düzeyde mesleki eğitim ve deneyime sahip denetçiler tarafından yapılmalıdır (Haftacı, 2014: 25). Bu niteliklere sahip olmayan denetçiler, denetim yapamaz. Denetçinin muhasebe, denetim, iktisat, maliye, hukuk, vergi ve mevzuatlar konusundaki mesleki bilgisi tam olmalıdır. Birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de mesleki yeterliliğin elde edilmesi, korunması ve geliştirilmesi için gerekli tedbirler alınmaktadır (Gücenme, 2004: 33).

Mesleki yeterliliğin korunması için denetçilerin günün gelişen şartlarını ve ilgili yeni mevzuatları, denetim konularında ulusal ve uluslararası alanda yapılan düzenlemeleri ve yaşanan gelişmeleri, konuyla ilgili yapılan yayınları ve alınan kararları da kapsayan muhasebe mesleğindeki ilerlemeleri sürekli takip etmeleri, düzenlenen kurs, seminer ve konferanslara katılmaları ve disiplinli çalışmaları gerekir (Kalkan, 2016: 13).

Mesleki hizmet kuruluşlarının en önemli kaynağı, tecrübeli ve eğitimli işgücüdür. Kurumsallaşmış mesleki hizmet kuruluşlarında, mesleki çalışanların işe alınması, eğitilmesi, performanslarının ölçülmesi ve gelişimlerinden sorumlu bir kurumsal insan kaynakları yönetimi bölümü oluşturulmalıdır. (Gürer, 2011: 180).

3.4.1.1.2. Bağımsızlık Standardı

Bağımsızlık standardı, denetçinin hem denetlediği kurumdan hem de denetim raporunu kullanacak taraflardan bağımsız olmasını ifade etmektedir (Koçak, 2005: 29). Bu standart, denetçilerin müşterilerine olan yükümlülüklerinin ötesinde kamuoyuna karşı, kaliteli ve güvenilir bir denetim çalışması yerine getirme sorumlulukları bulunduğu vurgu yapmaktadır (Kavut, 2000: 14). Bağımsızlık standardına göre denetçiler, denetim sırasında müşteri işletmenin ortakları ve/veya yetkililerinin etkisi altında kalmadan bağımsız davranabilmelidirler (Duman, 2008: 33).

Denetçi bütün görevlerinde bağımsızlığını muhafaza etmelidir. Bu bağımsızlık temelde denetçinin bağımsız düşünebilme yeteneğini ifade eder. Denetçi, bağımsız düşünceye dayandırılan bir eylemin sonucunda denetim görüşünü oluşturmalıdır. Denetçi, bağımsızlığı, denetim görüşünü dayandırdığı mali tablolara itibar kazandıran zorunlu bir ihtiyaç olarak değerlendirmelidir. Alacaklılar, yatırımcılar, kamu kurumları ve diğer ilgililer bağımsız denetçinin görüşüne güvenirler (Silvoso and Bauer, 1965: 9).

Bir denetçinin bağımsız olabilmesi denetim sürecinin başlangıcından sonuna kadar müşteri işletmenin tarafını tutmaksızın hareket etmesiyle ve denetim sonuçlarını da bu güveni sağlayacak biçimde objektif olarak ortaya koymasıyla mümkün olur. Denetçi denetim faaliyetleri sırasında finansal tablolara ilgili yeni bir bilgi üretmez, muhasebe sistemi içinde üretilmiş bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırır. Bağımsız denetim faaliyetinde denetçinin asıl işlevi mali tabloların kredibilitelerini artırmaktır. Bu nedenle bağımsız denetçinin en önemli sermayesi itibarı ve bağımsızlığıdır (Yılancı ve Yıldız, 2001: 67-77).

3.4.1.1.3. Mesleki Dikkat ve Özen Standardı

Mesleki dikkat ve özen standardına göre, denetimin planlanmasında, yürütülmesinde ve denetim raporunun hazırlanmasında gerekli mesleki özen gösterilmelidir. Bu standart bağımsız denetçinin çalışmalarını profesyonelce planlamasını ve gerçekleştirmesini gerektirmektedir.

Bu standarda göre, denetçi mesleğinin uzmanı bile olsa çalışması esnasında mesleğin gerektirdiği dikkat ve özeni göstermek zorundadır (Kepekçi, 2004: 17). Denetçi denetim esnasında her türlü hatalı tutum ve davranıştan kaçınmalı ve azami özeni göstermelidir. Denetçi; denetim süreci boyunca, denetim ile ilgili kanun, yönetmelik ve tebliğlere, çalışma alanı standartlarına ve raporlama standartlarına, eksiksiz bir şekilde uyuyorsa gerekli mesleki özen ve dikkati gösteriyor demektir. Bu standarda gereken önemin verilmemesi denetimin kalitesini ve güvenilirliğini zedelemektedir (Dönmez vd., 2005: 56).

3.4.1.2. Çalışma Alanı Standartları

Çalışma alanı standartları, müşteri işletmede yürütülen ve saha çalışması olarak adlandırılan denetimin yürütülmesi faaliyeti ile ilgilidir (Silvoso and Bauer, 1965: 10). Çalışma alanı standartları dış denetçi tarafından denetim çalışmaları sırasında izlenecek yöntemleri gösterir. Denetimin ne şekilde, hangi önceliklerde ve hangi yöntemlerle yapılacağını çalışma alanı standartları belirler. Denetçiye kanıtları elde etmede, toplanan kanıtları değerlemede ve güvenilir bir denetim görüşüne ulaşmada kılavuzluk eden çalışma alanı standartları genel standartlara oranla daha özel standartlardır (Başpınar, 2005: 28).

Güvenilir bir denetim görüşüne ulaşabilmek için denetçi denetimini planlamalı ve iç kontrol sistemini değerlendirerek yeterli sayıda kanıt toplamalıdır. Bu temel denetim adımları birer standart olarak denetim sürecinin kavramsal alt yapısını oluşturmakta, denetim görevinin yerine getirilmesi için gerekli olan çerçeveyi çizmektedir (Erdoğan, 2006: 12). Çalışma alanı standartları; denetimin planlanması ve gözetim, iç kontrol sisteminin incelenmesi ve yeterli ve güvenilir kanıt toplama olmak üzere üç başlık altında toplanmaktadır.

3.4.1.2.1. Planlama ve Gözetim

Denetim sürecinde gerçekleştirilecek işlem ve faaliyetler iyi bir biçimde planlanmalı ve varsa denetçi yardımcıları düzenli olarak gözetilmelidir. Bağımsız denetimin planlanması oldukça önemlidir ancak yapılan planın esnek olmasında ve beklenmedik durumları da kapsamasında yarar vardır. Denetim sürecinde ortaya çıkan bulgulara göre, denetçi, bazen planlanandan daha fazla kanıtı ihtiyaç duyarken, bazen de daha az kanıt ile yetinebilir (Hermanson vd., 1994: 18-19).

Denetçinin, ihtiyacına uygun ve etkili bir denetim planı için, denetlediği işletmenin organizasyon yapısı, konumu, üretilen mal ve/veya hizmetlerin niteliği, mali yapısı, ilişkili taraflar gibi konularda bilgi sahibi olması gerekir. Denetçi bu konularda elde ettiği bilgileri kullanarak genel kabul görmüş denetim standartlarının öngördüğü kalitede bir denetimin gerçekleştirilmesi için gereken denetim planını oluşturur (Başpınar, 2005: 56).

3.4.1.2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi

İşletmeler fiziki olarak büyüdükçe ve işlemler karmaşıktıkça, işletme yönetimi işletme faaliyetlerini doğrudan doğruya kontrol etme kabiliyetini yitirmektedir. İşletme yönetimi, etkin bir iç kontrol sistemi kurarak ve sistemi işleterek bu olumsuzluğu ortadan kaldırabilir. (Aksoy, 2005: 138). İç kontrol sistemi, bir kuruluşun faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini artırırken, faaliyetlerin yasalara, yönetmeliklere ve politikalara uygunluğunun sağlanmasına ve ayrıca finansal raporlamanın güvenilirliğinin temin edilmesine de katkı sunmaktadır.

Denetimi yapan bağımsız denetçilerin, işletmenin iç kontrol sistemi ve hata riski konusunda yeterli bilgiye sahip olması gerekmektedir. Çünkü hata riski tahminleri, denetim programının geliştirilmesinde denetçiye yardımcı olmaktadır. Söz konusu denetim programı, finansal tablolardaki hesap hareketlerine ilişkin delillerin toplanmasında kullanılan denetim süreçlerinin yapısını, zamanlamasını ve boyutunu tespit etmektedir (Doğan ve Kapusuzoğlu, 2003: 16).

İyi bir iç kontrol sistemi hata riskini azaltır, yayımlanan raporların ve bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğini artırır ve bir sonraki denetim işlemlerinin kapsamını daraltır. Zayıf ve etkisiz bir iç kontrol sistemi hata riskini artırır ve bu durumda denetçi bir sonraki denetim aşamasının kapsamını genişletmek zorundadır. Bu ise denetçi için zaman kaybına neden olacaktır (Doğan ve Kapusuzoğlu, 2003: 17).

Çok iyi işleyen bir iç kontrol sistemi ve yeterli bir iç denetim biriminin bulunduğu işletmelerde bağımsız denetçi, işletme içi denetim faaliyetlerini denetim kanıtları arasında değerlendirebilmekte; işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçları hakkında rahatlıkla görüş oluşturabilmektedir (Kartal, 2013: 17).

3.4.1.2.3. Kanıt Toplama

Denetlenen bilgilerin önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek amacıyla denetçi tarafından kullanılan her türlü bilgi, belge ve kayıtlara denetim kanıtı denir (Ataman vd., 2001: 30). Denetim kanıtları hukukta kullanılan yasal kanıtlardan farklıdır. Denetim kanıtları yasal kanıtlar gibi kesin, mutlak doğruluğa sahip hatasız

nitelikte kanıtlar olmayıp, bu kanıtların geçerliliği ve doğruluğu denetçinin öznel yargısına bağlıdır (Gülbüz, 1995: 95).

İncelenen finansal tablolarla ilgili bir denetim görüşüne varmak için fiziki incelemeler, soruşturmalar, gözlemler, teftiş ve doğrulamalar yoluyla yeterli ve uygun kanıtlar elde edilmelidir. Denetçi, toplanacak denetim kanıtlarının miktarı ve türüne karar verirken mesleki yargısını kullanır (Arens vd., 2006: 35).

3.4.1.3. Raporlama Standartları

Raporlama standartları, bağımsız denetim görüşünün açıklandığı denetim raporlarının kapsam ve düzenlemeleriyle ilgili standartlardır. Raporlama standartlarının amacı; bağımsız denetim raporunu kullanacak olan tarafların ihtiyaç duyduğu bilgilerin, belirli bir sistematik içerisinde sunulmasını sağlamaktır (Küçüksozen ve Sayar, 2002: 51).

Bu standartlar; genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardı, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde değişmezlik standardı, açıklayıcı bilgiler standardı ve görüş bildirme standardı olmak üzere dört başlık altında toplanmaktadır.

3.4.1.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk

Bu standarda göre; finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir şekilde hazırlanması zorunludur (Dönmez vd., 2005: 57). Bu standart gereğince denetçi, düzenleyeceği denetim raporunda, müşteri işletmenin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesini belirtmek zorundadır (Haftacı, 2014: 27).

Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri muhasebenin temel kavramları ve muhasebe standartlarıyla birlikte muhasebe biliminin teorik çerçevesini oluşturarak muhasebe bilimini yönlendirmekte, muhasebeye gerçeklik, doğruluk ve şeffaflık kazandırmaktadır. Denetçinin denetim sonucu oluşturacağı denetim görüşü bir ölçüde muhasebe uygulamalarında muhasebe ilke ve standartlarına uyulup uyulmadığına göre belirlenecektir. Dolayısıyla denetçi bir yargıya ulaşabilmek için denetim sırasında muhasebe ilke ve standartlarını denetleme ölçütü olarak kullanmak ve bu durumu denetim raporunda belirtmek zorundadır (Özel, 2008: 56).

3.4.1.3.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik Standardı

Bu standart uyarınca denetçi, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin uygulanmasında yıllar itibarıyla değişikliklerin olup olmadığını, sürekliliğin sağlanıp sağlanmadığını incelemelidir. İlkelerin değişmezliği, mali tablolarda yer alan bilgilerin yıllar itibarıyla karşılaştırılabilmesine olanak sağlamaktadır. Finansal tabloların karşılaştırılabilmesi için bunların dayanağı olan ilke ve yöntemlerin, geçerli bir neden bulunmaksızın, yıldan yıla değiştirilmemesi gereklidir. Geçerli bir nedenle değiştirilen ilke ve yöntemler ise finansal tabloların dipnotlarında açıklanmalıdır. Denetçi de bu hususları raporunda ayrıca belirtmelidir (Durmuş ve Taş, 2008: 31).

3.4.1.3.3. Yeterli Açıklama Standardı

Bu standarda göre finansal tablolar, çeşitli gruplara alacakları ekonomik kararlar için gerekli olan geçerli, noksansız, objektif bilgileri sunmalıdır. Finansal tablolar kullanıcıların işletmeyle ilgili karar almalarına temel oluşturdukları için, kullanıcıların finansal tabloları anlamalarına olanak sağlayacak şekilde hazırlanmalı ve yeterli bilgileri içermelidir (Aksoy, 2006: 121).

Finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak sunumu, bilgilerin yeterli şekilde açıklanmasını zorunlu kılar. Bu standart mali tablolarda kullanılan terminoloji, verilen detay bilgilerin miktarı ve bu bilgilerin açıklanma biçimleri de dahil olmak üzere mali tabloların biçimleri, ekleri ve içeriği ile ilgilidir. Bağımsız denetçi, belirli bir konunun, finansal tablonun düzenlendiği zamanın gerektirdiği durum ve olgular ışığında açıklanıp açıklanmadığını değerlendirmelidir.

3.4.1.3.4. Görüş Bildirme Standardı

Denetim faaliyetinin sonucunda finansal tabloların bütünü ile ilgili bir yargıya varan denetçi görüşünü olumlu, şartlı (sınırlı olumlu) ya da olumsuz olarak açıklamalıdır. Eğer denetçi görüş bildirmekten kaçınacaksa bu durumun nedenleri ayrıntılı olarak raporunda açıklamalıdır. Ayrıca düzenlenen raporda denetimin içeriği ve denetimi yapan denetçinin sorumluluğu belirtilmelidir (Çömlekçi, 2004: 24).

“Kısa Şekilli Rapor”, “Standart Rapor” veya “Özet Rapor” olarak da adlandırılan olumlu rapor, bağımsız denetçinin genel kabul görmüş denetim ilkelerine uygun bir

denetim yapması ve denetlediği finansal tabloların ve açıklayıcı dipnotlarının açık ve dürüstçe hazırlanmış olduğuna dair makul güvence verdiği rapor türüdür. Olumlu rapor yedi kısımdan oluşur. Bunlar; raporun başlığı, denetim raporunun verileceği adres, giriş bölümü, kapsam bölümü, görüş bölümü, denetim firmasının unvanı ve denetim raporunun tarihidir (Arens vd., 2006: 46).

İşletmenin finansal durumu ile faaliyet sonuçlarının Türkiye Muhasebe Standartlarına, yasalara ve ana sözleşmede yer alan finansal raporlamaya ilişkin hükümlere uygun olması durumunda denetçi olumlu görüş içeren bir rapor düzenler. Denetçinin finansal tablolar hakkında olumlu görüş bildirmesi genel kurulun karar alabileceği anlamına gelir ve bu aynı zamanda yönetim kurulunun ibrasına dayanak teşkil eder (Altaş, 2016: 141).

Bir şirketin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenmediği, ancak yanlış beyanların finansal tabloların bütününe etkilemediğinin tespit edildiği durumlarda, denetçi şartlı olumlu bir görüş bildirecektir. Yani, uygun denetim kanıtlarını elde etmiş olan bağımsız denetçinin, yanlış beyanların tek başına veya toplu olarak finansal ve/veya finansal olmayan bilgiler için önemli, ancak yaygın olmadığı sonucuna varması durumunda şartlı olumlu rapor düzenlenir. Denetim raporunda şartlı görüşün nedeninin açıklandığı ek bir paragrafın yer alması gerekir.

Denetçi, finansal tabloların işletmenin mali durumunu ve finansal performansını gerçeğe uygun ve doğru bir şekilde yansıtmadığını tespit etmesi durumunda olumsuz görüş içeren bir rapor düzenler. Bir işletmeye verilebilecek en kötü denetçi raporu türü olumsuz görüştür ve bu rapor hilenin bir göstergesidir.

Denetçinin, denetim sonucunu, bir görüş yazısı ile bildirmesi zorunludur. Ancak, TTK ile denetçiye, bazı hallerin varlığında, görüş vermekten kaçınma olanağı da tanınmaktadır (Altaş, 2016: 146). Görüş bildirmekten kaçınma, denetçinin, denetimin sınırlandırılması nedeniyle denetim sonucuna ilişkin bir beyanda bulunamayacağını açıkladığı görüş türüdür. Bu tür bir görüş / beyan, denetçinin işletmenin finansal tablolarına veya kayıtlarına dayanarak şirketin genel mali durumuyla ilgili belirli bir görüş bildiremeyeceğini açıkça ortaya koymaktadır. Bu görüş türü, müşteri işletmenin mali tabloları da gerekli düzeltmeleri yapmasına kadar geçerliliğini korur. Düzeltmeler yapıldıktan sonra denetçi, mali tabloları yeniden değerlendirebilir ve görüş bildirmekten feragat

etmesine yol açan tüm konuların uygun şekilde çözülüp çözülmediğini tespit edebilir. Denetçinin olumsuz görüş bildirmesi ya da görüş bildirmekten kaçınması halinde yönetim kurulu 4 gün içinde genel kurulu toplantıya çağırır ve toplantı gününden itibaren geçerli olacak şekilde görevinden istifa eder. Genel kurul, açıklanan kar veya zarar hakkında karar alamaz, kar dağıtımını yapamaz. Yeni yönetim kurulu, göreve başladığı tarihten itibaren 6 ay içinde olumlu görüş alacak şekilde işletmenin finansal tablolarını yeniden hazırlamak zorundadır. (Akdağ, 2015: 33).

3.4.2. Uluslararası Denetim Standartları

İşletmelerde günlük iktisadi işlem ve olayları ifade etmeye yarayan ve işletme dili olarak nitelendirilen muhasebenin temel ilkeleri ve kavramları ile ilgili uluslararası alanda birlik sağlanmıştır. Pek çok ülkenin muhasebe uygulamalarına genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile uluslararası muhasebe standartları yön vermektedir. İktisadi faaliyetler, muhasebe denilen ortak bir dil ile ifade edildiğine göre işletmelerin finansal tablolar aracılığıyla açıkladıkları bilgilerin doğruluğunun saptanması görevini üstlenen denetim faaliyeti için de ortak bir hareket tarzının benimsenmesi kaçınılmazdır (Soyer, 2005: 53).

Dünyada meydana gelen muhasebe skandalları sonrasında halka açık işletmelerin yönetimine duyulan kamu güveni sarsılmış ve kamuya açıklanan finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği daha fazla sorgulanır hale gelmiştir. Bu olaylar, kaliteli bir bağımsız denetim hizmeti için uluslararası düzeyde kabul görecekt denetim standartlarının oluşturulması gerekliliğini ön plana çıkarmıştır. Dünyada denetim alanında standart oluşturan en etkin iki kuruluş; Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ve AICPA'dır (Yanık ve Koçyiğit, 2014: 122).

Dış denetim çalışmalarının yeterliliğini ve kalitesini sağlamak amacıyla geliştirilen kıstasların objektif olması için yasalarca ya da meslek kuruluşlarınca belirlenmiş ve uygulamada genel kabul görmüş olması zorunludur (Aksoy, 2006: 105). Uluslararası denetim standartları, genel kabul görmüş denetim standartlarının bütünleyicisi niteliğinde olup bağımsız denetçinin bağımsız denetim sırasında uyması gereken alt sınırları oluştururlar (Solak, 2015: 52).

Uluslararası denetim standartları setinin oluşturulmasına yönelik altyapı çalışmaları, 1969 yılında Uluslararası Muhasebeciler Çalışma Grubu'nun (Accountants International Study Group-AISG) hazırladığı ve Kanada, İngiltere ve ABD standartlarının kıyaslandığı çeşitli raporlarla başlamıştır (Pirgaip, 2004: 21).

Uluslararası denetim standartlarını hazırlayan ve yaklaşık 2,5 milyon muhasebeciyi temsil eden IFAC'ın, 129 ülke ve bölge temsilciliği ve 173 üye kuruluşu bulunmaktadır. Günümüzde uluslararası denetim standartları, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayınlanmaktadır. (Cömert vd., 2013: 21). Yayınlanan standartlar vasıtasıyla, tüm dünyada denetim faaliyetlerinde standartlaşma sağlanması amaçlanmıştır (Soyer, 2005: 54).

IAASB'nin standart oluşturma süreci aşağıda sıralanmıştır (Güler, 2010: 113):

- Gündem oluşturulması,
- Taslak hazırlanması,
- Hazırlanan taslağın tartışılması,
- Taslağın onaylanması.

Uluslararası Denetim Standartları altı gruba ayrılmaktadır. Birinci grup, “200-299 Genel İlkeler ve Sorumlulukları”; ikinci grup, “300-499 Risk Değerlendirme ve Belirlenen Riskler Karşısında Denetçilere Uygulanacak Prosedür ve Teknikleri”; üçüncü grup, “500-599 Denetim Kanıtlarını”; dördüncü grup, “600-699 Diğer Çalışmalardan Faydalanmayı”; beşinci grup, “700-799 Denetim Sonuçları ve Raporlamayı”; altıncı grup ise “800-899 Uzmanlık Gerektiren Alanları” içermektedir (Babayeva, 2011: 48).

Yayınlanan standartlar format olarak aşağıdaki şekildedir (Soyer, 2005: 57-58):

- **İçindekiler:** Standardın başlıklarının ve ilgili paragraf numaralarının yer aldığı bölümdür. Bu bölümde, denetim ve denetim benzeri hizmetlerde uygulanacak temel standart ve ilkelerin gerekli açıklamalarla birlikte verildiği ve bunların birlikte ele alınması gerektiği ifade edilmiştir. Bu bölümde ifade edildiği gibi bağımsız denetçi gerekli gördüğü hallerde standartlardan ayrılarak hüküm verme esnekliğine sahiptir, ancak böyle bir durumda denetçinin bu hareket tarzının doğruluğunu ispatlaması gerekmektedir.

- **Giriş Bölümü:** İlgili standardın amacının belirtildiği bölümdür. Ayrıca standardın kapsadığı alanlar, kapsam dışı bırakılan konular ve bazı standartlarda yer alan genel tanımlar da bu bölümde yer almaktadır.
- **Kapsam Bölümü:** Bu bölümde standardın genel ilke ve esaslarına ve konunun akışına göre açıklayıcı bilgi ve örneklerle yer verilmiştir. Standartların giriş bölümü genellikle bir veya birkaç kısa paragraftan oluşurken, kapsam bölümünde yer alan paragraflarda daha detaylı açıklamalar yapılmaktadır.
- **Kamu Sektörü Yaklaşımı Bölümü:** Bu bölümde bazı standartların kamu kuruluşlarının denetiminde kullanılması halinde dikkat edilmesi gereken konular belirtilmektedir. Kamu denetimiyle ilgili herhangi bir açıklamanın yapılmadığı standartlar, olduğu gibi kamu kuruluşlarının denetimine uygulanabilir.
- **Ekler Bölümü:** Yayınlanan bazı standartların sonunda sözleşme örnekleri, rapor örnekleri ve denetim firmasının yapacağı işlemlerin örnekleri yer almaktadır.

IFAC bünyesinde yer alan kurullar, uluslararası denetim standartlarının dışında bazı konularda uygulamacılara yol göstermek ve karşılaşılan problemlere çözüm önerileri sunmak üzere uluslararası denetim uygulama izahnamelerini yayınlamaktadır (Erol ve Aslan, 2017: 78-79).

3.4.3. Türkiye Denetim Standartları

Türkiye’de bağımsız denetim standartlarıyla ilgili düzenlemeler ilk olarak 1988 yılında SPK tarafından yapılmıştır. Daha sonra bu kurum tarafından arka arkaya yayınlanan tebliğlerle denetim uygulamalarına yön verilmiştir. SPK bu öncülüğünü günümüze kadar sürdürmüş, son olarak 12.06.2006 tarih ve 29196 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Seri: X, No:22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ ile denetim standartlarıyla ilgili olarak bugüne kadar yayınlamış olduğu tüm tebliğleri yürürlükten kaldırarak uluslararası standartlarla tam uyumlu hatta bu standartların birebir çevirisi denilebilecek hükümleri yürürlüğe koymuştur. Mali Bakanlığı ve SPK dışında, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK) ve Hazine Müsteşarlığı da değişik tarihlerde ba-

ğımsız denetim ile ilgili çeşitli yönetmelik ve tebliğler yayınlamışlardır (Karacan ve Uygun, 2012: 66).

IFAC, tüm dünyada olduğu gibi Türkiye’de de muhasebe ve denetim uygulamalarını önemli ölçüde etkilemiş bir kurumdur. Muhasebe standartları, meslek mensuplarının etik kuralları ve uluslararası denetim standartları IFAC’a bağlı olarak kurulan farklı kurullar tarafından belirlenmektedir. IAASB, uluslararası denetim standartlarını belirleyen ve yayınlayan kuruldur (Selimoğlu vd., 2015: 90).

Ülkemizde, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 2 Kasım 2011 tarihli, 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teskilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname’nin yürürlüğe girmesiyle, KGK denetim standartlarını yapma konusunda yetkilendirilmiştir. KGK, Türkiye Denetim Standartlarını IFAC tarafından hazırlanan uluslararası denetim standartları çerçevesinde yayınlamaktadır. Bu durum aynı zamanda Avrupa Birliği adaylık sürecinin de bir gereğidir. 26 Aralık 2012 tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliği’ne göre Türkiye denetim standartları, bilgi sistemleri denetimini de kapsayacak şekilde, bağımsız denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartları ile bu alanda yapılan diğer düzenlemeler şeklinde tanımlanmıştır (Bozdoğan, 2014: 47).

3.5. Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol

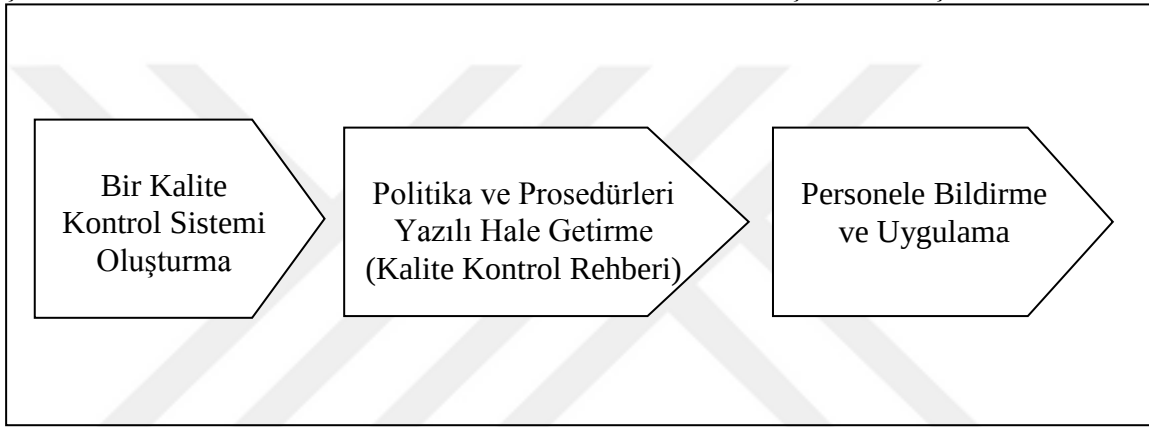
Bağımsız denetimde kalite kontrol, denetim faaliyetinin genel kabul görmüş denetim standartlarına uygunluğunun incelenmesidir. Bu amaçla bağımsız denetçinin, denetim faaliyetini mesleğinin gerektirdiği yüksek ahlaki değerler çerçevesinde yürütüp yürütmediğinin tespit edilmesi ve varsa uyumsuzlukların kontrol altına alınması gerekmektedir (Şeker ve Dinç, 2016: 424). Bağımsız denetçi, işletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tablolara duyulan güveni artırmakla sorumludur (Johnstone vd., 2013: 4).

Denetçiler ve denetim firmaları, denetim faaliyetlerinin ve hazırlanan denetim raporlarının mesleki standartlar ile yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygunluğu konusunda makul güvence sağlayan bir kalite kontrol sistemi kurmak ve bu sistemin sürekliliğini sağlamak durumundadırlar (Bozdoğan, 2014: 67). Kalite kontrol sistemi uygula-

nırken, KGK düzenlemelerine göre oluşturulan yazılı politika ve süreçlere uyulmalıdır. Söz konusu politika ve süreçlerin KGK düzenlemeleri doğrultusunda güncellenmesi gerekir (Yükçü ve Koçakoğlu, 2017: 22).

Denetim şirketinin oluşturacağı kalite kontrol sisteminin kapsamı ve niteliği; denetim şirketinin büyüklüğü, faaliyet özellikleri ve denetim şirketinin bir denetim ağının parçası olup olmaması ile ilişkilidir. Denetim şirketinin yöneticilerinin ve çalışanlarının; kalite kontrol sisteminin kurulmasından ve sistemin sürekliliğinin sağlanmasından çeşitli düzeylerde sorumlulukları bulunmaktadır (Selimoğlu vd., 2015: 103).

Şekil 3.2: Denetim Firmasında Kalite Kontrol Sisteminin Oluşturulma Aşamaları



Kaynak: (Eroğlu, 2017: 903)

Kalite kontrolü, genel kabul görmüş denetim standartları ile yakından ilgili olmakla beraber onlardan ayrıdır. Yapılan her denetimde genel kabul görmüş denetim standartlarına uyulmasının sağlanması amacıyla denetim firmaları, firmalarının özelliklerini de dikkate alarak kalite kontrol yordamları oluşturmalı ve uygulamalıdır. Bu nedenle, kalite kontrolleri, denetim firması için oluşturulurken genel kabul görmüş denetim standartları her bir denetim anlaşması için uygulanacak standartları ifade etmektedir (Altıntaş, 2011: 72). İlk defa 1979 yılında AICPA bünyesinde oluşturulmuş olan ve Kalite Kontrol Standartları Komitesi (QCSC) tarafından yayınlanan kalite kontrol standartları, denetim firmalarının uymak zorunda olduğu standartlardır (Konrath, 1996: 55).

Bağımsız denetim açısından kalite kontrol sistemi denetim firması düzeyinde ve ulusal düzeyde olmak üzere iki şekilde oluşturulmaktadır. Tüm denetim firmalarının firma bünyesinde kalite kontrol sistemini kurmaları gerekmektedir. Bir dış sistem olan ulusal düzeyde kalite kontrol sisteminin amacı ise denetim faaliyetinin ulusal düzeyde

kalitesini ve denetim firması ya da yasal denetçi tarafından yapılan işin gözden geçirilmesini sağlamaktır. Türkiye’de bu sistemin takibini KGK yapmaktadır (Cömert vd., 2013: 28).

Bağımsız denetimin kalitesinden birinci derecede sorumlu olan bağımsız denetim şirketinin, kuruluş esnasında bir kalite rehberi hazırlayarak KGK’ya vermesi gerekmektedir. Bu rehberde kalite konusunda yapılacaklar, ilke ve prosedürler kapsamlı bir şekilde açıklanır. Kalite konusunda bir rehber hazırlamak tek başına yeterli değildir, bunun yanında yönetimden birini kalite güvence sorumlusu olarak görevlendirmek ve belirli aralıklarla kalite ile ilgili uygulamaların kalite rehberine ve bağımsız denetim standartlarına uygunluğunu denetlemek gerekir (Erdem, 2015: 3).

IAASB bağımsız denetim kalitesinin iyileştirilmesi amacıyla kalite kontrol standartları olarak; ISQC 1 (International Standard On Quality Control 1) ve ISA 220 (International Standard On Auditing 220) standartlarını yayımlamıştır (Bozdoğan, 2014: 56).

ISQC 1, tarihi finansal tabloların denetimi ile diğer güvence hizmetlerini sunan denetim şirketleri için kalite kontrol prosedürlerini içeren ve IFAC bünyesinde yer alan IAASB tarafından yayımlanan standarttır. Bu standarda göre denetim kuruluşları, kuruluşun kendisinin ve denetim ekibinin mesleki standartlar ile yasal düzenlemelere uyduğu ve denetim raporunun denetlenen işletmenin içinde bulunduğu şartlara uygun biçimde düzenlendiği hususlarında makul güvence sağlayacak şekilde bir kalite kontrol sistemi kurmak zorundadırlar. ISA 220 ise yine IAASB tarafından hazırlanarak yayımlanan kalite kontrolüyle ilgili uluslararası denetim standardıdır. Standardın içeriğinde bir denetim şirketinin genelinde ve bireysel denetimlerde uygulanması gereken kalite kontrol politikaları ve prosedürleri bulunmaktadır. ISQC 1 denetim ve benzeri güvence çalışmaları yapan şirketler için kalite güvence standartlarını tanımlarken, ISA 220 sadece denetim çalışmalarına yönelik politika ve prosedürler oluşturmaktadır. ISQC 1 ve ISA 220’ye ilaveten yine IFAC tarafından oluşturularak yayımlanan etik kurallar ise bu standartlarla birlikte ele alınması gereken düzenlemelerdir. Yayımlanan standartların ve kuralların tamamı bir bütün olarak kalite güvence sisteminin genel çerçevesini belirlemektedir (Eroğlu, 2017: 898-899).

Tablo 3.2: ISQC 1 ve ISA 220'nin İçeriklerinin Karşılaştırılması

ISQC 1: Uluslararası Kalite Kontrol Standardı	ISA 220: Tarihi Finansal Bilgilerin Denetiminde Kalite Kontrol
İÇERİK: Denetim firması aşağıdaki konularda makul güvenceyi sağlamak için politika ve prosedürler oluşturmalıdır. Bunlar: -Etik kurallar -Bağımsızlık -Müşteri ilişkilerinin ve özel sözleşmelerin kabulü ve sürekliliği -İnsan kaynakları -Sözleşme ekiplerinin tayin edilmesi -Sözleşme performansı -Danışma -Farklı düşünceler -Kalite kontrolü gözden geçirme sözleşmesi -İzleme -Şikâyet ve suçlamalar -Dokümantasyon	İÇERİK: Tarihi finansal bilgilerin denetimine yönelik kalite kontrol hakkında denetim firması personelinin belirli sorumluluklarına dair yol göstermektedir. Bunlar: -Denetimde kalite için liderlik sorumluluğu -Etik gereklilikler (Güvenilirlik, Tarafsızlık, Mesleki Yeterlilik ve Tam Sorumluluk, Gizlilik ve Sır Saklama, Mesleki Davranış Kuralları) -Bağımsızlık -Özel denetim sözleşmeleri ve müşteri ilişkilerinin kabulü ve devamlılığı -Sözleşme ekibinin atanması -Sözleşmenin gerçekleştirilmesi -Danışma -Görüş ayrılığı -Sözleşmeye dair kalite kontrolün gözden geçirimi -Gözetim

Kaynak: Selimoğlu vd., 2015:108.

3.5.1. Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1)

2009 yılında IFAC tarafından yayımlanan ve “Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol” başlığını taşıyan kalite kontrol standardı, ülkemizde KGK tarafından çevirisi yapılarak KKS 1 olarak adlandırılmış ve 02.10.2013 tarihinde 28783 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. KKS 1 bağımsız denetim şirketlerinin sürekli denetimi, sınırlı denetimi, diğer güvence denetimleri ve diğer hizmetlerle ilgili sorumluluklarına yer vermektedir. Kalite kontrol standartları bağımsız denetimin etkinliğini artırmada önemli bir role sahiptir (Şeker ve Dinç, 2016: 425).

KKS 1 uyarınca denetim şirketleri, kendilerinin ve personellerinin mesleki standartlara, düzenlemelere ve yasal hükümlere uyumunu ve denetim raporunun şartlara

uygunluğunu sağlayacak bir kalite kontrol sistemini kurmak zorundadırlar (Cömert vd., 2013: 31).

KKS 1, denetim şirketlerinin yürüttüğü finansal tabloların bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimleri ile diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetleri kapsamaktadır. KKS 1'e uygunluk sağlamak için bir denetim şirketi tarafından geliştirilen politika ve prosedürlerin niteliği ve kapsamı; denetim şirketinin büyüklüğü, faaliyet özellikleri ve denetim şirketinin bir denetim ağının parçası olup olmaması gibi faktörlere bağlı olarak değişiklik göstermektedir. KKS 1, ilgili etik hükümlerle birlikte dikkate alınır (www.kgk.gov.tr, 29.08.2017).

KKS-1' in uygulanma amacı, denetim şirketinin ve personelinin mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uyumunun sağlanması ile düzenlenen raporların şartlara uygunluğu konusunda kendisine makul güvence sağlayan bir kalite kontrol sisteminin kurulması ve bu sistemin devamlılığının sağlanmasıdır (www.kgk.gov.tr, 29.08.2017).

3.5.1.1. Kalite Kontrol Sisteminin Unsurları

Denetim kuruluşu tarafından oluşturulması ve sürekliliğinin sağlanması zorunlu olan kalite kontrol sisteminin, aşağıda sıralanan öğelerin her birini ele alan politika ve prosedürleri içermesi gerekmektedir (www.kgk.gov.tr, 29.08.2017):

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

3.5.1.1.1. Denetim Şirketi Bünyesinde Kaliteye İlişkin Liderlik Sorumlulukları

Kalite, sunulan denetim hizmetinin en önemli öğelerinden biri olarak kabul edilmeli ve bu duruma uygun kurumsal kültür geliştirilmelidir. Denetim şirketi bünyesinde oluşturulan işlevsel bir liderlik yapısı ve denetim faaliyetlerinde liderlerin takındığı ör-

nek ve olumlu davranışlar kurumsal kültürü olumlu yönde etkilemektedir. Denetim şirketi bünyesinde kalite kültürünün yerleştirilmesi ve geliştirilmesi amacıyla, yönetimin tüm kademelerinin, denetim faaliyetlerinin kalite kontrol politika ve prosedürlerine, mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuata uygun yürütülmesi ve uygun raporların düzenlenmesi hususlarında gerekli tedbirleri almaları gerekmektedir. Personel konulacak ödüller ile teşvik edilmeli ve kalite konusunda yürütülen çalışmalar düzenli bir şekilde personele duyurulmalıdır. Kaliteye dayalı kurum içi kültürün geliştirilmesinde, personel performansı değerlendirme sistemi kapsamında, ücret ve terfi konularını ele alan politika ve prosedürlerin geliştirilerek kalitenin öncelikli hedef olduğu gösterilmeli, kalitenin ticari kaygıların önünde olduğu vurgulanmalı ve kalite kontrolünün sağlanması için ihtiyaç duyulan kaynak temin edilmelidir. Kalite kontrol sisteminden sorumlu olan personelin gerekli tecrübeye sahip olması gerekmektedir. Böylelikle sistemde meydana gelen aksamalar tespit edilerek gerekli çözümler üretilebilecek ve kaliteye dayalı bir kurumsal kültürün geliştirilmesine katkı sağlanabilecektir (Bozdoğan, 2014: 70).

3.5.1.1.2. İlgili Etik Hükümler

İlgili etik hükümler uyarınca, denetim şirketinin kendisinin ve bağımsızlık hükümlerine tabi tüm şirket personelinin bağımsızlıklarını temin edecek ve bu hususta makul güvence sağlayacak politika ve prosedürlerin oluşturulması gerekmektedir. Bu politika ve prosedürler aşağıda sıralanan koşulların yerine getirilmesini gerektirir (www.kgk.gov.tr, 29.08.2017):

- Bağımsızlık hükümleri, bu hükümlere tabi olan tüm personele bildirilmelidir,
- Denetim şirketi, bağımsızlığa yönelik tehditleri ve ilişkileri tespit edip değerlendirmeli ve bu tehditleri ortadan kaldırmak veya makul bir düzeye indirmek için gerekli önlemleri almalıdır. Aksi halde yürürlükteki mevzuatın da izin vermesi durumunda şirket denetimden çekilmelidir.

Etik hükümlere göre, bağımsız olması gereken tüm personelin her bir denetimden önce ve her halde yılda en az bir defa, bağımsızlıkla ilgili politika ve prosedürlere uydukları ve uyacakları hususunda denetim şirketine yazılı bir onay vermeleri gerekmektedir (www.kgk.gov.tr, 29.08.2017).

Aynı personelin aynı işletmenin denetiminde görev aldığı durumlarda yakınlık tehdidinin makul bir düzeye indirilmesi amacıyla gerekli politika ve prosedürlerin oluşturulması gerekmektedir. Yakınlık tehdidi belirlenirken denetimin niteliği ve personelin söz konusu denetimdeki hizmet süresi dikkate alınmalıdır. Duruma göre personelin rotasyona tabi tutulması veya denetim kalitesinin gözden geçirilmesi gerekebilir. Denetim şirketinin, aynı işletmeyi yedi yıl boyunca denetleyen denetçileri rotasyona tabi tutması zorunludur (Bozdoğan, 2014: 72).

3.5.1.1.3. Müşteri İlişkisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi

Müşteri ilişkisinin ve bağımsız denetim sözleşmesinin kabulü ve sözleşmenin devam ettirilmesi amacıyla denetim şirketi tarafından oluşturulması gereken politika ve prosedürlerin içermesi gereken hususlar aşağıda sıralanmıştır (www.kgk.gov.tr, 29.08.2017):

- Denetimin yürütülmesi konusunda yetkin olmak, zaman ve kaynak yönetimi dahil denetimi yürütmek için gerekli beceri ve kapasiteye sahip olmak,
- Etik hükümlere uygunluğu sağlayabilmek,
- Yapılan değerlendirmeler sonucunda müşterinin dürüstlüğünden emin olmak ve aksine bir yargıya varacak herhangi bir bilgiye sahip olmamak.

Bu hususlar gerçekleştiği sürece denetçi, denetimi üstleneceğine veya müşteri ile ilişkiyi devam ettireceğine dair politika ve prosedürleri oluşturmalıdır (Bozdoğan, 2014: 73).

Bu politika ve prosedürler, yeni bir müşteriyle denetim sözleşmesi imzalanması, mevcut bir müşteriye hâlihazırda sunulan hizmetin devam ettirilmesi ve mevcut müşteriye sunulan hizmetin yenilenmesi kararlarında denetim şirketine her türlü bilgiyi sunar. Bu politika ve prosedürlerin denetim şirketine yüklediği bir diğer sorumluluk ise yeni veya mevcut bir müşteriye sunulacak bir denetimin kabul aşamasında muhtemel bir çıkar çatışmasının tespit edilmesi durumunda, söz konusu denetimi kabul etmenin uygun olup olmayacağına karar verilmesini ve tespit edilmiş sorunlara rağmen müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü veya devam ettirilmesine karar verilmesi

halinde, denetim şirketinin sorunların nasıl çözüleceğini belgelendirmek zorunda olmasıdır (www.kgk.gov.tr, 29.08.2017).

3.5.1.1.4. İnsan Kaynakları

Denetim şirketi, denetim hizmetinin mesleki standartlar ile yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülmesini ve denetim raporlarının içinde bulunulan şartlara uygun düzenlemesini sağlamak amacıyla gerekli yeterlik ve beceriye sahip, etik ilkelere bağlı uygun personeli bulunduğu hususunda gerekli politika ve prosedürleri oluşturmalıdır. Söz konusu politika ve prosedürler uyarınca her bir denetimden sorumlu olmak üzere sorumlulukları açıkça tanımlanmış, uygun yeterliğe, beceriye ve görevini yerine getirme yetkisine sahip bir sorumlu denetçi belirlenmeli ve bu sorumlu denetçinin kimliği ve görevi, müşterinin kilit yöneticileri ile üst yönetimden sorumlu kişilere iletilmelidir (www.kgk.gov.tr, 29.08.2017).

Sorumlu denetçi, denetim hizmetinin sunulmasında denetim ekibinde yer almayan uzmanlardan da faydalanırsa bu uzmanlarla birlikte tüm denetim ekibinin, gerekli yeterlik ve beceriye sahip olduklarından emin olmalıdır (Bozdoğan, 2014: 76).

3.5.1.1.5. Denetimin Yürütülmesi

Denetim şirketi tarafından oluşturulan politika ve prosedürler, yürütülen denetimin kalitesini artırmaya yönelik hususları, yönlendirme ve gözetim sorumluluklarını ve gözden geçirme sorumluluklarını içermelidir. Gözden geçirme sorumluluğuna ilişkin politika ve prosedürler, denetim ekibinde yer alan deneyimli personellerin, daha az deneyimli personellerin yaptığı çalışmaları gözden geçirmeleri esasına dayanarak belirlenmektedir (www.kgk.gov.tr, 29.08.2017).

Aşağıda sıralanan hususlar gözden geçirme işlemine örnek olarak verilebilir (Denetim, 2017: 99):

- Denetimin mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin,
- Denetimin yürütülmesi esnasında önemli hususlar tespit edilmişse bu hususlar için ilave değerlendirmelerin yapılıp yapılmadığının,

- Tartışmaya açık konularda gerekli istişarelerin yapılıp yapılmadığının, ulaşılan sonuçların belgelendirilip belgelendirilmediğinin ve bu sonuçların gereğinin yapılıp yapılmadığının,
- Yapılan denetimin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını revize etme ihtiyacının bulunup bulunmadığının,
- Yapılan çalışmanın elde edilen sonuçları destekleyip desteklemediğinin ve uygun biçimde belgelendirilip belgelendirilmediğinin,
- Elde edilen kanıtların denetim raporunu desteklemek için yeterli ve uygun olup olmadığının,
- Denetim prosedürlerinin amaçlarına ulaşıp ulaşılmadığının değerlendirilmesi.

3.5.1.1.6. İzleme

Denetim şirketinin, kalite kontrol sistemi politika ve prosedürlerinin yeterli olduğu ve etkin bir şekilde işlediği hususunda makul güvence sağlayacak bir izleme sürecini oluşturması gerekmektedir. İzleme süreci, her bir sorumlu denetçinin tamamlanmış en az bir denetiminin periyodik olarak teftişi dâhil, denetim şirketinin kalite kontrol sisteminin sürekli olarak gözden geçirilmesini ve değerlendirilmesini de kapsamalıdır. Ayrıca şirket bünyesinde izleme sürecine ilişkin sorumluluğu üstlenebilecek yeterli ve uygun deneyim ve yetkiye sahip yönetici veya yöneticilerin bulunması gerekir. Bu yönetici veya yöneticilerin kalitesi gözden geçirilen denetim faaliyetine de katılmamış olmaları gerekmektedir (www.kgk.gov.tr, 29.08.2017).

Denetim şirketi, izleme sürecinin sonunda tespit edilen eksikliklerin etkilerini değerlendirmeli ve bu eksikliklerin aşağıda belirtilen hususlardan hangisinden kaynaklandığını belirtmelidir (www.kgk.gov.tr, 29.08.2017):

- Kalite kontrol sisteminin, denetim şirketinin mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygunluk sağladığına ve denetim şirketi veya sorumlu denetçiler tarafından düzenlenen raporların içinde bulunan şartlara uygun olduğuna dair makul güvence sağlama konusunda yetersiz olduğuna tam olarak işaret etmeyen durumlar,

- Sistemik, tekrarlayan veya düzeltici adımların derhal atılmasını gerektiren diğer önemli eksiklikler.

İzleme sürecinin sonucunda tespit edilen eksiklikler ve bu eksikliklerin düzeltilmesine yönelik tavsiyeler sorumlu denetçilere ve diğer ilgili personele bildirilmelidir. Kalite kontrol sisteminin izlenmesinden elde edilen sonuçlar yılda en az bir kez sorumlu denetçilere, denetim şirketinin genel müdürüne veya uygun hâllerde yönetim kurulu da dâhil şirketteki diğer uygun kişilere bildirilmelidir. Bu bildirim, görev tanımlarına ve sorumluluklarına uygun olarak, bu kişilerin ve denetim şirketinin gerektiğinde hızlı ve yerinde adımlar atabilmesini sağlayacak yeterlilikte olmalıdır (www.kgk.gov.tr, 29.08.2017).

Denetim şirketinin izleme sürecine ilişkin bir başka sorumluluğu da, denetim faaliyeti hakkındaki şikâyet ve iddiaların ve kalite kontrol sistemine aykırı hareket edildiği yönündeki iddiaların gereğince incelendiği hususunda makul güvence sağlayan politika ve prosedürler ile personelin baskı altında kalmadan endişelerini dile getirebilmesini sağlayacak ölçüde açık bir şekilde tanımlanmış iletişim kanallarının oluşturulmasıdır (www.kgk.gov.tr, 29.08.2017).

3.5.2. Finansal Tabloların Denetiminde Kalite Kontrol Standardı (BDS 220)

IFAC'a bağlı bir kurul olan IAASB tarafından hazırlanarak 2002 yılı sonunda yayımlanan kalite kontrolüyle ilgili uluslararası denetim standardı ISA 220, denetim firmalarında ve bireysel denetimlerde uygulanması gereken denetim prosedürleri ile ilgili düzenlemeleri içermektedir. ISA 220 yalnızca denetim çalışmalarında uygulanmak üzere oluşturulan bir kalite kontrol standardıdır (www.muhasabetr.com, 10.09.2017)

Denetim şirketleri, yürütülen denetimin kalite kontrolünü sağlayacak yeterli ve etkin kalite kontrol politika ve prosedürlerini kapsayan bir gözetim sistemi kurmak zorundadır. ISA 220, hem denetimden sorumlu olan ortak baş denetçinin bağımsız denetimin genel kalitesinin sağlanması hususundaki sorumluluklarını, hem de gerekli kalitede bir denetimin yapılıp yapılmadığına ilişkin gözetimi yapacak olan denetçinin sorumluluklarını içermektedir (Cömert vd., 2013: 32).

ISA 220'nin amacı, standartlar oluşturmak ve finansal tablolarının denetimini de kapsayacak şekilde tarihi finansal bilgilerin denetiminde kalite kontrol ile ilgili denetim şirketi personelinin sorumluluk almasını sağlamaktır. ISA 220, IFAC'ın profesyonel

muhasebeciler için yayımladığı etik kuralları ile birlikte ele alınmalı ve uygulanmalıdır. (Selimoğlu vd., 2015: 112)

IAASB tarafından düzenlenen ve IFAC tarafından yayınlanan ISA 220'nin KGK tarafından yapılan türçe tercümesi BDS 220 olarak yayımlanmıştır.

BDS 220'nin ana hükümleri aşağıdaki gibidir (www.kgk.gov.tr, 30.08.2017):

- Denetimin Kalitesine İlişkin Liderlik Sorumlulukları
- Etik Hükümler
- Müşteri İlişkisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi
- Denetim Ekiplerinin Belirlenmesi
- İzleme
- Belgelendirme

Bu standardın ana hükümlerinin başlıkları KKS 1'in unsurları ile benzerlik göstermektedir. Fakat KKS 1'in kapsamı çok daha geniştir. KKS 1 finansal tabloların bağımsız denetimi ve sınırlı bağımsız denetimleri ile diğer güvence denetimlerini kapsamaktadır. Bu hizmetleri yürüten bağımsız denetim şirketleri ve bağımsız denetçiler için kalite kontrol gerekliliklerini içermektedir. BDS 220 ise sadece finansal tabloların bağımsız denetiminde denetçilere ait kalite kontrol faaliyetlerini içermektedir. KKS 1'in kurumsal yapıyı ele almasına karşılık BDS 220 bağımsız denetçi tarafından imzalanan bir sözleşme gereği kalite ile ilgili yapılması gerekenlerin yer aldığı bir standarttır. KKS 1 sadece bir denetim hizmetine yönelik olmayıp bağımsız denetim şirketi için sürekliliği sağlanan bir kalite kontrol sistemini gerektirmektedir. BDS 220 sorumlu denetçinin her bir denetim çalışmasında kalite kontrol prosedürleri gereği uyması gereken sorumlulukları ele almaktadır. KKS 1 bağımsız denetim şirketinin kaliteli bir denetim hizmeti vermesinde gerekli olan kalite kontrol sistemi kurmasını ve sistemin devamlılığının sağlanmasını hedeflemektedir. Buradaki amaç şirketin ve personelin denetim hizmetini, makul güvence sağlayacak seviyede standartlara uygun bir şekilde yerine getirmesidir. KKS 1 bütün olarak kurumsal bir yapıyı tüm yönleriyle kapsamakta ve sürekli bir sistemin gerektirdiklerine dair bilgiler sunmaktadır. Örneğin; liderlik sorumlulukları unsuru bakımından bir inceleme yapıldığında; BDS 220 denetçinin sadece görevli olduğu bir denetimden sorumlu olduğunu belirtmekte iken KKS 1 yönetim kuruluna veya görev-

lendirilen denetçi ya da denetçilere kalite kontrol sistemini kurma, sorumluluğu üstlenme, denetim ekiplerini belirleme, gözden geçirme ve izleme gibi sorumluluklar vermektedir. BDS 220'nin müşteri ilişkileri ve denetim sözleşmesi unsuru incelendiğinde sorumlu denetçilerin nelere dikkat etmesi gerektiğini açıklamakta ve buna ek olarak gerekli görülen durumlarda (müşterinin dürüstlüğü, müşteri kabulü, müşteri ilişkisinin devam ettirilmesi) KKS 1'e atıfta bulunmaktadır (Şeker, 2015: 45-46).

3.6. Bağımsız Denetimde Kalite Kontrolü İle İlgili Uluslararası ve Ulusal Düzenlemeler

İlk olarak bağımsız denetimde kalite kontrolü ile ilgili uluslararası düzenlemeler açıklanmış, daha sonra Türkiye'deki düzenlemelere değinilmiştir.

3.6.1. Bağımsız Denetimde Kalite Kontrolü İle İlgili Uluslararası Düzenlemeler

Bağımsız denetimde kalite kontrolü ile uluslararası düzenlemeler olarak ABD'de uluslararası düzenleyici kuruluşlar tarafından yapılan düzenlemeler ile Avrupa Birliği düzenlemelerine yer verilmiştir.

3.6.1.1. Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Düzenlemeler

ABD'de yapılan düzenlemeler bağlamında öncelikle Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından yapılan düzenlemelere daha sonra ise Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu'nun (PCAOB) düzenlemelerine yer verilecektir.

3.6.1.1.1. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'nün Düzenlemeleri

1887 yılında kurulan AICPA, ABD'deki sertifikalı muhasebecilerin meslek örgütüdür. Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü adı ile kurulan örgüt, 1957 yılında şimdiki ismini almıştır. Kurum, üyelerinin kamuya, çalışanlarına ve müşterilerine en iyi şekilde hizmet sunmalarını temin edebilmek amacıyla onlara kaynak, bilgi ve önderlik sağlamayı amaçlamıştır (Altıntaş, 2011: 50).

AICPA'nın temel amacı meslek mensuplarının haklarını korumak, onları yetkilendirmek ve mesleğe giriş ve eğitim konularıyla ilgili esasları düzenlemek olsa da kurum ülke çapında muhasebe uygulamalarına yön veren genel kabul görmüş muhasebe standartları ile bağımsız denetime ilişkin denetim ilke ve standartlarını da düzenlemektedir. AICPA temel amacına uygun olarak 1947 yılında Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarını oluşturmuştur. Standartlar, 1972 yılından sonra Denetim Standartları Kurulu tarafından gözden geçirilerek Denetim Standartları Açıklamaları-Tebliğleri adı altında tekrar yayımlanmıştır (Bozdoğan, 2014: 52-53).

AICPA, 1978 yılında kalite kontrol standartlarını oluşturma ve uygulama yetkisini, bünyesindeki Denetim Standartları Kurulu'na vermiştir. Bu standartlar, denetim şirketinin müşterilerine ve ilgili diğer taraflara olan yükümlülüklerine yer vermektedir (Esendemirli, 2013: 95).

AICPA'nın bağımsız denetimin kalitesine ilişkin yaptığı ilk düzenleme, Kalite Kontrol Standartları Komitesi tarafından Kasım 1979'da yayımlanan 1 numaralı Kalite Kontrol Standardı'dır. 1978 yılında kurulan Kalite Kontrol Standartları Komitesi, 1982 yılında feshedilmiştir. Komitenin faaliyetlerini bu tarihten itibaren Denetim Standartları Kurulu sürdürmektedir. 1 numaralı standart 1 Ocak 1997'den itibaren yürürlüğe giren 2 ve 3 numaralı Kalite Kontrol Standartları ile yürürlükten kaldırılmış, daha sonra 4, 5 ve 6 numaralı Kalite Kontrol Standartları da yayımlanmıştır. Tüm üyeler bu kalite kontrol standartlarına uymakla yükümlüdür (Altıntaş, 2011: 51-52).

AICPA, kalite kontrol standartları oluşturma yanı sıra "Denetim Kalitesi Merkezi" ile denetimin kalitesinin sağlanmasına çalışmaktadır. Denetim Kalitesi Merkezi, ABD'de halka açık şirketlerin denetimini yapan veya yapmayı amaçlayan denetim firmalarının yüksek kalitede denetim hizmeti sunmalarına olanak sağlayacak şekilde programlar hazırlayan ve faaliyetler yürüten ve gönüllülük esasına dayanan bir mesleki organizasyondur (Altıntaş, 2011: 52-53).

30 Temmuz 2002 tarihinde SOX Yasası'nın imzalanması ile birlikte kurulan Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB) halka açık şirketlerdeki bağımsız denetim çalışmalarının gözetimini üstlenmiştir. Bu gözetimlerde kalite kontrol standartları kullanılacaktır (Esendemirli, 2013: 96).

3.6.1.1.2. Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu'nun Düzenlemeleri

ABD’de 2001 yılı sonunda doğalgaz boru hattı şirketi Enron’un, 2002 yılında da internet servis sağlayıcısı Worldcom’un sürpriz bir şekilde iflas etmesi, dikkatlerin bağımsız denetim şirketlerine çekilmesine yol açmıştır. Söz konusu şirketlerin finansal tablolarının denetimini gerçekleştiren bağımsız denetim şirketi Arthur Andersen’in bağımsız olmadığı ve etik kurallara uymadığı tespit edilmiştir. Bu skandallardan sonra kamuoyunun güvenini tekrar temin etmek ve bağımsız denetimle ilgili kuralları yeniden düzenlemek amacıyla ABD’de SOX Yasası yürürlüğe girmiştir (Yavuz, 2011: 149).

SOX yasası ile 1929 yılında yaşanan dünya bunalımından sonra bağımsız denetim alanında en kapsamlı ve köklü düzenlemeler yapılmış ve ABD’deki bağımsız denetim sistemini derinden etkileyecek yenilikler gündeme gelmiştir. Bu düzenlemeler neticesinde kurulan PCAOB ise, bağımsız denetim standartlarının belirlenmesi, bağımsız denetim şirketlerinin yetkilendirilmesi, incelemelerinin ve soruşturmalarının yürütülmesi görev ve yetkilerini haizdir. PCAOB, SEC’in onay ve inisiyatifi ile Nisan 2003’den bu yana faaliyette bulunmaktadır (Okur, 2007: 15).

PCAOB’nin üç temel görevi vardır. Bu görevler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Okur, 2007: 16):

- ABD’de halka açık şirketlerin bağımsız denetimini yapacak kuruluşların yetkilendirilmesi ve söz konusu kuruluşların sicillerinin tutulması,
- SOX yasasından alınan yetkiyle gerek mevcut bağımsız denetim standartlarının revize edilmesi gerekse bağımsız denetim uygulamalarının geliştirilmesi için öngörülen tedbirlerin alınabilmesini teminen yeni standartlarının oluşturulması,
- Bağımsız denetim kuruluşları nezdinde inceleme ve kalite kontrol çalışmaları yürüterek cezai müeyyidelerin uygulanmasını gerektiren durumlarda açılacak soruşturmaların üstlenilmesi ve sektörün zayıf ve risk içeren yönlerinin tespit edilerek faaliyetin daha kaliteli ve güvenilir yapılmasına katkıda bulunulması.

Ana hedefi, halka açık şirketlere denetim hizmeti sunan denetim şirketlerinin kalite kontrol sistemlerinin ve denetçiler tarafından yürütülen denetim faaliyetlerinin izlen-

mesi olan PCAOB'nin diğer görevleri aşağıda sıralanmıştır (www.kgkuzder.org.tr, 12.03.2016):

- 1934 tarihli SEC Kanununa uygun davranılmasının sağlanması,
- Denetçilerin disiplin ve denetimlerinin gerçekleştirilmesi,
- Halka açık şirketlerin bağımsız denetim raporlarının hazırlanması ile ilgili olarak denetim, kalite kontrol, etik, bağımsızlık ve diğer ilgili standartların oluşturulması veya daha önce oluşturulmuş olanların kabul edilmesi,

Denetim raporu sayısı 100'ü aşan denetim kuruluşlarının her yıl, rapor sayısı 100'ün altında olan kuruluşların ise en az 3 yılda bir PCAOB tarafından denetlenmesi gerekir. PCAOB, SEC tarafından talep edilmesi durumunda veya kendiliğinden özel incelemelerde de bulunabilir (www.kgkuzder.org.tr, 12.03.2016).

3.6.1.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun Düzenlemeleri

IFAC, 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde, Almanya'nın Münih kentinde, 7 Ekim 1977 tarihinde kurulmuştur. 1977 yılında 51 ülkeden 63 kurucu üye ile başlayan örgüt, dünya çapında 130 ülkeden toplamda 175'in üzerinde üyeyi kapsayacak şekilde büyümüştür (https://www.ifac.org, 12.03.2016). Özellikle ulusal muhasebe meslek örgütlerinden oluşan üyeler ile federasyon, gerek kamuda gerek özel sektörde gerekse akademik alanda çalışmakta olan 2,5 milyon muhasebeciyi temsil etmektedir. IFAC'ın amaçları, muhasebecilik mesleği için uluslararası düzeyde yüksek kalitede standartlar geliştirmek ve bunların uyarlanmasını ve uygulanmasını desteklemek; üye örgütler arasında işbirliği ve yardımlaşmayı teşvik etmek; diğer uluslararası örgütlerle işbirliği yapmak ve yardımlaşmak ve muhasebe mesleğinin uluslararası düzeyde sözcülüğünü yaparak mesleği güçlendirmektir (Altıntaş, 2011: 55).

IFAC, uluslararası bir organizasyon olarak etik ilkeler, bağımsız denetim, güvence hizmetleri, eğitim ve kamu muhasebe uygulamaları hakkında yayınladığı standartlar ile dünya çapında muhasebe mesleğini güçlendirmeyi ve kamuoyunun çıkarlarını korumayı amaçlamakta ve bu standartların uluslararası alanda kabulünü teşvik etmektedir (Coserat ve Rodda, 2009: 17).

IFAC’ın kurullarından biri olan Muhasebeciler İçin Etik Standartlar Kurulu (IESBA), Haziran 2005’de yürürlüğe giren ve 2006 ve 2009 yıllarında olmak üzere iki kez revize edilen “Muhasebe Meslek Mensubu için Mesleki Etik İlkeleri” ile skandallar-la itibar kaybeden muhasebe mesleğinin itibarını güçlendirmeyi amaçlamıştır (Sakarya ve Kara, 2010: 61). IFAC tarafından yayımlanan ve üç bölümden oluşan etik kuralların birinci bölümünde, tüm meslek mensuplarınca uygulanacak kurallar, ikinci bölümünde, sadece bağımsız çalışan meslek mensuplarınca uygulanacak kurallar ve üçüncü bölüm-de ise, bağımlı çalışan meslek mensuplarınca uygulanacak kurallar yer almaktadır. Mes-lek mensuplarının tamamının uygulaması gereken kurallar; dürüstlük ve tarafsızlık, sır saklama, mesleki yeterlilik, vergi uygulaması, etik çatışmaların çözülmesi, sınır ötesi faaliyetler ve tanıtım şeklinde sıralanmıştır (Babayeva, 2011: 33).

IFAC’ın bağımsız denetimin kalitesi ile ilgili en önemli düzenlemesi, “Uluslararası Denetim Standardı 220: Tarihi Finansal Bilgilerin Denetimi İçin Kalite Kontrolü”dür. Bunun dışında kurulun tüm güvence hizmetleri için geçerli olması amacıyla yayınladığı “Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 1” bulunmaktadır. IFAC’nin “Uluslararası Kalite Kontrol, Denetim, Gözden Geçirme, Diğer Güvence ve İlgili Hizmetler”e ilişkin önsözün 4.maddesinde, Uluslararası Denetim Standartlarının sadece tarihi finansal tabloların denetiminde geçerli olduğu belirtilmiştir. Aynı önsözün 9.maddesinde ise Uluslararası Kalite Kontrol Standartları’nın Kurul’un hakkında düzenleme yaptığı tüm sözleşme türleri için uygulanması gerektiği ifade edilmiştir. Ayrıca IFAC, yayınlamış olduğu ka-lite kontrolünün gözden geçirilmesi programları ile ilgili üyelerinin yükümlülüklerini belirlemektedir (Altıntaş, 2011: 56-57).

3.6.1.3. Avrupa Birliği’nin Düzenlemeleri

Avrupa Birliği’nin (AB) oluşumunu sağlayan Roma Anlaşması’nın 54.maddesi gereği, üye ülkeler ulusal muhasebe kurallarını koordine etmekle yükümlüdür. Birliğe üye ülkelerin ekonomik ve hukuki yapılarındaki ulusal özelliklerin uyumlaştırılması, özellikle AB’nin kendi mevzuat şekli olan yönergelerle sağlanmaktadır (Bilginoğlu, 1993: 83-86).

AB’nin muhasebe ve denetim alanlarında yaptığı ilk önemli düzenlemeler dör-düncü yönerge, yedinci yönerge ve sekizinci yönerge’dir. AB’nin dördüncü yönergesi,

AB içinde, anonim, komandit ve limitet ortaklıkların çeşitli finansal tablolarını (bilanço ve gelir tablosu) şekil ve içerik olarak belirleyen düzenlemelerle, değerlendirme ilkeleri ve diğer muhasebe uygulamaları ile ilgili düzenlemeler getirmiştir. Yedinci yönerge ise konsolide finansal tabloların hazırlanmasına ve açıklanmasına ilişkin ilkelerin uyumlaştırılmasını amaçlamaktadır. Finansal tabloların denetiminden sorumlu kişilerin standardını belirleyen sekizinci yönerge ise, topluluk içinde muhasebe hukukunun uyumlaştırılmasını sağlayan, dış denetimi yapacak kişinin eğitim düzeyi ve teorik bilgi düzeyi gibi konulara yer veren bir düzenlemedir (Altıntaş, 2011: 57-58).

AB Muhasebe Direktiflerinin kabul tarihleri ve amaçları aşağıdaki tabloda yer almaktadır (Memiş ve Güner, 2011: 151).

Tablo 3.3: AB Muhasebe Direktifleri

Tarih	Direktif (Yönerge)	Hedef-Amaç
25.07.1978	Dördüncü Direktif	Belli boyuttaki şirketlerin hazırlayacağı yıllık finansal tablolarda standart sağlamak.
13.07.1983	Yedinci Direktif	Konsolide mali tablo hazırlanması ve standardın sağlanması.
10.04.1984	Sekizinci Direktif	Mali tabloların bağımsız denetiminden sorumlu kişilerin asgari yeterlilikleri (AB’de yasal mali denetim).
25.04.2006	Revize Sekizinci Direktif	Denetimde kamu gözetimi ve kalite güvencesi, uluslararası denetim standartlarına uyum.

Kaynak: Memiş ve Güner, 2011: 151.

Denetim standartları, kalite güvencesi, kamu gözetimi ve denetimde etik ilkeler konularında düzenlemeler içermeyen 1984 tarihli 8. direktifte 2000’li yıllarda dünyanın önde gelen şirketlerinde (Worldcom, Parmalat, Enron vb.) yaşanan devasa boyutlu finansal skandallar sonrası önemli değişiklikler yapılmış ve 2006 yılında revize 8. direktif yayımlanmıştır (Memiş ve Güner, 2011: 151).

25.04.2006 tarihinde kabul edilen revize 8. direktif, denetimde kamu gözetimi, kalite güvencesi, müşteri bilgilerinin gizliliği, denetim komiteleri, denetim firmalarında şeffaflık, denetçilerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı, uluslararası denetim standartlarına uyum gibi konularda önemli yeniliklere imza atmıştır. Söz konusu değişikliklerle amaçlanan ise daha önce yaşanan skandalların yinelenmemesidir (Çalışkan, 2006: 58).

Yeni direktifin getirdiği önemli değişiklikler aşağıdaki gibidir (Kayım, 2006: 152):

- **Yasal Denetim İçin Kamu Gözetim Mekanizması:** Yeni direktif, her bir üye ülkenin denetim gözetim kurulları oluşturmasını öngörmektedir. Söz konusu gözetim birimi aşağıdaki işlevlere sahip olacaktır:

- ✓ Denetim kuruluşlarının onaylanması ve tescili,
- ✓ Denetimde etik kurallarla ilgili ulusal standartların kabulü,
- ✓ Denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin kalite kontrolü,
- ✓ Bağımsız denetçilere yönelik sürekli olarak mesleki eğitimlerin düzenlenmesi,
- ✓ Denetim kuruluşlarının soruşturulması ve gerektiğinde cezai müeyyidelerin uygulanması.

Bu çerçevede, yasal mali denetim yapacak olan denetim firmaları ve denetçilerin bu kurullardan onay alması ve yasal denetçiler kütüğüne tescil edilmesi gerekmektedir.

- **Denetimde Kalite Güvence:** Yasal denetim yapacak olan denetim kuruluşları, kamu gözetimi kurulunun denetimine tabi bir kalite güvence sistemine sahip olmalıdır. Söz konusu sistemin her üç yılda bir kuruluştan bağımsız olarak incelenmesi ve söz konusu inceleme sonucunda denetim firmasının kalite güvence sisteminin değerlendirildiği bir rapor hazırlanması gerekir. Üye devletler kalite güvence sistemi yetersiz görülen denetim kuruluşları hakkında hukuki, idari ve cezai müeyyideler de uygulamalıdır.
- **Müşteri Bilgilerinin Gizliliği:** Yeni direktife göre, denetçiler ve denetim firmaları, denetim esnasında müşteriden elde edilen bilgi ve belgeleri, gizlilik kuralları çerçevesinde muhafaza etmelidir. Ancak gizlilik, gözetim kurullarının soruşturma ve incelemelerine herhangi bir engel teşkil etmeyecektir.
- **Denetim Komiteleri:** Bankalar ve borsaya kote şirketlerin denetim komitesi kurması ve yasal denetimi yapacak firmanın atanması ve görevine son verilmesi işlerinin denetim komitesi tarafından yapılması zorunludur. Denetim ekibinin mali denetimle ilgili, özellikle de finansal raporlama sürecinde karşılaşılan iç kontrol zafiyetleri konusunda doğrudan denetim komitesine raporlama yapması gerekmektedir.

- **Denetim Ücretinin Açıklanması:** Denetim sürecinin şeffaflaştırılması amacıyla, denetlenen birimlerin ödedikleri denetim ücretini kamuya açıklamaları gerekmektedir. Söz konusu ücretler hem denetim faaliyetleri hem de denetim dışı faaliyetler için ödenen ücretleri kapsar. Üye devletlerin, yasal denetim için belirlenen ücretlerin, denetimin icra edilmesi açısından makul olduğundan ve diğer hizmetlerden etkilenmediğinden emin olmaları gerekir.
- **Denetim Firmasının Şeffaflığının Sağlanması:** Denetimlerde şeffaflığın artırılması için, yeni direktif, denetim firmalarının yıllık şeffaflık raporu yayımlamasını zorunlu kılmaktadır. Söz konusu raporun aşağıdaki bilgileri içermesi gerekmektedir:
 - ✓ Şirketin hukuki yapısı ve ortaklık bilgileri,
 - ✓ Şirketin kalite kontrol sistemi,
 - ✓ Kalite güvence sisteminin gözden geçirildiği son tarih,
 - ✓ Son bir yılda denetlenenlerin listesi,
 - ✓ Denetlenen bazında denetim ücret gelirleri,
 - ✓ Sorumlu ortak denetçiye yapılan ödeme bilgileri.
- **Denetçilerin Bağımsızlığı ve Tarafsızlığı:** Direktif, denetçilerin müşterilerinden bağımsızlığını güvence altına almak için bir takım önlemler öngörmüştür. Yeni direktif, denetçi ya da denetim firması ile denetlenen firma arasında doğrudan veya dolaylı olarak herhangi bir finansal, ticari, istihdam ya da başka konularda bir ilişkinin mevcut olması durumunda denetim firmasının yasal denetim yapmasına izin verilmemesini öngörmekte ve diğer danışmanlık vb. hizmetlerin yapılmasını yasaklamaktadır. Ayrıca, yeni direktif, denetim firmalarının bağımsızlıklarına yönelik riskleri yıllık olarak kamuoyuna açıklamalarını ve bağımsızlıklarını yazılı olarak teyit etmelerini öngörmekte ve ayrıca, denetim firmalarının periyodik olarak rotasyonunu da tavsiye etmektedir.
- **Uluslararası Denetim Standartlarına Uyum:** Denetim kalitesinin artırılması için, denetçilerin belirli eğitim koşullarını karşılaması ve uluslararası denetim standartlarına göre denetim yapması zorunludur. Denetim

firmaları, mesleki etik değerlere uygun olarak uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlu standart bir denetim raporu benimseyeceklerdir.

- **Grup Denetçilerinin Sorumluluğu:** Yeni direktif, büyük çaplı uluslararası şirketlerin denetiminde, grup şirketlerinin denetimini yapan denetçilerin konsolide hesaplara ilişkin müteselsil sorumluluğu üstlenmesini öngörmektedir. Dolayısıyla, söz konusu denetimlerde grup denetçisinin denetim kapsamı, gruba bağlı diğer şirketleri denetleyen denetim firmalarının çalışmalarının ve raporlarının da gözden geçirilmesini içerebilir.

3.6.1.4. Diğer Bazı Ülke Örnekleri

Yaşanan finansal yolsuzluklar ve skandallar pek çok ülkede, muhasebe ve denetime ilişkin düzenlemelerin tamamen meslek kuruluşları tarafından gerçekleştirilmesinin artık kabul edilemez olduğu yönünde bir görüş oluşturmuştur ve dünya uygulamalarına bakıldığında bağımsız denetimin gözetiminin daha çok kamu ağırlıklı kurumlar tarafından yapıldığı görülmektedir. Denetimin gözetimi ile ilgili olarak uygulanan sistemler ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir (Bozdoğan, 2014: 58).

Bağımsız denetim ile ilgili ilk önemli yasal düzenlemelerden biri, 1862 tarihli İngiliz Kayıtlı (halka açık) Şirketler Kanunu'nun anonim şirketlerin finansal tablolarının işletme yönetiminden bağımsız bir kişi tarafından denetlenmesine ilişkin düzenleme olmasına rağmen İngiltere'de halka açık şirketlerin finansal tablolarının denetlenmesinin zorunlu kılınması ancak 1947 tarihli Şirketler Kanunu ile gerçekleşmiştir. Birleşik Krallık ve İrlanda Cumhuriyeti için bağımsız denetim düzenlemeleri yapmakla yükümlü olan Denetim Uygulamaları Kurulu, 15 Aralık 2004'ten itibaren yapılacak tüm denetimlerde uluslararası denetim standartları'nın ve uluslararası kalite kontrol standartları'nın uygulanacağını belirtmiş ve 15 Haziran 2005 tarihi itibari ile tüm denetim firmalarının kalite kontrol sistemi kurmuş olmaları gerektiğini vurgulamıştır (Altıntaş, 2011: 60-61).

Almanya'da işletme denetçileri ve yeminli muhasebe denetçileri mesleği, 1961 yılında çıkartılan "İşletme Denetçileri Meslek Örgütü" yasası ile düzenlenmiştir. Denetim kuralları ve standartları İktisat Bakanlığı tarafından belirlenmektedir ve işletme denetçileri ile yeminli muhasebe denetçileri bakanlığın gözetimine tabidir. Almanya'da bütün denetçiler Alman Muhasebe Meslek Örgütü'nün (WPK) üyesi olmak zorundadır. Denetimin gözetimi ile ilgili düzenleme ise 2005 yılında yayımlanan "Bağımsız Denetçiler

Gözetim Yasası” ile yapılmıştır. Bu yasa ile Bağımsız Denetçiler Gözetim Kurulu (Auditor Oversight Board-AOB) oluşturulmuştur (Senal, 2011: 118).

Aşağıdaki tabloda bazı ülkelerde denetimle ilgili düzenlemeler ve kamu gözetimi sorumluluğuna sahip kurumlar verilmiştir (Senal, 2011: 117).

Tablo 3.4: Bazı Ülkelerde Denetimin Gözetimi

Ülke	Kamu Gözetimi ile İlgili Düzenleme	Kamu Gözetim Sorumluluğuna Sahip Kurul
İngiltere	Şirketler Yasası	Tanınmış Nitelik Kurulu (The Recognised Qualifying Body-RQB) Tanınmış Soruşturma Kurulu (The Recognised Supervisory Body-RSB) Muhasebecilik İçin Mesleki Gözetim Kurulu (Professional Oversight Board for Accountancy-POBA)
Japonya	Gözden Geçirilen 3.Kanun-Teminat ve Mübadeleler Kanunu	Sertifikalı Kamu Muhasebecileri ve Denetim Gözetim Kurulu (Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board-CPAAB)
Avustralya	Şirketler Yasası Ekonomik Reform Programı (Corporate Law Economic Reform Program-CLERP 9)	Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council-FRC)
Kanada	Şirketler Yasası	Kanada Kamu Gözetim Kurulu (The Canadian Public Accountability Board-CPAB)
Almanya	Bağımsız Denetçiler Gözetim Yasası	Bağımsız Denetçiler Gözetim Kurulu (Auditor Oversight Board-AOB)

Kaynak: Senal, 2011: 117.

3.6.2. Bağımsız Denetimde Kalite Kontrolü İle İlgili Ulusal Düzenlemeler

Ülkemizde, denetimde kalite kontrolü ile ilgili olarak farklı kurumlar tarafından yapılan düzenlemeler aşağıda sırasıyla açıklanmıştır.

3.6.2.1. Sermaye Piyasası Kurulu’nun (SPK) Düzenlemeleri

Ülkemizde 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile bağımsız denetim alanında köklü düzenlemeler yapılmıştır (Sayar, 2014: 15). Bu kanunun amacı, sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını temin ederek tasarrufların menkul kıymetlere yatırılmasını ve buna bağlı olarak da halkın ekonomik kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlamaktır (www.mevzuat.gov.tr, 01.09.2017).

7 üyeden oluşan SPK ise, Sermaye Piyasası Kanunu ile verilen görevleri yapmak ve yetkileri kullanmak üzere kamu tüzel kişiliğinin yanında idari ve mali özerkliğe sahip bir kuruldur. Kurul'un başlıca görevi, sermaye piyasası araçlarının ihracı ile halka arzı ve satışıyla ilgili şartları düzenlemek ve denetlemektir. Kurul'un diğer görevleri ise aşağıda sıralanmıştır (Altıntaş, 2011: 63-64):

- Elektronik ortamları da kapsayacak şekilde sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetine ilişkin esasları belirlemek,
- Kamuya sunulacak bilgilerin zamanlı, yeterli ve doğru bilgiler olmasını temin etmek üzere genel ve özel nitelikte kararlar almak,
- Düzenlenen finansal tablo ve raporların ve bunların bağımsız denetiminin, sermaye piyasası araçlarının halka arzında yayımlanacak izahname ve sirkülerin ve bu araçların değerini etkileyebilecek önemli bilgilerin kapsamını, standartlarını ve ilan esaslarını tespit etmek ve bu konularda tebliğler yayımlamak,
- 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik kanununa göre denetim yetkisini haiz olanların çalışma esasları ile sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetinde bulunacak kuruluşların, kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını TÜRMOB ile görüş alışverişinde bulunmak suretiyle belirlemek ve bu şartları taşıyanları listeler halinde ilan etmek.

13.12.1987 tarihli “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik” bağımsız denetim alanında SPK tarafından yapılan ilk yasal düzenlemedir. Bu düzenlemenin sermaye piyasaları esaslı olması uluslararası gelişmelerle de uyumludur. Zira dünya uygulamalarına bakıldığında bağımsız denetimin gözetiminde öncü sektörün, kamuyu aydınlatma ilkesi çerçevesinde bilgi gereksinimi en fazla olan sermaye piyasaları olduğu görülmektedir. SPK bir taraftan bağımsız denetim alanında düzenleme yapmış, diğer taraftan bağımsız denetimin gözetimini yıllarca kendi uzman personeliyle başarılı bir şekilde yürütmüştür (Sayar, 2014: 15).

Sermaye piyasasındaki gelişmelere paralel olarak Sermaye Piyasası Kurulu'nun X numaralı serisinde yayımlanan 7, 12, 15, 16 ve 22 nolu tebliğlerde bağımsız denetimle ilgili düzenlemeler yer almaktadır. ABD'deki SOX Yasası'na paralel olarak hazırlanan

ve 02.11.2002 tarihinde yayımlanan 19 numaralı tebliğde denetçinin bağımsızlığına yönelik düzenlemeler yer almaktadır. 12.06.2006 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren Seri: X, No:22 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” uluslararası denetim standartları ile uyumlu olarak hazırlanmıştır. Yayımlanan standartların denetim kalitesi üzerinde önemli etkisi olduğundan, 22 numaralı tebliğ ülkemizde denetim kalitesinin artmasına yol açmıştır. Bu tebliğin başlangıç hükümlerinde amaç, kapsam ve tanımlar yer almaktadır. Denetim kalitesi ile ilgili hükümler ise tebliğin dördüncü bölümünde, bağımsız denetim kalitesinin kontrolü başlığı altında sunulmuştur (Esendemirli, 2013: 99-100).

3.6.2.2. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) Düzenlemeleri

3568 Sayılı Kanun ile kurulan ve meslek odalarının birliği olan TÜRMOB, bağımsız denetim mesleği açısından çok önemli bir rol üstlenmiş bulunmaktadır. TÜRMOB, merkezi Ankara’da olan, tüzel kişiliğe sahip bir kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşudur.

Birliğin görevleri aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır (www.ismmmo.org.tr, 01.09.2017):

- Mesleğin geliştirilmesini sağlamak üzere gerekli çalışmaları yürütmek,
- Meslek mensuplarının çıkarlarını, düzenlerini ve geleneklerini korumak ve meslek ahlakını geliştirici tedbirler almak,
- Odalarla ilgili konularda yetkili mercilere görüş bildirmek,
- Odalar arasında çıkacak uyuşmazlıkları kesin olarak çözüme bağlamak ve uyulması zorunlu meslek kurallarını belirlemek,
- 3568 sayılı kanuna göre çıkarılacak yönetmelikleri hazırlamak,
- Ulusal ve uluslararası mesleki kuruluşlara üye olmak, uluslararası mesleki toplantılara katılmak,
- Maliye Bakanlığı tarafından verilecek görevleri yerine getirmek,
- Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak, talep olması durumunda resmi kurumlara mesleki konularda bilgi vermek ve görüş belirtmek.

TÜRMOB, muhasebe ve denetim standartlarını oluşturma görevini, 09.02.1994 tarihinde Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'na (TMUDESK) devretmiştir. Akabinde muhasebe standartlarını oluşturma görevi 15.12.1999 tarih ve 4487 sayılı yasa ile Maliye Bakanlığı'na bağlı Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na verilmiştir. 22 Ocak 2003 tarihinde kurulan Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK), denetim faaliyetlerinin verimli ve disiplinli bir şekilde yürütülmesini sağlamak üzere, 2004 yılında IAASB tarafından yayınlanan Uluslararası Denetim Standartlarının başlıklarını tercüme edip yayımlamıştır (Erserim, 2007: 46).

TÜRMOB bağımsız denetim alanında kalite güvence sistemleri ile ilgili düzenlemeler de yapmıştır. Birliğin 01.11.2010 tarihinde yayımlanan 27746 sayılı Bağımsız Denetim Merkezi Kurulmasına İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ'inde Kalite Güvence Sistemi İzleme Müdürlüğü kurulması kararı yer almaktadır. Bu karara göre bağımsız denetim kuruluşları kalite güvence sistemini kurmak ve uygulamakla yükümlüdürler. Bu tebliğ 18.01.2011 tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır. (Esendemirli, 2013: 100).

3.6.2.3. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Düzenlemeleri

660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile 2 Kasım 2011 tarihinde kurulan KGK uluslararası gelişmelerin ışığında bağımsız denetim alanında düzenleme yapmak üzere kurulmuştur. Kurum Başbakanlıkla ilişkili, idari özerkliğe sahip bir üst kuruldur. KGK'nın temel amacı, yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ve doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamaktır (www.kgk.gov.tr, 12.03.2016).

Kurumun başlıca görev ve yetkileri şunlardır (660 Sayılı KHK, Madde 9):

- Uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye muhasebe standartlarını oluşturmak ve yayımlamak,
- Türkiye muhasebe standartlarının uygulanmasını sağlayacak düzenlemeleri yapmak ve gerekli kararları almak, bu konuda kendi alanlarında düzenleme yapma yetkisine sahip kurum ve kuruluşlara onay vermek,

- Uluslararası standartlarla uyumlu ulusal denetim standartlarını oluşturmak ve yayımlamak,
- Bağımsız denetçilerin çalışma usul ve esasları ile bağımsız denetim firmalarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, aranan şartlara sahip firmaları ve bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirmek,
- Bağımsız denetçilerin ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetlerinin, kurumun yayımladığı standart ve düzenlemelere uygun olup olmadığını gözetlemek ve denetlemek,
- Bağımsız denetçi olmak isteyen meslek mensuplarının sınavlarını yapmak, sınavda başarılı olanları yetkilendirmek ve tescil işlemlerini yürütmek, mesleğe girenlerin disiplin ve soruşturma işlemlerini yürütmek, sürekli eğitim standartlarını ve mesleki etik kurallarını belirlemek, bunlara yönelik olarak kalite güvence sistemini oluşturmak ve bu alanlardaki eksikliklerin düzeltilmesi için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak,
- Denetimin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanmasına, denetime olan güvenin ve denetimin kalitesinin artırılmasına yönelik düzenlemeler yapmak ve gerekli tedbirleri almak.

660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin tanımlar başlıklı 2. Maddesinde kalite güvence sisteminin tanımı yapılmıştır. Bu tanımda, kalite güvence sistemi; denetimde gerekli kaliteyi ve kamuoyunun yapılan bağımsız denetime olan güvenini sağlamak amacıyla bağımsız denetim kuruluşu ya da bağımsız denetçi tarafından yapılan işin, belirlenen standart ve ilkelere uygun olarak yapılmasını temin etmek için oluşturulan sistem şeklinde ifade edilmiştir (www.kgk.gov.tr, 01.09.2017).

Kalite güvence sistemi; denetim çalışmalarının standart ve düzenlemeler çerçevesinde gözden geçirilmesini, denetim kuruluşunun iç kalite kontrol değerlendirmesini, seçilen denetim dosyalarının incelenmesini, harcanan kaynakların nicelik ve niteliği ile denetim ücretleri konularını kapsar. İncelemeler, kamu yararını ilgilendiren kuruluşları denetleyen bağımsız denetim kuruluşları için asgari üç yılda bir, diğerleri için ise asgari altı yılda bir yapılır. Kurumun; planlanmış bu incelemeler yanında ihbar, şikâyet, bildirim gibi durumlarda ve

gerekli görülen diğer hallerde inceleme yapma ve yaptırma yetkisi saklıdır (www.kgk.gov.tr, 01.09.2017).

Bağımsız denetçilerin kalite güvence sistemi incelemeleri ise, KGK tarafından belirlenen usul ve esaslara uygun olarak yine KGK tarafından yapılır. Kurum bu incelemeleri yürütmek amacıyla yeterli sayıda kalite güvence uzmanı istihdam etmektedir. Kalite güvence sistemi incelemeleri KGK'nın uzmanları dışında, gerekli hallerde kanunlarla belirli alanları düzenleme ve denetleme yetkisini haiz olan Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Maliye Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, SPK ve Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunun ilgili denetim birimleri vasıtasıyla da yapılabilir. Bu incelemelerin sonuçları her yıl düzenlenen bir raporla kamuoyuna açıklanır (www.kgk.gov.tr, 01.09.2017).

Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, yapılan incelemeler neticesinde tespit edilen görüş ve öneriler doğrultusunda gerekli tedbirleri almakla yükümlüdürler. Kurumca belirlenen sürede gerekli tedbirleri almayanlar hakkında uyarı, lisansın askıya alınması ve iptali de dâhil olmak üzere uygun yaptırımlar uygulanır (www.kgk.gov.tr, 01.09.2017).

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin kalite kontrol sistemi oluşturma başlıklı 20. maddesinde bağımsız denetim şirketlerinin faaliyetlerini, asgari şartları KGK'na belirlenen bir kalite kontrol sistemi çerçevesinde yürütmek zorunda oldukları ifade edilmiştir. Kalite kontrol sisteminin uygulanmasında, kurum düzenlemelerine göre oluşturularak kuruma bildirilen kalite kontrol sistemine ilişkin yazılı politika ve süreçlere uyulmalıdır ve söz konusu politika ve süreçler KGK düzenlemelerine paralel bir şekilde güncellenmelidir (www.kgk.gov.tr, 01.09.2017).

3.6.2.4. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun (BDDK)

Düzenlemeleri

4389 sayılı Bankalar Kanunu ile kurulan Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), Bankalar Kanunu ve ilgili diğer mevzuatın uygulanmasını sağlamak, uygulamayı denetlemek ve sonuçlandırmak, tasarrufların güvence altına alınmasını temin etmek ve kanunla verilen diğer görevleri yapmak ve yetkileri kullanmak üzere ku-

ruhan özerk bir kurumdur. Bankacılık konusunda düzenleme yapma yetkisini haiz olan kurum, bankaların denetimi ile ilgili yönetmelikler yayımlamıştır (Altıntaş, 2011: 69).

4389 sayılı yasaya göre, bankaların, finansal tablolarını bağımsız denetim kuruluşlarına onaylatmaları zorunludur. Şubat 2001 yılında yaşanan mali kriz sonrasında, ulusal ve uluslararası gelişmeler ışığında hazırlanan 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nda da bu zorunluluk devam etmiştir. 5411 sayılı yasaya göre bankalar, yönetim kurulunun denetim ve gözetim faaliyetlerinin yerine getirilmesine destek olacak bir denetim komitesi oluşturmak zorundadır (Esendemirli, 2013: 101).

Bankalarda bağımsız denetim faaliyetinde bulunacak denetim kuruluşlarının kalite güvence sistemleri ile ilgili düzenlemeler “Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkındaki Yönetmelik”te yer almaktadır. Bu yönetmeliğe göre; yetkili denetim kuruluşu, bağımsız denetçilerinin mesleki ilkelere ve ilgili düzenlemelere bağlılığını, kalite güvencesi ilke ve uygulamalarına uygunluğunu ve hazırlanan bağımsız denetim raporlarının gerçek durumu yansıttığını teyit edecek bir kalite güvencesi sistemi kurmakla yükümlüdür. Kalite güvencesi sisteminin sağlıklı biçimde işlemesi ve bu sistemin etkinliğinin sürekli olarak izlenmesini sağlamak üzere yönetim kurulu tarafından iki sorumlu ortak baş denetçi görevlendirilmelidir (www.resmigazete.gov.tr, 12.03.2016).

3.6.2.5. Hazine Müsteşarlığı'nın Düzenlemeleri

Hazine müsteşarlığının görevleri 4059 sayılı “Hazine Müsteşarlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun” ile düzenlenmiştir. Bu kanuna göre; Hazine Müsteşarlığı'nın görevlerinden biri sigortacılık sektörüne ilişkin düzenleme ve gözetim faaliyetlerini yürütmektir. Sigorta ve reasürans şirketlerinin finansal tablolarının bağımsız denetimi ise 2003 yılında yayımlanan “Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik” ile “Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik” çerçevesinde düzenlenmiştir (Senal, 2011: 126).

Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik ile, Türkiye’de kurulmuş sigorta ve reasürans şirketlerinin finansal tabloları ile yabancı ülkelerde kurulmuş sigorta ve reasürans şirketlerinin Türkiye’deki şubeleri tarafından sigortacılık mevzuatına göre yayımlanan finansal tablolarını denetleyecek ba-

ğımsız denetim kuruluşlarının; niteliklerine, faaliyetlerine, yetkilendirilmelerine, bu yetkilerinin geçici veya sürekli olarak kaldırılmasına ve bağımsız denetim sözleşmesinin içeriği ile bağımsız denetim sözleşmesinin taraflarının yükümlülüklerine ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir (Kaya, 2007: 483). Bu mevzuata göre, sigorta ve reasürans şirketlerinde denetim yapacak bağımsız denetim kuruluşlarının denetim yetkisini haiz olmaları Hazine Müsteşarlığı'nın iznine bağlıdır. Hazine Müsteşarlığı'ndan izin alabilmenin ön koşulu ise, ya SPK'ndan ya da BDDK'ndan yetki almaktır (Kaval, 2008: 48).

Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelikte ise sigorta ve reasürans şirketlerinde bağımsız denetim yapabilecek kuruluşların niteliklerine, yetkilendirilmelerine ve faaliyetlerine ilişkin esasların yanında ve kalite kontrolü ile ilgili düzenlemeler yer almaktadır (Bozdoğan, 2014: 63).

3.6.2.6. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu'nun Düzenlemeleri

4628 Sayılı Elektrik Piyasası Kanunu ile kurulan Elektrik Piyasası Düzenleme Kurumu, 4646 sayılı Elektrik Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılması ve Doğal Gaz Piyasası Hakkında Kanunla, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu olarak yeniden adlandırılmıştır. Kuruma, daha sonra 5015 Sayılı Petrol Piyasası Kanunu ile petrol piyasasını, 5307 Sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları Piyasası Kanunu ile de sıvılaştırılmış petrol gazları piyasasını düzenleme ve denetleme yetkisi verilmiştir. Bu kanunların amacı, rekabet ortamında özel hukuk hükümlerine göre faaliyet gösterebilecek, mali yönden güçlü, istikrarlı ve şeffaf bir enerji piyasasının oluşturulması ve bu piyasada bağımsız bir düzenleme ve denetimin sağlanmasıdır (www.mevzuat.gov.tr, 12.03.2016).

03.10.2003 tarihli ve 25248 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarıncı Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik uyarınca enerji piyasasında bağımsız denetim ile ilgili yapılan düzenlemeler, SPK'nın düzenlemeleri ile benzerdir. Bu yönetmeliğin amacı, enerji piyasasında faaliyet gösteren lisans sahibi tüzel kişilerin, sertifika sahibi gerçek ve tüzel kişilerin ve yetki belgesi sahibi resmi ve özel kuruluşların faaliyetlerinin, uygulamalarının, işlemlerinin, hesaplarının ve finansal tablolarının; genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu'na yürürlüğe konulan mali raporlamaya ilişkin düzenlemelere ve bu kişilerin sahip olduğu lisans, sertifika ve yetki

belgelerinin ayrılmaz parçasını oluşturan genel ve özel hükümlere uygunluğunun, bağımsız denetim firmalarınca denetlenmesi, bu denetimleri yapacak bağımsız denetim firmalarının yetkilendirilmesi ve yetkilerinin geçici ya da sürekli olarak kaldırılmasına ilişkin usul ve esasları belirlemektir (Senal, 2011: 126-127).

3.6.2.7. Türk Ticaret Kanunu'nun Düzenlemeleri

01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren yeni TTK, muhasebe standartları ve muhasebe denetimi konularında önemli düzenlemeler içermektedir. Kanuna göre gerçek ve tüzel kişiler gerek ticari defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Türkiye muhasebe standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara harfiyen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar. Bağımsız denetimde standartlaşmaya gidilmesi, muhasebe uygulamalarına yasal dayanak oluşturma yanında bağımsız denetçilerin işini de kolaylaştıracaktır (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 587-588).

6762 sayılı eski TTK'da üç zorunlu organdan biri olan denetim kurulu tarafından yapılan denetim, yeni TTK ile yerini bağımsız denetime bırakmıştır. Küçük anonim şirketlerde denetim, en az iki YMM veya SMMM tarafından yapılabilir. Denetimin uluslararası standartlara göre yapılması gerekir. (Selimoğlu ve Göktepe, 2007: 30). Kanunda da ifade edildiği gibi, şirketin finansal tabloları ile yıllık raporları ve bunlar bağlamında tüm şirket muhasebesinin denetimi yapılacaktır (Seviğ, 2005: 21).

Denetim görevini gereği gibi yerine getiremeyen murakıplık sisteminin kaldırılması, finansal tabloların uluslararası finansal raporlama standartlarına göre hazırlanması, muhasebe denetiminin şirketin ölçeğine göre bağımsız denetim kuruluşları, SMMM'ler ve YMM'ler tarafından gerçekleştirilmesi ve denetçi, işlem denetçisi ve özel denetçi kavramlarının tanımlanması, yeni TTK'da muhasebe ve denetim mesleği ile ilgili yapılan düzenlemelerden bazılarıdır (Arıkan, 2008: 11). Eski TTK'da halka açık anonim şirketler için zorunlu olan bağımsız denetim, yeni TTK ile birlikte halka açık olsun veya olmasın kanunda belirtilen bütün şirketler için zorunlu hale getirilmiştir (Yıldırım, 2008: 164).

3.7. Denetim Kalitesi ve Mesleki Şüphencilik İlişkin Literatür Taraması

Bağımsız denetim kalitesinin ve mesleki şüphencilik ölçümüne yönelik olarak yurtdışında ve ülkemizde yapılmış olan çalışmalardan bazıları aşağıda özetlenmiştir.

3.7.1. Uluslararası Literatür Taraması

DeAngelo (1981), denetim firmasının büyüklüğü ile denetimin kalitesi arasında pozitif bir ilişki olduğunu saptamıştır ve bu ilişkiyi büyük denetim firmalarının piyasadaki itibar ve ünlerini sürdürme istekleri, geniş bir müşteri kitlesine sahip olmaları ve müşteri kaybetme korkularının olmaması ile açıklamıştır (DeAngelo, 1981: 189-199).

Deis ve Giroux (1992) yaptıkları araştırmada, Texas'ta resmi kurumların denetimi yapan denetim firmalarının kalite kontrol incelemelerinin analizini yaparak denetçi itibarının denetimin kalitesi üzerinde önemli etkisi olduğunu belirlemişlerdir (Deis ve Giroux, 1992: 462-479).

Carcello, Hermanson ve McGrath (1992) çalışmalarında, algılanan denetim kalitesine ilişkin değişkenleri belirlemişlerdir. Buna göre, denetçiler, finansal tabloları hazırlayanlar ve kullanıcılar üzerinde yaptıkları araştırma ile denetimin kalitesini etkileyen en önemli faktörleri; denetim ekibinin ve denetim firmasının müşteri ile çalışma süresi, sektörel uzmanlık, denetim firmasının müşteri isteklerine cevap verebilmesi ve denetim firmasının genel kabul görmüş denetim standartlarına uyması olarak belirlemişlerdir (Carcello vd., 1992: 1-15).

Kane ve Velury (2004), denetlenen şirketin kurumsal sahipliği ile denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Buna göre, eğer denetlenen şirketin yönetimi ve sahipliği önemli derecede birbirinden ayrıysa, ortaklar daha yüksek kalitede denetim hizmeti alınmasını istemektedirler ve bu nedenle de sundukları hizmetin kalitesi daha yüksek olarak algılanan büyük denetim firmaları ile çalışılmasını önermektedirler (Kane ve Velury, 2004: 976-983).

Carey ve Simnett (2006), Avustralya'daki halka açık şirketler üzerinde yaptıkları araştırmada denetçinin aynı şirketi denetleme süresi ve denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi incelemişler ve denetlenme süresinin uzunluğu ile denetimin kalitesi arasında ters yönlü bir ilişki olduğunu ortaya koymuşlardır (Carey ve Simnet, 2006: 653-676).

Nelson (2009) çalışmasında, denetimde mesleki şüpheciliğin önemini yansıtan bir yargı ortaya koyabilmek amacıyla denetim kanıtlarının denetçi bilgisi, denetçi özellikleri ve denetçi teşvikleri ile etkileşimini açıklayan bir model geliştirmiştir. Model, denetçinin hali hazırda sahip olduğu bilginin, özelliklerinin ve teşvik tedbirlerinin birleşiminin mesleki şüpheciliğe olan etkisini açıklamaktadır (Nelson, 2009: 1-34).

Suyono (2012), denetim kalitesini etkileyen belirleyici faktörler adlı çalışmasında, bağımsızlığın, deneyimin ve mali sorumluluğun denetim kalitesine olan etkisini ortaya koymuştur. Suyono'ya göre bağımsızlık ve mali sorumluluk denetim kalitesini kısmen etkilerken, deneyim denetim kalitesini etkilemez. Mali sorumluluk ise denetim kalitesi üzerinde bağımsızlığa göre daha baskın bir etkiye sahiptir (Suyono, 2012: 42-57).

Suseno (2013), yaptığı çalışmada denetçi bağımsızlığının ve denetim ücretinin denetim kalitesini doğrudan etkilediğini ortaya koymuştur. Çalışmada bağımsızlığın dürüstlük ve tarafsızlık olmak üzere iki alt boyuttan, denetim ücretinin ise denetlenenin büyüklüğü, karmaşıklığı ve riski olmak üzere üç alt boyuttan oluştuğu ifade edilmiştir. Çalışmanın bir diğer bulgusu ise denetçi bağımsızlığının, denetçinin sahip olduğu denetim yargısını muhafaza etmesi bakımından korunması gereken mutlak bir tutum olduğudur (Suseno, 2013: 82-87).

Royae, Nezhad ve Azinfar (2013) yapmış oldukları çalışmada, denetimde karar verme ile mesleki şüphecilik arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Analiz sonuçları mesleki şüphecilik ile karar verme arasında anlamlı ve pozitif bir ilişkinin olduğunu göstermiştir. Bu anlamlı ve pozitif ilişkinin nedeni, denetçinin karar verebilmesinde karakter özelliklerinin belirleyici olmasıdır. Çalışmada mesleki şüphecilik; sorgulama, kararın ertelenmesi, merak, bireylerarası uzlaşma, özgüven ve kendi kendine karar verebilme olmak üzere beş alt boyutta incelenmiştir (Royae vd., 2013: 1609-1617).

Habbe (2014), yaptığı çalışmada mesleki şüphecilik aracılığıyla etik, bağımsızlık ve kabiliyetin denetim kalitesi üzerine olan etkisini araştırmış ve aşağıdaki sonuçları elde etmiştir (Habbe, 2014:8-14):

- i. Kaliteli bir denetim için denetçilerin görevlerini profesyonelce yapmaları, mesleki sorumluluklarını yerine getirmeleri ve etik ilkelere bağlı kalmaları gerekmektedir.

- ii. Denetçilerin görevlerini yerini getirirken bağımsız davranmaları durumunda mesleki açıdan şüpheli davranacaklar ve bu da yapılan denetimin kalitesini artıracaktır. Böylece denetimin kalitesiyle ilgili kamu güveni yeniden oluşturulacak ve bu da performans için gerekli olan iş tatminini sağlayacaktır.
- iii. Denetim en az 3 yıl tecrübeye sahip olan denetçiler tarafından gerçekleştirilmiş ve denetim tecrübesi yüksek olan denetçilerin mesleki açıdan şüpheli davranma ve hataları ortaya çıkarma eğilimlerinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.

Edirin, Marcella ve Edesiri (2015), çalışmalarında Nijerya’da borsaya kayıtlı şirketlerde kurumsal yönetim, finansal performans ve denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Çalışmadan elde edilen verileri analiz etmek için lojistik regresyon kullanılmıştır. Araştırma sonuçlarına göre kurumsal yönetim ve finansal performans denetim kalitesini etkilemektedir. İşletmelerin kurumsal yönetim uygulamalarına sıkı sıkıya bağlı kalmaları durumunda finansal performansları artacak ve bunun bir uzantısı olarak da yapılan denetimin kalitesi artacaktır (Edirin vd., 2015: 220-231).

Yan ve Xie (2016), çalışmalarında Çin’deki A-Shares’e (Şangay Menkul Kıymetler Borsası ile Shenzhen Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisseler) kayıtlı işletmelerde denetçinin iş stresinin denetim kalitesine olan etkisini araştırmışlardır. Araştırma sonuçlarına göre denetim kalitesinde denetçinin iş stresinden kaynaklanan yaygın bir bozulma tespit edilmemiştir. İş stresi ise denetçinin kişisel özelliklerine göre farklılık göstermektedir (Yan ve Xie, 2016: 1-15).

Dimitrova ve Sorova (2016), çalışmalarında denetim sürecinde denetçilerin mesleki şüphelilik anlayışıyla hareket etmelerini engelleyen tehditleri incelemişlerdir. Yazarlara göre mesleki şüpheliliği tehdit edebilecek veya geliştirebilecek faktörlerin anlaşılması ve değerlendirilmesi mesleki şüpheliliğin uygulanmasını kolaylaştıracaktır. Düzenleyici kurumların, standart belirleyicilerin, denetimden sorumlu yönetim kurulunun ve denetim komitelerinin, dikkatlerini mesleki şüpheliliğin anlaşılması ve uygulanmasına vermeleri gerekir. Tüm bu paydaşların koordineli çalışmaları neticesinde denetim kalitesi iyileştirilecek ve raporlanan finansal bilgilerin şeffaflığı ve güvenilirliği artacaktır (Dimitrova ve Sorova, 2016: 1-17).

Ciolek (2017), çalışmasının amacını; denetçilerin mesleki şüpheciliği ile ilgili araştırmaları sentezlemek ve mesleki şüphecilik tutumun temel özelliklerini ortaya koymak olarak belirlemiştir. Ciolek'e göre bir şüphecinin sahip olması gereken nitelikler altı kategoriye ayrılabilir. Bunlar; sorgulayıcı zihin, yargının ertelenmesi, bilgi arayışı, kişilerarası anlayış, benlik saygısı ve özerkliktir. Araştırma sonuçlarına göre mesleki şüphecilik; denetçilerin hileye ilişkin daha fazla kanıt elde etmesine, bütçelenen denetim saatlerinin artırılmasına, daha fazla çelişkili durum tespitine, daha fazla alternatif açıklama üretilmesine ve bir müşteriyle daha güçlü bir şekilde müzakere edilmesine katkı sunmaktadır (Ciolek, 2017: 34-40).

3.7.2. Ulusal Literatür Taraması

Özyurt (2010), çalışmasında denetim kalitesini etkileyen etmenlerden denetçi özelliklerini belirlemeyi ve bu özelliklerden hangilerinin denetim kalitesi üzerinde etkili olduğunu tespit etmeyi amaçlamıştır. Elde edilen sonuçlara göre denetim kalitesini etkileyen en önemli faktörler bağımsızlık, mesleki özen, titizlik ve denetçinin uzman olduğu sektörde denetim faaliyetini sürdürmesi olarak belirlenmiştir (Özyurt, 2010: 1-105).

Dalkılıç ve Oktay (2011), çalışmalarında mesleki şüphecilik kavramını ve mesleki şüpheciliğe zarar verebileceği düşünülen durumları incelemişlerdir. Mesleki şüphecilik konusundaki eğitimlerin denetçilerde farkındalık oluşturacağı ve denetçilere şüpheli bir bakış açısı kazandırma noktasında tecrübeden daha fazla rol oynayacağı düşünülmektedir. Ayrıca mesleki şüphecilik eğitimlerinin denetim kalitesini artıracak ve dünyada yaşanan denetim skandallarının ülkemizde de yaşanmasının önüne geçeceği belirtilmiştir (Dalkılıç ve Oktay, 2011: 63-78).

Akdemir (2012), çalışmasında denetim mesleğinde uzmanlığın eğitimle sağlanabileceğini, bağımsız denetimde kalitenin zor sınavlar yapılarak değil, kaliteli bir eğitim modeli ile sağlanabileceğini tespit etmiştir (Akdemir, 2012: 57-58).

Alpaslan ve Hakesever (2013), çalışmalarında bağımsız denetim firmalarının kaliteli bir denetim faaliyeti gerçekleştirmek için, mesleki standartlar, yasalar ve düzenleyici kurallara uygun bir denetim yapmaları, etkili bir kalite kontrol sistemi kurmaları ve bu sistemin sürekliliğini sağlamaları gerektiğini belirtmişlerdir. Ayrıca denetimin kalite kontrolüne ilişkin gözden geçirme işlemini yapacak denetçi ya da denetçilerin belirlen-

mesi ve belirlenen denetçilerin denetim raporunun hazırlanması aşamasında ulaşılan sonuçları tarafsızca değerlendirmeleri gerektiğini ifade etmişlerdir (Alpaslan ve Hake-sever, 2013: 45-69).

Ceyhan (2014), çalışmasında denetçinin şirket hakkında bilgi edinirken kullandığı analitik inceleme teknikleri aracılığıyla risklerin tespit edilmesi işleminde veri madenciliğinden faydalanarak, faydalı olabilecek örnek bir uygulamanın geliştirilmesini amaçlamıştır. Elde edilen sonuca göre müşteri ile sözleşme yapmadan önce denetçilerin müşteri işletmeyi tanımak amacıyla yaptıkları ön analitik inceleme sırasında veri madenciliği yöntemlerinden “k-en yakın komşu algoritması ve 10 kat çapraz doğrulama tekniği”ni kullanmalarının daha doğru olacağı ve bu sayede müşteri işletme hakkında ön bilgi sahibi olabilecekleri belirlenmiştir (Ceyhan, 2014: 1-212).

Selimoğlu ve Yeşilçelebi (2014), çalışmalarında mesleki aidiyetin denetim kalitesine olan etkisini araştırmışlardır. Araştırmada 103 bağımsız denetçiden elde edilen veriler kullanılmıştır ve elde edilen sonuçlara göre mesleki aidiyetin bağımsız denetim kalitesini doğrudan etkilediği tespit edilmiştir (Selimoğlu ve Yeşilçelebi, 2014: 27-52).

Gör (2016), çalışmasında kurumsal yönetim uygulamalarının denetim kalitesine olan etkisini araştırmıştır. Gör, çoklu regresyon analizi yöntemini kullanarak denetim kalitesi boyutları ile kurumsal yönetim uygulamaları boyutları arasındaki ilişkiyi tespit etmeyi amaçlamıştır. Çalışmanın verileri kurumsal yönetim uygulamalarının, denetim kalitesini olumlu yönde etkilediğini ortaya koymuştur (Gör, 2016: 1-154).

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN MESLEKİ ŞÜPHECİLİĞİNİN DENETİM STANDARTLARI BAĞLAMINDA DENETİM KALİTESİNE ETKİSİNE İLİŞKİN ARAŞTIRMA

Bu bölümde bağımsız denetçinin mesleki şüpheciliğinin denetim standartları bağlamında denetim kalitesine olan etkisini ölçmek amacıyla KAP'ta yer alan bağımsız denetim şirketleri ile yapılan anket uygulaması sonucunda elde edilen veriler analiz edilmiştir. Ayrıca bu bölümde araştırmanın konusu, önemi, amacı, kapsamı, veri toplama metodu ile araştırmanın teorik modeli ve hipotezlerine yer verilmiştir.

4.1. Araştırmanın Konusu ve Önemi

Araştırmanın konusu Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçilerin mesleki şüphecilik düzeylerinin yeterli olup olmadıklarının belirlenmesi ve mesleki şüpheciliğin denetim standartları bağlamında denetim kalitesine olan etkisinin ortaya konulmasıdır. Bağımsız denetimin amacı mali tabloların, finansal raporlama standartları doğrultusunda işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamak ve bu görüşü ilgili taraflara raporlamaktır. Finansal tabloların bağımsız denetiminden beklenen faydanın sağlanması ise bağımsız denetim hizmetinin yüksek kalitede gerçekleştirilmesine bağlıdır. Mesleki şüphecilik, kaliteli bir denetimin özünü oluşturur ve denetimin planlanmasından, risklerin değerlendirilmesinden, denetçinin kararını oluşturmada oldukça önemli olan denetim kanıtlarının objektif bir şekilde incelenmesine kadar denetimin her alanında önemlidir. Bu nedenle, Türkiye’de faaliyet gösteren denetim firmalarındaki bağımsız denetçilerin mesleki şüphecilik anlayışıyla hareket edip etmediklerinin ve mesleki şüpheciliğin denetim kalitesine olan etkisinin saptanması son derece önemlidir.

4.2. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı, bağımsız denetçinin mesleki şüpheciliğinin denetim standartları bağlamında denetim kalitesine olan etkisini Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerinde çalışan bağımsız denetçiler açısından analiz etmek ve mesleki şüpheciliğin denetim kalitesi üzerindeki pozitif etkisini ortaya koymaktır. Bu sayede de ilgili literatüre katkıda bulunmak amaçlanmaktadır. Bu çalışma; yüksek kalitede denetim hizmeti sunulması için bağımsız denetçilerin mesleki şüphecilik kavramına uygun hareket etmeleri konusunda bağımsız denetim firmalarına yol gösterecektir.

4.3. Evren ve Örneklem

Bir araştırmada kimlerden veri toplanabileceği ya da kimlerden veri toplandığı evren ve örneklem kavramlarıyla ilişkilidir. Evrenin tümüne ulaşmanın gereksiz, pahalı ya da olanaksız olduğu durumlarda evrene ilişkin genel eğilimler çoğu zaman örneklem aracılığıyla belirlenmektedir. Kavramsal olarak evren (population), benzer özellikleri taşıyan bireylerin ya da öğelerin oluşturduğu bir bütündür. Evren; anakütle, kitle, popülasyon ya da nüfus olarak da adlandırılmaktadır. Genel anlamıyla örneklem (sample), evren içinden belirli ölçütlere göre seçilen ve evreni temsil etme yeterliğine sahip olduğu varsayılan bir alt gruptur (Doğanay vd., 2012: 109-110).

Evren ve örneklem belirlenirken, çalışmanın amacı, araştırma problemi ve değişkenler göz önünde bulundurulmalıdır. Örneklemle çalışmanın daha ucuz olması, daha çabuk sonuç alınması, daha ayrıntılı bilgi elde edilebilmesi ve evrenden elde edilemeyecek bilgilere ulaşılabilmesi evren yerine örneklemle çalışılmasının avantajlarından bazılarıdır (Toy ve Tosunoğlu, 2007: 7).

Tablo 4.1: Çeşitli Güven Düzeylerinde Evren ve Örneklem Büyüklükleri

Evren Büyüklüğü (N)	Güven Düzeyi %95 (n)	Güven Düzeyi %99 (n)
50	44	50
100	79	99
200	132	196
500	217	476
1.000	278	907
2.000	322	1.661
5.000	357	3.311
10.000	370	4.950
20.000	377	6.578
50.000	381	8.195
100.000	383	8.926
1.000.000	384	9.706

Kaynak: (Cohen vd., 2000: 95)

Araştırmada kullanılan veriler, Kamu Aydınlatma Platformu'nda (KAP) yer alan denetim şirketlerine anket uygulaması sonucu elde edilmiştir. KAP'ın internet sayfasındaki verilere göre anket uygulamasının gerçekleştirildiği 2017 Ağustos ayı itibarıyla KAP'a kayıtlı 93 adet bağımsız denetim şirketi bulunmaktadır. Araştırmada her bir denetim şirketinden sadece bir bağımsız denetçinin anket uygulamasına katılması hedeflenmiş ve böylece araştırmanın evrenini 93 adet bağımsız denetçi oluşturmuştur. Araştırmaya toplam 88 adet bağımsız denetçi katılmıştır. Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerden birinin anket sorularına vermiş olduğu yanıtlar anket cevaplama tekniklerine uygun olmadığından araştırma kapsamına alınmamıştır. Böylece araştırmanın örneklemini 87 adet bağımsız denetçi oluşturmuştur.

Tablo 4.1 incelendiğinde, büyüklüğü 100 olan bir evreni temsil eden örneklem sayısının %5 hata ile 79 olduğu görülmektedir. Buradan araştırmanın evrenini oluşturan 93 bağımsız denetçi için %95 güven seviyesinde 87 olarak belirlenen örneklem sayısının yeterli olduğu anlaşılmaktadır.

4.4. Araştırmanın Veri Toplama Metodu

Bu araştırmada verilerin toplanabilmesi için anket tekniği kullanılmıştır. Bir veri toplama aracı olarak anket, katılımcıların belirli bir konuda düşünce, tutum ve davranışlarını daha önce belirlenmiş bir sırada ve yapıda oluşturulmuş sorulara dayalı olarak elde etmeyi sağlamaktadır. Anket sosyal bilimlerde en fazla kullanılan veri toplama

aracıdır çünkü anket yoluyla elde edilen verilerin, istatistiksel ve matematiksel analizlerden geçirilmesi kolaydır. Böylece katılımcıların araştırılan konuda düşünce, tutum ve görüşlerini belirlemek, çeşitli çıkarımlarda bulunmak ve karşılaştırmalar yapmak mümkün olabilmektedir (Gürbüz ve Şahin, 2016: 179).

Anket, araştırmanın konusunu oluşturan değişkenleri ölçmek üzere literatürde geçerliliği ve güvenilirliği test edilmiş ölçeklerden yararlanılarak hazırlanmıştır. Anket formu katılımcılara hitaben yazılmış bir ön bilgi yazısı ile başlamakta ve üç ana bölümden meydana gelmektedir. Anketin birinci bölümünde katılımcıların demografik özelliklerini tespit etmeye yönelik 6 adet soru yer almaktadır. Anketin ikinci bölümünde mesleki şüpheciliği ölçmeye yönelik 19 adet soru yer almaktadır. Bu sorular, “1-Kesinlikle Katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3-Fikrim Yok, 4-Katılıyorum ve 5-Kesinlikle Katılıyorum” ifadelerinden oluşan 5’li Likert Ölçeği şeklinde hazırlanmıştır. Mesleki şüpheciliği ölçmek için kullanılan sorular, Hurtt (2010) tarafından geliştirilen ölçekten esinlenerek hazırlanmıştır. Söz konusu ölçek daha önce Türkiye’de kullanılmamıştır. Anketin üçüncü bölümünde bağımsız denetim kalitesini ölçmeye yönelik 17 adet soru yer almaktadır. Bu sorular, “1-Kesinlikle Katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3-Fikrim Yok, 4-Katılıyorum ve 5-Kesinlikle Katılıyorum” ifadelerinden oluşan 5’li Likert Ölçeği şeklinde hazırlanmıştır. Bağımsız denetim kalitesini ölçmek için kullanılan sorular Esendemirli (2013)’nin çalışmasından esinlenerek hazırlanmıştır. Anketlerin bir kısmı denetim şirketlerine elektronik ortamda gönderilmiştir, bir kısmı ise denetim şirketlerinin bire bir ziyaret edilmesi suretiyle, yüz yüze görüşme tekniği kullanılarak yapılmıştır. Anket tekniği uygulaması sonucunda toplam 87 bağımsız denetçiden elde edilen veriler değerlendirmeye alınmıştır.

4.5. Araştırmada Kullanılan Değişkenler

Araştırma kapsamında kullanılan değişkenler Mesleki Şüphecilik ve Denetim Kalitesi başlıkları altında toplanmaktadır. Mesleki şüphecilik ölçeği; “sorgulayıcı zihin (SZ)”, “merak (M)”, “bireylerarası uzlaşma (BU)”, “özgüven (Ö)” ve “karar verme yeteneği (KVY)” alt boyutlarından oluşmaktadır. Denetim kalitesi ölçeği; “liderlik sorumlulukları (LS)”, “müşteri ilişkileri yönetimi (MİY)”, “denetimin yürütülmesi (DY)”,

“insan kaynakları (İK)” ve “izleme (İZ)” alt boyutlarından oluşmaktadır. Söz konusu alt boyutları ölçmek amacıyla oluşturulan sorular Tablo 4.2’de yer almaktadır.

Tablo 4.2: Araştırmada Kullanılan Değişkenler

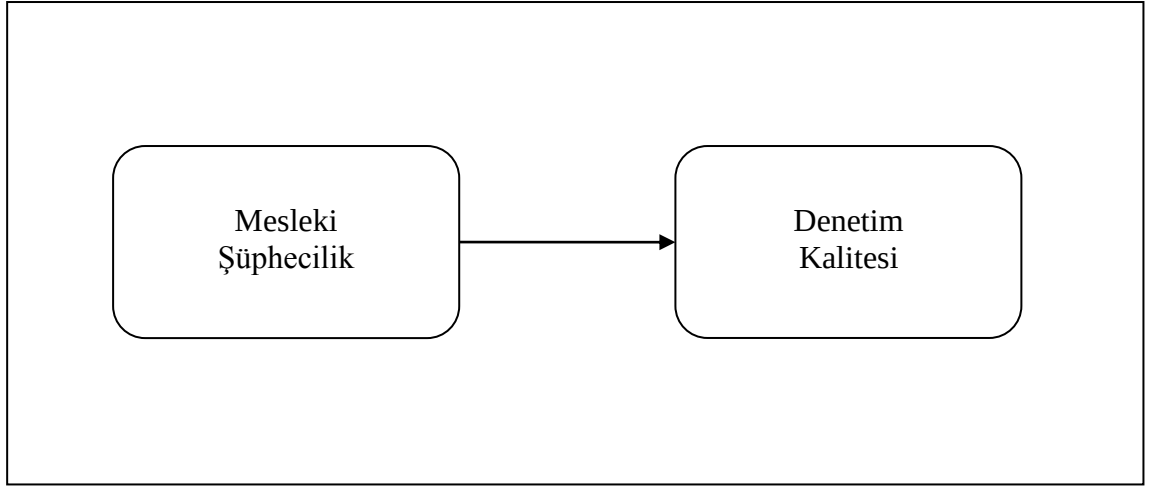
MESLEKİ ŞÜPHECİLİK ÖLÇEĞİ	
Sorgulayıcı Zihin Alt Boyutu	
Gördüğüm ya da duyduğum şeyleri sıklıkla sorgularım.	SZ1
Okuduğum veya duyduğum şeylerin doğru olup olmadıklarını araştırmaktan hoşlanırım.	SZ2
Doğru olduklarına dair kanıta sahip olmadığım ifadeleri genellikle reddederim.	SZ3
Açıklamalardaki tutarsızlıkları genellikle fark ederim.	SZ4
Merak Alt Boyutu	
Öğrenmenin heyecan verici olduğunu düşünüyorum.	M1
Yeni şeyler öğrenme ihtimali beni heyecanlandırıyor.	M2
Yeni bilgiler keşfetmek eğlencelidir.	M3
Çoğu durum hakkında daha fazla bilgi edinmeyi seviyorum.	M4
Bireylerarası Uzlaşma Alt Boyutu	
İnsanların davranışlarının nedenleriyle ilgilenirim.	BU1
İnsanların davranışlarının nedenlerini anlamak istiyorum.	BU2
İnsanların neden belirli bir şekilde davrandıklarını nadiren dikkate alırım.	BU3
Diğer insanların davranışları beni ilgilendirmez.	BU4
Özgüven Alt Boyutu	
Kendime güvenim tamdır.	Ö1
Kendimi iyi hissediyorum.	Ö2
Kendimden eminim.	Ö3
Karar Verme Yeteneği Alt Boyutu	
Diğer insanların beni ikna etmesi kolaydır.	KVY1
Diğer insanların açıklamaları kararımı etkiler.	KVY2
Gördüğüm, okuduğum veya duyduğum şeyleri çoğunlukla olduğu gibi kabul ederim.	KVY3
Diğer insanların bana söylediklerini doğrudan kabul etme eğilimim vardır.	KVY4
DENETİM KALİTESİ ÖLÇEĞİ	
Liderlik Sorumlulukları Alt Boyutu	
Üst yönetim, kalite kontrolün geliştirilmesi ve desteklenmesi için yeterli ve uygun kaynak ayırmalıdır.	LS1
Kalite ile ilgili politika ve prosedürler, her seviyedeki yönetimin, açık, tutarlı ve aygün davranışları ile vurgulanmalı ve teşvik edilmelidir.	LS2
Kalitenin işletmenin bir kültürü olarak işletmede var olması gerekmektedir.	LS3
Mesleki standartlara, düzenlemelere ve yasal mevzuata uygun denetim yapmak ve doğru raporlar yayınlamak kalite kültürünü teşvik eder.	LS4

Müşteri İlişkileri Yönetimi Alt Boyutu	
Bağımsız denetçi, müşterisi ile sözleşme yapmadan önce, müşteri işletmenin daha önce çalıştığı bağımsız denetçiden işletmeyle ilgili bilgi almalıdır.	MİY1
Sunulan hizmetin içeriği, kapsamı ve sınırları ile ilgili müşteri ile sözleşme yapılmalıdır.	MİY2
Kuruluşun müşteri kabulü konusundaki kararı, gerekli yetkinlik ve yeterliliğe sahip yeterli personelinin olmasına ve raporun son teslim tarihine kadar, kuruluşun denetim işini tamamlayabilmesine bağlıdır.	MİY3
Kuruluş, denetimi reddetmeye yol açacak bir bilgiye ulaşırsa, ilgili politikalar ve prosedürler, denetimden veya hem denetimden hem de müşteriyle olan ilişkiden çekilme ihtimalini kapsamalıdır.	MİY4
Denetimin Yürütülmesi Alt Boyutu	
Denetimler, mesleki standartlara ve yasak koşullara uygun olarak icra edilmeli, şartlara uygun raporlar yayınlanmalıdır.	DY1
Denetim ekibinin sorumlusu, her bir denetim alanı için gerçekçi bir zaman planlaması yapmalıdır.	DY2
Bağımsız denetçinin, denetim sürecinde topladığı kanıtlar, hazırlayacağı raporu destekleyici nitelikte olmalıdır.	DY3
İnsan Kaynakları Alt Boyutu	
İlgili duruma uygun ve doğru rapor hazırlaması için gerekli yeterliliğe ve yetkinliğe sahip, etik ilkelere bağlı uygun sayıda personel sağlanmalıdır.	İK1
İnsan kaynakları ile ilgili politikalar ve prosedürler, işe alım, gerekli yeterliliklerin belirlenmesi, görevlendirmeler, mesleki gelişim ve performans değerlendirilmesi, ücretlendirme ve maaş artışını kapsamalıdır.	İK2
Performans değerlendirmesi, ücret ve sair haklar ile terfi prosedürleri, yeterliliğin geliştirilmesi ve sürdürülmesi ile etik ilkelere bağlılığın esas alınmasını ve personelin ödüllendirilmesini sağlayacak şekilde uygulanmalıdır.	İK3
İzleme Alt Boyutu	
Denetim şirketi, kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve prosedürlerin yerinde ve yeterli olduğuna ve etkin şekilde işlediğine dair makul güvence sağlayan bir izleme süreci oluşturmalıdır.	İZ1
İzleme süreci için, kuruluş içinden veya dışından yeterli ve uygun tecrübe ve yetkiye sahip, vasıflı kişilere sorumluluk atanmalıdır.	İZ2
İzleme süreci, kalite kontrol sisteminin, çalışma kâğıtlarının, denetim raporlarının ve müşterinin mali tablolarının gözden geçirilmesini, düzeltici ve iyileştirici önlemlerin tespit edilmesini ve tespit edilen bulguların yöneticilere iletilmesini kapsamalıdır.	İZ3

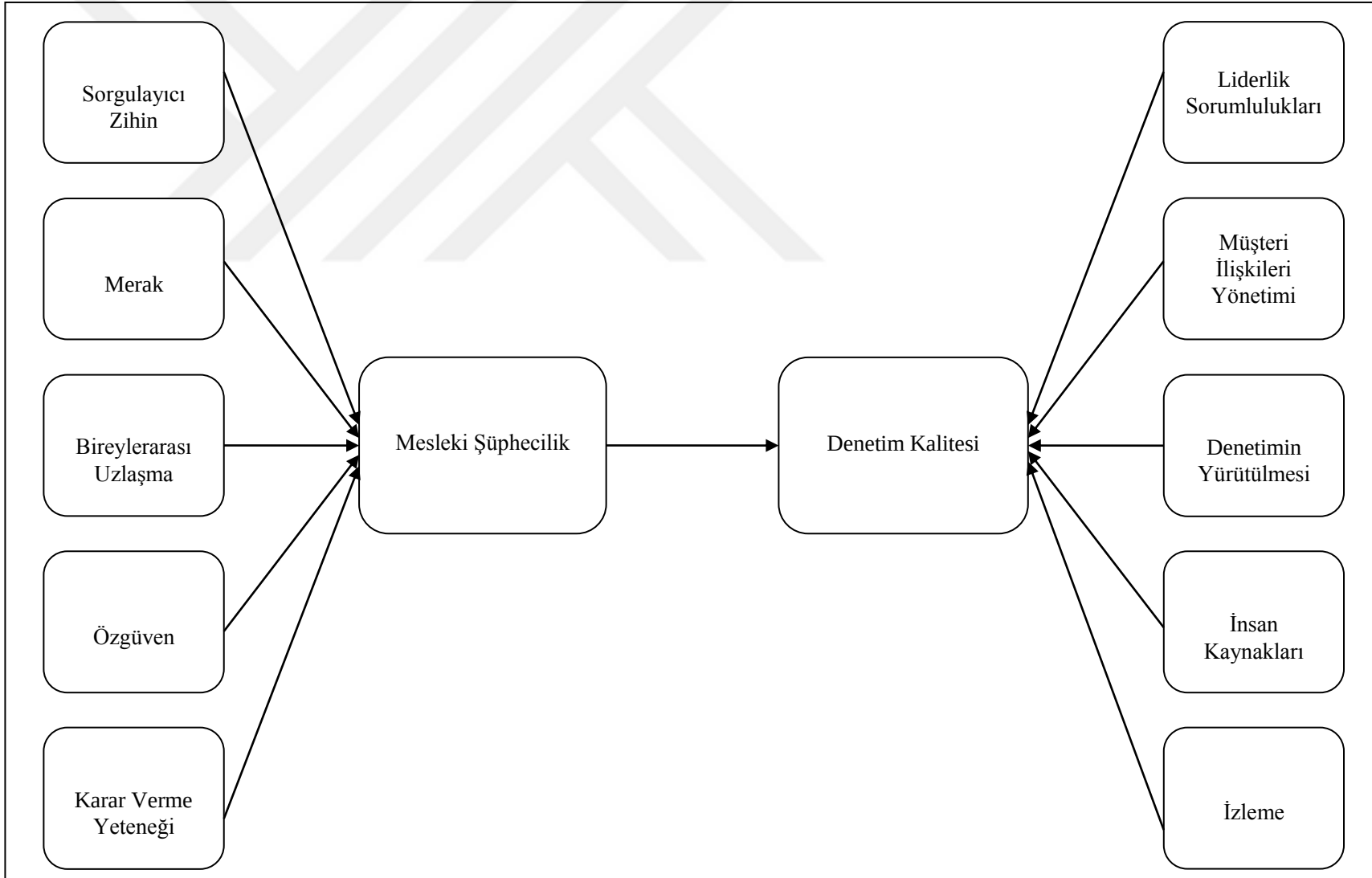
4.6. Araştırmanın Teorik Modeli ve Hipotezler

Mesleki şüpheciliğin denetim kalitesine olan etkisini ölçmek üzere oluşturan temel model Şekil 4.1.'de gösterilmiştir.

Şekil 4.1: Araştırmanın Temel Modeli



Araştırma modelinde mesleki şüphecilik ve denetim kalitesi 5’er alt değişkenden oluşmaktadır. Araştırma kapsamında incelenen değişkenler arasındaki ilişkileri gösteren model Şekil 4.2.’de görüldüğü gibidir.



Şekil 4.2: Değişkenler Arası İlişkileri Gösteren Etkileşimli Model

Araştırma kapsamında irdelenen hipotezler aşağıdaki gibidir:

H1: Mesleki şüphecilik ile denetim kalitesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1₁:Sorgulayıcı zihin ile liderlik sorumlulukları arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1₂:Sorgulayıcı zihin ile müşteri ilişkileri yönetimi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1₃:Sorgulayıcı zihin ile denetimin yürütülmesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1₄:Sorgulayıcı zihin ile insan kaynakları arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1₅:Sorgulayıcı zihin ile izleme arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1₆:Sorgulayıcı zihin ile denetim kalitesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1₇:Merak ile liderlik sorumlulukları arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1₈:Merak ile müşteri ilişkileri yönetimi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1₉:Merak ile denetimin yürütülmesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1₁₀:Merak ile insan kaynakları arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1₁₁:Merak ile izleme arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1₁₂:Merak ile denetim kalitesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1₁₃:Bireylerarası uzlaşma ile liderlik sorumlulukları arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1₁₄:Bireylerarası uzlaşma ile müşteri ilişkileri yönetimi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1₁₅:Bireylerarası uzlaşma ile denetimin yürütülmesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1₁₆:Bireylerarası uzlaşma ile insan kaynakları arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1₁₇:Bireylerarası uzlaşma ile izleme arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1₁₈: Bireylerarası uzlaşma ile denetim kalitesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1₁₉:Özgüven ile liderlik sorumlulukları arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1₂₀:Özgüven ile müşteri ilişkileri yönetimi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1₂₁:Özgüven ile denetimin yürütülmesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1₂₂:Özgüven ile insan kaynakları arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1₂₃:Özgüven ile izleme arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1₂₄:Özgüven ile denetim kalitesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1₂₅:Karar verme yeteneği ile liderlik sorumlulukları arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1₂₆:Karar verme yeteneği ile müşteri ilişkileri yönetimi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1₂₇:Karar verme yeteneği ile denetimin yürütülmesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1₂₈:Karar verme yeteneği ile insan kaynakları arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1₂₉:Karar verme yeteneği ile izleme arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1₃₀:Karar verme yeteneği ile denetim kalitesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

4.7. Verilerin Analizi ve Bulgular

Bu bölümde araştırma kapsamında elde edilen veriler Sosyal Bilimler için İstatistik Programı (Statistical Package for the Social Sciences-SPSS) kullanılarak analiz edilmiş ve sonuçlar yorumlanmıştır.

4.7.1. Örneklem Özelliklerine Ait Frekans Tabloları

Tablo 4.3: Ankete Katılan Denetçilerin Cinsiyeti

Cinsiyeti	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Erkek	70	80,5	80,5
Kadın	17	19,5	100,0
Toplam	87	100,0	

Tablo 4.3’de görüldüğü üzere ankete katılanların yüzde 80,5’i erkek, yüzde 19,5’i ise kadındır.

Tablo 4.4: Ankete Katılan Denetçilerin Yaşı

Yaş	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
20-29 Yaş Aralığı	6	6,9	6,9
30-39 Yaş Aralığı	23	26,4	33,3
40-49 Yaş Aralığı	27	31,1	64,4
50-59 Yaş Aralığı	18	20,7	85,1
60 Yaş ve Üzeri	13	14,9	100,0
Toplam	87	100,0	

Tablo 4.4’de görüldüğü gibi katılımcıların yaş dağılımlarını belirlemek için 5’li bir sınıflandırma yapılmıştır. 20 ile 29 yaş arasındaki kişilerin oranı yüzde 6,9, 30 ile 39 yaş arasındaki kişilerin oranı yüzde 26,4, 40 ile 49 yaş arasındaki kişilerin oranı yüzde 31,1, 50 ile 59 yaş arasındaki kişilerin oranı yüzde 20,7 ve 60 yaş ve üzeri kişilerin oranı ise yüzde 14,9’dur.

Tablo 4.5: Ankete Katılan Denetçilerin Eğitim Seviyesi

Eğitim Seviyesi	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Lisans	47	54,0	54,0
Yüksek Lisans	33	38,0	92,0
Doktora	7	8,0	100,0
Toplam	87	100,0	

Tablo 4.5 incelendiğinde ankete katılan bağımsız denetçilerin yüzde 54’ünün lisans mezunu, yüzde 38’inin yüksek lisans mezunu ve yüzde 8’inin ise doktora mezunu olduğu görülmektedir.

Tablo 4.6: Ankete Katılan Denetçilerin Mesleki Unvanı

Unvan	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
SMMM	52	59,8	59,8
YMM	35	40,2	100,0
Toplam	87	100,0	

Tablo 4.6’da görüldüğü üzere ankete katılan denetçilerin yüzde 59,8’i serbest muhasebeci mali müşavir, yüzde 40,2’si ise yeminli mali müşavirdir.

Tablo 4.7: Ankete Katılan Denetçilerin Bağımsız Denetçi Olarak Çalışma Süreleri

Çalışma Süreleri	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
1-5 Yıl Arası	51	58,6	58,6
6-10 Yıl Arası	17	19,6	78,2
11-15 Yıl Arası	8	9,2	87,4
16 Yıl ve Üzeri	11	12,6	100,0
Toplam	87	100,0	

Tablo 4.7’ye göre ankete katılan bağımsız denetçilerden 1-5 yıl arası tecrübeye sahip olanların oranı yüzde 58,6, 6-10 yıl arası tecrübeye sahip olanların oranı yüzde 19,6, 11-15 yıl arası tecrübeye sahip olanların oranı yüzde 9,2 ve 16 yıl ve üzeri tecrübeye sahip olanların oranı ise yüzde 12,6’dır.

Tablo 4.8: Ankete Katılan Denetçilerin Denetim Şirketindeki Pozisyonları

Pozisyon	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Denetçi Yardımcısı	8	9,2	9,2
Denetçi	42	48,3	57,5
Kıdemli Denetçi	7	8,0	67,5
Baş Denetçi	4	4,6	70,1
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	26	29,9	100,0
Toplam	87	100,0	

Tablo 4.8’de ankete katılan bağımsız denetçilerin denetim şirketindeki pozisyonları görülmektedir. Buna göre ankete katılan bağımsız denetçilerin yüzde 9,2’si denetçi yardımcısı, yüzde 48,3’ü denetçi, yüzde 8’i kıdemli denetçi, yüzde 4,6’sı baş denetçi ve yüzde 29,9’u ise sorumlu ortak baş denetçi olarak çalışmaktadır.

Tablo 4.9: Ankete Katılan Denetçilerin Bağlı Olduğu Denetim Şirketlerinin İl Bazında Dağılımı

Şehir	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Adana	1	1,1	1,1
Ankara	23	26,4	27,6
Antalya	4	4,6	32,2
Bursa	6	6,9	39,1
Gaziantep	5	5,7	44,8
İstanbul	37	42,5	87,4
İzmir	9	10,3	97,7
Kayseri	1	1,1	98,9
Malatya	1	1,1	100,0
Toplam	87	100,0	

Tablo 4.9’da ankete katılan bağımsız denetçilerin bağlı olduğu denetim şirketlerinin il bazında dağılımları görülmektedir. Buna göre denetim şirketlerinin yüzde 1,1’i Adana’da, yüzde 26,4’ü Ankara’da, yüzde 4,6’sı Antalya’da, yüzde 6,9’u Bursa’da, yüzde 5,7’si Gaziantep’te, yüzde 42,5’i İstanbul’da, yüzde 10,3’ü İzmir’de, yüzde 1,1’i Kayseri’de, yüzde 1,1’i Malatya’da bulunmaktadır.

Tablo 4.10: Denetçilerin Mesleki Şüphencilik Algılarının Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

	SZORT	MORT	BUORT	ÖORT	KVYORT	MESŞÜP ORT
Ortalama	4,3937	4,4195	4,1494	4,2950	4,1034	4,2722
Standart Sapma	,61431	,63965	,54913	,79635	,47702	,46426

Tablo 4.10’da bağımsız denetçilerin, mesleki şüphencilik algılarına yönelik ortalama ve standart sapma değerleri yer almaktadır. Buna göre ankete katılan bağımsız denetçilerin “Sorgulayıcı Zihin (SZ)” değişkenini ölçmek amacıyla oluşturulan sorulara verdikleri yanıtların ortalamaları 4,39, “Merak (M)” değişkenini ölçmek amacıyla oluşturulan sorulara verdikleri yanıtların ortalamaları 4,41, “Bireylerarası Uzlaşma (BU)” değişkenini ölçmek amacıyla oluşturulan sorulara verdikleri yanıtların ortalamaları 4,14, “Özgüven (Ö)” değişkenini ölçmek amacıyla oluşturulan sorulara verdikleri yanıtların ortalamaları 4,29, “Karar Verme Yeteneği (KVY)” değişkenini ölçmek amacıyla oluşturulan sorulara verdikleri yanıtların ortalamaları 4,10’dur. Mesleki şüphencilik ölçeğinde yer alan değişkenlerin tamamının ortalaması ise 4,27 olarak hesaplanmıştır. Buradan ankete katılan bağımsız denetçilerin mesleki şüphencilik düzeylerinin yeterli olduğu söylenebilir.

4.7.2. Ölçeklerin Geçerlik ve Güvenilirliği

Bir araştırmada kullanılan veri toplama araçlarının geçerlik ve güvenilirlik olmak üzere iki temel özelliği taşıması gerekir. Bir araştırmada, elde edilen verilerin doğru analiz edilmesinin yanı sıra bu verilerin elde edilmesinde kullanılan ölçme araçlarının niteliği de çok önemlidir. Bir araştırmada geçerlik ve güvenilirlik çalışması yapılmamış veya geçerliği ve güvenilirliği düşük olan ölçme araçları kullanılmış ise çalışmanın bütün sonuçları bu durumdan olumsuz etkilenecektir. Bu yüzden eğer çalışmada bir ölçme aracı kullanılacaksa bu araçla elde edilecek ölçme sonuçlarının geçerliği ve güvenilirliğinin tespit edilmesi ile ilgili yeterince bilgiye sahip olunması gerekir. Araştırmalarda yapılan hatalardan biri, kullanılan ölçeğin geçerlik ve güvenilirliği ile ilgili bilgilerin sunulmamasıdır (Toy ve Tosunoğlu, 2007: 8).

Geçerlilik, kullanılan ölçüm aracının ölçülmek istenen özelliğe uygun olması, verilerin ölçülmek istenen özelliğin niteliğini tam olarak yansıtması ve aynı zamanda veri-

lerin amaca yönelik olarak yararlı olmasıdır. Geçerlilik kısaca “test puanlarının sonuç çıkarmak için uygun, anlamlı ve yararlı olması” şeklinde tanımlanmıştır. Verilerin ölçüm amacı hakkında doğru bilgi verme derecesi yararlılığı ve kullanışlılığı ifade eder. Doğru bilgi verme derecesi düşükse söz konusu bilgiler kullanılamaz. Herhangi bir araştırmada, ölçüm verilerine bakarak genelleme yapmadan önce bilim adamı araştırma süreci ve toplanan verilerin geçerliliği hakkında bilgi vermelidir. Araştırmada uygulanan istatistikî analizlerin ve elde edilen bulguların değeri, geçerliliğe bağlıdır (Şencan, 2005: 723).

Ölçme sonuçlarının ölçülmek istenen kavramı tutarlı bir şekilde ölçebilmesi; ölçüm aracının farklı yerlerde, farklı zamanlarda ve aynı evrenden seçilen farklı örnekleme uygulandığında benzer sonuçlar vermesi güvenilirlik olarak tanımlanmaktadır. Bu bir anlamda, aynı ölçme aracıyla farklı zamanlarda yapılan ölçüm sonuçları arasındaki tutarlılığı ifade etmektedir (Gürbüz ve Şahin, 2016: 159). Güvenilirlik bir test ya da ankette yer alan soruların birbirleri ile olan tutarlılığını ve kullanılan ölçeğin ilgilenilen problemi yansıtmaya derecesini ifade ettiği için yapılacak her ölçümde güvenilirlik belirlenmelidir. Güvenilirlik, elde edilen ölçümler için yapılacak yorumlara ve analizlere bir temel teşkil eder (Kalaycı, 2017: 403).

Güvenilirlik analizi ölçmede kullanılan testlerin, anketlerin ya da ölçeklerin özelliklerini ve güvenilirliklerini değerlendirmek üzere geliştirilmiş bir yöntemdir. Güvenilirlik analizi ile toplam skorların (puanların) söz konusu olduğu Likert, Q tipi vb. ölçeklerin güvenilirliğini belirleyen katsayılar hesaplanır ve ölçekte yer alan sorular arasındaki ilişkiler hakkında bilgi elde edilir (Kalaycı, 2017: 403).

Güvenilirlik analizinde en yaygın kullanılan model olan Alfa (α) modeli, ölçekte yer alan k sorunun homojen bir yapı gösteren bir bütünü ifade edip etmediğini araştırır. Alfa (α), ağırlıklı standart değişim ortalamasıdır ve bir ölçekteki k sorunun varyansları toplamının genel varyansa oranlanması ile elde edilir. 0 ile 1 arasında değer alan bu katsayı (Cronbach) Alfa katsayısı olarak adlandırılır. Alfa (α) katsayısına bağlı olarak ölçeğin güvenilirliği aşağıdaki gibi yorumlanır (Kalaycı, 2017: 405):

- $0.00 \leq \alpha < 0.40$ ise ölçek güvenilir değildir,
- $0.40 \leq \alpha < 0.60$ ise ölçeğin güvenilirliği düşük,
- $0.60 \leq \alpha < 0.80$ ise ölçek oldukça güvenilir ve
- $0.80 \leq \alpha 1.00$ ise ölçek yüksek derecede güvenilir bir ölçektir.

Bir ölçmenin geçerli sayılabılmesinin ilk koşulu onun güvenilir olmasıdır. Güvenirlik, geçerlik için gerekli koşul olmasına rağmen, yeterli koşul değildir. Güvenilir bir ölçek her zaman geçerli olmayabilir. Hatta bazen, ölçeği güvenilir yapma amacı, ölçeği geçerli kılma amacıyla çatışabilir. Bu nedenle geçerliği yüksek olan ölçme aracının bir dereceye kadar güvenilirliği de yüksektir. Fakat güvenilirliği yüksek olan bir ölçeğin geçerliği düşük olabilir. (Ercan ve Kan, 2004: 214-215).

4.7.2.1. Mesleki Şüphencilik Ölçeğinin Geçerlilik ve Güvenilirlik Analizleri

Araştırmada kullanılan mesleki şüphencilik ölçeği beş faktörden oluşmaktadır. Buna göre, ölçeğin içsel tutarlılığına ilişkin Cronbach's Alpha güvenilirlik katsayısı önce her bir faktör için ayrı ayrı hesaplanmış, daha sonra ise toplam olarak hesaplanmıştır.

Tablo 4.11: Mesleki Şüphencilik Ölçeğinin Güvenilirlik Katsayıları

Faktörler	İfade Sayısı	Cronbach's Alpha (α)
Sorgulayıcı Zihin	4	,940
Merak	4	,913
Bireylerarası Uzlaşma	4	,878
Özgüven	3	,951
Karar Verme Yeteneği	4	,750
İfadelerin Tamamı	19	,927

Tablo 4.11'de görüldüğü üzere sorgulayıcı zihin faktörünün Cronbach's Alpha güvenilirlik katsayısı 0,940, merak faktörünün 0,913, bireylerarası uzlaşma faktörünün 0,878, özgüven faktörünün 0,951 ve karar verme yeteneği faktörünün 0,750'dir. Mesleki şüphencilik ölçeğinin toplam Cronbach's Alpha güvenilirlik katsayısı ise 0,927 olarak tespit edilmiştir. Elde edilen değerlere göre ölçek yüksek derecede güvenilir bir ölçektir.

Verilerin açımlayıcı faktör analizine uygun olup olmadığı Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) ve Barlett testi ile açıklanabilir. KMO değerinin yüksek olması, ölçekteki her bir değişkenin, diğer değişkenler tarafından mükemmel bir şekilde tahmin edilebileceği anlamına gelir. Değerlerin sıfır ya da sıfıra yakın çıkması durumunda, korelasyon dağılımında, bir dağınıklık olduğu için bu değerlere dayalı olarak yorum yapılamaz. KMO testi sonucunda, değer 0.50'den düşük olması halinde faktör analizine devam edilemeyeceği yorumu yapılır (Kaya, 2013: 180).

Tablo 4.12: KMO Değerleri ve Yorumları

KMO Değeri	Yorumu
0,80 ve yukarısı	Mükemmel
0,70 ve 0,80 arası	İyi
0,60 ve 0,70 arası	Orta
0,50 ve 0,60 arası	Kötü
0,50 den aşağı	Kabul edilemez

Kaynak: Durmuş vd., 2016: 80

Tablo 4.13: Mesleki Şüphencilik Ölçeği KMO ve Barlett's Testi

Kaiser-Mayer-Olkin (KMO) Örneklem Ölçüm Değer Yeterliliği		,830
Barlett Testi	Ki-Kare	1429,814
	Sd	171
	Sig.	,000

Tabloda 4.13'de görüldüğü gibi KMO değeri 0,830 olarak tespit edilmiştir. Tablo 4.12'ye göre bu değer örneklem büyüklüğünün faktör analizi için uygun olduğunu ifade etmektedir. Aynı tabloda görülen, Bartlett's Küresellik Testi (Bartlett's Test of Sphericity) sonucunun (Sig.=0,000), anlamlı olması değişkenler arası ilişkilerin oluşturduğu matrisin faktör analizi için anlamlı olduğu ve faktör analizi yapılabileceği anlamına gelmektedir.

Faktör analizi, birbiriyle ilişkisi bulunan çok sayıda değişkeni bir araya getirerek bunlardan az sayıda fakat anlamlı yeni değişkenler elde etmeyi amaçlayan çok değişkenli istatistiksel bir analizdir. Faktör analizi, mevcut değişkenlerin kovaryans yapısını incelemek suretiyle bu değişkenler arasındaki ilişkileri, faktör olarak isimlendirilen çok

daha az sayıdaki gözlenemeyen gizli değişkenler bakımından açıklayan bir analiz tekniğidir. Amacı bakımından faktör analizi, açımlayıcı (keşfedici) ve doğrulayıcı olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Değişkenler arasındaki ilişkileri inceleyerek bir faktör modeli oluşturan ve teori üreten yönteme açımlayıcı faktör analizi denir. Değişkenler arasındaki ilişkiye dair daha önce saptanan bir hipotezin test edildiği analiz türüne ise doğrulayıcı faktör analizi denir (Büyüköztürk, 2002: 472).

Mesleki şüphecilik ölçeğine ait açımlayıcı faktör analizi sonuçları Tablo 4.14’de verilmiştir. Mesleki şüphecilik alt değişkenlerinden sorgulayıcı zihin alt değişkenini ölçmek için 4 soru, merak alt değişkenini ölçmek için 4 soru, bireylerarası uzlaşma alt değişkenini ölçmek için 4 soru, özgüven alt değişkenini ölçmek için 3 soru ve karar verme yeteneği alt değişkenini ölçmek 4 soru sorulmuş ve bu sorular faktör analizinde ilgili faktörlere yüklenmiştir. Beş değişkenin açıkladığı toplam varyans yüzde 78,953 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 4.14: Mesleki Şüphecilik Ölçeği Açımlayıcı Faktör Analizi Sonuçları

Faktörler ve Maddeler	Faktör Yük- leri	Özdeğerler (Eigenvalues)	Açıklanan Varyans %
Sorgulayıcı Zihin		8,521	18,520
Gördüğüm ya da duyduğum şeyleri sıklıkla sorgularım.	,822		
Okuduğum veya duyduğum şeylerin doğru olup olmadıklarını araştırmaktan hoşlanırım.	,838		
Doğru olduklarına dair kanıta sahip olmadığım ifadeleri genellikle reddederim.	,864		
Açıklamalardaki tutarsızlıkları genellikle fark ederim.	,830		
Merak		2,444	17,177
Öğrenmenin heyecan verici olduğunu düşünüyorum.	,722		
Yeni şeyler öğrenme ihtimali beni heyecanlandırıyor.	,823		
Yeni bilgiler keşfetmek eğlencelidir.	,855		
Çoğu durum hakkında daha fazla bilgi edinmeyi seviyorum.	,748		
Bireylerarası Uzlaşma		1,606	15,591
İnsanların davranışlarının nedenleriyle ilgilenirim.	,774		
İnsanların davranışlarının nedenlerini anlamak istiyorum.	,741		
İnsanların neden belirli bir şekilde davrandıklarını nadiren dikkate alırım.	,825		
Diğer insanların davranışları beni ilgilendirmez.	,777		
Özgüven		1,361	14,648
Kendime güvenim tamdır.	,889		
Kendimi iyi hissediyorum.	,868		
Kendimden eminim.	,883		
Karar Verme Yeteneği		1,069	13,017
Diğer insanların beni ikna etmesi kolaydır.	,796		
Diğer insanların açıklamaları kararımı etkiler.	,628		
Gördüğüm, okuduğum veya duyduğum şeyleri çoğunlukla olduğu gibi kabul ederim.	,700		
Diğer insanların bana söylediklerini doğrudan kabul etme eğilimim vardır.	,756		
Toplam Açıklanan Varyans %			78,953

Rotasyon Yöntemi: Varimax With Kaiser Normalization

4.7.2.2. Denetim Kalitesi Ölçeğinin Geçerlilik ve Güvenilirlik Analizleri

Araştırmada kullanılan denetim kalitesi ölçeği beş faktörden oluşmaktadır. Buna göre, ölçeğin içsel tutarlılığına ilişkin Cronbach's Alpha güvenilirlik katsayısı önce her bir faktör için ayrı ayrı hesaplanmış, daha sonra ise toplam olarak hesaplanmıştır.

Tablo 4.15: Denetim Kalitesi Ölçeğinin Güvenilirlik Katsayıları

Faktörler	İfade Sayısı	Cronbach's Alpha (α)
Liderlik Sorumlulukları	4	,938
Müşteri İlişkileri Yönetimi	4	,901
Denetimin Yürütülmesi	3	,945
İnsan Kaynakları	3	,893
İzleme	3	,700
İfadelerin Tamamı	17	,886

Tablo 4.15’de görüldüğü üzere liderlik sorumlulukları faktörünün Cronbach’s Alpha güvenilirlik katsayısı 0,938, müşteri ilişkileri yönetimi faktörünün 0,901, denetimin yürütülmesi faktörünün 0,945, insan kaynakları faktörünün 0,893 ve izleme faktörünün 0,700’dür. Denetim kalitesi ölçeğinin toplam Cronbach’s Alpha güvenilirlik katsayısı ise 0,886 olarak tespit edilmiştir. Elde edilen değerlere göre ölçek yüksek derecede güvenilir bir ölçektir.

Tablo 4.16: Denetim Kalitesi Ölçeği KMO ve Barlett’s Testi

Kaiser-Mayer-Olkin (KMO) Örneklem Ölçüm Değer Yeterliliği		,782
Barlett Testi	Ki-Kare	1215,059
	Sd	136
	Sig.	,000

Tabloda 4.16’da görüldüğü gibi KMO değeri 0,782 olarak tespit edilmiştir. Tablo 4.12’ye göre bu değer örneklem büyüklüğünün faktör analizi için uygun olduğunu ifade etmektedir. Aynı tabloda görülen, Bartlett’s Küresellik Testi (Bartlett's Test of Sphericity) sonucunun (Sig.=0,000), anlamlı olması değişkenler arası ilişkilerin oluşturduğu matrisin faktör analizi için anlamlı olduğu ve faktör analizi yapılabileceği anlamına gelmektedir.

Tablo 4.17: Denetim Kalitesi Ölçeği Açımlayıcı Faktör Analizi Sonuçları

Faktörler ve Maddeler	Faktör Yük- leri	Özdeğerler (Eigenvalues)	Açıklanan Varyans %
Liderlik Sorumlulukları		6,369	20,147
Üst yönetim, kalite kontrolün geliştirilmesi ve desteklenmesi için yeterli ve uygun kaynak ayırmalıdır.	,811		
Kalite ile ilgili politika ve prosedürler, her seviyedeki yönetimin, açık, tutarlı ve yaygın davranışları ile vurgulanmalı ve teşvik edilmelidir.	,883		
Kalitenin işletmenin bir kültürü olarak işletmede var olması gerekmektedir.	,899		
Mesleki standartlara, düzenlemelere ve yasal mevzuata uygun denetim yapmak ve doğru raporlar yayınlamak kalite kültürünü teşvik eder.	,832		
Müşteri İlişkileri Yönetimi		3,239	18,596
Bağımsız denetçi, müşterisi ile sözleşme yapmadan önce, müşteri işletmenin daha önce çalıştığı bağımsız denetçiden işletmeyle ilgili bilgi almalıdır.	,826		
Sunulan hizmetin içeriği, kapsamı ve sınırları ile ilgili müşteri ile sözleşme yapılmalıdır.	,869		
Kuruluşun müşteri kabulü konusundaki kararı, gerekli yetkinlik ve yeterliliğe sahip yeterli personelinin olmasına ve raporun son teslim tarihine kadar, kuruluşun denetim işini tamamlayabilmesine bağlıdır.	,879		
Kuruluş, denetimi reddetmeye yol açacak bir bilgiye ulaşırsa, ilgili politikalar ve prosedürler, denetimden veya hem denetimden hem de müşteriyle olan ilişkiden çekilme ihtimalini kapsamalıdır.	,757		
Denetimin Yürütülmesi		1,602	16,166
Denetimler, mesleki standartlara ve yasal koşullara uygun olarak icra edilmeli, şartlara uygun raporlar yayınlanmalıdır.	,914		
Denetim ekibinin sorumlusu, her bir denetim alanı için gerçekçi bir zaman planlaması yapmalıdır.	,893		
Bağımsız denetçinin, denetim sürecinde topladığı kanıtlar, hazırlayacağı raporu destekleyici nitelikte olmalıdır.	,886		

İnsan Kaynakları		1,440	14,966
İlgili duruma uygun ve doğru rapor hazırlaması için gerekli yeterliliğe ve yetkinliğe sahip, etik ilkelere bağlı uygun sayıda personel sağlanmalıdır.	,866		
İnsan kaynakları ile ilgili politikalar ve prosedürler, işe alım, gerekli yeterliliklerin ve yetkinliklerin belirlenmesi, görevlendirmeler, mesleki gelişim ve performans değerlendirmesi, ücretlendirme ve maaş artışını kapsamalıdır.	,836		
Performans değerlendirmesi, ücret ve sair haklar ile terfi prosedürleri, yeterliliğin geliştirilmesi ve sürdürülmesi ile etik ilkelere bağlılığın esas alınmasını ve personelin ödüllendirilmesini sağlayacak şekilde uygulanmalıdır.	,824		
İzleme		1,142	11,252
Denetim şirketi, kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve prosedürlerin yerinde ve yeterli olduğuna ve etkin şekilde işlediğine dair makul güvence sağlayan bir izleme süreci oluşturmalıdır.	,774		
İzleme süreci için, kuruluş içinden veya dışından yeterli ve uygun tecrübe ve yetkiye sahip, vasıflı kişilere sorumluluk atanmalıdır.	,779		
İzleme süreci, kalite kontrol sisteminin, çalışma kâğıtlarının, denetim raporlarının ve müşterinin mali tablolarının gözden geçirilmesini, düzeltici ve iyileştirici önlemlerin tespit edilmesini ve tespit edilen bulguların yöneticilere iletilmesini kapsamalıdır.	,750		
Toplam Açıklanan Varyans %			81,127

Rotasyon Yöntemi: Varimax With Kaiser Normalization

Denetim kalitesi ölçeğine ait açımlayıcı faktör analizi sonuçları Tablo 4.17’de verilmiştir. Denetim kalitesi alt değişkenlerinden liderlik sorumlulukları alt değişkenini ölçmek için 4 soru, müşteri ilişkileri yönetimi alt değişkenini ölçmek için 4 soru, denetimin yürütülmesi alt değişkenini ölçmek için 3 soru, insan kaynakları alt değişkenini ölçmek için 3 soru ve izleme alt değişkenini ölçmek 3 soru sorulmuş ve bu sorular faktör analizinde ilgili değişkenlere yüklenmiştir. Beş değişkenin açıkladığı toplam varyans yüzde 81,127 olarak gerçekleşmiştir.

4.7.3. Değişkenlere Ait Korelasyon Değerleri

Korelasyon, iki veya daha fazla değişken arasındaki ilişkiyi ifade eder. Değişkenler arasındaki bir ilişkinin varlığı neden-sonuç ilişkisi anlamına gelmemektedir. Korelasyon katsayısı ilişki miktarını gösteren değeri belirtir. İlişki katsayısı olarak da adlandırılan korelasyon katsayısı, “r” harfi ile gösterilir. Korelasyon katsayısı, değişkenler

arasındaki ilişkinin yönü ve derecesi hakkında bilgi verir. (Gürbüz ve Şahin, 2016: 263-264).

Değişkenler arasındaki ilişkinin yönü farklı biçimlerde olabilir. İki değişkene ait değerler aynı yönde değişiyorsa; başka bir ifadeyle değişkenlerden birine ait bir değer artarken diğeri de artıyorsa ya da değişkenlerden birine ait bir değer azalırken diğeri de azalıyorsa aralarında doğru yönde, olumlu (pozitif) bir ilişki var demektir. Diğer ilişki yönü ise olumsuz (negatif) yönlü bir ilişkidir. Bu durumda değişkenlerden birine ait bir değer artarken diğeri azalıyor ise veya değişkenlerden birine ait bir değer azalırken diğeri artıyorsa aralarındaki ilişki olumsuz (ters) yöndedir. Değişkenler arasındaki ilişkinin derecesi bu ilişkinin kuvvetini gösterir. Korelasyon katsayısı, değişkenler arasında var olan bu ilişkinin kuvvetini göstermek amacıyla uygulamada en fazla kullanılan ve oldukça güvenilir sonuçlar veren bir göstergedir (Gürbüz ve Şahin, 2016: 264). Korelasyon katsayısı, -1 ile +1 arasında değişen değerler alır ve $-1 \leq r \leq +1$ eşitsizliğiyle gösterilir. Bu katsayı +1 değerine yakınsa iki değişken arasında pozitif yönlü bir ilişki, -1 değerine yakınsa iki değişken arasında negatif yönlü bir ilişki söz konusudur. Korelasyon katsayısı 0 değerine yakın olduğunda iki değişken arasında anlamlı bir ilişkiden söz etmek pek mümkün değildir. Korelasyonun mutlak değeri ne kadar büyükse, değişkenler arasındaki ilişki de o kadar güçlüdür (Newbold, 2002: 479). Korelasyon katsayısının -1 ya da +1 değerine yakın çıkmış olması, değişkenler arasında anlamlı bir ilişki olduğu anlamına gelmemektedir. Bu konuda daha önceden yapılan araştırmalar ve bilimsel olarak saptanan ve kabul edilen ilişkilerin mevcut olması tespit edilen ilişkiyi anlamlı kılmaktadır.

Tablo 4.18: Korelasyon Katsayısının Değerlendirilmesi

Kuvvetli (-)	Orta (-)	Zayıf (-)	Zayıf (+)	Orta (+)	Kuvvetli (+)
$-1 \leq r < -0,7$	$-0,7 \leq r < -0,3$	$-0,3 \leq r < 0$	$0 < r \leq 0,3$	$0,3 < r \leq 0,7$	$0,7 < r \leq +1$

Kaynak: (Gürbüz ve Şahin, 2016: 264).

Tablo 4.19: Korelasyon Analizi Sonuçları

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1.Sorgulayıcı Zihin	1	,616**	,442**	,520**	,345**	,788**	,826**	,365**	,335**	,428**	,323**	,686**
2.Merak	,616**	1	,544**	,542**	,309**	,816**	,621**	,276**	,280**	,536**	,302*	,611**
3.Bireylerarası Uzlaşma	,442**	,544**	1	,443**	,490**	,756**	,518**	,115	,190	,938**	,400**	,658**
4.Özgüven	,520**	,542**	,443**	1	,235*	,783**	,505**	,351**	,439**	,434**	,161	,587**
5.Karar Verme Yeteneği	,345**	,309**	,490**	,235*	1	,578**	,352**	,065	,035	,416**	,889**	,487**
6.Mesleki Şüphcilik	,788**	,816**	,756**	,783**	,578**	1	,758**	,333**	,369**	,717**	,501**	,807**
7.Liderlik Sorumlulukları	,826**	,621**	,518**	,505**	,352**	,758**	1	,393**	,322**	,544**	,296**	,772**
8.Müşteri İlişkileri Yönetimi	,369**	,276**	,115	,351**	,065	,333**	,393**	1	,508**	,139	,032	,641**
9.Denetimin Yürütülmesi	,335**	,280**	,190	,439**	,035	,369**	,322**	,508**	1	,242*	,040	,687**
10.İnsan Kaynakları	,428**	,536**	,938**	,434**	,416**	,717**	,544**	,139	,242*	1	,351**	,699**
11.İzleme	,323**	,302*	,400**	,161	,889**	,501**	,296**	,032	,040	,351**	1	,469**
12.Denetim Kalitesi	,686**	,611**	,658**	,587**	,487**	,807**	,772**	,641**	,687**	,699**	,469**	1

** .Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* .Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Değişkenler arasındaki ilişkiler çoklu korelasyon analizi ile araştırılmıştır. Analiz sonuçları Tablo 4.19'da yer almaktadır. Elde edilen bulgulara göre mesleki şüphecilik alt değişkenlerinden sorgulayıcı zihin ile denetim kalitesi alt değişkenlerinden liderlik sorumlulukları, müşteri ilişkileri yönetimi, denetimin yürütülmesi, insan kaynakları ve izleme arasında %1 anlamlılık seviyesinde pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır. Mesleki şüphecilik alt değişkenlerinden sorgulayıcı zihin ile denetim kalitesi arasında %1 anlamlılık seviyesinde pozitif yönde orta düzeyde anlamlı bir ilişki vardır ($r=0,686$, $p<0,01$). Sorgulayıcı zihin ile denetim kalitesi birlikte artmakta veya azalmaktadır.

Mesleki şüphecilik alt değişkenlerinden merak ile denetim kalitesi alt değişkenlerinden liderlik sorumlulukları, müşteri ilişkileri yönetimi, denetimin yürütülmesi, insan kaynakları ve izleme arasında %1 anlamlılık seviyesinde pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır. Mesleki şüphecilik alt değişkenlerinden merak ile denetim kalitesi arasında %1 anlamlılık seviyesinde pozitif yönde orta düzeyde anlamlı bir ilişki vardır ($r=0,611$, $p<0,01$). Merak ile denetim kalitesi birlikte artmakta veya azalmaktadır.

Mesleki şüphecilik alt değişkenlerinden bireylerarası uzlaşma ile denetim kalitesi alt değişkenlerinden liderlik sorumlulukları, insan kaynakları ve izleme arasında %1 anlamlılık seviyesinde pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır. Mesleki şüphecilik alt değişkenlerinden bireylerarası uzlaşma ile denetim kalitesi alt değişkenlerinden müşteri ilişkileri yönetimi ve denetimin yürütülmesi arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Mesleki şüphecilik alt değişkenlerinden bireylerarası uzlaşma ile denetim kalitesi arasında %1 anlamlılık seviyesinde pozitif yönde orta düzeyde anlamlı bir ilişki vardır ($r=0,658$, $p<0,01$). Bireylerarası uzlaşma ile denetim kalitesi birlikte artmakta veya azalmaktadır.

Mesleki şüphecilik alt değişkenlerinden özgüven ile denetim kalitesi alt değişkenlerinden liderlik sorumlulukları, müşteri ilişkileri yönetimi, denetimin yürütülmesi ve insan kaynakları arasında %1 anlamlılık seviyesinde pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır. Mesleki şüphecilik alt değişkenlerinden özgüven ile denetim kalitesi alt değişkenlerinden izleme arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Mesleki şüphecilik alt değişkenlerinden özgüven ile denetim kalitesi arasında %1 anlamlılık seviyesinde pozitif yönde orta düzeyde anlamlı bir ilişki vardır ($r=0,587$, $p<0,01$). Özgüven ile denetim kalitesi birlikte artmakta veya azalmaktadır.

Mesleki şüphecilik alt değişkenlerinden karar verme yeteneği ile denetim kalitesi alt değişkenlerinden liderlik sorumlulukları, insan kaynakları ve izleme arasında %1 anlamlılık seviyesinde pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır. Mesleki şüphecilik alt değişkenlerinden karar verme yeteneği ile denetim kalitesi alt değişkenlerinden müşteri ilişkileri yönetimi ve denetimin yürütülmesi arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Mesleki şüphecilik alt değişkenlerinden karar verme yeteneği ile denetim kalitesi arasında pozitif yönde orta düzeyde anlamlı bir ilişki vardır ($r=0,487$, $p<0,01$). Karar verme yeteneği ile denetim kalitesi birlikte artmakta veya azalmaktadır.

Mesleki şüphecilik ile denetim kalitesi arasında %1 anlamlılık seviyesinde pozitif yönde yüksek düzeyde anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir ($r=0,807$, $p<0,01$). Mesleki şüphecilik ile denetim kalitesi birlikte artmakta veya azalmaktadır.

4.7.4. Regresyon Analizi

Regresyon analizi, bağımlı bir değişken ile bu bağımlı değişken üzerinde etkisi olduğu düşünülen bağımsız değişken veya değişkenler arasındaki ilişkinin bir model ile açıklanmasını ifade eder. Kısaca, değişkenler arasındaki neden-sonuç ilişkisini araştırır. Bir bağımlı değişken üzerinde bir bağımsız değişkenin etkisi araştırılıyorsa basit regresyon analizi, bağımlı değişken üzerinde iki veya daha fazla değişkenin etkisi araştırılıyorsa çoklu regresyon analizi uygulanır (Gürbüz ve Şahin, 2016: 271).

İki veya daha fazla değişken arasındaki ilişkiyi ifade eden korelasyon bu değişkenler arasındaki neden sonuç ilişkisi anlamına gelmemektedir. Başka bir ifadeyle korelasyon nedensellik değildir. Ancak nedensellik için korelasyon gereklidir. Korelasyon analizinde iki değişken arasındaki ilişki incelenirken değişkenler bağımlı ve bağımsız değişken olarak ele alınmamaktadır. Regresyon analizinde ise değişkenler arasında ilişki araştırılırken, bu değişkenler bağımlı ve bağımsız değişkenler şeklinde ele alınmaktadır (Gürbüz ve Şahin, 2016: 270).

Araştırma kapsamındaki hipotezleri test etmek için basit doğrusal regresyon analizi ile çoklu regresyon analizi kullanılmıştır.

Basit doğrusal regresyon analizi, bir bağımlı değişken ile tek bir bağımsız değişken arasındaki ilişkinin matematiksel eşitlik ile açıklanmasıdır. Basit doğrusal regresyon modeli aşağıdaki gibidir (Kalaycı vd., 2017: 199):

$$Y = \beta_0 + \beta_1 x + \varepsilon$$

β_0 : Doğrunun y-eksenini kestiği nokta

β_1 : Doğrunun eğimi

ε : Şansa bağlı hata terimi

Denkleimde yer alan β_0 ve β_1 değerleri hesaplanan anakütle parametreleridir. Ancak yine de dikkate alınmayan bağımsız değişkenler olabileceğinden, verilerin tesadüfi değişimlerini gösteren hata terimi ε modele dahil edilmiştir. Pratikte β_0 ve β_1 değerleri bilinmiyorsa, anakütle parametreleri hakkında istenen bilgiler anakütleden bir örnek alınmak suretiyle üretilir. Bu durumda tahmini değerler olarak b_0 ve b_1 kullanılır.

$$\hat{y} = b_0 + b_1 x$$

$\hat{y} = y$ 'nin tahmini değeri

Çoklu doğrusal regresyon analizinin amacı ise, bir bağımlı değişken üzerinde birden fazla bağımsız değişkenin etkisini incelemektir. Bu analizin temel varsayımı, basit regresyon analizinde olduğu gibi, bağımlı değişkenle bağımsız değişkenler arasında doğrusal bir ilişki olduğudur. Çoklu doğrusal regresyon modeli aşağıdaki gibidir (Gürbüz ve Şahin, 2016: 275-276):

$$Y = \beta_0 + \beta_1 x_1 + \dots + \beta_n x_n + \varepsilon$$

Y: Bağımlı değişken

x_i : Bağımsız değişkenler

β_0 : Sabit değer

β_i : Tahmin edilecek parametreler

ε : Hata terimi

Tablo 4.20: Liderlik Sorumlulukları Değişkeni İçin Çoklu Regresyon Analizi Sonuçları

Bağımsız Değişkenler	Standardize Edilmemiş Katsayılar		Standart Beta Katsayısı	Anlamlılık (p)
	B	Std.Hata		
Sabit	,198	,371		,595
Sorgulayıcı Zihin (SZ)	,684	,080	,680	,000**
Merak (M)	,103	,081	,107	,205
Bireylerarası Uzlaşma (BU)	,162	,088	,144	,070
Özgüven (Ö)	,022	,058	,028	,710
Karar Verme Yeteneği (KVY)	,010	,089	,007	,914

$R^2=0,719$; Düz. $R^2=0,702$; $F=41,470$, $p=0,00$

Tablo 4.20’de denetim kalitesi alt değişkenlerinden liderlik sorumlulukları için regresyon analizi sonuçları verilmiştir. R^2 değeri (belirlilik veya tanımlayıcılık katsayısı) 0,719 olarak bulunmuştur. Buna göre liderlik sorumluluklarındaki %71’lik değişimin bağımsız değişkenlere bağlı olduğu söylenebilir. Denetim kalitesi alt değişkenlerinden liderlik sorumlulukları ile mesleki şüphecilik alt değişkenlerinden sorgulayıcı zihin arasında ($p=0,000<0,01$) %1 anlamlılık seviyesinde anlamlı ilişki vardır. Diğer bağımsız değişkenler ile liderlik sorumlulukları arasında anlamlı ilişki bulunamamıştır. Buna göre liderlik sorumluluklarını açıklamada sadece sorgulayıcı zihin değişkeninin anlamlı katkısı vardır.

Liderlik sorumlulukları bağımlı değişkeni için çoklu regresyon denklemi aşağıdaki gibi yazılabilir:

$$Y=0,198 + 0,684 (SZ) + 0,103 (M) + 0,162 (BU) + 0,022 (Ö) + 0,010 (KVY)$$

Tablo 4.21: Müşteri İlişkileri Yönetimi Değişkeni İçin Çoklu Regresyon Analizi Sonuçları

Bağımsız Değişkenler	Standardize Edilmemiş Katsayılar		Standart Beta Katsayısı	Anlamlılık (p)
	B	Std.Hata		
Sabit	2,987	,634		,000
Sorgulayıcı Zihin (SZ)	,277	,137	,274	,046*
Merak (M)	,054	,138	,056	,697
Bireylerarası Uzlaşma (BU)	-,137	,151	-,122	,364
Özgüven (Ö)	,189	,099	,242	,059
Karar Verme Yeteneği (KVY)	-,058	,152	-,045	,703

$R^2=0,183$; Düz. $R^2=0,133$; $F=3,640$, $p:0,05$

Tablo 4.21’de denetim kalitesi alt değişkenlerinden müşteri ilişkileri yönetimi için regresyon analizi sonuçları verilmiştir. R^2 değeri (belirlilik veya tanımlayıcılık katsayısı) 0,183 olarak bulunmuştur. Buna göre müşteri ilişkileri yönetimindeki %18’lik değişimin bağımsız değişkenlere bağlı olduğu söylenebilir. Denetim kalitesi alt değişkenlerinden müşteri ilişkileri yönetimi ile mesleki şüphecilik alt değişkenlerinden sorgulayıcı zihin ($p=0,046<0,05$) arasında %5 anlamlılık seviyesinde anlamlı ilişki vardır. Diğer bağımsız değişkenler ile müşteri ilişkileri yönetimi arasında anlamlı ilişki bulunamamıştır. Tablo 4.21’de görüldüğü üzere modeldeki bağımsız değişkenler müşteri ilişkileri yönetimini çok az açıklamaktadır. Buna göre müşteri ilişkileri yönetimini açıklamada sadece sorgulayıcı zihin alt değişkeninin anlamlı katkısı vardır.

Müşteri ilişkileri yönetimi bağımlı değişkeni için çoklu regresyon denklemi aşağıdaki gibi yazılabilir:

$$Y=2,987 + 0,277 (SZ) + 0,054 (M) - 0,137 (BU) + 0,189 (Ö) - 0,058 (KVY)$$

Tablo 4.22: Denetimin Yürütülmesi Değişkeni İçin Çoklu Regresyon Analizi Sonuçları

Bağımsız Değişkenler	Standardize Edilmemiş Katsayılar		Standart Beta Katsayısı	Anlamlılık (p)
	B	Std.Hata		
Sabit	2,423	,755		,002
Sorgulayıcı Zihin (SZ)	,221	,163	,180	,179
Merak (M)	,005	,165	,004	,974
Bireylerarası Uzlaşma (BU)	,003	,179	,002	,989
Özgüven (Ö)	,350	,117	,369	,004**
Karar Verme Yeteneği (KVY)	-,184	,181	-,116	,312

R²=0,220; Düz. R²=0,172; F=4,565, p:0,01

Tablo 4.22’de denetim kalitesi alt değişkenlerinden denetimin yürütülmesi için regresyon analizi sonuçları verilmiştir. R² değeri (belirlilik veya tanımlayıcılık katsayısı) 0,220 olarak bulunmuştur. Buna göre denetimin yürütülmesindeki %22’lik değişimin bağımsız değişkenlere bağlı olduğu söylenebilir. Denetim kalitesi alt değişkenlerinden denetimin yürütülmesi ile mesleki şüphencilik alt değişkenlerinden özgüven arasında (p=0,004<0,01) %1 anlamlılık seviyesinde anlamlı ilişki vardır. Diğer bağımsız değişkenler ile denetimin yürütülmesi arasında anlamlı ilişki bulunamamıştır. Tablo 4.22’de görüldüğü üzere modeldeki bağımsız değişkenler müşteri ilişkileri yönetimini çok az açıklamaktadır. Buna göre denetimin yürütülmesi alt değişkenini açıklamada sadece özgüven bağımsız değişkeninin anlamlı katkısı vardır.

Denetimin yürütülmesi bağımlı değişkeni için çoklu regresyon denklemi aşağıdaki gibi yazılabilir:

$$Y=2,423 + 0,221 (SZ) + 0,005 (M) + 0,003 (BU) + 0,350 (Ö) - 0,184 (KVY)$$

Tablo 4.23: İnsan Kaynakları Değişkeni İçin Çoklu Regresyon Analizi Sonuçları

Bağımsız Değişkenler	Standardize Edilmemiş Katsayılar		Standart Beta Katsayısı	Anlamlılık (p)
	B	Std.Hata		
Sabit	-,690	,268		,012
Sorgulayıcı Zihin (SZ)	,009	,058	,008	,879
Merak (M)	,036	,058	,033	,543
Bireylerarası Uzlaşma (BU)	1,195	,064	,943	,000**
Özgüven (Ö)	,007	,042	,008	,865
Karar Verme Yeteneği (KVY)	-,088	,064	-,061	,173

$R^2=0,884$; Düz. $R^2=0,877$; $F=123,642$, $p:0,00$

Tablo 4.23’de denetim kalitesi alt değişkenlerinden insan kaynakları için regresyon analizi sonuçları verilmiştir. R^2 değeri (belirlilik veya tanımlayıcılık katsayısı) 0,877 olarak bulunmuştur. Buna göre denetimin yürütülmesindeki %87’lik değişimin bağımsız değişkenlere bağlı olduğu söylenebilir. Denetim kalitesi alt değişkenlerinden insan kaynakları ile mesleki şüphecilik alt değişkenlerinden bireylerarası uzlaşma arasında ($p=0,00<0,01$) %1 anlamlılık seviyesinde anlamlı ilişki vardır. Diğer bağımsız değişkenler ile insan kaynakları arasında anlamlı ilişki bulunamamıştır.

İnsan kaynakları bağımlı değişkeni için çoklu regresyon denklemi aşağıdaki gibi yazılabilir:

$$Y = -0,690 + 0,009 (SZ) + 0,036 (M) + 1,195 (BU) + 0,007 (Ö) - 0,088 (KVY)$$

Tablo 4.24: İzleme Değişkeni İçin Çoklu Regresyon Analizi Sonuçları

Bağımsız Değişkenler	Standardize Edilmemiş Katsayılar		Standart Beta Katsayısı	Anlamlılık (p)
	B	Std.Hata		
Sabit	,157	,262		,550
Sorgulayıcı Zihin (SZ)	,027	,056	,046	,445
Merak (M)	,069	,057	-,046	,466
Bireylerarası Uzlaşma (BU)	-,061	,062	,031	,594
Özgüven (Ö)	-,055	,041	-,012	,826
Karar Verme Yeteneği (KVY)	,980	,063	,903	,000**

$R^2=0,800$; Düz. $R^2=0,788$; $F=64,887$, $p:0,00$

Tablo 4.24’de denetim kalitesi alt değişkenlerinden izleme için regresyon analizi sonuçları verilmiştir. R^2 değeri (belirlilik veya tanımlayıcılık katsayısı) 0,800 olarak bulunmuştur. Buna göre izleme alt değişkenindeki %80’lik değişimin bağımsız değişkenlere bağlı olduğu söylenebilir. Denetim kalitesi alt değişkenlerinden izleme ile mes-

leki şüphecilik alt değişkenlerinden karar verme yeteneği arasında ($p=0,00<0,01$) %1 anlamlılık seviyesinde anlamlı ilişki vardır. Diğer bağımsız değişkenler ile izleme arasında anlamlı ilişki bulunamamıştır. Buna göre izleme alt değişkenini açıklamada sadece karar verme yeteneğinin anlamlı katkısı vardır.

İzleme bağımlı değişkeni için çoklu regresyon denklemi aşağıdaki gibi yazılabilir:

$$Y=0,157 + 0,027 (SZ) + 0,069 (M) - 0,061 (BU) - 0,055 (Ö) + 0,980 (KVY)$$

Tablo 4.25: Denetim Kalitesi İçin Çoklu Regresyon Analizi Sonuçları

Bağımsız Değişkenler	Standardize Edilmemiş Katsayılar		Standart Beta Katsayısı	Anlamlılık (p)
	B	Std.Hata		
Sabit	1,015	,275		,000
Sorgulayıcı Zihin (SZ)	,243	,059	,352	,000**
Merak (M)	,053	,060	,080	,375
Bireylerarası Uzlaşma (BU)	,232	,065	,300	,001**
Özgüven (Ö)	,102	,043	,192	,019*
Karar Verme Yeteneği (KVY)	,132	,066	,148	,049*

$R^2=0,673$; Düz. $R^2=0,653$; $F=33,383$, $p:0,00$

Tablo 4.25’de denetim kalitesi için regresyon analizi sonuçları verilmiştir. Çoklu regresyon analizi sonuçları istatistiksel olarak anlamlıdır. R^2 değeri (belirlilik veya tanımlayıcılık katsayısı) 0,673 olarak bulunmuştur. Buna göre denetim kalitesindeki %67’lik değişimin bağımsız değişkenlere bağlı olduğu söylenebilir. Ancak Tablo 4.25 incelendiğinde, tüm bağımsız değişkenler regresyon modelinde yer aldığı zaman denetim kalitesini açıklamada sadece merak değişkeninin anlamlı katkısının olmadığı görülmektedir. Diğer bağımsız değişkenlerden; sorgulayıcı zihin ile denetim kalitesi arasında ($p=0,00<0,01$) %1 anlamlılık seviyesinde, bireylerarası uzlaşma ile denetim kalitesi arasında ($p=0,001<0,01$) %1 anlamlılık seviyesinde, özgüven ile denetim kalitesi arasında ($p=0,019<0,05$) %5 anlamlılık seviyesinde ve karar verme yeteneği ile denetim kalitesi arasında ($p=0,049<0,05$) % 5 anlamlılık seviyesinde anlamlı ilişki vardır.

Denetim kalitesi bağımlı değişkeni için çoklu regresyon denklemi aşağıdaki gibi yazılabilir:

$$Y=1,015 + 0,243 (SZ) + 0,053 (M) + 0,232 (BU) + 0,102 (Ö) + 0,132 (KVY)$$

Tablo 4.26: Denetim Kalitesi İçin Basit Regresyon Analizi Sonuçları

Bağımsız Değişkenler	Standardize Edilmemiş Katsayılar		Standart Beta Katsayısı	Anlamlılık (p)
	B	Std.Hata		
Sabit	1,114	,252		,000
Mesleki Şüphencilik (MESSÜP)	,738	,059	,807	,000**

$R^2=0,651$; Düz. $R^2=0,647$; $F=158,476$, $p:0,00$

Mesleki şüphencilüğün denetim kalitesini ne kadar belirlediğini incelemek üzere basit doğrusal regresyon analizi yapılmıştır. Sonuçlar Tablo 4.26’da yer almaktadır. Basit regresyon analizi sonuçları istatistiksel olarak anlamlıdır ($p=0,000<0,01$). R^2 değeri 0,651’dir. Bu değere göre, denetim kalitesindeki %65’lik varyansın mesleki şüphencilığe bağlı olduğu görülmektedir.

Denetim kalitesi bağımlı değişkeni için basit regresyon denklemi aşağıdaki gibi yazılabilir:

$$Y=1,114 + 0,738 (\text{MESSÜP})$$

Araştırma hipotezlerine ilişkin sonuçlar, Tablo 4.27’de toplu olarak verilmiştir. Buna göre; bağımsız denetçinin mesleki şüphenciliği ile bağımsız denetim kalitesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır şeklindeki araştırma hipotezi kabul edilmiştir. Mesleki şüphencilik alt değişkenleri ile denetim kalitesi ve denetim kalitesi alt değişkenleri kullanılarak oluşturulan alt hipotezlerin 9’u kabul edilmiş, 21 alt hipotez ise reddedilmiştir.

Tablo 4.27: Araştırma Hipotezlerinin Sonuçları

	HİPOTEZLER	β	p	Sonuç
H1	Mesleki şüphencilik ile denetim kalitesi arasında pozitif yönlü anlamlı ilişki vardır.	,807	,000**	Kabul
H1 ₁	Sorgulayıcı zihin ile liderlik sorumlulukları arasında pozitif yönlü anlamlı ilişki vardır.	,680	,000**	Kabul
H1 ₂	Sorgulayıcı zihin ile müşteri ilişkileri yönetimi arasında pozitif yönlü anlamlı ilişki vardır.	,274	,046*	Kabul
H1 ₃	Sorgulayıcı zihin ile denetimin yürütülmesi arasında pozitif yönlü anlamlı ilişki vardır.	,180	,179	Red
H1 ₄	Sorgulayıcı zihin ile insan kaynakları arasında pozitif yönlü anlamlı ilişki vardır.	,008	,879	Red
H1 ₅	Sorgulayıcı zihin ile izleme arasında pozitif yönlü anlamlı ilişki vardır.	,032	,639	Red
H1 ₆	Sorgulayıcı zihin ile denetim kalitesi arasında pozitif yönlü anlamlı ilişki vardır.	,352	,000**	Kabul

H1 ₇	Merak ile liderlik sorumlulukları arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	,107	,205	Red
H1 ₈	Merak ile müşteri ilişkileri yönetimi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	,056	,697	Red
H1 ₉	Merak ile denetimin yürütülmesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	,004	,974	Red
H1 ₁₀	Merak ile insan kaynakları arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	,033	,543	Red
H1 ₁₁	Merak ile izleme arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	,085	,233	Red
H1 ₁₂	Merak ile denetim kalitesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	,080	,375	Red
H1 ₁₃	Bireylerarası uzlaşma ile liderlik sorumlulukları arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	,144	,070	Red
H1 ₁₄	Bireylerarası uzlaşma ile müşteri ilişkileri yönetimi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	-,122	,364	Red
H1 ₁₅	Bireylerarası uzlaşma ile denetimin yürütülmesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	,002	,989	Red
H1 ₁₆	Bireylerarası uzlaşma ile insan kaynakları arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	,943	,000**	Kabul
H1 ₁₇	Bireylerarası uzlaşma ile izleme arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	-,065	,330	Red
H1 ₁₈	Bireylerarası uzlaşma ile denetim kalitesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	,300	,001**	Kabul
H1 ₁₉	Özgüven ile liderlik sorumlulukları arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	,028	,710	Red
H1 ₂₀	Özgüven ile müşteri ilişkileri yönetimi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	,242	,059	Red
H1 ₂₁	Özgüven ile denetimin yürütülmesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	,369	,004**	Kabul
H1 ₂₂	Özgüven ile insan kaynakları arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	,008	,865	Red
H1 ₂₃	Özgüven ile izleme arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	-,085	,176	Red
H1 ₂₄	Özgüven ile denetim kalitesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	,192	,019*	Kabul
H1 ₂₅	Karar verme yeteneği ile liderlik sorumlulukları arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	,007	,914	Red
H1 ₂₆	Karar verme yeteneği ile müşteri ilişkileri yönetimi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	-,045	,703	Red
H1 ₂₇	Karar verme yeteneği ile denetimin yürütülmesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	-,116	,312	Red
H1 ₂₈	Karar verme yeteneği ile insan kaynakları arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	-,061	,173	Red
H1 ₂₉	Karar verme yeteneği ile izleme arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	,904	,000**	Kabul

H ₁₃₀	Karar verme yeteneği ile denetim kalitesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	,148	,049*	Kabul
------------------	---	------	-------	-------

4.7.5. Bağımsız Gruplar T Testi

T testi, iki örneklem grubu arasında ortalamalar açısından fark olup olmadığını araştırmak için kullanılır. T testi, bir gruptaki ortalamanın diğer gruptaki ortalamadan önemli derecede farklı olup olmadığını belirler. (Kalaycı, 2017: 74).

Bağımsız gruplar *t*-testi ise iki bağımsız grubun ortalamalarının birbirinden farklı olup olmadığını test etmek amacıyla kullanılan istatistiksel analiz yöntemidir. Bu testin yapılabilmesi için karşılaştırılacak olan grupların birbirinden bağımsız olması ve bu gruplardan elde edilen ölçümlerin en az eşit aralıklı ölçek düzeyinde ölçülmüş olması gerekmektedir (Durmuş vd., 2016: 118).

4.7.5.1. Cinsiyete Göre T Testi Sonuçları

Katılımcıların, araştırma kapsamında irdelenen değişkenlere ilişkin görüşlerinin cinsiyetlerine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan *t* testi sonuçları aşağıda yer almaktadır.

4.7.5.1.1. Cinsiyete Göre Sorgulayıcı Zihin Değişkeni İçin T Testi

Bağımsız denetçilerin sorgulayıcı zihin değişkenine ilişkin görüşlerinin cinsiyete göre anlamlı farklılık gösterip göstermediğini belirlemek için bağımsız gruplar *t*-testi uygulanmıştır.

Bağımsız gruplar *t*-testi sonuçları Tablo 4.28’de yer almaktadır.

Tablo 4.28: Cinsiyete Göre Sorgulayıcı Zihin Değişkeni İçin T Testi Sonuçları

Cinsiyet	N	Ort.	S.S.	S.D.	t	p
Erkek	70	4,4607	,59685	85	2,106	,038
Kadın	17	4,1176	,62573			

Elde edilen bulgulara göre, araştırma kapsamındaki bağımsız denetçilerin sorgulayıcı zihne sahip olmayla ilgili görüşleri arasında anlamlı bir farklılık vardır ($t=2,106$; $p=,038<0,05$). Tablo 4.28’de görüldüğü üzere, erkek bağımsız denetçilerin sorgulayıcı zihne ilişkin görüşlerinin ortalaması kadın bağımsız denetçilerin sorgulayıcı zihne ilişkin görüşlerinin ortalamasından daha yüksek çıkmıştır. Bu sonuçlar, erkek bağımsız

denetçilerin kadın bağımsız denetçilerden daha fazla soru sorduklarını, yönetimin iddiaları ile ilgili daha ayrıntılı açıklamalar talep ettiklerini ve denetim görüşünü oluşturmak için yeterli ve uygun kanıt elde etmeye çalıştıklarını ifade etmektedir.

4.7.5.1.2. Cinsiyete Göre Merak Değişkeni İçin T Testi

Bağımsız denetçilerin merak değişkenine ilişkin görüşlerinin cinsiyete göre anlamlı farklılık gösterip göstermediğini belirlemek için bağımsız gruplar t-testi uygulanmıştır.

Bağımsız örneklem t-testi sonuçları Tablo 4.29'da yer almaktadır.

Tablo 4.29: Cinsiyete Göre Merak Değişkeni İçin T Testi Sonuçları

Cinsiyet	N	Ort.	S.S.	S.D.	t	p
Erkek	70	4,4357	,59388	85	,476	,635
Kadın	17	4,3529	,81996			

Tablo 4.29'da görüldüğü üzere, erkek bağımsız denetçilerin merak değişkeniyle ilgili görüşleri ile kadın bağımsız denetçilerin merak değişkeniyle ilgili görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($t=0,476$; $p=,635>0,05$).

4.7.5.1.3. Cinsiyete Göre Bireylerarası Uzlaşma Değişkeni İçin T Testi

Bağımsız denetçilerin bireylerarası uzlaşma değişkenine ilişkin görüşlerinin cinsiyete göre anlamlı farklılık gösterip göstermediğini belirlemek için bağımsız gruplar t-testi uygulanmıştır.

Bağımsız örneklem t-testi sonuçları Tablo 4.30'da yer almaktadır.

Tablo 4.30: Cinsiyete Göre Bireylerarası Uzlaşma Değişkeni İçin T Testi Sonuçları

Cinsiyet	N	Ort.	S.S.	S.D.	t	p
Erkek	70	4,1286	,48853	85	-,717	,475
Kadın	17	4,2353	,76276			

Tablo 4.30'da görüldüğü üzere, erkek bağımsız denetçilerin bireylerarası uzlaşma değişkeniyle ilgili görüşleri ile kadın bağımsız denetçilerin bireylerarası uzlaşma değişkeniyle ilgili görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($t=-0,717$; $p=,475>0,05$).

4.7.5.1.4. Cinsiyete Göre Özgüven Değişkeni İçin T Testi

Bağımsız denetçilerin özgüven değişkenine ilişkin görüşlerinin cinsiyete göre anlamlı farklılık gösterip göstermediğini belirlemek için bağımsız gruplar t-testi uygulanmıştır.

Bağımsız örneklem t-testi sonuçları Tablo 4.31’de yer almaktadır.

Tablo 4.31: Cinsiyete Göre Özgüven Değişkeni İçin T Testi Sonuçları

Cinsiyet	N	Ort.	S.S.	S.D.	t	p
Erkek	70	4,2905	,79637	85	-,107	,915
Kadın	17	4,3117	,82049			

Tablo 4.31’de görüldüğü üzere, erkek bağımsız denetçilerin özgüven değişkeniyle ilgili görüşleri ile kadın bağımsız denetçilerin özgüven değişkeniyle ilgili görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($t=-0,107$; $p=,915>0,05$).

4.7.5.1.5. Cinsiyete Göre Karar Verme Yeteneği İçin T Testi

Bağımsız denetçilerin karar verme yeteneği değişkenine ilişkin görüşlerinin cinsiyete göre anlamlı farklılık gösterip göstermediğini belirlemek için bağımsız gruplar t-testi uygulanmıştır.

Bağımsız örneklem t-testi sonuçları Tablo 4.32’de yer almaktadır.

Tablo 4.32: Cinsiyete Göre Karar Verme Yeteneği Değişkeni İçin T Testi Sonuçları

Cinsiyet	N	Ort.	S.S.	S.D.	t	p
Erkek	70	4,1357	,42067	85	1,285	,202
Kadın	17	3,9706	,66074			

Tablo 4.32’de görüldüğü üzere, erkek bağımsız denetçilerin karar verme yeteneği değişkeniyle ilgili görüşleri ile kadın bağımsız denetçilerin karar verme yeteneği değişkeniyle ilgili görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($t=1,285$; $p=,202>0,05$).

4.7.5.1.6. Cinsiyete Göre Mesleki Şüphencilik İçin T Testi

Bağımsız denetçilerin mesleki şüphencilik ile ilişkin görüşlerinin cinsiyete göre anlamlı farklılık gösterip göstermediğini belirlemek için bağımsız gruplar t-testi uygulanmıştır.

Bağımsız örneklem t-testi sonuçları Tablo 4.33’de yer almaktadır.

Tablo 4.33: Cinsiyete Göre Mesleki Şüphencilik Değişkeni İçin İlişkin T Testi Sonuçları

Cinsiyet	N	Ort.	S.S.	S.D.	t	p
Erkek	70	4,2902	,40494	85	,732	,466
Kadın	17	4,1980	,66643			

Tablo 4.33’de görüldüğü üzere, erkek bağımsız denetçilerin mesleki şüphencilik ile kadın bağımsız denetçilerin mesleki şüphencilik ile ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($t=0,732$; $p=,466>0,05$). Erkek bağımsız denetçilerin mesleki şüphencilik ile ilişkin görüşlerinin ortalamaları ile kadın bağımsız denetçilerin mesleki şüphencilik ile ilişkin görüşlerinin ortalamaları birbirine çok yakındır.

4.7.5.1.7. Cinsiyete Göre Liderlik Sorumlulukları Değişkeni İçin T Testi

Bağımsız denetçilerin liderlik sorumlulukları değişkenine ilişkin görüşlerinin cinsiyete göre anlamlı farklılık gösterip göstermediğini belirlemek için bağımsız gruplar t-testi uygulanmıştır.

Bağımsız örneklem t-testi sonuçları Tablo 4.34’de yer almaktadır.

Tablo 4.34: Cinsiyete Göre Liderlik Sorumlulukları Değişkeni İçin T Testi Sonuçları

Cinsiyet	N	Ort.	S.S.	S.D.	t	p
Erkek	70	4,4536	,59632	85	-,364	,717
Kadın	17	4,5147	,72063			

Tablo 4.34’de görüldüğü üzere, erkek bağımsız denetçilerin liderlik sorumluluklarına ilişkin görüşleri ile kadın bağımsız denetçilerin liderlik sorumlulukları değişkenine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($t=-0,364$; $p=,717>0,05$). Erkek bağımsız denetçilerin liderlik sorumluluklarına ilişkin görüşlerinin ortalamaları ile kadın bağımsız denetçilerin liderlik sorumluluklarına ilişkin görüşlerinin ortalamaları birbirine çok yakındır.

4.7.5.1.8. Cinsiyete Göre Müşteri İlişkileri Yönetimi Değişkeni İçin T Testi

Bağımsız denetçilerin müşteri ilişkileri yönetimi değişkenine ilişkin görüşlerinin cinsiyete göre anlamlı farklılık gösterip göstermediğini belirlemek için bağımsız gruplar t-testi uygulanmıştır.

Bağımsız örneklem t-testi sonuçları Tablo 4.35’de yer almaktadır.

Tablo 4.35: Cinsiyete Göre Müşteri İlişkileri Yönetimi Değişkeni İçin T Testi Sonuçları

Cinsiyet	N	Ort.	S.S.	S.D.	t	p
Erkek	70	4,3964	,65316	85	-1,415	,161
Kadın	17	4,6324	,42498			

Tablo 4.35’de görüldüğü üzere, erkek bağımsız denetçilerin müşteri ilişkileri yönetimi değişkenine ilişkin görüşleri ile kadın bağımsız denetçilerin müşteri ilişkileri yönetimi değişkenine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($t=-1,415$; $p=,161>0,05$). Erkek bağımsız denetçilerin müşteri ilişkileri yönetimi değişkenine ilişkin görüşlerinin ortalamaları ile kadın bağımsız denetçilerin müşteri ilişkileri yönetimi değişkenine ilişkin görüşlerinin ortalamaları birbirine çok yakındır.

4.7.5.1.9. Cinsiyete Göre Denetimin Yürütülmesi Değişkeni İçin T Testi

Bağımsız denetçilerin denetimin yürütülmesi değişkenine ilişkin görüşlerinin cinsiyete göre anlamlı farklılık gösterip göstermediğini belirlemek için bağımsız gruplar t-testi uygulanmıştır.

Bağımsız örneklem t-testi sonuçları Tablo 4.36’da yer almaktadır.

Tablo 4.36: Cinsiyete Göre Denetimin Yürütülmesi Değişkeni İçin T Testi Sonuçları

Cinsiyet	N	Ort.	S.S.	S.D.	t	p
Erkek	70	4,1667	,80207	85	-,239	,812
Kadın	17	4,2157	,53930			

Tablo 4.36’da görüldüğü üzere, erkek bağımsız denetçilerin denetimin yürütülmesi değişkenine ilişkin görüşleri ile kadın bağımsız denetçilerin denetimin yürütülmesi değişkenine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($t=-0,239$; $p=,812>0,05$). Tablo 4.36’da görüldüğü üzere erkek bağımsız denetçilerin denetimin yürütülmesi değişkenine ilişkin görüşlerinin ortalamaları ile kadın bağımsız denetçilerin denetimin yürütülmesi değişkenine ilişkin görüşlerinin ortalamaları birbirine çok yakındır.

4.7.5.1.10. Cinsiyete Göre İnsan Kaynakları Değişkeni İçin T Testi

Bağımsız denetçilerin insan kaynakları değişkenine ilişkin görüşlerinin cinsiyete göre anlamlı farklılık gösterip göstermediğini belirlemek için bağımsız gruplar t-testi uygulanmıştır.

Bağımsız örneklem t-testi sonuçları Tablo 4.37’de yer almaktadır.

Tablo 4.37: Cinsiyete Göre İnsan Kaynakları Değişkeni İçin T Testi Sonuçları

Cinsiyet	N	Ort.	S.S.	S.D.	t	p
Erkek	70	4,1000	,66751	85	-,927	,357
Kadın	17	4,2745	,80997			

Tablo 4.37’de görüldüğü üzere, erkek bağımsız denetçilerin insan kaynakları değişkenine ilişkin görüşleri ile kadın bağımsız denetçilerin insan kaynakları değişkenine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($t=-0,927$; $p=,357>0,05$). Erkek bağımsız denetçilerin insan kaynakları değişkenine ilişkin görüşlerinin ortalamaları ile kadın bağımsız denetçilerin insan kaynakları değişkenine ilişkin görüşlerinin ortalamaları birbirine çok yakındır.

4.7.5.1.11. Cinsiyete Göre İzleme Değişkeni İçin T Testi Sonuçları

Bağımsız denetçilerin izleme değişkenine ilişkin görüşlerinin cinsiyete göre anlamlı farklılık gösterip göstermediğini belirlemek için bağımsız gruplar t-testi uygulanmıştır.

Bağımsız gruplar t-testi sonuçları Tablo 4.38’de yer almaktadır.

Tablo 4.38: Cinsiyete Göre İzleme Değişkeni İçin T Testi Sonuçları

Cinsiyet	N	Ort.	S.S.	S.D.	t	p
Erkek	70	4,1476	,44914	85	1,487	,141
Kadın	17	3,9412	,72873			

Tablo 4.38’de görüldüğü üzere, erkek bağımsız denetçilerin izleme değişkenine ilişkin görüşleri ile kadın bağımsız denetçilerin izleme değişkenine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($t=1,487$; $p=,141>0,05$). Erkek bağımsız denetçilerin izleme değişkenine ilişkin görüşlerinin ortalamaları ile kadın bağımsız denetçilerin izleme değişkenine ilişkin görüşlerinin ortalamaları birbirine çok yakındır.

4.7.5.1.12. Cinsiyete Göre Denetim Kalitesi İçin T Testi

Bağımsız denetçilerin denetim kalitesine ilişkin görüşlerinin cinsiyete göre anlamlı farklılık gösterip göstermediğini belirlemek için bağımsız gruplar t-testi uygulanmıştır.

Bağımsız gruplar t-testi sonuçları Tablo 4.39’da yer almaktadır.

Tablo 4.39: Cinsiyete Göre Denetim Kalitesi Değişkeni İçin T Testi Sonuçları

Cinsiyet	N	Ort.	S.S.	S.D.	t	p
Erkek	70	4,2529	,41810	85	-,545	,587
Kadın	17	4,3157	,45979			

Tablo 4.39’da görüldüğü üzere, erkek bağımsız denetçilerin denetim kalitesine ilişkin görüşleri ile kadın bağımsız denetçilerin denetim kalitesine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($t=-0,545$; $p=,587>0,05$). Erkek bağımsız denetçilerin denetim kalitesine ilişkin görüşlerinin ortalamaları ile kadın bağımsız denetçilerin denetim kalitesine ilişkin görüşlerinin ortalamaları birbirine çok yakındır.

4.7.5.2. Unvana Göre T Testi Sonuçları

Katılımcıların, araştırma kapsamında irdelenen değişkenlere ilişkin görüşlerinin unvanlarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan t testi sonuçları aşağıda yer almaktadır.

4.7.5.2.1. Unvana Göre Sorgulayıcı Zihin Değişkeni İçin T Testi

Bağımsız denetçilerin sorgulayıcı zihin değişkenine ilişkin görüşlerinin unvana göre anlamlı farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla 87 kişiden elde edilen verilere bağımsız gruplar t-testi uygulanmıştır.

Bağımsız örneklem t-testi sonuçları Tablo 4.40’da yer almaktadır.

Tablo 4.40: Unvana Göre Sorgulayıcı Zihin Değişkeni İçin T Testi Sonuçları

Cinsiyet	N	Ort.	S.S.	S.D.	t	p
SMMM	52	4,3125	,70167	85	-1,514	,134
YMM	35	4,5143	,43700			

Tablo 4.40’da görüldüğü üzere, serbest muhasebeci mali müşavirlerin sorgulayıcı zihin değişkeniyle ilgili görüşleri ile yeminli mali müşavirlerin sorgulayıcı zihin değişkeniyle ilgili görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($t=-1,514$; $p=,134>0,05$). Serbest muhasebeci mali müşavirlerin sorgulayıcı zihne ilişkin görüşlerinin ortalamaları ile yeminli mali müşavirlerin sorgulayıcı zihne ilişkin görüşlerinin ortalamaları birbirine çok yakındır.

4.7.5.2.2. Unvana Göre Merak Değişkeni İçin T Testi

Bağımsız denetçilerin merak değişkenine ilişkin görüşlerinin unvana göre anlamlı farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla 87 kişiden elde edilen verilere bağımsız gruplar t-testi uygulanmıştır.

Bağımsız gruplar t-testi sonuçları Tablo 4.41’de yer almaktadır.

Tablo 4.41: Unvana Göre Merak Değişkeni İçin T Testi Sonuçları

Unvan	N	Ort.	S.S.	S.D.	t	p
SMMM	52	4,3942	,74647	85	-,448	,655
YMM	35	4,4571	,44344			

Tablo 4.41’de görüldüğü üzere, serbest muhasebesi mali müşavirlerin merak değişkeniyle ilgili görüşleri ile yeminli mali müşavirlerin merak değişkeniyle ilgili görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($t=-0,448$; $p=,655>0,05$). Serbest muhasebeci mali müşavirlerin merak değişkenine ilişkin görüşlerinin ortalamaları ile yeminli mali müşavirlerin merak değişkenine ilişkin görüşlerinin ortalamaları birbirine çok yakındır.

4.7.5.2.3. Unvana Göre Bireylerarası Uzlaşma Değişkeni İçin T Testi

Bağımsız denetçilerin bireylerarası uzlaşma değişkenine ilişkin görüşlerinin unvana göre anlamlı farklılık gösterip göstermediğini belirlemek için 87 kişiden elde edilen verilere bağımsız gruplar t-testi uygulanmıştır.

Bağımsız örneklem t-testi sonuçları Tablo 4.42’de yer almaktadır.

Tablo 4.42: Unvana Göre Bireylerarası Uzlaşma Değişkeni İçin T Testi Sonuçları

Unvan	N	Ort.	S.S.	S.D.	t	p
SMMM	52	4,1779	,57381	85	,587	,559
YMM	35	4,1071	,51552			

Tablo 4.42’de görüldüğü üzere, serbest muhasebeci mali müşavirlerin bireylerarası uzlaşma değişkenine ilişkin görüşleri ile yeminli mali müşavirlerin bireylerarası uzlaşma değişkenine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($t=0,587$; $p=,559>0,05$). Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bireylerarası uzlaşma değişkenine ilişkin görüşlerinin ortalamaları ile yeminli mali müşavirlerin bireylerarası uzlaşma değişkenine ilişkin görüşlerinin ortalamaları birbirine çok yakındır.

4.7.5.2.4. Unvana Göre Özgüven Değişkeni İçin T Testi Sonuçları

Bağımsız denetçilerin özgüven değişkenine ilişkin görüşlerinin unvana göre anlamlı farklılık gösterip göstermediğini belirlemek için 87 kişiden elde edilen verilere bağımsız gruplar t-testi uygulanmıştır.

Bağımsız gruplar t-testi sonuçları Tablo 4.43’de yer almaktadır.

Tablo 4.43: Unvana Göre Özgüven Değişkeni İçin T Testi Sonuçları

Unvan	N	Ort.	S.S.	S.D.	t	p
SMMM	52	4,3013	,80645	85	,089	,929
YMM	35	4,2857	,79271			

Tablo 4.43’de görüldüğü üzere, serbest muhasebeci mali müşavirlerin özgüven değişkeniyle ilgili görüşleri ile yeminli mali müşavirlerin özgüven değişkeniyle ilgili görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($t=0,089$; $p=,929>0,05$). Serbest muhasebeci mali müşavirlerin özgüven değişkenine ilişkin görüşlerinin ortalamaları ile yeminli mali müşavirlerin özgüven değişkenine ilişkin görüşlerinin ortalamaları birbirine çok yakındır.

4.7.5.2.5. Unvana Göre Karar Verme Yeteneği İçin T Testi

Bağımsız denetçilerin karar verme yeteneği değişkenine ilişkin görüşlerinin unvana göre anlamlı farklılık gösterip göstermediğini belirlemek için 87 kişiden elde edilen verilere bağımsız gruplar t-testi uygulanmıştır.

Bağımsız gruplar t-testi sonuçları Tablo 4.44’de yer almaktadır.

Tablo 4.44: Unvana Göre Karar Verme Yeteneği Değişkeni İçin T Testi Sonuçları

Unvan	N	Ort.	S.S.	S.D.	t	p
SMMM	52	4,0817	,54620	85	-,515	,608
YMM	35	4,1357	,35533			

Tablo 4.44’de görüldüğü üzere, serbest muhasebeci mali müşavirlerin karar verme yeteneği değişkeniyle ilgili görüşleri ile yeminli mali müşavirlerin karar verme yeteneği ile ilgili görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($t=-0,515$; $p=,608>0,05$). Serbest muhasebeci mali müşavirlerin karar verme yeteneği değişkenine ilişkin görüşlerinin ortalamaları ile yeminli mali müşavirlerin karar verme yeteneği değişkenine ilişkin görüşlerinin ortalamaları birbirine çok yakındır.

4.7.5.2.6. Unvana Göre Mesleki Şüphencilik İçin T Testi

Bağımsız denetçilerin mesleki şüphencilik ile ilişkin görüşlerinin unvana göre anlamlı farklılık gösterip göstermediğini belirlemek için 87 kişiden elde edilen verilere bağımsız gruplar t-testi uygulanmıştır.

Bağımsız gruplar t-testi sonuçları Tablo 4.45’de yer almaktadır.

Tablo 4.45: Unvana Göre Mesleki Şüphencilik Değişkeni İçin T Testi Sonuçları

Unvan	N	Ort.	S.S.	S.D.	t	p
SMMM	52	4,2535	,54747	85	-,456	,650
YMM	35	4,3000	,30705			

Tablo 4.45’de görüldüğü üzere, serbest muhasebeci mali müşavirlerin mesleki şüphencilik ile ilişkin görüşleri ile yeminli mali müşavirlerin mesleki şüphencilik ile ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($t=-0,456$; $p=,650>0,05$). Serbest muhasebeci mali müşavirlerin mesleki şüphencilik ile ilişkin görüşlerinin ortalamaları ile yeminli mali müşavirlerin mesleki şüphencilik ile ilişkin görüşlerinin ortalamaları birbirine çok yakındır.

4.7.5.2.7. Unvana Göre Liderlik Sorumlulukları İçin T Testi

Bağımsız denetçilerin liderlik sorumlulukları değişkenine ilişkin görüşlerinin unvana göre anlamlı farklılık gösterip göstermediğini belirlemek için 87 kişiden elde edilen verilere bağımsız gruplar t-testi uygulanmıştır.

Bağımsız gruplar t-testi sonuçları Tablo 4.46’da yer almaktadır.

Tablo 4.46: Unvana Göre Liderlik Sorumlulukları Değişkeni İçin T Testi Sonuçları

Unvan	N	Ort.	S.S.	S.D.	t	p
SMMM	52	4,3846	,71136	85	-1,498	,138
YMM	35	4,5857	,42850			

Tablo 4.46’da görüldüğü üzere, serbest muhasebeci mali müşavirlerin liderlik sorumlulukları değişkeniyle ilgili görüşleri ile yeminli mali müşavirlerin liderlik sorumlulukları değişkeniyle ilgili görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($t=-1,498$; $p=,138>0,05$). Serbest muhasebeci mali müşavirlerin liderlik sorumlulukları değişkeni ile ilişkin görüşlerinin ortalamaları ile yeminli mali müşavirlerin liderlik sorumlulukları değişkenine ilişkin görüşlerinin ortalamaları birbirine çok yakındır.

4.7.5.2.8. Unvana Göre Müşteri İlişkileri Yönetimi İçin T Testi

Bağımsız denetçilerin müşteri ilişkileri yönetimi değişkenine ilişkin görüşlerinin unvana göre anlamlı farklılık gösterip göstermediğini belirlemek için 87 kişiden elde edilen verilere bağımsız gruplar t-testi uygulanmıştır.

Bağımsız gruplar t-testi sonuçları Tablo 4.47’de yer almaktadır.

Tablo 4.47: Unvana Göre Müşteri İlişkileri Yönetimi Değişkeni İçin T Testi Sonuçları

Unvan	N	Ort.	S.S.	S.D.	t	p
SMMM	52	4,4135	,73579	85	-,531	,597
YMM	35	4,4857	,39734			

Tablo 4.47’de görüldüğü üzere, serbest muhasebeci mali müşavirlerin müşteri ilişkileri yönetimi değişkeniyle ilgili görüşleri ile yeminli mali müşavirlerin müşteri ilişkileri yönetimi değişkeniyle ilgili görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($t=-0,531$; $p=,597>0,05$). Serbest muhasebeci mali müşavirlerin müşteri ilişkileri yönetimi değişkenine ilişkin görüşlerinin ortalamaları ile yeminli mali müşavirlerin müşteri ilişkileri yönetimi değişkenine ilişkin görüşlerinin ortalamaları birbirine çok yakındır.

4.7.5.2.9. Unvana Göre Denetimin Yürütülmesi İçin T Testi

Bağımsız denetçilerin denetimin yürütülmesi değişkenine ilişkin görüşlerinin unvana göre anlamlı farklılık gösterip göstermediğini belirlemek için 87 kişiden elde edilen verilere bağımsız gruplar t-testi uygulanmıştır.

Bağımsız gruplar t-testi sonuçları Tablo 4.48’de yer almaktadır.

Tablo 4.48: Unvana Göre Denetimin Yürütülmesi Değişkeni İçin T Testi Sonuçları

Unvan	N	Ort.	S.S.	S.D.	t	p
SMMM	52	4,0449	,84283	85	-2,012	,047
YMM	35	4,3714	,55878			

Tablo 4.48’de görüldüğü üzere, serbest muhasebeci mali müşavirlerin denetimin yürütülmesi değişkeniyle ilgili görüşleri ile yeminli mali müşavirlerin denetimin yürütülmesi değişkeniyle ilgili görüşleri arasında anlamlı bir farklılık vardır. ($t=-2,012$; $p=,047<0,05$). Tablo 4.48’de görüldüğü üzere yeminli mali müşavirlerin denetimin yürütülmesi değişkenine ilişkin görüşlerinin ortalamaları serbest muhasebeci mali müşavirlerin denetimin yürütülmesi değişkenine ilişkin görüşlerinin ortalamalarından büyüktür. Bu sonuçlar, yeminli mali müşavirlerin, denetimin mesleki standartlara ve yürürlük-

teki mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülmesi hususunda daha istekli olduklarını göstermektedir.

4.7.5.2.10. Unvana Göre İnsan Kaynakları Değişkeni İçin T Testi

Bağımsız denetçilerin insan kaynakları değişkenine ilişkin görüşlerinin unvana göre anlamlı farklılık gösterip göstermediğini belirlemek için 87 kişiden elde edilen verilere bağımsız gruplar t-testi uygulanmıştır.

Bağımsız gruplar t-testi sonuçları Tablo 4.49’da yer almaktadır.

Tablo 4.49: Unvana Göre İnsan Kaynakları Değişkeni İçin T Testi Sonuçları

Unvan	N	Ort.	S.S.	S.D.	t	p
SMMM	52	4,1667	,66175	85	,530	,598
YMM	35	4,0857	,75122			

Tablo 4.49’da görüldüğü üzere, serbest muhasebeci mali müşavirlerin insan kaynakları değişkeniyle ilgili görüşleri ile yeminli mali müşavirlerin insan kaynakları değişkeniyle ilgili görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($t=0,530$; $p=,598>0,05$). Serbest muhasebeci mali müşavirlerin insan kaynakları değişkenine ilişkin görüşlerinin ortalamaları ile yeminli mali müşavirlerin insan kaynakları değişkenine ilişkin görüşlerinin ortalamaları birbirine çok yakındır.

4.7.5.2.11. Unvana Göre İzleme Değişkeni İçin T Testi

Bağımsız denetçilerin izleme değişkenine ilişkin görüşlerinin unvana göre anlamlı farklılık gösterip göstermediğini belirlemek için 87 kişiden elde edilen verilere bağımsız gruplar t-testi uygulanmıştır.

Bağımsız gruplar t-testi sonuçları Tablo 4.50’de yer almaktadır.

Tablo 4.50: Unvana Göre İzleme Değişkeni İçin T Testi Sonuçları

Unvan	N	Ort.	S.S.	S.D.	t	p
SMMM	52	4,0833	,55178	85	-,524	,601
YMM	35	4,1429	,46643			

Tablo 4.50’de görüldüğü üzere, serbest muhasebeci mali müşavirlerin izleme değişkeniyle ilgili görüşleri ile yeminli mali müşavirlerin izleme değişkeniyle ilgili görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($t=-0,524$; $p=,601>0,05$). Serbest muhasebeci

mali müşavirlerin izleme değişkenine ilişkin görüşlerinin ortalamaları ile yeminli mali müşavirlerin izleme değişkenine ilişkin görüşlerinin ortalamaları birbirine çok yakındır.

4.7.5.2.12. Unvana Göre Denetim Kalitesi İçin T Testi

Bağımsız denetçilerin denetim kalitesine ilişkin görüşlerinin unvana göre anlamlı farklılık gösterip göstermediğini belirlemek için 87 kişiden elde edilen verilere bağımsız gruplar t-testi uygulanmıştır.

Bağımsız gruplar t-testi sonuçları Tablo 4.51’de yer almaktadır.

Tablo 4.51: Unvana Göre Denetim Kalitesi Değişkeni İçin T Testi Sonuçları

Unvan	N	Ort.	S.S.	S.D.	t	p
SMMM	52	4,2186	,48054	85	-1,251	,215
YMM	35	4,3343	,31813			

Tablo 4.51’de görüldüğü üzere, serbest muhasebeci mali müşavirlerin denetim kalitesine ilişkin görüşleri ile yeminli mali müşavirlerin denetim kalitesine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($t=-1,251$; $p=,215>0,05$). Serbest muhasebeci mali müşavirlerin denetim kalitesine ilişkin görüşlerinin ortalamaları ile yeminli mali müşavirlerin denetim kalitesine ilişkin görüşlerinin ortalamaları birbirine çok yakındır.

4.7.6. Anova Testi

Varyans analizi veya F Testi olarak bilinen Anova testi, grup ortalamaları ve bunlara bağlı olan işlemleri analiz etmek için kullanılan testtir (Gülbüz ve Şahin, 2016: 240). İkiiden fazla bağımsız grubun ortalamalarının birbirinden farklı olup olmadığını test etmek amacıyla kullanılan istatistiksel analiz yöntemine tek yönlü varyans analizi denir. Tek yönlü varyans analizinin yapılabilmesi için karşılaştırılacak olan grupların birbirinden bağımsız olması ve bu gruplardan elde edilen ölçümlerin en az eşit aralıklı ölçek düzeyinde ölçülmüş olması gerekmektedir. Bağımsız gruplar t-testinde olduğu gibi tek yönlü varyans analizinde de grupların varyanslarının eşitliği test edilmelidir. Anova yapılabilmesi için grupların varyanslarının homojen yani eşit olması şartı aranır. Grup varyanslarının homojen olup olmadığını anlamak için ise Levene testi yapılmalıdır. (Durmuş vd., 2016: 124).

4.7.6.1. Öğrenim Durumuna Göre Tek Yönlü Varyans Analizi

Katılımcıların, araştırma kapsamında irdelenen değişkenlere ilişkin görüşlerinin öğrenim durumlarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi sonuçları aşağıda yer almaktadır.

4.7.6.1.1. Öğrenim Durumuna Göre Sorgulayıcı Zihin Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi

Bağımsız denetçilerin sorgulayıcı zihin değişkenine ilişkin görüşlerinin öğrenime göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği 87 kişiden elde edilen veri üzerinden araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar; Tablo 4.52, Tablo 4.53 ve Tablo 4.54’de yer almaktadır.

Tablo 4.52: Öğrenim Durumlarına İlişkin Bazı İstatistikler

Öğrenim Durumu	N	Ortalama	Standart Sapma
Lisans	47	4,2872	,72976
Yüksek Lisans	33	4,4924	,43519
Doktora	7	4,6429	,31810
Toplam	87	4,3937	,61431

Tablo 4.53: Varyansların Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
,922	2	84	,402

Tablo 4.54: Sorgulayıcı Zihin Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Varyans Kaynağı	KT	S.D.	KO	F	p
Gruplar Arası	1,289	2	,644	1,737	,182
Grup İçi	31,165	84	,371		
Toplam	32,454	86			

Tablo 4.53’de tek yönlü varyans analizinin temel varsayımı olan varyansların homojenliği testinin sonucu görülmektedir. Tablo 4.53’deki p değeri (,402) 0,05’ten büyük olduğu için grup varyansları homojendir. Tablo 4.54’de görüldüğü üzere, farklı öğrenim düzeyine sahip bağımsız denetçilerin sorgulayıcı zihin değişkenine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($p=,182>0,05$).

4.7.6.1.2. Öğrenim Durumuna Göre Merak Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi

Bağımsız denetçilerin merak değişkenine ilişkin görüşlerinin öğrenime göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği 87 kişiden elde edilen veri üzerinden araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar; Tablo 4.55, Tablo 4.56 ve Tablo 4.57’de yer almaktadır.

Tablo 4.55: Öğrenim Durumlarına İlişkin Bazı İstatistikler

Öğrenim Durumu	N	Ortalama	Standart Sapma
Lisans	47	4,3564	,79356
Yüksek Lisans	33	4,4773	,40680
Doktora	7	4,5714	,27817
Toplam	87	4,4195	,63965

Tablo 4.56: Varyansların Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
2,530	2	84	,086

Tablo 4.57: Merak Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Varyans Kaynağı	KT	S.D.	KO	F	p
Gruplar Arası	,459	2	,229	,555	,576
Grup İçi	34,728	84	,413		
Toplam	35,187	86			

Tablo 4.56’da tek yönlü varyans analizinin temel varsayımı olan varyansların homojenliği testinin sonucu görülmektedir. Tablo 4.56’daki p değeri (,086) 0,05’ten büyük olduğu için grup varyansları homojendir. Tablo 4.57’de görüldüğü üzere, farklı öğrenim düzeyine sahip bağımsız denetçilerin merak değişkenine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($p=,576>0,05$).

4.7.6.1.3. Öğrenim Durumuna Göre Bireylerarası Uzlaşma Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi

Bağımsız denetçilerin bireylerarası uzlaşma değişkenine ilişkin görüşlerinin öğrenime göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği 87 kişiden elde edilen veri üzerinden araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar; Tablo 4.58, Tablo 4.59 ve Tablo 4.60’da yer almaktadır.

Tablo 4.58: Öğrenim Durumlarına İlişkin Bazı İstatistikler

Öğrenim Durumu	N	Ortalama	Standart Sapma
Lisans	47	4,0957	,58874
Yüksek Lisans	33	4,2273	,50915
Doktora	7	4,1429	,47559
Toplam	87	4,1494	,54913

Tablo 4.59: Varyansların Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
,058	2	84	,943

Tablo 4.60: Bireylerarası Uzlaşma Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Varyans Kaynağı	KT	S.D.	KO	F	p
Gruplar Arası	,336	2	,168	,551	,579
Grup İçi	25,597	84	,305		
Toplam	25,932	86			

Tablo 4.59’da tek yönlü varyans analizinin temel varsayımı olan varyansların homojenliği testinin sonucu görülmektedir. Tablo 4.59’daki p değeri (,943) 0,05’ten büyük olduğu için grup varyansları homojendir. Tablo 4.60’da görüldüğü üzere, farklı öğrenim düzeyine sahip bağımsız denetçilerin bireylerarası uzlaşma değişkenine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($p=,579>0,05$).

4.7.6.1.4. Öğrenim Durumuna Göre Özgüven Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi

Bağımsız denetçilerin özgüven değişkenine ilişkin görüşlerinin öğrenime göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği 87 kişiden elde edilen veri üzerinden araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar; Tablo 4.61, Tablo 4.62 ve Tablo 4.63’de yer almaktadır.

Tablo 4.61: Öğrenim Durumlarına İlişkin Bazı İstatistikler

Öğrenim Durumu	N	Ortalama	Standart Sapma
Lisans	47	4,2128	,82070
Yüksek Lisans	33	4,4040	,81971
Doktora	7	4,3333	,47140
Toplam	87	4,2950	,79635

Tablo 4.62: Varyansların Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
,627	2	84	,537

Tablo 4.63: Özgüven Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Varyans Kaynağı	KT	S.D.	KO	F	p
Gruplar Arası	,720	2	,360	,562	,572
Grup İçi	53,818	84	,641		
Toplam	54,539	86			

Tablo 4.62’de tek yönlü varyans analizinin temel varsayımı olan varyansların homojenliği testinin sonucu görülmektedir. Tablo 4.62’deki p değeri (,537) 0,05’ten büyük olduğu için grup varyansları homojendir. Tablo 4.63’de görüldüğü üzere, farklı öğrenim düzeyine sahip bağımsız denetçilerin özgüven değişkenine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($p=,572>0,05$).

4.7.6.1.5. Öğrenim Durumuna Göre Karar Verme Yeteneği Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi

Bağımsız denetçilerin karar verme yeteneği değişkenine ilişkin görüşlerinin öğrenime göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği 87 kişiden elde edilen veri üzerinden araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar; Tablo 4.64, Tablo 4.65 ve Tablo 4.66’da yer almaktadır.

Tablo 4.64: Öğrenim Durumlarına İlişkin Bazı İstatistikler

Öğrenim Durumu	N	Ortalama	Standart Sapma
Lisans	47	4,0319	,47668
Yüksek Lisans	33	4,1970	,45397
Doktora	7	4,1429	,57477
Toplam	87	4,1034	,47702

Tablo 4.65: Varyansların Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
1,165	2	84	,317

Tablo 4.66: Karar Verme Yeteneği Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Varyans Kaynağı	KT	S.D.	KO	F	p
Gruplar Arası	,540	2	,270	1,192	,309
Grup İçi	19,029	84	,227		
Toplam	19,569	86			

Tablo 4.65’de tek yönlü varyans analizinin temel varsayımı olan varyansların homojenliği testinin sonucu görülmektedir. Tablo 4.65’deki p değeri (,317) 0,05’ten büyük olduğu için grup varyansları homojendir. Tablo 4.66’da görüldüğü üzere, farklı öğrenim

düzeyine sahip bağımsız denetçilerin karar verme yeteneği değişkenine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($p=,309>0,05$).

4.7.6.1.6. Öğrenim Durumuna Göre Mesleki Şüphencilik Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi

Bağımsız denetçilerin mesleki şüphencilik ile ilişkin görüşlerinin öğrenime göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği 87 kişiden elde edilen veri üzerinden araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar; Tablo 4.67, Tablo 4.68 ve Tablo 4.69’da yer almaktadır.

Tablo 4.67: Öğrenim Durumlarına İlişkin Bazı İstatistikler

Öğrenim Durumu	N	Ortalama	Standart Sapma
Lisans	47	4,1968	,55036
Yüksek Lisans	33	4,3596	,33362
Doktora	7	4,3667	,27689
Toplam	87	4,2722	,46426

Tablo 4.68: Varyansların Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
,445	2	84	,642

Tablo 4.69: Mesleki Şüphencilik Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Varyans Kaynağı	KT	S.D.	KO	F	p
Gruplar Arası	,582	2	,291	1,361	,262
Grup İçi	17,955	84	,214		
Toplam	18,536	86			

Tablo 4.68’de tek yönlü varyans analizinin temel varsayımı olan varyansların homojenliği testinin sonucu görülmektedir. Tablo 4.68’deki p değeri ($,642$) $0,05$ ’ten büyük olduğu için grup varyansları homojendir. Tablo 4.69’da görüldüğü üzere, farklı öğrenim düzeyine sahip bağımsız denetçilerin mesleki şüphencilik ile ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($p=,262>0,05$).

4.7.6.1.7. Öğrenim Durumuna Göre Liderlik Sorumlulukları Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi

Bağımsız denetçilerin liderlik sorumlulukları değişkenine ilişkin görüşlerinin öğrenime göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği 87 kişiden elde edilen veri üzerinden araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar; Tablo 4.70, Tablo 4.71 ve Tablo 4.72’de yer almaktadır.

Tablo 4.70: Öğrenim Durumlarına İlişkin Bazı İstatistikler

Öğrenim Durumu	N	Ortalama	Standart Sapma
Lisans	47	4,3723	,73882
Yüksek Lisans	33	4,5227	,43013
Doktora	7	4,8214	,27817
Toplam	87	4,4655	,61848

Tablo 4.71: Varyansların Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
1,579	2	84	,212

Tablo 4.72: Liderlik Sorumlulukları Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Varyans Kaynağı	KT	S.D.	KO	F	p
Gruplar Arası	1,403	2	,701	1,871	,160
Grup İçi	31,494	84	,375		
Toplam	32,897	86			

Tablo 4.71’de tek yönlü varyans analizinin temel varsayımı olan varyansların homojenliği testinin sonucu görülmektedir. Tablo 4.71’deki p değeri (,212) 0,05’ten büyük olduğu için grup varyansları homojendir. Tablo 4.72’de görüldüğü üzere, farklı öğrenim düzeyine sahip bağımsız denetçilerin liderlik sorumluluklarına ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($p=,160>0,05$).

4.7.6.1.8. Öğrenim Durumuna Göre Müşteri İlişkileri Yönetimi Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi

Bağımsız denetçilerin müşteri ilişkileri yönetimi değişkenine ilişkin görüşlerinin öğrenime göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği 87 kişiden elde edilen veri üzerinden araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar; Tablo 4.73, Tablo 4.74 ve Tablo 4.75’de yer almaktadır.

Tablo 4.73: Öğrenim Durumlarına İlişkin Bazı İstatistikler

Öğrenim Durumu	N	Ortalama	Standart Sapma
Lisans	47	4,4415	,62601
Yüksek Lisans	33	4,3939	,66153
Doktora	7	4,6786	,31339
Toplam	87	4,4425	,62027

Tablo 4.74: Varyansların Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
,484	2	84	,618

Tablo 4.75: Müşteri İlişkileri Yönetimi Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Varyans Kaynağı	KT	S.D.	KO	F	p
Gruplar Arası	,468	2	,234	,603	,550
Grup İçi	32,620	84	,388		
Toplam	33,088	86			

Tablo 4.74’de tek yönlü varyans analizinin temel varsayımı olan varyansların homojenliği testinin sonucu görülmektedir. Tablo 4.74’deki p değeri (,618) 0,05’ten büyük olduğu için grup varyansları homojendir. Tablo 4.75’de görüldüğü üzere, farklı öğrenim düzeyine sahip bağımsız denetçilerin müşteri ilişkileri yönetimine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($p=,550>0,05$).

4.7.6.1.9. Öğrenime Göre Denetimin Yürütülmesi Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi

Bağımsız denetçilerin denetimin yürütülmesi değişkenine ilişkin görüşlerinin öğrenime göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği 87 kişiden elde edilen veri üzerinden araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar; Tablo 4.76, Tablo 4.77 ve Tablo 4.78’de yer almaktadır.

Tablo 4.76: Öğrenim Durumlarına İlişkin Bazı İstatistikler

Öğrenim Durumu	N	Ortalama	Standart Sapma
Lisans	47	4,1418	,83041
Yüksek Lisans	33	4,1010	,65344
Doktora	7	4,7619	,41786
Toplam	87	4,1762	,75541

Tablo 4.77: Varyansların Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
,378	2	84	,686

Tablo 4.78: Denetimin Yürütülmesi Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Varyans Kaynağı	KT	S.D.	KO	F	p
Gruplar Arası	2,643	2	1,322	2,391	,098
Grup İçi	46,432	84	,553		
Toplam	49,075	86			

Tablo 4.77’de tek yönlü varyans analizinin temel varsayımı olan varyansların homojenliği testinin sonucu görülmektedir. Tablo 4.77’deki p değeri (,686) 0,05’ten büyük olduğu için grup varyansları homojendir. Tablo 4.78’de görüldüğü üzere, farklı öğrenim

düzeyine sahip bağımsız denetçilerin denetimin yürütülmesi değişkenine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($p=,098>0,05$).

4.7.6.1.10. Öğrenim Durumuna Göre İnsan Kaynakları Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi

Bağımsız denetçilerin insan kaynakları değişkenine ilişkin görüşlerinin öğrenime göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği 87 kişiden elde edilen veri üzerinden araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar; Tablo 4.79, Tablo 4.80 ve Tablo 4.81’de yer almaktadır.

Tablo 4.79: Öğrenim Durumlarına İlişkin Bazı İstatistikler

Öğrenim Durumu	N	Ortalama	Standart Sapma
Lisans	47	4,0709	,70518
Yüksek Lisans	33	4,1919	,70726
Doktora	7	4,2857	,62148
Toplam	87	4,1341	,69598

Tablo 4.80: Varyansların Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
,130	2	84	,878

Tablo 4.81: İnsan Kaynakları Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Varyans Kaynağı	KT	S.D.	KO	F	p
Gruplar Arası	,459	2	,229	,468	,628
Grup İçi	41,199	84	,490		
Toplam	41,658	86			

Tablo 4.80’de tek yönlü varyans analizinin temel varsayımı olan varyansların homojenliği testinin sonucu görülmektedir. Tablo 4.80’deki p değeri ($,878$) $0,05$ ’ten büyük olduğu için grup varyansları homojendir. Tablo 4.81’de görüldüğü üzere, farklı öğrenim düzeyine sahip bağımsız denetçilerin insan kaynakları değişkenine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($p=,628>0,05$).

4.7.6.1.11. Öğrenim Durumuna Göre İzleme Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi

Bağımsız denetçilerin izleme değişkenine ilişkin görüşlerinin öğrenime göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği 87 kişiden elde edilen veri üzerinden araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar; Tablo 4.82, Tablo 4.83 ve Tablo 4.84’de yer almaktadır.

Tablo 4.82: Öğrenim Durumlarına İlişkin Bazı İstatistikler

Öğrenim Durumu	N	Ortalama	Standart Sapma
Lisans	47	4,0567	,51226
Yüksek Lisans	33	4,1414	,52725
Doktora	7	4,2857	,52453
Toplam	87	4,1073	,51713

Tablo 4.83: Varyansların Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
,987	2	84	,377

Tablo 4.84: İzleme Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Varyans Kaynağı	KT	S.D.	KO	F	p
Gruplar Arası	,381	2	,191	,708	,495
Grup İçi	22,617	84	,269		
Toplam	22,999	86			

Tablo 4.83’de tek yönlü varyans analizinin temel varsayımı olan varyansların homojenliği testinin sonucu görülmektedir. Tablo 4.83’deki p değeri (,377) 0,05’ten büyük olduğu için grup varyansları homojendir. Tablo 4.84’de görüldüğü üzere, farklı öğrenim düzeyine sahip bağımsız denetçilerin izleme değişkenine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($p=,495>0,05$).

4.7.6.1.12. Öğrenim Durumuna Göre Denetim Kalitesi İçin Tek Yönlü Varyans Analizi

Bağımsız denetçilerin denetim kalitesine ilişkin görüşlerinin öğrenime göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği 87 kişiden elde edilen veri üzerinden araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar; Tablo 4.85, Tablo 4.86 ve Tablo 4.87’de yer almaktadır.

Tablo 4.85: Öğrenim Durumlarına İlişkin Bazı İstatistikler

Öğrenim Durumu	N	Ortalama	Standart Sapma
Lisans	47	4,2167	,46632
Yüksek Lisans	33	4,2702	,36737
Doktora	7	4,5667	,26736
Toplam	87	4,2651	,42451

Tablo 4.86: Varyansların Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
,036	2	84	,965

Tablo 4.87: Denetim Kalitesi Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Varyans Kaynağı	KT	S.D.	KO	F	p
Gruplar Arası	,748	2	,374	2,129	,125
Grup İçi	14,750	84	,176		
Toplam	15,498	86			

Tablo 4.86’da tek yönlü varyans analizinin temel varsayımı olan varyansların homojenliği testinin sonucu görülmektedir. Tablo 4.86’daki p değeri (,965) 0,05’ten büyük olduğu için grup varyansları homojendir. Tablo 4.87’de görüldüğü üzere, farklı öğrenim düzeyine sahip bağımsız denetçilerin denetim kalitesine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($p=,125>0,05$).

4.7.6.2. Denetçilerin Pozisyonlarına Göre Tek Yönlü Varyans Analizi

Katılımcıların, araştırma kapsamında irdelenen değişkenlere ilişkin görüşlerinin denetim firmasındaki pozisyonlarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi sonuçları aşağıda yer almaktadır.

4.7.6.2.1. Denetçilerin Pozisyonlarına Göre Sorgulayıcı Zihin Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi

Bağımsız denetçilerin sorgulayıcı zihin değişkenine ilişkin görüşlerinin denetim firmasındaki pozisyonlarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği 87 kişiden elde edilen veri üzerinden araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar Tablo 4.88, Tablo 4.89 ve Tablo 4.90’da yer almaktadır.

Tablo 4.88: Pozisyonlara İlişkin Bazı İstatistikler

Pozisyonlar	N	Ortalama	Standart Sapma
Denetçi Yardımcısı	8	4,2813	,45193
Denetçi	42	4,2679	,75586
Kıdemli Denetçi	7	4,3214	,34503
Baş Denetçi	4	4,6250	,43301
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	26	4,6154	,40144
Toplam	87	4,3937	,61431

Tablo 4.89: Varyansların Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
,587	4	82	,673

Tablo 4.90: Sorgulayıcı Zihin Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Varyans Kaynağı	KT	S.D.	KO	F	p
Gruplar Arası	2,295	4	,574	1,560	,193
Grup İçi	30,159	82	,368		
Toplam	32,454	86			

Tablo 4.89’da tek yönlü varyans analizinin temel varsayımı olan varyansların homojenliği testinin sonucu görülmektedir. Tablo 4.89’daki p değeri (,673) 0,05’ten büyük olduğu için grup varyansları homojendir. Tablo 4.90’da görüldüğü üzere, farklı pozisyonlarda çalışan bağımsız denetçilerin sorgulayıcı zihin değişkenine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($p=,193>0,05$).

4.7.6.2.2. Denetçilerin Pozisyonlarına Göre Merak Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi

Bağımsız denetçilerin merak değişkenine ilişkin görüşlerinin denetim firmasındaki pozisyonlarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği 87 kişiden elde edilen veri üzerinden araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar; Tablo 4.91, Tablo 4.92 ve Tablo 4.93’de yer almaktadır.

Tablo 4.91: Pozisyonlara İlişkin Bazı İstatistikler

Pozisyonlar	N	Ortalama	Standart Sapma
Denetçi Yardımcısı	8	4,7813	,33905
Denetçi	42	4,3214	,81016
Kıdemli Denetçi	7	4,2143	,30375
Baş Denetçi	4	4,6875	,47324
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	26	4,4808	,40573
Toplam	87	4,4195	,63965

Tablo 4.92: Varyansların Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
1,344	4	82	,261

Tablo 4.93: Merak Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Varyans Kaynağı	KT	S.D.	KO	F	p
Gruplar Arası	2,131	4	,533	1,321	,269
Grup İçi	33,056	82	,403		
Toplam	35,187	86			

Tablo 4.92’de tek yönlü varyans analizinin temel varsayımı olan varyansların homojenliği testinin sonucu görülmektedir. Tablo 4.92’deki p değeri (,261) 0,05’ten büyük

olduğu için grup varyansları homojendir. Tablo 4.93’de görüldüğü üzere, farklı pozisyonlarda çalışan bağımsız denetçilerin merak değişkenine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($p=,269>0,05$).

4.7.6.2.3. Denetçilerin Pozisyonlarına Göre Bireylerarası Uzlaşma Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi

Bağımsız denetçilerin bireylerarası uzlaşma değişkenine ilişkin görüşlerinin denetim firmasındaki pozisyonlarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği 87 kişiden elde edilen veri üzerinden araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar; Tablo 4.94, Tablo 4.95 ve Tablo 4.96’da yer almaktadır.

Tablo 4.94: Pozisyonlara İlişkin Bazı İstatistikler

Pozisyonlar	N	Ortalama	Standart Sapma
Denetçi Yardımcısı	8	4,2500	,37796
Denetçi	42	4,1488	,61500
Kıdemli Denetçi	7	4,1429	,37796
Baş Denetçi	4	4,3125	,47324
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	26	4,0962	,55262
Toplam	87	4,1494	,54913

Tablo 4.95: Varyansların Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
,600	4	82	,664

Tablo 4.96: Bireylerarası Uzlaşma Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Varyans Kaynağı	KT	S.D.	KO	F	p
Gruplar Arası	,261	4	,065	,209	,933
Grup İçi	25,671	82	,313		
Toplam	25,932	86			

Tablo 4.95’de tek yönlü varyans analizinin temel varsayımı olan varyansların homojenliği testinin sonucu görülmektedir. Tablo 4.95’deki p değeri ($,664$) $0,05$ ’ten büyük olduğu için grup varyansları homojendir. Tablo 4.96’da görüldüğü üzere, farklı pozisyonlarda çalışan bağımsız denetçilerin bireylerarası uzlaşma değişkenine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($p=,933>0,05$).

4.7.6.2.4. Denetçilerin Pozisyonlarına Göre Özgüven Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi

Bağımsız denetçilerin özgüven değişkenine ilişkin görüşlerinin denetim firmasındaki pozisyonlarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği 87 kişiden elde edilen veri üzerinden araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar; Tablo 4.97, Tablo 4.98 ve Tablo 4.99'da yer almaktadır.

Tablo 4.97: Pozisyonlara İlişkin Bazı İstatistikler

Pozisyonlar	N	Ortalama	Standart Sapma
Denetçi Yardımcısı	8	4,3333	,64242
Denetçi	42	4,2857	,85086
Kıdemli Denetçi	7	4,3333	,66667
Baş Denetçi	4	3,7500	1,89297
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	26	4,3718	,53605
Toplam	87	4,2950	,79635

Tablo 4.98: Varyansların Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
3,262	4	82	,016

Tablo 4.99: Welch Testi

Welch	df1	df2	Sig.
,140	4	13,221	,964

Tablo 4.98'de tek yönlü varyans analizinin temel varsayımı olan varyansların homojenliği testinin sonucu görülmektedir. Tablo 4.98'deki p değeri (,016) 0,05'ten küçük olduğu için grup varyansları homojen değildir. Bu durumda tek yönlü anova testinin ön şartı sağlanmamış olur ve anova testi yerine Welch testi uygulanabilir (Durmuş vd., 2016: 133). Tablo 4.99'da yer alan p değeri (,964) 0,05'ten büyüktür. Bu durumda, farklı pozisyonlarda çalışan bağımsız denetçilerin özgüven değişkenine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur.

4.7.6.2.5. Denetçilerin Pozisyonlarına Göre Karar Verme Yeteneği Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi

Bağımsız denetçilerin karar verme yeteneği değişkenine ilişkin görüşlerinin denetim firmasındaki pozisyonlarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği 87 kişiden elde edilen veri üzerinden araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar; Tablo 4.100, Tablo 4.101 ve Tablo 4.102'de yer almaktadır.

Tablo 4.100: Pozisyonlara İlişkin Bazı İstatistikler

Pozisyonlar	N	Ortalama	Standart Sapma
Denetçi Yardımcısı	8	4,1250	,42258
Denetçi	42	4,0655	,53835
Kıdemli Denetçi	7	3,8571	,31810
Baş Denetçi	4	4,3750	,47871
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	26	4,1827	,40962
Toplam	87	4,1034	,47702

Tablo 4.101: Varyansların Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
,187	4	82	,945

Tablo 4.102: Pozisyona Göre Karar Verme Yeteneği Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi

Varyans Kaynağı	KT	S.D.	KO	F	p
Gruplar Arası	,947	4	,237	1,043	,390
Grup İçi	18,622	82	,227		
Toplam	19,569	86			

Tablo 4.101’de tek yönlü varyans analizinin temel varsayımı olan varyansların homojenliği testinin sonucu görülmektedir. Tablo 4.101’deki p değeri (,945) 0,05’ten büyük olduğu için grup varyansları homojendir. Tablo 4.102’de görüldüğü üzere, farklı pozisyonlarda çalışan bağımsız denetçilerin karar verme yeteneği değişkenine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($p=,390>0,05$).

4.7.6.2.6. Denetçilerin Pozisyonlarına Göre Mesleki Şüphencilik Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi

Bağımsız denetçilerin mesleki şüphencilğe ilişkin görüşlerinin denetim firmasındaki pozisyonlarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği 87 kişiden elde edilen veri üzerinden araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar; Tablo 4.103, Tablo 4.104 ve Tablo 4.105’de yer almaktadır.

Tablo 4.103: Pozisyonlara İlişkin Bazı İstatistikler

Pozisyonlar	N	Ortalama	Standart Sapma
Denetçi Yardımcısı	8	4,3542	,18809
Denetçi	42	4,2179	,60159
Kıdemli Denetçi	7	4,1738	,24454
Baş Denetçi	4	4,3500	,26771
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	26	4,3494	,31317
Toplam	87	4,2722	,46426

Tablo 4.104: Varyansların Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
1,172	4	82	,329

Tablo 4.105: Mesleki Şüphencilik Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Varyans Kaynağı	KT	S.D.	KO	F	p
Gruplar Arası	,425	4	,106	,481	,750
Grup İçi	18,112	82	,221		
Toplam	18,536	86			

Tablo 4.104’de tek yönlü varyans analizinin temel varsayımı olan varyansların homojenliği testinin sonucu görülmektedir. Tablo 4.104’deki p değeri (,329) 0,05’ten büyük olduğu için grup varyansları homojendir. Tablo 4.105’de görüldüğü üzere, farklı pozisyonlarda çalışan bağımsız denetçilerin mesleki şüphencilik ile ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($p=,750>0,05$).

4.7.6.2.7. Denetçilerin Pozisyonlarına Göre Liderlik Sorumlulukları

Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi

Bağımsız denetçilerin liderlik sorumlulukları değişkenine ilişkin görüşlerinin denetim firmasındaki pozisyonlarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği 87 kişiden elde edilen veri üzerinden araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar; Tablo 4.106, Tablo 4.107 ve Tablo 4.108’de yer almaktadır.

Tablo 4.106: Pozisyonlara İlişkin Bazı İstatistikler

Pozisyonlar	N	Ortalama	Standart Sapma
Denetçi Yardımcısı	8	4,2188	,36443
Denetçi	42	4,4226	,77595
Kıdemli Denetçi	7	4,3571	,34932
Baş Denetçi	4	4,7500	,35355
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	26	4,5962	,43633
Toplam	87	4,4655	,61848

Tablo 4.107: Varyansların Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
,887	4	82	,475

Tablo 4.108: Liderlik Sorumlulukları Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Varyans Kaynağı	KT	S.D.	KO	F	p
Gruplar Arası	1,414	4	,354	,921	,456
Grup İçi	31,482	82	,384		
Toplam	32,897	86			

Tablo 4.107’de tek yönlü varyans analizinin temel varsayımı olan varyansların homojenliği testinin sonucu görülmektedir. Tablo 4.107’deki p değeri (,475) 0,05’ten büyük olduğu için grup varyansları homojendir. Tablo 4.108’de görüldüğü üzere, farklı pozisyonlarda çalışan bağımsız denetçilerin liderlik sorumlulukları değişkenine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($p=,456>0,05$).

4.7.6.2.8. Denetçilerin Pozisyonlarına Göre Müşteri İlişkileri Yönetimi Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi

Bağımsız denetçilerin müşteri ilişkileri yönetimi değişkenine ilişkin görüşlerinin denetim firmasındaki pozisyonlarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği 87 kişiden elde edilen veri üzerinden araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar; Tablo 4.109, Tablo 4.110, Tablo 4.111 ve Tablo 4.112’de yer almaktadır.

Tablo 4.109: Pozisyonlara İlişkin Bazı İstatistikler

Pozisyonlar	N	Ortalama	Standart Sapma
Denetçi Yardımcısı	8	4,3750	,23146
Denetçi	42	4,3214	,80070
Kıdemli Denetçi	7	4,7500	,20412
Baş Denetçi	4	4,4375	,51539
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	26	4,5769	,37927
Toplam	87	4,4425	,62027

Tablo 4.110: Varyansların Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
2,714	4	82	,035

Tablo 4.111: Welch Testi

Welch	df1	df2	Sig.
3,322	4	15,477	,038

Tablo 4.110’da tek yönlü varyans analizinin temel varsayımı olan varyansların homojenliği testinin sonucu görülmektedir. Tablo 4.110’daki p değeri (,035) 0,05’ten küçük olduğu için grup varyansları homojen değildir. Bu durumda tek yönlü anova testinin ön şartı sağlanmamış olur ve anova testi yerine Welch testi uygulanabilir (Durmuş vd., 2016: 133). Tablo 4.111’de yer alan p değeri (,038) 0,05’ten küçüktür. Bu durumda, farklı pozisyonlarda çalışan bağımsız denetçilerin müşteri ilişkileri yönetimi değişkenine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık vardır. Yani müşteri ilişkileri yönetimi denetçilerin pozisyonlarına göre farklılık göstermektedir.

Bu farklılığın hangi pozisyonlardan kaynaklandığının tespit edilmesinde ise Dunnett T3 testi yapılmıştır. Test sonuçları Tablo 4.112’de yer almaktadır.

Tablo 4.112: Çoklu Karşılaştırma Dunnett T3 Testi Sonuçları

Pozisyonlar	Denetçi Yrd.	Denetçi	Kıd. Denetçi	Baş Denetçi	Sor. Ortak Baş Denetçi
Denetçi Yrd.			*		
Denetçi					
Kıd. Denetçi	*				
Baş Denetçi					
Sor. Ortak Baş Denetçi					

*, The mean difference is significant at the 0.05 level

Farklılıkların hangi gruplardan kaynaklandığını gösteren çoklu karşılaştırma Dunnett T3 testi sonuçlarına göre, kıdemli denetçiler ile denetçi yardımcılarının müşteri ilişkileri yönetimi değişkenine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık vardır. Tablo 4.109’da görüldüğü üzere, söz konusu örneklem için kıdemli denetçiler, müşteri ilişkileri yönetimi konusunda denetçi yardımcılarından daha bilinçlidir. Denetçi, baş denetçi ve sorumlu ortak baş denetçi pozisyonlarında çalışan denetçilerin müşteri ilişkileri yönetimi değişkenine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur.

4.7.6.2.9. Denetçilerin Pozisyonlarına Göre Denetimin Yürütülmesi

Değişkenini İçin Tek Yönlü Varyans Analizi

Bağımsız denetçilerin denetimin yürütülmesi değişkenine ilişkin görüşlerinin denetim firmasındaki pozisyonlarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği 87 kişiden elde edilen veri üzerinden araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar; Tablo 4.113, Tablo 4.114 ve Tablo 4.115’de yer almaktadır.

Tablo 4.113: Pozisyonlara İlişkin Bazı İstatistikler

Pozisyonlar	N	Ortalama	Standart Sapma
Denetçi Yardımcısı	8	4,2500	,46291
Denetçi	42	4,0794	,76442
Kıdemli Denetçi	7	4,3810	,48795
Baş Denetçi	4	4,3333	,81650
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	26	4,2308	,87823
Toplam	87	4,1762	,75541

Tablo 4.114: Varyansların Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
,748	4	82	,562

Tablo 4.115: Denetimin Yürütülmesi Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Varyans Kaynağı	KT	S.D.	KO	F	p
Gruplar Arası	,907	4	,227	,386	,818
Grup İçi	48,168	82	,587		
Toplam	49,075	86			

Tablo 4.114’de tek yönlü varyans analizinin temel varsayımı olan varyansların homojenliği testinin sonucu görülmektedir. Tablo 4.114’deki p değeri (,562) 0,05’ten büyük olduğu için grup varyansları homojendir. Tablo 4.115’de görüldüğü üzere, farklı pozisyonlarda çalışan bağımsız denetçilerin denetimin yürütülmesi değişkenine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($p=,818>0,05$).

4.7.6.2.10. Denetçilerin Pozisyonlarına Göre İnsan Kaynakları Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi

Bağımsız denetçilerin insan kaynakları değişkenine ilişkin görüşlerinin denetim firmasındaki pozisyonlarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği 87 kişiden elde edilen veri üzerinden araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar; Tablo 4.116, Tablo 4.117 ve Tablo 4.118’de yer almaktadır.

Tablo 4.116: Pozisyonlara İlişkin Bazı İstatistikler

Pozisyonlar	N	Ortalama	Standart Sapma
Denetçi Yardımcısı	8	4,2500	,42725
Denetçi	42	4,1429	,72934
Kıdemli Denetçi	7	4,1429	,37796
Baş Denetçi	4	4,2500	,50000
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	26	4,0641	,81660
Toplam	87	4,1341	,69598

Tablo 4.117: Varyansların Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
,953	4	82	,438

Tablo 4.118: İnsan Kaynakları Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Varyans Kaynağı	KT	S.D.	KO	F	p
Gruplar Arası	,292	4	,073	,145	,965
Grup İçi	41,365	82	,504		
Toplam	41,658	86			

Tablo 4.117’de tek yönlü varyans analizinin temel varsayımı olan varyansların homojenliği testinin sonucu görülmektedir. Tablo 4.117’deki p değeri (,438) 0,05’ten büyük olduğu için grup varyansları homojendir. Tablo 4.118’de görüldüğü üzere, farklı pozisyonlarda çalışan bağımsız denetçilerin insan kaynakları değişkenine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($p=,965>0,05$).

4.7.6.2.11. Denetçilerin Pozisyonlarına Göre İzleme Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi

Bağımsız denetçilerin izleme değişkenine ilişkin görüşlerinin denetim firmasındaki pozisyonlarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği 87 kişiden elde edilen veri üzerinden araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar; Tablo 4.119, Tablo 4.120 ve Tablo 4.121’de yer almaktadır.

Tablo 4.119: Pozisyonlara İlişkin Bazı İstatistikler

Pozisyonlar	N	Ortalama	Standart Sapma
Denetçi Yardımcısı	8	4,1250	,50198
Denetçi	42	4,0556	,53555
Kıdemli Denetçi	7	3,9048	,31706
Baş Denetçi	4	4,3333	,47140
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	26	4,2051	,54223
Toplam	87	4,1073	,51713

Tablo 4.120: Varyansların Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
,528	4	82	,716

Tablo 4.121: İzleme Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Varyans Kaynağı	KT	S.D.	KO	F	p
Gruplar Arası	,855	4	,214	,792	,534
Grup İçi	22,143	82	,270		
Toplam	22,999	86			

Tablo 4.120’de tek yönlü varyans analizinin temel varsayımı olan varyansların homojenliği testinin sonucu görülmektedir. Tablo 4.120’deki p değeri (,716) 0,05’ten büyük olduğu için grup varyansları homojendir. Tablo 4.121’de görüldüğü üzere, farklı pozisyonlarda çalışan bağımsız denetçilerin izleme değişkenine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($p=,534>0,05$).

4.7.6.2.12. Denetçilerin Pozisyonlarına Göre Denetim Kalitesi Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi

Bağımsız denetçilerin denetim kalitesine ilişkin görüşlerinin denetim firmasındaki pozisyonlarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği 87 kişiden elde edilen veri üzerinden araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar; Tablo 4.122, Tablo 4.123 ve Tablo 4.124’de yer almaktadır.

Tablo 4.122: Pozisyonlara İlişkin Bazı İstatistikler

Pozisyonlar	N	Ortalama	Standart Sapma
Denetçi Yardımcısı	8	4,2437	,11302
Denetçi	42	4,2044	,52897
Kıdemli Denetçi	7	4,3071	,20043
Baş Denetçi	4	4,4208	,10748
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	26	4,3346	,36151
Toplam	87	4,2651	,42451

Tablo 4.123: Varyansların Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
1,594	4	82	,184

Tablo 4.124: Denetim Kalitesi Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Varyans Kaynağı	KT	S.D.	KO	F	p
Gruplar Arası	,394	4	,098	,534	,711
Grup İçi	15,105	82	,184		
Toplam	15,498	86			

Tablo 4.123’de tek yönlü varyans analizinin temel varsayımı olan varyansların homojenliği testinin sonucu görülmektedir. Tablo 4.123’deki p değeri (,184) 0,05’ten büyük olduğu için grup varyansları homojendir. Tablo 4.124’de görüldüğü üzere, farklı pozisyonlarda çalışan bağımsız denetçilerin denetim kalitesi algılarına ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($p=,711>0,05$).

4.7.6.3. Bağımsız Denetçi Olarak Çalışma Sürelerine Göre Tek Yönlü Varyans Analizi

Katılımcıların, araştırma kapsamında irdelenen değişkenlere ilişkin görüşlerinin bağımsız denetçi olarak çalışma sürelerine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi sonuçları aşağıda yer almaktadır.

4.7.6.3.1. Bağımsız Denetçi Olarak Çalışma Sürelerine Göre Sorgulayıcı Zihin Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi

Bağımsız denetçilerin sorgulayıcı zihin değişkenine ilişkin görüşlerinin denetçilerin çalışma sürelerine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği 87 kişiden elde edilen veri üzerinden araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar; Tablo 4.125, Tablo 4.126 ve Tablo 4.127’de yer almaktadır.

Tablo 4.125: Çalışma Sürelerine İlişkin Bazı İstatistikler

Çalışma Süreleri	N	Ortalama	Standart Sapma
1-5 Yıl	51	4,2990	,71242
6-10 Yıl	17	4,4559	,40731
11-15 Yıl	8	4,5313	,43172
16 Yıl ve Üzeri	11	4,6364	,42373
Toplam	87	4,3937	,61431

Tablo 4.126: Varyansların Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
,505	3	83	,680

Tablo 4.127: Sorgulayıcı Zihin Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Varyans Kaynağı	KT	S.D.	KO	F	p
Gruplar Arası	1,322	3	,441	1,175	,324
Grup İçi	31,132	83	,375		
Toplam	32,454	86			

Tablo 4.126’da tek yönlü varyans analizinin temel varsayımı olan varyansların homojenliği testinin sonucu görülmektedir. Tablo 4.126’daki p değeri (,680) 0,05’ten büyük olduğu için grup varyansları homojendir. Tablo 4.127’de görüldüğü üzere çalışma süreleri farklı olan bağımsız denetçilerin sorgulayıcı zihin değişkenine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($p=,324>0,05$).

4.7.6.3.2. Denetçilerin Çalışma Sürelerine Göre Merak Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi

Bağımsız denetçilerin merak değişkenine ilişkin görüşlerinin denetçilerin çalışma sürelerine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği 87 kişiden elde edilen veri üzerinden araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar; Tablo 4.128, Tablo 4.129 ve Tablo 4.130’da yer almaktadır.

Tablo 4.128: Çalışma Sürelerine İlişkin Bazı İstatistikler

Çalışma Süreleri	N	Ortalama	Standart Sapma
1-5 Yıl	51	4,3333	,75609
6-10 Yıl	17	4,5588	,41954
11-15 Yıl	8	4,2813	,41052
16 Yıl ve Üzeri	11	4,7045	,29194
Toplam	87	4,4195	,63965

Tablo 4.129: Varyansların Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
1,237	3	83	,302

Tablo 4.130: Merak Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Varyans Kaynağı	KT	S.D.	KO	F	p
Gruplar Arası	1,755	3	,585	1,453	,233
Grup İçi	33,431	83	,403		
Toplam	35,187	86			

Tablo 4.129’da tek yönlü varyans analizinin temel varsayımı olan varyansların homojenliği testinin sonucu görülmektedir. Tablo 4.129’daki p değeri (,302) 0,05’ten büyük olduğu için grup varyansları homojendir. Tablo 4.130’da görüldüğü üzere, çalışma süreleri farklı olan bağımsız denetçilerin merak değişkenine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($p=,233>0,05$).

4.7.6.3.3. Denetçilerin Çalışma Sürelerine Göre Bireylerarası Uzlaşma Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi

Bağımsız denetçilerin bireylerarası uzlaşma değişkenine ilişkin görüşlerinin denetçilerin çalışma sürelerine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği 87 kişiden elde edilen veri üzerinden araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar; Tablo 4.131, Tablo 4.132 ve Tablo 4.133’de yer almaktadır.

Tablo 4.131: Çalışma Sürelerine İlişkin Bazı İstatistikler

Çalışma Süreleri	N	Ortalama	Standart Sapma
1-5 Yıl	51	4,1324	,57305
6-10 Yıl	17	4,2206	,47502
11-15 Yıl	8	4,0000	,51755
16 Yıl ve Üzeri	11	4,2273	,60678
Toplam	87	4,1494	,54913

Tablo 4.132: Varyansların Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
,277	3	83	,842

Tablo 4.133: Bireylerarası Uzlaşma Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Varyans Kaynağı	KT	S.D.	KO	F	p
Gruplar Arası	,346	3	,115	,374	,772
Grup İçi	25,586	83	,308		
Toplam	25,932	86			

Tablo 4.132’de tek yönlü varyans analizinin temel varsayımı olan varyansların homojenliği testinin sonucu görülmektedir. Tablo 4.132’deki p değeri (,842) 0,05’ten büyük olduğu için grup varyansları homojendir. Tablo 4.133’de görüldüğü üzere, çalışma süreleri farklı olan bağımsız denetçilerin bireylerarası uzlaşma değişkenine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($p=,772>0,05$).

4.7.6.3.4. Denetçilerin Çalışma Sürelerine Göre Özgüven Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi

Bağımsız denetçilerin özgüven değişkenine ilişkin görüşlerinin denetçilerin çalışma sürelerine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği 87 kişiden elde edilen veri üzerinden araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar; Tablo 4.134, Tablo 4.135, Tablo 4.136 ve Tablo 4.137’de yer almaktadır.

Tablo 4.134: Çalışma Sürelerine İlişkin Bazı İstatistikler

Çalışma Süreleri	N	Ortalama	Standart Sapma
1-5 Yıl	51	4,3137	,79836
6-10 Yıl	17	4,4510	,61170
11-15 Yıl	8	3,9583	,27817
16 Yıl ve Üzeri	11	4,2121	1,21356
Toplam	87	4,2950	,79635

Tablo 4.135: Varyansların Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
2,975	3	83	,036

Tablo 4.136: Welch Testi

Welch	df1	df2	Sig.
3,127	3	26,525	,042

Tablo 4.135’de tek yönlü varyans analizinin temel varsayımı olan varyansların homojenliği testinin sonucu görülmektedir. Tablo 4.135’deki p değeri (,036) 0,05’ten küçük olduğu için grup varyansları homojen değildir. Bu durumda tek yönlü anova testinin ön şartı sağlanmamış olur ve anova testi yerine Welch testi uygulanabilir (Durmuş vd., 2016: 133). Tablo 4.136’da yer alan p değeri (,042) 0,05’ten küçüktür. Bu durumda çalışma süreleri farklı olan bağımsız denetçilerin özgüven değişkenine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık vardır. Yani denetçilerin özgüvenleri, çalışma sürelerine göre farklılık göstermektedir.

Bu farklılığın hangi pozisyonlardan kaynaklandığının tespit edilmesinde ise Dunnett T3 testi yapılmıştır. Test sonuçları Tablo 4.137’de yer almaktadır.

Tablo 4.137: Çoklu Karşılaştırma Dunnett T3 Testi Sonuçları

Çalışma Süreleri	1-5 Yıl	6-10 Yıl	11-15 Yıl	16 Yıl ve Üzeri
1-5 Yıl				
6-10 Yıl			*	
11-15 Yıl		*		
16 Yıl ve Üzeri				

*. The mean difference is significant at the 0.05 level

Farklılıkların hangi gruplardan kaynaklandığını gösteren çoklu karşılaştırma Dunnett T3 testi sonuçlarına göre bağımsız denetçi olarak 6-10 yıl arası çalışan denetçiler ile 11-15 yıl arası çalışan denetçilerin özgüven değişkenine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık vardır. Tablo 4.134’de görüldüğü üzere, söz konusu örneklem için

çalışma süreleri “6-10 yıl” olan bağımsız denetçilerin çalışma süreleri “11-15 yıl” olan bağımsız denetçilere göre özgüvenleri daha yüksektir. Çalışma süresi 1-5 yıl arası olan denetçiler ile çalışma süresi 16 yıl ve üzeri olan denetçilerin özgüven değişkenine ilişkin görüşleri arasında anlamlı farklılık yoktur.

4.7.6.3.5. Denetçilerin Çalışma Sürelerine Göre Karar Verme Yeteneği Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi

Bağımsız denetçilerin karar verme yeteneği değişkenine ilişkin görüşlerinin denetçilerin çalışma sürelerine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği 87 kişiden elde edilen veri üzerinden araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar; Tablo 4.138, Tablo 4.139 ve Tablo 4.140’da yer almaktadır.

Tablo 4.138: Çalışma Sürelerine İlişkin Bazı İstatistikler

Çalışma Süreleri	N	Ortalama	Standart Sapma
1-5 Yıl	51	4,0980	,51254
6-10 Yıl	17	4,0441	,43513
11-15 Yıl	8	3,9688	,33905
16 Yıl ve Üzeri	11	4,3182	,43432
Toplam	87	4,1034	,47702

Tablo 4.139: Varyansların Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
,466	3	83	,707

Tablo 4.140: Karar Verme Yeteneği Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Varyans Kaynağı	KT	S.D.	KO	F	p
Gruplar Arası	,714	3	,238	1,047	,376
Grup İçi	18,855	83	,227		
Toplam	19,569	86			

Tablo 4.139’da tek yönlü varyans analizinin temel varsayımı olan varyansların homojenliği testinin sonucu görülmektedir. Tablo 4.139’daki p değeri (,707) 0,05’ten büyük olduğu için grup varyansları homojendir. Tablo 4.140’da görüldüğü üzere çalışma süreleri farklı olan bağımsız denetçilerin karar verme yeteneği değişkenine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($p=,376>0,05$).

4.7.6.3.6. Denetçilerin Çalışma Sürelerine Göre Mesleki Şüphencilik Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi

Bağımsız denetçilerin mesleki şüphencilik ile ilişkin görüşlerinin denetçilerin çalışma sürelerine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği 87 kişiden elde edilen veri üzerinden araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar; Tablo 4.141, Tablo 4.142 ve Tablo 4.143’de yer almaktadır.

Tablo 4.141: Çalışma Sürelerine İlişkin Bazı İstatistikler

Çalışma Süreleri	N	Ortalama	Standart Sapma
1-5 Yıl	51	4,2353	,55167
6-10 Yıl	17	4,3461	,31350
11-15 Yıl	8	4,1479	,21259
16 Yıl ve Üzeri	11	4,4197	,30091
Toplam	87	4,2722	,46426

Tablo 4.142: Varyansların Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
,545	3	83	,653

Tablo 4.143: Mesleki Şüphencilik Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Varyans Kaynağı	KT	S.D.	KO	F	p
Gruplar Arası	,525	3	,175	,807	,494
Grup İçi	18,011	83	,217		
Toplam	18,536	86			

Tablo 4.142’de tek yönlü varyans analizinin temel varsayımı olan varyansların homojenliği testinin sonucu görülmektedir. Tablo 4.142’deki p değeri (,653) 0,05’ten büyük olduğu için grup varyansları homojendir. Tablo 4.143’de görüldüğü üzere çalışma süreleri farklı olan bağımsız denetçilerin mesleki şüphencilik ile ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($p=,494>0,05$).

4.7.6.3.7. Denetçilerin Çalışma Sürelerine Göre Liderlik Sorumlulukları Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi

Bağımsız denetçilerin liderlik sorumlulukları değişkenine ilişkin görüşlerinin bağımsız denetçi olarak çalışma sürelerine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği 87 kişiden elde edilen veri üzerinden araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar; Tablo 4.144, Tablo 4.145 ve Tablo 4.146’da yer almaktadır.

Tablo 4.144: Çalışma Sürelerine İlişkin Bazı İstatistikler

Çalışma Süreleri	N	Ortalama	Standart Sapma
1-5 Yıl	51	4,4069	,72277
6-10 Yıl	17	4,4559	,40731
11-15 Yıl	8	4,5313	,47127
16 Yıl ve Üzeri	11	4,7045	,41560
Toplam	87	4,4655	,61848

Tablo 4.145: Varyansların Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
,589	3	83	,624

Tablo 4.146: Liderlik Sorumlulukları Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Varyans Kaynağı	KT	S.D.	KO	F	p
Gruplar Arası	,840	3	,280	,725	,540
Grup İçi	32,056	83	,386		
Toplam	32,897	86			

Tablo 4.145’de tek yönlü varyans analizinin temel varsayımı olan varyansların homojenliği testinin sonucu görülmektedir. Tablo 4.145’deki p değeri (,624) 0,05’ten büyük olduğu için grup varyansları homojendir. Tablo 4.146’daki Anova tablosuna göre, çalışma süreleri farklı olan bağımsız denetçilerin liderlik sorumlulukları değişkenine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($p=,540>0,05$).

4.7.6.3.8. Denetçilerin Çalışma Sürelerine Göre Müşteri İlişkileri Yönetimi Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi

Bağımsız denetçilerin müşteri ilişkileri yönetimi değişkenine ilişkin görüşlerinin bağımsız denetçi olarak çalışma sürelerine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği 87 kişiden elde edilen veri üzerinden araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar Tablo 4.147, Tablo 4.148 ve Tablo 4.149’da yer almaktadır.

Tablo 4.147: Çalışma Sürelerine İlişkin Bazı İstatistikler

Çalışma Süreleri	N	Ortalama	Standart Sapma
1-5 Yıl	51	4,5049	,62348
6-10 Yıl	17	4,3824	,34367
11-15 Yıl	8	4,3438	,35197
16 Yıl ve Üzeri	11	4,3182	1,01914
Toplam	87	4,4425	,62027

Tablo 4.148: Varyansların Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
1,832	3	83	,148

Tablo 4.149: Müşteri İlişkileri Yönetimi Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Varyans Kaynağı	KT	S.D.	KO	F	p
Gruplar Arası	,508	3	,169	,431	,731
Grup İçi	32,580	83	,393		
Toplam	33,088	86			

Tablo 4.148’de tek yönlü varyans analizinin temel varsayımı olan varyansların homojenliği testinin sonucu görülmektedir. Tablo 4.148’deki p değeri (,148) 0,05’ten büyük olduğu için grup varyansları homojendir. Tablo 4.149’daki Anova tablosuna göre, çalışma süreleri farklı olan bağımsız denetçilerin müşteri ilişkileri yönetimi değişkenine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($p=,731>0,05$).

4.7.6.3.9. Denetçilerin Çalışma Sürelerine Göre Denetimin Yürütülmesi Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi

Bağımsız denetçilerin denetimin yürütülmesi değişkenine ilişkin görüşlerinin denetçilerin çalışma sürelerine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği 87 kişiden elde edilen veri üzerinden araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar; Tablo 4.150, Tablo 4.151 ve Tablo 4.152’de yer almaktadır.

Tablo 4.150: Çalışma Sürelerine İlişkin Bazı İstatistikler

Çalışma Süreleri	N	Ortalama	Standart Sapma
1-5 Yıl	51	4,1569	,66115
6-10 Yıl	17	4,1569	,54157
11-15 Yıl	8	4,5417	,50198
16 Yıl ve Üzeri	11	4,0303	1,39407
Toplam	87	4,1762	,75541

Tablo 4.151: Varyansların Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
4,907	3	83	,003

Tablo 4.152: Welch Testi

Welch	df1	df2	Sig.
1,307	3	21,271	,298

Tablo 4.151’de tek yönlü varyans analizinin temel varsayımı olan varyansların homojenliği testinin sonucu görülmektedir. Tablo 4.151’deki p değeri (,003) 0,05’ten küçük olduğu için grup varyansları homojen değildir. Bu durumda tek yönlü anova testinin ön şartı sağlanmamış olur ve anova testi yerine Welch testi uygulanabilir (Durmuş vd., 2016: 133). Tablo 4.152’de yer alan p değeri (,298) 0,05’ten büyüktür. Bu nedenle, farklı çalışma sürelerine sahip bağımsız denetçilerin denetimin yürütülmesi değişkenine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur.

4.7.6.3.10. Denetçilerin Çalışma Sürelerine Göre İnsan Kaynakları Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi

Bağımsız denetçilerin insan kaynakları değişkenine ilişkin görüşlerinin çalışma sürelerine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği 87 kişiden elde edilen veri üzerinden araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar; Tablo 4.153, Tablo 4.154 ve Tablo 4.155’de yer almaktadır.

Tablo 4.153: Çalışma Sürelerine İlişkin Bazı İstatistikler

Çalışma Süreleri	N	Ortalama	Standart Sapma
1-5 Yıl	51	4,1111	,68853
6-10 Yıl	17	4,2157	,52627
11-15 Yıl	8	4,0417	,78553
16 Yıl ve Üzeri	11	4,1818	,94708
Toplam	87	4,1341	,69598

Tablo 4.154: Varyansların Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
,430	3	83	,732

Tablo 4.155: İnsan Kaynakları Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Varyans Kaynağı	KT	S.D.	KO	F	p
Gruplar Arası	,234	3	,078	,156	,926
Grup İçi	41,424	83	,499		
Toplam	41,658	86			

Tablo 4.154’de tek yönlü varyans analizinin temel varsayımı olan varyansların homojenliği testinin sonucu görülmektedir. Tablo 4.154’deki p değeri (,732) 0,05’ten büyük olduğu için grup varyansları homojendir. Tablo 4.155’deki Anova tablosuna göre, farklı çalışma sürelerine sahip bağımsız denetçilerin insan kaynakları ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($p=,926>0,05$).

4.7.6.3.11. Denetçilerin Çalışma Sürelerine Göre İzleme Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi

Bağımsız denetçilerin izleme değişkenine ilişkin görüşlerinin bağımsız denetçi olarak çalışma sürelerine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği 87 kişiden elde edilen veri üzerinden araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar; Tablo 4.156, Tablo 4.157 ve Tablo 4.158’de yer almaktadır.

Tablo 4.156: Çalışma Sürelerine İlişkin Bazı İstatistikler

Çalışma Süreleri	N	Ortalama	Standart Sapma
1-5 Yıl	51	4,0980	,52194
6-10 Yıl	17	3,9804	,53321
11-15 Yıl	8	4,1667	,56344
16 Yıl ve Üzeri	11	4,3030	,43345
Toplam	87	4,1073	,51713

Tablo 4.157: Varyansların Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
,180	3	83	,910

Tablo 4.158: İzleme Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Varyans Kaynağı	KT	S.D.	KO	F	p
Gruplar Arası	,728	3	,243	,904	,443
Grup İçi	22,271	83	,268		
Toplam	22,999	86			

Tablo 4.157’de tek yönlü varyans analizinin temel varsayımı olan varyansların homojenliği testinin sonucu görülmektedir. Tablo 4.157’deki p değeri (,910) 0,05’ten büyük olduğu için grup varyansları homojendir. Tablo 4.158’deki Anova tablosuna göre, farklı çalışma sürelerine sahip bağımsız denetçilerin izleme değişkenine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($p=,443>0,05$).

4.7.6.3.12. Denetçilerin Çalışma Sürelerine Göre Denetim Kalitesi İçin Tek Yönlü Varyans Analizi

Bağımsız denetçilerin denetim kalitesine ilişkin görüşlerinin çalışma sürelerine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği 87 kişiden elde edilen veri üzerinden araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar; Tablo 4.159, Tablo 4.160 ve Tablo 4.161’de yer almaktadır.

Tablo 4.159: Çalışma Sürelerine İlişkin Bazı İstatistikler

Çalışma Süreleri	N	Ortalama	Standart Sapma
1-5 Yıl	51	4,2556	,48041
6-10 Yıl	17	4,2382	,15227
11-15 Yıl	8	4,3250	,30053
16 Yıl ve Üzeri	11	4,3076	,53755
Toplam	87	4,2651	,42451

Tablo 4.160: Varyansların Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
2,217	3	83	,092

Tablo 4.161: Denetim Kalitesi Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Varyans Kaynağı	KT	S.D.	KO	F	p
Gruplar Arası	,065	3	,022	,117	,950
Grup İçi	15,433	83	,186		
Toplam	15,498	86			

Tablo 4.160’da tek yönlü varyans analizinin temel varsayımı olan varyansların homojenliği testinin sonucu görülmektedir. Tablo 4.160’daki p değeri (,092) 0,05’ten büyük olduğu için grup varyansları homojendir. Tablo 4.161’deki Anova tablosuna göre, farklı çalışma sürelerine sahip bağımsız denetçilerin denetim kalitesine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($p=,950>0,05$).

4.7.6.4. Denetçilerin Yaşlarına Göre Tek Yönlü Varyans Analizi

Katılımcıların, araştırma kapsamında irdelenen değişkenlere ilişkin görüşlerinin yaşlarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi sonuçları aşağıda yer almaktadır.

4.7.6.4.1. Denetçilerin Yaşlarına Göre Sorgulayıcı Zihin Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi

Bağımsız denetçilerin sorgulayıcı zihin değişkenine ilişkin görüşlerinin bağımsız denetçilerin yaşlarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği 87 kişiden elde edilen veri üzerinden araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar; Tablo 4.162, Tablo 4.163 ve Tablo 4.164’de yer almaktadır.

Tablo 4.162: Denetçilerin Yaşlarına İlişkin Bazı İstatistikler

Yaş Aralığı	N	Ortalama	Standart Sapma
20-29 Yaş Aralığı	6	3,5417	1,24917
30-39 Yaş Aralığı	23	4,2174	,61839
40-49 Yaş Aralığı	27	4,5648	,41944
50-59 Yaş Aralığı	18	4,4444	,40725
60 Yaş ve Üzeri	13	4,6731	,40032
Toplam	87	4,3937	,61431

Tablo 4.163: Varyansların Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
2,645	4	82	,039

Tablo 4.164: Welch Testi

Welch	df1	df2	Sig.
2,709	4	24,297	,054

Tablo 4.163’de tek yönlü varyans analizinin temel varsayımı olan varyansların homojenliği testinin sonucu görülmektedir. Tablo 4.163’deki p değeri (,039) 0,05’ten küçük olduğu için grup varyansları homojen değildir. Bu durumda tek yönlü anova testinin ön şartı sağlanmamış olur ve anova testi yerine Welch testi uygulanabilir (Durmuş vd., 2016: 133). Tablo 4.164’de yer alan p değeri (,054) 0,05’ten büyük olduğu için farklı yaş gruplarında yer alan bağımsız denetçilerin sorgulayıcı zihin değişkenine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur.

4.7.6.4.2. Denetçilerin Yaşlarına Göre Merak Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi

Bağımsız denetçilerin merak değişkenine ilişkin görüşlerinin denetçilerin yaşlarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği 87 kişiden elde edilen veri üzerinden araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar; Tablo 4.165, Tablo 4.166, Tablo 4.167 ve Tablo 4.168’de yer almaktadır.

Tablo 4.165: Denetçilerin Yaşlarına İlişkin Bazı İstatistikler

Yaş Aralığı	N	Ortalama	Standart Sapma
20-29 Yaş Aralığı	6	4,2500	1,59687
30-39 Yaş Aralığı	23	4,2935	,74105
40-49 Yaş Aralığı	27	4,5556	,41795
50-59 Yaş Aralığı	18	4,2500	,34300
60 Yaş ve Üzeri	13	4,6731	,34437
Toplam	87	4,4195	,63965

Tablo 4.166: Varyansların Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
5,038	4	82	,001

Tablo 4.166’da tek yönlü varyans analizinin temel varsayımı olan varyansların homojenliği testinin sonucu görülmektedir. Tablo 4.166’daki p değeri (,001) 0,05’ten küçük olduğu için grup varyansları homojen değildir. Bu durumda tek yönlü anova testinin ön şartı sağlanmamış olur ve anova testi yerine Welch testi uygulanabilir (Durmuş vd., 2016: 133).

Tablo 4.167: Welch Testi

Welch	df1	df2	Sig.
3,327	4	24,444	,026

Tablo 4.167’de yer alan p değeri ($0,026 < 0,05$) 0,05’ten küçük olduğu için farklı yaş gruplarındaki denetçilerin merak değişkeniyle ilgili görüşlerinin ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır. Yani merak, denetçilerin yaşlarına göre anlamlı farklılık göstermektedir. Bu farklılığın hangi yaş gruplarından kaynaklandığının tespitinde ise post hoc testlerinden Dunnett T3 testi kullanılmıştır. Test sonuçları Tablo 4.168’de yer almaktadır.

Tablo 4.168: Çoklu Karşılaştırma Dunnett T3 Testi Sonuçları

Yaş	20-29	30-39	40-49	50-59	60 Yaş ve Üzeri
20-29					
30-39					
40-49					
50-59					*
60 Yaş ve Üzeri				*	

*. The mean difference is significant at the 0.05 level

Tablo 4.168’de görüldüğü üzere, 50-59 yaş aralığındaki denetçiler ile 60 yaş ve üzerindeki denetçilerin merak değişkenine ilişkin görüşleri arasında anlamlı farklılık vardır. Tablo 4.165’e göre, söz konusu örneklem için 60 yaş ve üzerindeki bağımsız denetçiler, 50-59 yaş aralığındaki bağımsız denetçilere göre daha meraklıdırlar. 20-29, 30-39 ve 40-49 yaş gruplarında yer alan denetçilerin merak değişkenine ilişkin görüşleri arasında anlamlı farklılık yoktur.

4.7.6.4.3. Denetçilerin Yaşlarına Göre Bireylerarası Uzlaşma Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi

Bağımsız denetçilerin bireylerarası uzlaşma değişkenine ilişkin görüşlerinin bağımsız denetçilerin yaşlarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği 87 kişiden elde edilen veri üzerinden araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar; Tablo 4.169, Tablo 4.170 ve Tablo 4.171’de yer almaktadır.

Tablo 4.169: Denetçilerin Yaşlarına İlişkin Bazı İstatistikler

Yaş Aralığı	N	Ortalama	Standart Sapma
20-29 Yaş Aralığı	6	4,0833	,68313
30-39 Yaş Aralığı	23	4,1196	,63902
40-49 Yaş Aralığı	27	4,2407	,48774
50-59 Yaş Aralığı	18	4,0833	,48507
60 Yaş ve Üzeri	13	4,1346	,58288
Toplam	87	4,1494	,54913

Tablo 4.170: Varyansların Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
,219	4	82	,927

Tablo 4.171: Bireylerarası Uzlaşma Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Varyans Kaynağı	KT	S.D.	KO	F	p
Gruplar Arası	,353	4	,088	,283	,888
Grup İçi	25,579	82	,312		
Toplam	25,932	86			

Tablo 4.170’de tek yönlü varyans analizinin temel varsayımı olan varyansların homojenliği testinin sonucu görülmektedir. Tablo 4.170’deki p değeri (,927) 0,05’ten büyük olduğu için grup varyansları homojendir. Tablo 4.171’deki Anova tablosuna göre, farklı yaş gruplarındaki bağımsız denetçilerin bireylerarası uzlaşma değişkenine ilişkin görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yoktur ($p=,888>0,05$).

4.7.6.4.4. Denetçilerin Yaşlarına Göre Özgüven Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi

Bağımsız denetçilerin özgüven değişkenine ilişkin görüşlerinin bağımsız denetçilerin yaşlarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği 87 kişiden elde edilen veri üzerinden araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar; Tablo 4.172, Tablo 4.173 ve Tablo 4.174’de yer almaktadır.

Tablo 4.172: Denetçilerin Yaşlarına İlişkin Bazı İstatistikler

Yaş Aralığı	N	Ortalama	Standart Sapma
20-29 Yaş Aralığı	6	3,6667	1,47573
30-39 Yaş Aralığı	23	4,2754	,73617
40-49 Yaş Aralığı	27	4,5062	,58009
50-59 Yaş Aralığı	18	4,1852	,51414
60 Yaş ve Üzeri	13	4,3333	1,10554
Toplam	87	4,2950	,79635

Tablo 4.173: Varyansların Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
1,991	4	82	,104

Tablo 4.174: Özgüven Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Varyans Kaynağı	KT	S.D.	KO	F	p
Gruplar Arası	3,818	4	,954	1,543	,197
Grup İçi	50,721	82	,619		
Toplam	54,539	86			

Tablo 4.173’de tek yönlü varyans analizinin temel varsayımı olan varyansların homojenliği testinin sonucu görülmektedir. Tablo 4.173’deki p değeri (,104) 0,05’ten büyük olduğu için grup varyansları homojendir. Tablo 4.174’de görüldüğü üzere, farklı yaş gruplarındaki bağımsız denetçilerin özgüven değişkenine ilişkin görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yoktur ($p=,197>0,05$).

4.7.6.4.5. Denetçilerin Yaşlarına Göre Karar Verme Yeteneği Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi

Bağımsız denetçilerin karar verme yeteneği değişkenine ilişkin görüşlerinin bağımsız denetçilerin yaşlarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği 87 kişiden elde edilen veri üzerinden araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar; Tablo 4.175, Tablo 4.176 ve Tablo 4.177’de yer almaktadır.

Tablo 4.175: Denetçilerin Yaşlarına İlişkin Bazı İstatistikler

Yaş Aralığı	N	Ortalama	Standart Sapma
20-29 Yaş Aralığı	6	4,2083	,48520
30-39 Yaş Aralığı	23	4,0000	,63960
40-49 Yaş Aralığı	27	4,1019	,41752
50-59 Yaş Aralığı	18	4,0833	,37377
60 Yaş ve Üzeri	13	4,2692	,38813
Toplam	87	4,1034	,47702

Tablo 4.176: Varyansların Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
,208	4	82	,933

Tablo 4.177: Karar Verme Yeteneği Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Varyans Kaynağı	KT	S.D.	KO	F	p
Gruplar Arası	,677	4	,169	,734	,571
Grup İçi	18,892	82	,230		
Toplam	19,569	86			

Tablo 4.176’da tek yönlü varyans analizinin temel varsayımı olan varyansların homojenliği testinin sonucu görülmektedir. Tablo 4.176’daki p değeri (,933) 0,05’ten büyük olduğu için grup varyansları homojendir. Tablo 4.177’de görüldüğü üzere, farklı yaş gruplarındaki bağımsız denetçilerin karar verme yeteneği değişkenine ilişkin görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yoktur ($p=,571>0,05$).

4.7.6.4.6. Denetçilerin Yaşlarına Göre Mesleki Şüphencilik İçin Tek Yönlü Varyans Analizi

Bağımsız denetçilerin mesleki şüphencilik ile ilişkin görüşlerinin bağımsız denetçilerin yaşlarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği 87 kişiden elde edilen veri üzerinden araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar; Tablo 4.178, Tablo 4.179 ve Tablo 4.180’de yer almaktadır.

Tablo 4.178: Denetçilerin Yaşlarına İlişkin Bazı İstatistikler

Yaş Aralığı	N	Ortalama	Standart Sapma
20-29 Yaş Aralığı	6	3,9500	,94944
30-39 Yaş Aralığı	23	4,1812	,59500
40-49 Yaş Aralığı	27	4,3938	,30638
50-59 Yaş Aralığı	18	4,2093	,27310
60 Yaş ve Üzeri	13	4,4167	,28529
Toplam	87	4,2722	,46426

Tablo 4.179: Varyansların Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
2,240	4	82	,072

Tablo 4.180: Mesleki Şüphencilik Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Varyans Kaynağı	KT	S.D.	KO	F	p
Gruplar Arası	1,556	4	,389	1,878	,122
Grup İçi	16,981	82	,207		
Toplam	18,536	86			

Tablo 4.179’da tek yönlü varyans analizinin temel varsayımı olan varyansların homojenliği testinin sonucu görülmektedir. Tablo 4.179’daki p değeri (,072) 0,05’ten büyük olduğu için grup varyansları homojendir. Tablo 4.180’de görüldüğü üzere farklı yaş gruplarındaki bağımsız denetçilerin mesleki şüphencilğe ilişkin görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yoktur ($p=,122>0,05$).

4.7.6.4.7. Denetçilerin Yaşlarına Göre Liderlik Sorumlulukları Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi

Bağımsız denetçilerin liderlik sorumlulukları değişkenine ilişkin görüşlerinin bağımsız denetçilerin yaşlarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği 87 kişiden elde edilen veri üzerinden araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar; Tablo 4.181, Tablo 4.182 ve Tablo 4.183’de yer almaktadır.

Tablo 4.181: Denetçilerin Yaşlarına İlişkin Bazı İstatistikler

Yaş Aralığı	N	Ortalama	Standart Sapma
20-29 Yaş Aralığı	6	3,6250	1,30144
30-39 Yaş Aralığı	23	4,4022	,65600
40-49 Yaş Aralığı	27	4,5463	,43322
50-59 Yaş Aralığı	18	4,5278	,41911
60 Yaş ve Üzeri	13	4,7115	,37978
Toplam	87	4,4655	,61848

Tablo 4.182: Varyansların Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
2,936	4	82	,025

Tablo 4.182’de tek yönlü varyans analizinin temel varsayımı olan varyansların homojenliği testinin sonucu görülmektedir. Tablo 4.182’deki p değeri (,025) 0,05’ten küçük olduğu için grup varyansları homojen değildir. Tek yönlü varyans analizinin ön şartı sağlanamadığı için anova testinin yerine Welch testinin yapılması daha uygundur (Durmuş vd., 2016: 33).

Tablo 4.183: Welch Testi

Welch	df1	df2	Sig.
1,526	4	24,425	,226

Tablo 4.183’de yer alan p değeri (,226) 0,05’ten büyüktür. Bu durumda farklı yaş gruplarındaki bağımsız denetçilerin liderlik sorumlulukları değişkenine ilişkin görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yoktur.

4.7.6.4.8. Denetçilerin Yaşlarına Göre Müşteri İlişkileri Yönetimi Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi

Bağımsız denetçilerin müşteri ilişkileri yönetimi değişkenine ilişkin görüşlerinin bağımsız denetçilerin yaşlarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği 87 kişiden elde edilen veri üzerinden araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar; Tablo 4.184, Tablo 4.185, Tablo 4.186 ve Tablo 4.187’de yer almaktadır.

Tablo 4.184: Denetçilerin Yaşlarına İlişkin Bazı İstatistikler

Yaş Aralığı	N	Ortalama	Standart Sapma
20-29 Yaş Aralığı	6	3,8333	1,29099
30-39 Yaş Aralığı	23	4,5978	,41106
40-49 Yaş Aralığı	27	4,3333	,69338
50-59 Yaş Aralığı	18	4,6528	,40347
60 Yaş ve Üzeri	13	4,3846	,39018
Toplam	87	4,4425	,62027

Tablo 4.185: Varyansların Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
2,488	4	82	,050

Tablo 4.185’de tek yönlü varyans analizinin temel varsayımı olan varyansların homojenliği testinin sonucu görülmektedir. Tablo 4.185’deki p değeri (,050) 0,05’e eşittir ve grup varyansları homojendir. Tek yönlü varyans analizinin ön şartı sağlandığı için anova testinin yapılması uygundur.

Tablo 4.186: Müşteri İlişkileri Yönetimi Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Varyans Kaynağı	KT	S.D.	KO	F	p
Gruplar Arası	3,943	4	,986	2,773	,032
Grup İçi	29,145	82	,355		
Toplam	33,088	86			

Tablo 4.186’da yer alan p değeri (,032) 0,05’ten küçüktür. Bu durumda farklı yaş gruplarındaki bağımsız denetçilerin müşteri ilişkileri yönetimi değişkenine ilişkin görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır. Yani müşteri ilişkileri yönetimi, denetçilerin yaşlarına göre farklılık göstermektedir. Farklılığın hangi yaş grupları arasında olduğunu belirlemek amacıyla yapılan Tukey testi sonuçları Tablo 4.187’de yer almaktadır.

Tablo 4.187: Çoklu Karşılaştırma TukeyTesti Sonuçları

Yaş	20-29	30-39	40-49	50-59	60 Yaş ve Üzeri
20-29		*		*	
30-39	*				
40-49					
50-59	*				
60 Yaş ve Üzeri					

*. The mean difference is significant at the 0.05 level

Tablo 4.187’de görüldüğü üzere 20-29, 30-39 ve 50-59 yaş aralığındaki denetçilerin müşteri ilişkileri yönetimi değişkenine ilişkin görüşleri arasında istatistiksel olarak

anlamlı farklılık vardır. Tablo 4.184’e göre, söz konusu örneklem için “50-59” yaş grubundaki bağımsız denetçiler müşteri ilişkileri yönetimi konusunda “30-39” yaş grubundaki ve “20-29” yaş grubundaki bağımsız denetçilerden daha bilinçlidir. Yine “30-39” yaş grubundaki bağımsız denetçiler, müşteri ilişkileri yönetimi konusunda “20-29” yaş grubundaki bağımsız denetçilerden daha bilinçlidir. 40-49 yaş grubundaki denetçiler ile 60 yaş ve üzeri denetçilerin müşteri ilişkileri yönetimi değişkenine ilişkin görüşleri arasında ise istatistiksel olarak anlamlı farklılık yoktur.

4.7.6.4.9. Denetçilerin Yaşlarına Göre Denetim Yürütülmesi Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi

Bağımsız denetçilerin denetimin yürütülmesi değişkenine ilişkin görüşlerinin bağımsız denetçilerin yaşlarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği 87 kişiden elde edilen veri üzerinden araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar; Tablo 4.188, Tablo 4.189 ve Tablo 4.190’da yer almaktadır.

Tablo 4.188: Denetçilerin Yaşlarına İlişkin Bazı İstatistikler

Yaş Aralığı	N	Ortalama	Standart Sapma
20-29 Yaş Aralığı	6	3,6667	1,36626
30-39 Yaş Aralığı	23	4,3478	,49725
40-49 Yaş Aralığı	27	3,9383	,88210
50-59 Yaş Aralığı	18	4,2593	,50560
60 Yaş ve Üzeri	13	4,4872	,61787
Toplam	87	4,1762	,75541

Tablo 4.189: Varyansların Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
1,313	4	82	,272

Tablo 4.190: Denetimin Yürütülmesi Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Varyans Kaynağı	KT	S.D.	KO	F	p
Gruplar Arası	5,145	4	1,286	2,401	,057
Grup İçi	43,930	82	,536		
Toplam	49,075	86			

Tablo 4.189’da tek yönlü varyans analizinin temel varsayımı olan varyansların homojenliği testinin sonucu görülmektedir. Tablo 4.189’daki p değeri (,272) 0,05’ten büyük olduğu için grup varyansları homojendir. Tablo 4.190’da görüldüğü üzere, farklı

yaş gruplarındaki bağımsız denetçilerin denetimin yürütülmesi değişkenine ilişkin görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yoktur ($p=,057>0,05$).

4.7.6.4.10. Denetçilerin Yaşlarına Göre İnsan Kaynakları Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi

Bağımsız denetçilerin insan kaynakları değişkenine ilişkin görüşlerinin bağımsız denetçilerin yaşlarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği 87 kişiden elde edilen veri üzerinden araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar; Tablo 4.191, Tablo 4.192 ve Tablo 4.193’de yer almaktadır.

Tablo 4.191: Denetçilerin Yaşlarına İlişkin Bazı İstatistikler

Yaş Aralığı	N	Ortalama	Standart Sapma
20-29 Yaş Aralığı	6	4,0000	,94281
30-39 Yaş Aralığı	23	4,1014	,65470
40-49 Yaş Aralığı	27	4,2840	,61813
50-59 Yaş Aralığı	18	4,0556	,66911
60 Yaş ve Üzeri	13	4,0513	,88030
Toplam	87	4,1341	,69598

Tablo 4.192: Varyansların Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
,605	4	82	,660

Tablo 4.193: İnsan Kaynakları Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Varyans Kaynağı	KT	S.D.	KO	F	p
Gruplar Arası	,939	4	,235	,473	,756
Grup İçi	40,719	82	,497		
Toplam	41,658	86			

Tablo 4.192’de tek yönlü varyans analizinin temel varsayımı olan varyansların homojenliği testinin sonucu görülmektedir. Tablo 4.192’deki p değeri ($,660$) $0,05$ ’ten büyük olduğu için grup varyansları homojendir. Tablo 4.193’de görüldüğü üzere, farklı yaş gruplarındaki bağımsız denetçilerin insan kaynakları değişkenine ilişkin görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yoktur ($p=,756>0,05$).

4.7.6.4.11. Denetçilerin Yaşlarına Göre İzleme Değişkeni İçin Tek Yönlü Varyans Analizi

Bağımsız denetçilerin izleme değişkenine ilişkin görüşlerinin bağımsız denetçilerin yaşlarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği 87 kişiden elde edilen veri üzerinden araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar; Tablo 4.194, Tablo 4.195 ve Tablo 4.196’da yer almaktadır.

Tablo 4.194: Denetçilerin Yaşlarına İlişkin Bazı İstatistikler

Yaş Aralığı	N	Ortalama	Standart Sapma
20-29 Yaş Aralığı	6	4,2222	,58373
30-39 Yaş Aralığı	23	4,0725	,58566
40-49 Yaş Aralığı	27	4,0494	,52870
50-59 Yaş Aralığı	18	4,1296	,48694
60 Yaş ve Üzeri	13	4,2051	,42028
Toplam	87	4,1073	,51713

Tablo 4.195: Varyansların Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
,155	4	82	,960

Tablo 4.196: İzleme Değişkeni Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

Varyans Kaynağı	KT	S.D.	KO	F	p
Gruplar Arası	,331	4	,083	,299	,878
Grup İçi	22,668	82	,276		
Toplam	22,999	86			

Tablo 4.195’de tek yönlü varyans analizinin temel varsayımı olan varyansların homojenliği testinin sonucu görülmektedir. Tablo 4.195’deki p değeri (,960) 0,05’ten büyük olduğu için grup varyansları homojendir. Tablo 4.196’da görüldüğü üzere, farklı yaş gruplarındaki bağımsız denetçilerin izleme değişkenine ilişkin görüşlerinin ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yoktur ($p=,878>0,05$).

4.7.6.4.12. Denetçilerin Yaşlarına Göre Denetim Kalitesi İçin Tek Yönlü Varyans Analizi

Bağımsız denetçilerin denetim kalitesine ilişkin görüşlerinin bağımsız denetçilerin yaşlarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği 87 kişiden elde edilen veri üzerinden araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar; Tablo 4.197, Tablo 4.198 ve Tablo 4.199’da yer almaktadır.

Tablo 4.197: Denetçilerin Yaşlarına İlişkin Bazı İstatistikler

Yaş Aralığı	N	Ortalama	Standart Sapma
20-29 Yaş Aralığı	6	3,8694	,92978
30-39 Yaş Aralığı	23	4,3043	,41595
40-49 Yaş Aralığı	27	4,2302	,36541
50-59 Yaş Aralığı	18	4,3250	,29974
60 Yaş ve Üzeri	13	4,3679	,31102
Toplam	87	4,2651	,42451

Tablo 4.198: Varyansların Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
2,541	4	82	,046

Tablo 4.199: Welch Testi

Welch	df1	df2	Sig.
,696	4	24,475	,602

Tablo 4.198’de tek yönlü varyans analizinin temel varsayımı olan varyansların homojenliği testinin sonucu görülmektedir. Tablo 4.198’deki p değeri (,046) 0,05’ten küçük olduğu için grup varyansları homojen değildir. Bu durumda gruplar arası ortalamaların karşılaştırılmasında Welch testi uygulanabilir (Durmuş vd., 2016: 33). Tablo 4.199’de yer alan p değeri (,602) 0,05’ten büyüktür. Bu durumda farklı yaş gruplarındaki bağımsız denetçilerin denetim kalitesine ilişkin görüşlerinin ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yoktur.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu çalışmada mesleki şüphecilğin bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi incelenmiştir. Araştırmada KAP'a kayıtlı bulunan bağımsız denetim şirketlerine uygulanan anket verileri kullanılmıştır. Anket uygulamasının gerçekleştirildiği 2017 yılı Ağustos ayı itibarıyla KAP'a kayıtlı 93 adet bağımsız denetim şirketi bulunmaktadır. Araştırmada her bir denetim şirketinden sadece bir bağımsız denetçinin anket uygulamasına katılması hedeflenmiş ve böylece araştırmanın evrenini 93 adet bağımsız denetçi oluşturmuştur. 93 denetçiden 88'i anket uygulamasına katılmış, 5'i ise katılmamıştır. Ankete katılan bağımsız denetçilerden birinin anket sorularına verdiği yanıtlar anket cevaplama tekniklerine uygun olmadığından değerlendirmeye alınmamıştır. Böylece araştırmanın örneklemini 87 adet bağımsız denetçi oluşturmuştur.

Çalışmanın birinci bölümünde literatür taraması yapılarak, denetim, denetimin tarihsel gelişimi, bağımsız denetim, bağımsız denetime duyulan ihtiyaç, bağımsız denetimin amaçları, bağımsız denetim süreci, bağımsız denetim riski ve bağımsız denetçi kavramları ayrı ayrı açıklanmıştır. Bu bölümle ilgili ulaşılan sonuçlar aşağıdaki gibi özetlenebilir:

Denetim faaliyeti ile ticari ve mali olayların başlangıcı aynı kabul edilse bile modern anlamda denetim sanayi devrimi ile birlikte gelişim göstermiştir. Sanayi devriminden sonra yapılan denetimlerde işletmelerdeki tüm belge ve kayıtların incelenmesi esasına dayanan belge denetimi yaklaşımı benimsenmiştir. Bu denetimden amaçlanan ise belge ve kayıtlarda yer alan hata ve hilerin ortaya çıkartılması olmuştur. 1900'lü yıllardan günümüze kadar devam eden süreçte belge ve kayıtların incelenmesi anlayışı yerini işletmelerin temel finansal tabloları olan bilanço ve gelir tablosunun incelenmesi anlayışına bırakmıştır. Bu süreçte yaşanan bir başka gelişme de verilerin tamamının incelenmesi yerine örnekleme yoluyla bir kısmının incelenmesi ve buradan elde edilen bulguların bütüne genellenmesidir. Bu süreçte bağımsız denetim sonucu ile ilgilenen taraflarda da değişimler meydana gelmiştir. Önceleri sadece işletme sahipleri denetim sonuçları ile ilgileniyorken, günümüzde bu tarafların sayısı oldukça artmış ve işletme sahipleri, mevcut ve potansiyel yatırımcılar, çalışanlar, müşteriler, kredi kuruluşları, devlet ve genel olarak toplum denetim sonuçlarıyla ilgilenir hale gelmiştir.

Denetimin, bir iktisadi birimin belirli bir dönemine ait finansal tablolarının ve kamuya açıklanacak diğer bilgilerinin, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarıyla belirlemek ve sonucu ilgi duyanlara raporlamak amacıyla, bağımsız uzman kişilerce yürütülen kanıt toplama ve toplanan kanıtları değerlendirme sürecidir şeklinde yapılan tanımı, işletme yönetimin iddiası niteliğindeki mali tablolar, bağımsız denetçi ve menfaat grupları arasındaki ilişkiyi açıkça ortaya koymaktadır.

Günümüzde, ticaret hacminin ve sanayi üretiminin artması, rekabetin globalleşmesi, hızlanması ve sertleşmesi, demokrasi ve hukuk devleti ilkelerinin bir gereği olarak bağımsız denetimin önemini artırmıştır. İşletmeler ekonominin lokomotifi konumunda oldukları için işletmelerde faaliyetlerin sürdürülebilirliğinin sağlanması, risklerin ölçülmesi ve gerekli tedbirlerin alınması gerekmektedir. Bu anlamda en önemli görev şirket ortaklarına düşmektedir. Şirket ortakları, işlerin iyi yürütülüp yürütülmediği ve kaynakların işletme amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığı hususunda bilgiye ihtiyaç duymaktadır. Bu bilgilerin doğru sınıflandırılması, özetlenmesi, denetimden geçerek doğruluğunun makul bir güvenceye bağlanması ve anlaşılabilir olması sadece şirket ortakları açısından değil tüm menfaat grupları açısından son derece önemlidir. Bağımsız Denetimin amacı, menfaat gruplarının mali tablolara duyduğu güven seviyesinin artırılmasıdır. Bu amaca, mali tabloların tüm önemli yönleriyle finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı hakkındaki bağımsız denetçi görüşü ile ulaşılır. Denetim standartlarına ve ilgili etik hükümlere uygun olarak yürütülen bir denetim çalışması, denetçinin mali tablolarla ilgili isabetli bir görüş oluşturmalarını sağlar. Dolayısıyla bağımsız denetçinin denetim faaliyetini mutlaka genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak yürütmesi gerekir.

Kaliteli bir denetim faaliyeti için bağımsız denetçinin denetim sürecini doğru yönetmesi gerekmektedir. Bağımsız denetim, müşteri işletmeden teklif alınması ile başlayıp, denetim raporu verildikten sonraki aşamaları da içine alan sistematik bir süreçtir. Denetçi, denetim işini almadan müşteri işletme hakkında gerekli bilgileri toplar, tekrarlanan bir denetim söz konusu ise önceki denetçi ile görüşme yapar, denetim işini kabul etmeye karar verirse denetim sözleşmesini imzalayıp, karşı tarafa da imzalatarak denetim işini almış olur. Bu aşamadan sonra denetçi, denetimle ilgili çalışma planını hazırlar. Yeterli ve iyi bir plan, denetim ekibi üyelerinin yönetim ve gözetimini kolaylaştırır,

denetim riskinin makul düzeye indirilmesini ve işlerin denetim ekibi üyeleri arasında uygun şekilde dağıtılmasını sağlar.

Bağımsız denetim riski, denetçinin, finansal tablolar hakkında, yanlış veya uygunsuz görüş bildirme olasılığıdır. Yanlış veya uygunsuz görüş bildirmek; finansal tablolar doğru ve hilesiz olduğu halde olumsuz görüş veya finansal tablolar yanlış ve hileli olduğu halde olumlu görüş bildirmektir. Bağımsız denetimin standartlara uygun şekilde yapılmamasından dolayı ortaya çıkacak olan yanlış görüş, yatırımcıların yanlış kararlar vermesine neden olmasının yanında bağımsız denetim kuruluşunun hem para hem de itibar kaybetmesine yol açacaktır. Sonuç olarak bağımsız denetçi, kaliteli bir denetim için işletmenin risk düzeyini belirledikten sonra, denetim riskini makul bir seviyeye indirebilmek için gerekli çalışmaları yapmalıdır.

İkinci bölümde mesleki şüphecilik kavramı ile ilgili teorik bilgilere yer verilmiş ve mesleki şüpheciliğin boyutları olan sorgulayıcı zihin, kararın ertelenmesi, merak, bireylerarası uzlaşma, özerklik ve özgüven kavramları açıklanmıştır. Bu bölümle ilgili olarak ulaşılan sonuçlar aşağıdaki gibi özetlenebilir:

Mesleki şüphecilik; denetçinin, sorgulayıcı bir yaklaşımla, denetim kanıtlarının geçerliliğini incelemesi ve kanıtların, işletme yönetiminin açıklamaları ve diğer bilgi ve belgeler ile çelişip çelişmediğinin değerlendirilmesidir. Mesleki şüpheciliğin temelini oluşturan sorgulayıcı tutum ve davranış, etkili denetimlerin gerçekleştirilmesi için gereklidir ve her denetçi tarafından bütün denetim alanlarında uygulanmalıdır. Bağımsız denetçi bağımsız denetim görevini mesleki şüphecilik çerçevesinde işletmeyle ilgili geçmiş tecrübelerine veya işletme yönetiminin dürüstlüğü hakkında sahip olduğu inançlara bakmaksızın her zaman için hileden kaynaklanan önemli bir yanlışlık riskinin mevcut olabileceği düşüncesiyle gerçekleştirir.

Dünyada yaşanan büyük muhasebe skandalları mesleki şüpheciliğin önemini artırmıştır. Enron skandalının yeterli düzeyde mesleki şüphecilik uygulanmaması nedeniyle ortaya çıkan bir dış denetim başarısızlığı olduğunu söylemek mümkündür. SEC'in verilerine göre denetçiler tarafından yetersiz düzeyde mesleki şüphecilik kullanılması, denetim başarısızlığından kaynaklanan hileli raporlama işlemlerinin nedenleri arasında üçüncü sırada yer almaktadır. Listenin başında yer alan yetersiz denetim kanıtı toplama ise aslında mesleki şüphecilik kavramı ile doğrudan ilgilidir. Mesleki şüphecilik dene-

tim kalitesinin önemli bir unsurudur ve denetçilerin mesleki şüphecilik kavramına aykırı hareket etmeleri denetim firmalarını orta ve uzun vadede denetim başarısızlıkları, çeşitli davalar ve itibar kaybı ile karşı karşıya bırakabilir. Ayrıca denetim zamanında tamamlanamayabilir.

Bu çalışmada bağımsız denetçilerin mesleki şüphecilik düzeylerini ölçmek amacıyla kullanılan anket soruları Hurr (2010) tarafından geliştirilen ölçekten esinlenerek hazırlanmıştır. Hazırlanan ölçekte mesleki şüphecilik; sorgulayıcı zihin, merak, bireylerarası uzlaşma, özgüven ve karar verme yeteneği olmak üzere beş alt boyuttan oluşmaktadır. Denetçilerin kaliteli bir denetim gerçekleştirebilmeleri için bu özelliklere sahip olmaları gerekmektedir.

Sorgulayıcı zihin bir bireyin merak ve ilgi duygularına karşı tutumunu ifade eder. Sorgulayıcı akla sahip olan denetçiler amaçları doğrultusunda daha fazla zoru sorarlar, daha ayrıntılı açıklamalar talep ederler ve bir yargıya varmak için yeterli kanıt elde etmeye çalışırlar. Bir denetçi, denetim faaliyetiyle ilgili kararını vermeden önce yeterli kanıt elde etmek için sorgulayıcı bir zihniyetle hareket etmelidir. Bu sayede denetçiler kendi kararlarının doğruluğunu da sorgulayabilirler. Standartlar denetçilerin sorgulayıcı bir zihne sahip olmaları ve denetim kanıtlarını eleştirel olarak değerlendirmeleri gerektiğini ifade etmektedir. Bu nedenle, sorgulayıcı zihin tutumu, literatürde yaygın olarak desteklenen ve denetçinin performansını artıran mesleki şüpheciliğin önemli bir bileşenidir.

Kararın ertelenmesi, denetçilerin, yeterli kanıt toplanıncaya kadar denetimle ilgili kararlarını vermeyi erteleme tutumu olarak ifade edilmektedir. Bu özelliklere sahip olan denetçiler, denetim kanıtlarının eleştirel bir değerlendirmesini yapmadan herhangi bir karar vermeyeceklerdir.

Denetim merak duygusuna sahip olmayı gerektiren bir faaliyettir ve denetçi bu duyguya sahip olarak denetimi planlamalı ve denetim çalışmasını yürütmelidir. Merak, dikkatin yeni olana çevrilmesi ve buna bağlı olarak ortaya çıkan yaklaşma-keşfetme tepkisi olarak açıklanmaktadır. Merak, canlıları içinde yaşadıkları çevreyi keşfetmeye yöneltmektedir. Merak duygusuna sahip olan denetçiler, genel olarak bilgi ile ilgilenmektedir fakat eldeki bir bilgiyi doğrulamak için başka bilgilere ulaşmaya da çalışmaktadırlar. Sonuç olarak bilgi riski minimuma indirilmektedir.

Mesleki şüpheciliğin bir özelliği olarak bireylerarası anlayış, kişilerin davranışta bulunma nedenlerini anlamak için gereklidir. Şüpheci bir denetçi yönetimin her bir eylemini tam olarak anlayabilmek için bireylerarası anlayış özelliğine sahip olmalıdır. Mesleki şüpheciliğin bu özelliğine sahip olan denetçi yalnızca müşterinin eylemini değil, bu eylemin nedenlerini de sorgulayarak müşterinin neden bu şekilde hareket ettiğini de anlamış olacaktır Böylece denetçi, yönetimin hile ve sahtekârlık eğiliminin olup olmadığını anlayabilecektir.

Özerklik, bir denetçinin, denetim kararlarını vermeden önce kanıt olarak sunulan bilgilerin yeterliliği konusunda karar verme yeteneğini ifade eder. Mesleki şüpheciliğin bu özelliğine sahip denetçiler, müşterilerinin iddialarına daha az güven duyarlar ve onların görüşlerinden kolayca etkilenmezler. Dolayısıyla denetçiler, kişisel olarak tatmin oluncaya kadar ve özgür iradeleriyle kendi kararlarını oluşturmaya kadar ilave inceleme yapmaya ve kanıt toplamaya devam ederler. Özerklik mesleki şüphecilik için gerekli bir kriterdir. Özerklik sayesinde denetçi, yalnızca başkalarının önerilerini eleştirel biçimde incelemekle kalmaz, aynı zamanda araştırmalarında kendi yaratıcı cesaretini ortaya koyan tutum ve davranışlarda bulunur. Denetçilerin açıklamaları kolayca kabul ettikleri ve denetimle ilgili kararlarını kolayca verdikleri durumlarda mesleki şüpheciliğin bu özelliğine sahip olmadıkları kabul edilir. Bu ise denetim riskini artıracak ve denetimin kalitesini düşürecektir.

Kendine güven duygusu, kişinin kendi yeteneklerine olan inancını ifade eder. Bu özelliğe sahip olan denetçiler, denetim görevlerini etkili bir biçimde yerine getirirler ve denetim ile ilgili görüşlerini kendilerinden emin bir şekilde oluştururlar. Özgüven, denetim çalışması sırasında denetçiler tarafından sürdürülmesi gereken mesleki şüpheciliğin önemli bir özelliği olarak kabul edilmektedir. Özgüven özelliği, mali tablolarda hile kaynaklı önemli yanlışların bulunma riskini azaltmaktadır. Özgüvenleri yetersiz denetçiler kendi kararlarını dahi savunamazlar. Denetim görüşünün doğru ve adil olmasını sağlamak için denetçi özgüven sahibi olmalıdır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde kalite, bağımsız denetim kalitesi, bağımsız denetim kalitesini sağlayan ölçütler, bağımsız denetimde kalite kontrol, kalite kontrol sisteminin unsurları ve bağımsız denetimde kalite kontrolü ile ilgili ulusal ve uluslararası

düzenlemelere yer verilmiştir. Bu bölümle ilgili olarak ulaşılan sonuçlar aşağıda özet olarak verilmiştir:

Kalite, bir mal veya hizmetin mevcut veya muhtemel ihtiyaçları karşılamayabilme derecesi veya amaca uygunluk olarak da ifade edilebilir. Kalite bir malın veya hizmetin yetkinlik düzeyi olarak tanımlanabilir. Kaliteli bir ürün veya hizmet, müşteri beklentilerini tatmin eden veya onları ileriye götürür. Kalitenin geliştirilmesi, tepe yönetimin liderliğinde gerçekleşecek bir süreçtir. Kalite bilincinin oluşturulması, sürekli kılınması ve geliştirilmesi için kalite kontrol, kalite geliştirme ve kalite güvencesi gibi çok sayıda yöntem geliştirilmiştir. Bu yöntemler topluca kalite yönetimi olarak adlandırılmaktadır.

Bağımsız denetimin sosyo-ekonomik önemi, denetim çalışmalarının belirli bir kalite düzeyinde gerçekleştirilmesini zorunlu kılmaktadır. Her meslek dalının sunulan hizmetin kalitesiyle ilgili bir sorumluluğu vardır. Bu sorumluluk bağımsız denetim mesleği için de söz konusudur. Bağımsız denetçilerin; müşterilerine, kamuoyuna ve düzenleyici otoritelere karşı olan sorumluluklarını gereğince yerine getirmelerini sağlamak için kaliteli bir bağımsız denetim hizmeti sunmaları zorunludur. Denetim kalitesi, denetim hizmetinden beklenen amaca uygunluk derecesidir. Denetim sonuçlarından faydalanan taraflar, denetim raporunda bildirilen görüşün doğru ve güvenilir olmasını isterler. O halde bağımsız denetim kalitesi, denetim çalışması sonucunda oluşan yargının (denetim görüşünün) doğruluğu ve güvenilirliğidir.

Denetim şirketlerinin rekabette üstünlük sağlayabilmeleri de kaliteli bir denetim hizmeti sunmalarına bağlıdır. Çünkü bir hizmet işletmesini başka bir hizmet işletmesinden ayıran en önemli faktör, rakiplerinden daha yüksek kalitede hizmet üretmesi ve sunmasıdır. Müşteriler her zaman kendilerine sunulan hizmetle bekledikleri hizmeti karşılamaktadırlar. Eğer verilen hizmet beklentilerinin üzerinde gerçekleştirilmişse daha fazla tatmin olmakta ve o hizmeti almaya devam etmektedirler.

Denetimde kalitenin sağlanması, denetimin bazı kıstaslara uygun bir şekilde yapılması ile mümkündür. Söz konusu kıstasların tarafsızlığı, yasalarca veya meslek kuruluşlarınca belirlenmiş ve uygulamada genel kabul görmüş olmalarına bağlıdır. Denetçilerin uymak zorunda oldukları ve uluslararası alanda genel kabul görmüş bu temel kurallara “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” denilmektedir. Denetim standartları denetçinin mesleki sorumluluğunu yerine getirmesini sağlayan ve ona denetim faaliyet-

lerinde ışıık tutan genel ilkelerdir. Yürütölen denetimin uygun ve geçerli kabul edilebilmesi için denetçinin daima bu ilkelere bağılı kalması gerekir.

Denetim şirketlerinin kaliteli denetim hizmeti sunmaları yeterli değildir, aynı zamanda kalitenin sürekli kılınması için gerekli olan ve liderlik sorumlulukları, ilgili etik hükümler, müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi, insan kaynakları, denetimin yürütölmesi ve izleme unsurlarının her birini ele alan politika ve prosedürler içeren bir kalite kontrol sistemi kurarak bu sistemin devamlılığını sağlamaları gerekir. Denetim şirketi tarafından oluşturulacak kalite kontrol sisteminin niteliğı ve kapsamı; denetim şirketinin büyüklüğüne, faaliyet özelliklerine ve denetim şirketinin bir denetim ağıının parçası olup olmamasına göre farklılık gösterir. Denetim şirketinin tüm çalışanları ve yöneticileri; kalite kontrol sistemini kurmaktan ve bu sistemin devamlılığını sağlamaktan çeşitli düzeylerde sorumludurlar.

Bağımsız denetim açısından kalite kontrol sistemi iki şekilde oluşturulur. Birincisi, denetim firması düzeyinde kalite kontrol sistemidir. Denetim firmalarının tamamının kendi bünyelerinde kalite kontrol sistemi kurmaları bir gerekliliktir. Denetim firmaları kendi iç kalite inceleme prosedürlerini oluşturmalıdırlar. İkincisi ise, ulusal düzeyde kalite kontrol sistemidir. Bu sistem ulusal düzeyde denetim işinin kalitesini sağlamak ve denetim firması ya da yasal denetçi tarafından yapılan işi gözden geçirmek için oluşturulan bir dış sistemdir. Ülkemizde KGK bu sistemin takipçisidir.

Dördüncü bölümde anket uygulaması ile elde edilen veriler analiz edilerek mesleki şüphecilik kavramının denetim kalitesine olan etkisi ortaya konmaya çalışılmıştır. Bu bölümde elde edilen bulgular ile ulaşılan sonuçları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür:

Araştırmada kullanılan anket formu üç ana bölümden meydana gelmektedir. Birinci bölümde bağımsız denetçilerin demografik özelliklerini tespit etmeye yönelik 6 adet soru yer almaktadır. İkinci bölümde mesleki şüpheciliğı ölçmeye yönelik 19 adet soru yer almaktadır. Üçüncü bölümde ise bağımsız denetim kalitesini ölçmeye yönelik 17 adet soru yer almaktadır. Mesleki şüphecilik ölçeğı ile denetim kalitesi ölçeğı açım-layıcı faktör analizine tabi tutulmuş ve analiz sonucunda mesleki şüphecilik ölçeğı için 19 sorudan oluşın 5 faktörlü bir yapı, denetim kalitesi ölçeğı için ise 17 sorudan oluşın 5 faktörlü bir yapı ortaya konulmuştur. Mesleki şüphecilik faktörleri; sorgulayıcı zihin

(SZ), merak (M), bireylerarası uzlaşma (BU), özgüven (Ö), karar verme yeteneği (KVY) şeklinde adlandırılmıştır. Denetim kalitesi faktörleri ise liderlik sorumlulukları (LS), müşteri ilişkileri yönetimi (MİY), denetimin yürütülmesi (DY), insan kaynakları (İK) ve izleme (İZ) şeklinde adlandırılmıştır.

Araştırma kapsamında öncelikle katılımcıların demografik özellikleri incelenmiştir. Ankete katılan bağımsız denetçilerin cinsiyet dağılımlarına göre yüzde 80,5'i erkek, yüzde 19,5'i ise kadındır. Denetçilerin yaşları itibarıyla dağılımlarına göre 20-29 yaş aralığındaki denetçilerin oranı yüzde 6,9, 30-39 yaş aralığındaki denetçilerin oranı yüzde 26,4, 40-49 yaş aralığındaki denetçilerin oranı yüzde 31,1, 50-59 yaş aralığındaki denetçilerin oranı yüzde 20,7 ve 60 yaş ve üzeri denetçilerin oranı ise yüzde 14,9'dur. Eğitim seviyeleri itibarıyla dağılımlarına göre denetçilerin yüzde 54'ü lisans mezunu, yüzde 38'i yüksek lisans mezunu ve yüzde 8'i ise doktora mezunudur. Mesleki unvanlarına göre dağılımlarına bakıldığında denetçilerin yüzde 59,8'i serbest muhasebeci mali müşavir, yüzde 40,2'si ise yeminli mali müşavirdir. Denetçilerin çalışma sürelerine göre dağılımlarına bakıldığında 1-5 yıl arası çalışma tecrübesi olanların oranı yüzde 58,6, 6-10 yıl arası çalışma tecrübesi olanların oranı yüzde 19,6, 11-15 yıl arası tecrübeye sahip olanların oranı yüzde 9,2 ve 16 yıl ve üzeri tecrübeye sahip olanların oranı yüzde 12,6'dır. Bağımsız denetçilerin denetim şirketindeki pozisyonlarına göre dağılımlarına bakıldığında ise yüzde 9,2'si denetçi yardımcısı, yüzde 48,3'ü denetçi, yüzde 8'i kıdemli denetçi, yüzde 4,6'sı baş denetçi ve yüzde 29,9'u ise sorumlu ortak baş denetçi olarak çalışmaktadır.

Ankete katılan bağımsız denetçilerin bağlı olduğu denetim şirketlerinin il bazında dağılımlarına bakıldığında; yüzde 1,1'inin Adana'da, yüzde 26,4'ünün Ankara'da, yüzde 4,6'sının Antalya'da, yüzde 6,9'unun Bursa'da, yüzde 5,7'sinin Gaziantep'te, yüzde 42,5'inin İstanbul'da, yüzde 10,3'ünün İzmir'de, yüzde 1,1'inin Kayseri'de, yüzde 1,1'inin Malatya'da bulunduğu görülmektedir.

Ankete katılan bağımsız denetçilerin, mesleki şüphecilik düzeylerinin yeterli olup olmadığını belirlemek amacıyla mesleki şüphecilik ölçeğinde yer alan değişkenler için hazırlanan sorulara verdikleri yanıtların ortalama ve standart sapma değerlerine bakılmıştır. Buna göre ankete katılan bağımsız denetçilerin "Sorgulayıcı Zihin (SZ)" değişkenini ölçmek amacıyla oluşturulan sorulara verdikleri yanıtların ortalamaları 4,39, "Me-

rak (M)” değişkenini ölçmek amacıyla oluşturulan sorulara verdikleri yanıtların ortamları 4,41, “Bireylerarası Uzlaşma (BU)” değişkenini ölçmek amacıyla oluşturulan sorulara verdikleri yanıtların ortamları 4,14, “Özgüven (Ö)” değişkenini ölçmek amacıyla oluşturulan sorulara verdikleri yanıtların ortamları 4,29, “Karar Verme Yeteneği (KVY)” değişkenini ölçmek amacıyla oluşturulan sorulara verdikleri yanıtların ortamları 4,10’dur. Mesleki şüphencilik ölçeğinde yer alan değişkenlerin tamamının ortalaması ise 4,27 olarak hesaplanmıştır. Buradan ankete katılan bağımsız denetçilerin mesleki şüphencilik düzeylerinin yeterli olduğu söylenebilir.

Değişkenler arasındaki ilişkiyi ortaya koyabilmek, ilişkinin yönünü ve gücünü tespit edebilmek amacıyla pearson korelasyon analizi yapılmıştır. Korelasyon analizi sonuçlarına göre değişkenler arasındaki tüm ilişkiler pozitif yönlüdür. Mesleki şüphenciliğin sorgulayıcı zihin boyutu ile denetim kalitesinin liderlik sorumlulukları boyutu arasında kuvvetli ($r=,826$), müşteri ilişkileri yönetimi ($r=,365$), denetimin yürütölmesi ($r=,335$), insan kaynakları ($r=,428$) ve izleme ($r=,323$) boyutları arasında orta düzeyde ilişki tespit edilmiştir. Mesleki şüphenciliğin merak boyutu ile denetim kalitesinin liderlik sorumlulukları ($r=,621$), müşteri ilişkileri yönetimi ($r=,276$), denetimin yürütölmesi ($r=,280$), insan kaynakları ($r=,536$) ve izleme ($r=,302$) boyutları arasında orta düzeyde ilişki tespit edilmiştir.

Mesleki şüphenciliğin bireylerarası uzlaşma boyutu ile denetim kalitesinin boyutlarından insan kaynakları boyutu arasında ($r=,938$) kuvvetli, liderlik sorumlulukları ($r=,518$) ve izleme ($r=,400$) boyutları arasında orta düzeyde, müşteri ilişkileri yönetimi ($r=,115$) ve denetimin yürütölmesi ($r=,190$) boyutları arasında ise zayıf ilişkiler tespit edilmiştir. Mesleki şüphenciliğin özgüven boyutu ile denetim kalitesinin boyutlarından liderlik sorumlulukları ($r=,505$), müşteri ilişkileri yönetimi ($r=,351$), denetimin yürütölmesi ($r=,439$) ve insan kaynakları ($r=,434$) boyutları arasında orta, izleme boyutu arasında ise ($r=,161$) zayıf ilişki tespit edilmiştir. Mesleki şüphenciliğin karar verme yeteneği boyutu ile denetim kalitesinin izleme boyutu arasında kuvvetli ($r=,889$), liderlik sorumlulukları ($r=,352$) ve insan kaynakları ($r=,416$) boyutları arasında orta, müşteri ilişkileri yönetimi ($r=,065$) ve denetimin yürütölmesi ($r=,035$) boyutları arasında zayıf ilişki tespit edilmiştir.

Mesleki şüpheciliğin boyutlarından sorgulayıcı zihin boyutu ile denetim kalitesi arasında ($r=,686$) orta düzeyde, merak boyutu ile denetim kalitesi arasında ($r=,611$) orta düzeyde, bireylerarası uzlaşma boyutu ile denetim kalitesi arasında ($r=,658$) orta düzeyde, özgüven boyutu ile denetim kalitesi arasında ($r=,587$) orta düzeyde ve karar verme yeteneği boyutu ile denetim kalitesi arasında ($r=,487$) yine orta düzeyde ilişki tespit edilmiştir. Genel olarak mesleki şüphecilik ile denetim kalitesi arasında ise ($r=,807$) kuvvetli düzeyde ilişki tespit edilmiştir.

Araştırma kapsamında oluşturulan hipotezleri test etmek için çoklu regresyon analizi kullanılmıştır. Hipotezlerden elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibidir.

Araştırmanın temel hipotezi olan “H₁: Bağımsız denetçinin mesleki şüpheciliği ile bağımsız denetim kalitesi arasında pozitif anlamlı bir ilişki vardır” şeklindeki hipotez kabul edilmiştir. Hurtt’ın (2008) yapmış olduğu araştırma sonuçları da bu bulguyu desteklemektedir. Hurtt şüpheli denetçilerin finansal tablolarda daha fazla çelişki tespit ettiklerini, alternatif açıklamalar üretebildiklerini ve verecekleri kararları destekler nitelikte yeterli kanıt elde edebildiklerini belirtmiştir. Bu durumda denetimin kalitesinin artacağı açıktır. Mesleki şüphecilik kavramının bağımsız denetim açısından önemi Uluslararası Denetim Standartları’nda vurgulanmıştır ve kavram denetim literatüründe giderek artan bir önem kazanmaktadır. Denetim kalitesini artırmak için mesleki şüphecilik gereklidir çünkü mesleki şüphecilik, denetim çalışmaları sırasında bağımsız denetçilerde bulunması gereken bir özellik olup, denetimin kaliteli, etkin ve yüksek performanslı gerçekleşmesini sağlayan temel faktörlerden biridir.

Sorgulayıcı zihnin liderlik sorumlulukları üzerine olan etkisinin sınındığı H₁₁ hipotezi kabul edilmiştir. Sorgulayıcı bir akla sahip olan denetçiler bağlı oldukları kurumda kalite kültürünün geliştirilmesi, kalite kontrol politika ve prosedürlerinin oluşturulması, denetimin standartlara ve yürürlükteki mevzuata göre yürütülmesi ve uygun raporların düzenlenmesi gerekliliklerine vurgu yapan açık, tutarlı ve süreklilik gösteren eylemlerde bulunacaklardır. Sorgulayıcı zihin ile müşteri ilişkileri yönetimi arasında pozitif yönlü anlamlı ilişki vardır şeklinde kurulan H₁₂ hipotezi de kabul edilmiştir. Buradan sorgulayıcı bir akla sahip olan denetçilerin müşteri işletme hakkında detaylı bilgiler elde ederek müşterinin dürüstlüğüne değerlendirilmesi, bağımsız denetim sözleşmesinin kabulü ve sözleşmenin devam ettirilmesi hususlarında daha isabetli kararlar

verebildiklerini söylemek mümkündür. Sonuç olarak bağımsız denetçilerin denetim sürecinde sorgulayıcı bir akılla hareket etmeleri bağımsız denetim kalitesini artıracaktır.

Mesleki şüphecilik değişkeninin alt boyutu olan merak değişkeninin denetim kalitesinin alt boyutlarını etkileyip etkilemediğini belirlemek amacıyla oluşturulan H1₇, H1₈, H1₉, H1₁₀ ve H1₁₁ hipotezleri söz konusu örneklem için reddedilmiştir. Sonuç olarak merak değişkeni ile denetim kalitesi arasında kurulan “H1₁₂: Merak ile denetim kalitesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır” şeklindeki hipotez reddedilmiştir. Bu sonucu merak duygusu ile denetim kalitesi arasında bir ilişki yoktur şeklinde yorumlamak doğru olmayacaktır. Merak duygusuna sahip bir denetçi hiçbir şeyi olduğu gibi kabul etmeyecek ve işlemlerin neden ve nasıl gerçekleştiğini sorgulayarak isabetli bir denetim görüşü için ihtiyacı olan kanıtları elde edecektir. Bu durum ise denetimin kalitesini artıracaktır. Merak dürtüsünün mesleki şüpheliğin önemli bir özelliği olmasına rağmen söz konusu hipotezin reddedilmiş olması anketin her bağımsız denetim şirketinden sadece bir bağımsız denetçiye uygulanmış olmasıyla açıklanabilir.

Mesleki şüphecilik değişkeninin alt boyutu olan bireylerarası uzlaşma değişkeninin denetim kalitesinin alt boyutlarını etkileyip etkilemediğini belirlemek amacıyla oluşturulan hipotezlerden H1₁₃, H1₁₄, H1₁₅ ve H1₁₇ hipotezleri söz konusu örneklem için reddedilmiştir. “Bireylerarası uzlaşma ile insan kaynakları arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır” şeklinde kurulan H1₁₆ hipotezi ile “bireylerarası uzlaşma ile denetim kalitesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır” şeklinde kurulan H1₁₈ hipotezi ise kabul edilmiştir. Kişilerin davranışta bulunma sebeplerini ya da motivasyonlarını anlamak için gerekli olan bireylerarası uzlaşma mesleki şüpheliğin özelliklerinden biridir. Kişilerarası ilişkilerin anlaşılması, denetçileri şüpheli olmaya teşvik edecektir. Müşteri işletme personelinin sunduğu yanıltıcı kanıtları veya hile yapmak için kullandığı fırsatları belirlemede doğru iletişimi sağlamak oldukça önemlidir. Bireyler yanlış, önyargılı veya yanıltıcı bilgi sunabilirler. Eğer denetçi bireylerarası uzlaşma niteliğine sahipse kişilerin kasıtlı olarak yanlış bilgi sunduklarını algılayacaktır. Denetim kanıtlarının nesnelliği, doğruluğu ve güvenilirliği arttıkça, denetim faaliyetinin kalitesi de artacaktır.

Mesleki şüphecilik değişkeninin alt boyutu olan özgüven değişkeninin denetim kalitesinin alt boyutlarını etkileyip etkilemediğini belirlemek amacıyla oluşturulan hipotez-

lerden H1₁₉, H1₂₀, H1₂₂ ve H1₂₃ hipotezleri söz konusu örneklem için reddedilmiştir. “Özgüven ile denetimin yürütülmesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır” şeklinde kurulan H1₂₁ hipotezi ile “özgüven ile denetim kalitesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır” şeklinde kurulan H1₂₄ hipotezi kabul edilmiştir. Çünkü kendine güven duygusu, kişinin kendi yeteneklerine ve kendine olan inancını ifade eder. Bu niteliğe sahip olan denetçiler, denetim görevlerini etkili bir biçimde yerine getirirler ve denetim ile ilgili görüşlerini kendilerinden emin bir şekilde oluştururlar. Kendine güven özelliğine sahip olan denetçiler, yönetimin iddialarından ve kendilerine sunulan kanıtlardan şüphelenirler. Kendine güvenen denetçiler, yaptıkları işlerden emindirler ve başkalarından gelen baskılar karşısında kendilerini savunabilirler. Kendine güven özelliği, mali tablolarda hile kaynaklı önemli yanlışların bulunma riskini azaltabilir. Denetim raporunun kaliteli, doğru ve adil olmasını sağlamak için denetçi özgüven sahibi olmalıdır.

Mesleki şüphecilik değişkenin alt boyutu olan karar verme yeteneği değişkeninin denetim kalitesinin alt boyutlarını etkileyip etkilemediğini belirlemek amacıyla oluşturulan hipotezlerden H1₂₅, H1₂₆, H1₂₇ ve H1₂₈ hipotezleri söz konusu örneklem için reddedilmiştir. “Karar verme yeteneği ile izleme arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır” şeklinde kurulan H1₂₉ hipotezi ile “Karar verme yeteneği ile denetim kalitesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır” şeklinde kurulan H1₃₀ hipotezi kabul edilmiştir. Bu değişken, bir denetçinin denetim kararlarını vermeden önce kanıt olarak sunulan bilgilerin yeterliliği konusunda karar verme yeteneğini ifade eder. Yüksek derecede özgür iradeye sahip denetçiler, yönetimin iddialarına daha az güven duyarlar ve onların görüşlerinden kolayca etkilenmezler. Şüpheli denetçiler, kişisel olarak tatmin olana kadar ve kendi kararlarını oluşturana kadar ilave inceleme yapmaya ve kanıt toplamaya kararlıdırlar. Karar verme yeteneğine sahip bir denetçi, yalnızca başkalarının önerilerini eleştirel biçimde incelemekle kalmaz, denetimi yürütürken ve kanıtları değerlendirirken cesurca davranışlarda bulunur. Araştırmadan elde edilen sonuca göre mesleki şüpheciliğin karar verme yeteneği özelliğine sahip olan denetçilerin yürüttükleri denetimin kalitesi yüksek olacaktır.

Araştırma kapsamında iki veya daha fazla bağımsız örneklem grubunun ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık olup olmadığını test etmek amacıyla t-testi ile anova testi kullanılmıştır. Bağımsız denetçilerin sorgulayıcı zihin değişkenine

ilişkin görüşlerinin cinsiyete göre anlamlı farklılık gösterip göstermediğini belirlemek için t-tetsti yapılmıştır. Elde edilen bulgulara göre araştırma kapsamındaki bağımsız denetçilerin sorgulayıcı zihne sahip olmayla ilgili görüşleri arasında anlamlı bir farklılık vardır. Erkek bağımsız denetçilerin sorgulayıcı zihne ilişkin görüşlerinin ortalaması (4,46) kadın bağımsız denetçilerin sorgulayıcı zihne ilişkin görüşlerinin ortalamasından (4,11) daha yüksek çıkmıştır. Bu sonuca göre söz konusu örneklem için erkek bağımsız denetçilerin kadın bağımsız denetçilere göre daha fazla sorgulayıcı akla sahip oldukları ve daha kaliteli denetimler gerçekleştirebilecekleri söylenebilir.

Bağımsız denetçilerin denetimin yürütülmesi değişkenine ilişkin görüşlerinin un-vana göre anlamlı farklılık gösterip göstermediğini belirlemek için t-testi uygulanmıştır. Elde edilen bulgulara göre, yeminli mali müşavirlerin denetimin yürütülmesi değişkenine ilişkin görüşlerinin ortalamaları (4,37) serbest muhasebeci mali müşavirlerin denetimin yürütülmesi değişkenine ilişkin görüşlerinin ortalamalarından (4,04) büyüktür. Bu sonuç söz konusu örneklem için, denetimin mesleki standartlar ile yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülmesi ve içinde bulunulan şartlara uygun raporlar düzenlemesi konularında, yeminli mali müşavirlerin serbest muhasebeci mali müşavirlere göre daha yetkin oldukları şeklinde yorumlanabilir.

Bağımsız denetçilerin müşteri ilişkileri yönetimi değişkenine ilişkin görüşlerinin denetim firmasındaki pozisyonlarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek için tek yönlü anova testi yapılmıştır. Elde edilen bulgulara göre, farklı pozisyonlarda çalışan bağımsız denetçilerin özgüven değişkenine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık vardır. Farklılıkların hangi gruplardan kaynaklandığını gösteren çoklu karşılaştırma Dunnett T3 testi sonuçlarına göre kıdemli denetçiler ile denetçi yardımcılarının müşteri ilişkileri yönetimi değişkenine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık vardır. Yani söz konusu örneklem için, kıdemli denetçilerin, müşteri ilişkileri yönetimi konusunda denetçi yardımcılarından daha bilinçli oldukları söylenebilir. Denetçi, baş denetçi ve sorumlu ortak baş denetçi pozisyonlarında çalışan denetçilerin müşteri ilişkileri yönetimi değişkenine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmemiştir.

Bağımsız denetçilerin özgüven değişkenine ilişkin görüşlerinin denetçilerin çalışma sürelerine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek için tek

yönlü anova testi yapılmıştır. Elde edilen bulgulara göre, çalışma süreleri farklı olan bağımsız denetçilerin özgüven değişkenine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık vardır. Farklılıkların hangi gruplardan kaynaklandığını gösteren çoklu karşılaştırma Dunnett T3 testi sonuçlarına göre bağımsız denetçi olarak 6-10 yıl arası çalışan denetçiler ile 11-15 yıl arası çalışan denetçilerin özgüven değişkenine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık vardır. 6 ila 10 yıl arası çalışma tecrübesine sahip olan bağımsız denetçilerin özgüven seviyeleri 11 ila 15 yıl arası çalışma tecrübesine sahip olan bağımsız denetçilerin özgüven seviyelerinden daha yüksektir. Bu sonuca göre söz konusu örneklem için bağımsız denetçilerin çalışma süreleri arttıkça özgüvenleri azalmaktadır. Çalışma süresi 1-5 yıl arası olan denetçiler ile çalışma süresi 16 yıl ve üzeri olan denetçilerin özgüven değişkenine ilişkin görüşleri arasında anlamlı farklılık tespit edilmemiştir.

Bağımsız denetçilerin merak değişkenine ilişkin görüşlerinin denetçilerin yaşlarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek için tek yönlü anova testi yapılmıştır. Elde edilen bulgulara göre, farklı yaş gruplarındaki denetçilerin merak değişkeniyle ilgili görüşlerinin ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır. Farklılıkların hangi gruplardan kaynaklandığını gösteren çoklu karşılaştırma Dunnett T3 testi sonuçlarına göre, 50-59 yaş aralığındaki denetçiler ile 60 yaş ve üzerindeki denetçilerin merak değişkenine ilişkin görüşleri arasında anlamlı farklılık vardır. Söz konusu örneklem için yaşı 60 ve üzeri olan bağımsız denetçilerin “50-59” yaş grubundaki bağımsız denetçilerden daha fazla merak duygusuna sahip oldukları belirlenmiştir. 20-29, 30-39 ve 40-49 yaş gruplarında yer alan denetçilerin merak değişkenine ilişkin görüşleri arasında anlamlı farklılık tespit edilmemiştir.

Bağımsız denetçilerin müşteri ilişkileri yönetimi değişkenine ilişkin görüşlerinin bağımsız denetçilerin yaşlarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek için tek yönlü anova testi yapılmıştır. Elde edilen bulgulara göre, farklı yaş gruplarındaki bağımsız denetçilerin müşteri ilişkileri yönetimi değişkenine ilişkin görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır. Farklılıkların hangi yaş grupları arasında olduğunu belirlemek amacıyla yapılan Tukey testi sonuçlarına göre, 20-29, 30-39 ve 50-59 yaş aralığındaki denetçilerin müşteri ilişkileri yönetimi değişkenine ilişkin görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık vardır. Söz konusu örneklem için “50-59” yaş grubundaki bağımsız denetçiler müşteri ilişkileri yönetimi konusunda “30-

39” yaş grubundaki ve “20-29” yaş grubundaki bağımsız denetçilerden daha bilinçlidir. Yine “30-39” yaş grubundaki bağımsız denetçiler, müşteri ilişkileri yönetimi konusunda “20-29” yaş grubundaki bağımsız denetçilerden daha bilinçlidir. 40-49 yaş grubundaki denetçiler ile 60 yaş ve üzeri denetçilerin müşteri ilişkileri yönetimi değişkenine ilişkin görüşleri arasında ise istatistiksel olarak anlamlı farklılık tespit edilmemiştir.

Dünyada yaşanan büyük muhasebe skandalları mesleki şüpheciliğin önemini artırmıştır. Enron skandalının yeterli düzeyde mesleki şüphecilik uygulanmaması nedeniyle ortaya çıkan bir dış denetim başarısızlığı olduğunu söylemek mümkündür. Britanya Mali Raporlama Kurulu’nun verilerine göre Equitable Life Assurance Society, London International Group, Independent Insurance, TransTec, Wickes ve ERF Holdings denetimlerinde mesleki şüpheciliğin yeterince kullanılmadığı tespit edilmiş ve yöneticilerin açıklamalarına aşırı güven duyulması, bilgilerin ve verilerin gerekli incelemeler yapılmadan elde edilmesi ve üçüncü taraflardan yeterli teyitlerin alınmaması gibi sorunlarla karşılaşmıştır. Aynı şekilde, SEC’in mali tablolarda hile olayları üzerine denetçiler aleyhine açtığı soruşturmaların %60’ında mesleki şüpheciliğin yeterli düzeyde uygulanmadığı tespit edilmiştir. Yine SEC’in tespitine göre işletmelerin sunduğu hileli finansal raporların bağımsız denetim faaliyeti sonucunda tespit edilememesinin nedenleri arasında yetersiz düzeyde mesleki şüphecilik kullanılması üçüncü sırada yer almaktadır. Bağımsız denetçinin denetim süreci sonunda isabetli bir denetim görüşü oluşturabilmesi için gerekli olan yeterli sayıda ve uygun kalitede denetim kanıtı elde edilmesi ise mesleki şüphecilik kavramı ile doğrudan ilişkilidir. Bununla birlikte bağımsız denetim kalitesi için oldukça önemli olan bu kavramın bağımsız denetçilerce pratikte yeterince uygulanmadığı görülmektedir. Mesleki şüphecilik kavramı denetim kalitesini doğrudan etkilemektedir. Yetersiz düzeyde mesleki şüphecilik kullanılması denetim kalitesini düşürdüğü gibi, denetim mesleğine olan güvenin de azalmasına yol açmaktadır.

Denetim kalitesinin ve işletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tabloların şeffaflığının ve güvenilirliğinin artırılması amacıyla bağımsız denetçilerin denetim sürecinde mesleki şüphecilik anlayışıyla hareket etmeleri gerekmektedir. Bağımsız denetçilerin mesleki şüphecilik anlayışıyla hareket edebilmeleri ise mesleki şüpheciliğin karakteristik özelliklerine sahip olmalarına ve bu özelliklerini denetimi planlarken ve yürütürken uygulayabilmelerine bağlıdır. Bağımsız denetçinin denetim ile ilgili isabetli bir görüş oluşturabilmesi için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesi gerekir. Mesleki

şüpheciliğin sorgulayıcı zihin özelliğine sahip denetçiler yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edebilmek amacıyla daha fazla soru sorarlar, yönetimden ve diğer kanıt sağlayıcılardan daha ayrıntılı açıklamalar talep ederler ve böylece finansal tablolarla ilgili daha fazla çelişkili durum tespiti yapabilirler. Bağımsız denetçi, bağımsız denetimi planlar-ken ve yürütürken sorgulayıcı bir akılla hareket etmelidir.

Mesleki şüpheciliğin kararın ertelenmesi özelliğine sahip denetçiler, yeterli kanıt elde edinceye kadar ve elde edilen kanıtlar yeterince ikna edici oluncaya kadar denetimle ilgili görüşlerini erteleyeceklerdir. Böylece finansal tablolar hakkında isabetli bir görüş oluşturmak mümkün olacaktır. Mesleki şüpheciliğin bilgiyi arama özelliğine sahip denetçiler denetim sürecinde finansal tablolarla ilgili belirsizlikleri azaltmak için ek bilgi elde etmek amacıyla araştırma yapmaya ve kanıt toplamaya devam edeceklerdir. Mesleki şüpheciliğin bireylerarası uzlaşma özelliğine sahip denetçiler, kanıt sağlayan kişilerin dürüst olup olmadıklarını daha kolay kavrayacak ve müşteri işletme personelinin sunduğu yanıltıcı kanıtları veya hile yapmak için kullandığı fırsatları belirlemek için gerekli kişi ve kuruluşlarla doğru iletişimi sağlayacaklardır.

Mesleki şüpheciliğin özerklik özelliğine sahip denetçiler, kanıt olarak sunulan bilgilerin yeterliliği konusunda, iddia sahiplerinin kişisel görüşlerinden ve ikna girişimlerinden etkilenmeden kendi özgür iradeleriyle karar verebileceklerdir. Özerklik mesleki şüphecilik için gerekli bir özelliktir ve bütün bağımsız denetçilerde bu özelliğin bulunması gerekir. Mesleki şüpheciliğin özgüven özelliğine sahip denetçiler, denetim görevlerini etkili bir biçimde yerine getirirler ve denetim ile ilgili görüşlerini kendilerinden emin bir şekilde oluştururlar. Özgüveni olan denetçiler, müşterinin iddialarına karşı meydan okuyabilirler ve müşteriden gelen baskılar karşısında kendilerini savunabilirler. Bu özellik, mali tablolarda hile kaynaklı önemli yanlışlıkların bulunma riskini azaltmaktadır. Özgüvenleri yetersiz denetçiler kendi kararlarını dahi savunamazlar. Denetim görüşünün doğru ve adil olmasını sağlamak için denetçi özgüven sahibi olmalıdır.

Ülkemizde, bağımsız denetime duyulan kamu güveninin artırılması ve dünyada yaşanan bağımsız denetim kaynaklı finansal skandalların ülkemizde de yaşanmaması adına, bağımsız denetim kuruluşlarının gerekli tedbirleri almaları gerekir. Bu kapsamda, bağımsız denetçilerin mesleki şüphecilik düzeylerini artırabilmek ve konunun önemine dikkat çekebilmek amacıyla eğitim programları düzenlenmelidir. Denetçilerin, muhase-

be ve denetim alanlarında yayımlanan ulusal ve uluslararası mevzuatlar ile yapılan yayınları takip etmeleri ve düzenlenen kurs, seminer ve konferanslara katılmaları sağlanmalıdır. Bağımsız denetçilerin, mesleki şüpheciliğin özelliklerine sahip olmalarının yanında denetim sürecinde bu özellikleri bilinçli bir şekilde uygulayabilmeleri de gerekir. Bu nedenle mesleğe yeni başlayan denetçilerin mesleki deneyim kazanmalarının sağlanması için gerekli tedbirler alınmalıdır. Ayrıca denetim kuruluşu bünyesinde mesleki şüpheciliği özendirici bir kurum kültürünün oluşturulması denetçileri şüpheli davranmaya teşvik edecektir. Gerekirse denetim kuruluşu bünyesinde denetçilerin şüphecilik düzeylerinin değerlendirildiği ve şüpheli denetçilerin ödüllendirildiği bir sistem oluşturulmalıdır. KGK tarafından yapılan bağımsız denetçi yetkilendirme sınavlarında, mesleki şüphecilik kavramı ile ilgili sorulara ağırlık verilmesi, kavramın öneminin anlaşılmasına katkı sağlayacaktır.

KAYNAKLAR

Kitaplar:

Akbıyık, S., (2005), Vergi Uygulamaları Yönüyle Denetim ve Raporlama, (1.Baskı), Ekin Kitabevi, Ankara.

Aksoy, T., (2006), Tüm Yönleriyle Denetim AB ile Müzakere ve Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma, (2.Baskı), Yetkin Yayınları, Ankara.

Altıntaş, A.T., (2011), Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesi, (1.Baskı), Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Arens, Alvin A., vd., (2006), Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach, (11.Baskı), Prentice Hall, Boston.

Ataman, Ü., vd., (2001), Muhasebe Denetimi Uygulamaları, (1.Baskı), Alfa Yayınları, İstanbul.

Bakır, M., (2011), Denetim ve Meslek Hukuku, (6.Baskı), Murathan Yayınevi, Trabzon.

Basu, S.K., (2006), Auditing Principles & Techniques, (1.Baskı), Pearson Education, Kolkata, India.

Bozdoğan, T., (2014), Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol (Bağımsız Denetçilerin Algıları ve Hazır Oluşları Üzerine Bir Araştırma), (1.Baskı), Detay Yayıncılık, Ankara.

Bozkurt, N., (2012), Muhasebe Denetimi, (6.Baskı), Alfa Yayınları, İstanbul.

Carmichael, D.R., vd., (1996), Auditing Concepts and Methods, (6. Baskı), McGraw-Hill Co., Newyork.

Cohen, L., vd., (2000), Research Methods in Education, (5. Baskı), RoutledgeFarmer, London.

Cook, J.W., Winkle, G.M., (1984), Auditing, (3. Baskı), Houghton MifflinCompany, Boston.

Cosserat, G., ve Rodda N., (2009), Modern Auditing, (3.Baskı), John Wiley & Sons, United Kingdom.

Coşkun, A., (2000), Performans ve Risk Denetim Terimleri, (1. Baskı), Sayıştay Yayınları, Ankara.

Cömert, N., vd., (2013), Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim, (1.Baskı), Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi Yayınları, Sakarya.

Çalgan, E., vd., (2008) Muhasebe Denetimi, (1.Baskı), İSMMMO Yayınları, İstanbul.

Çömlekçi, F., (2004), Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz, (1. Baskı), Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.

Defliese, P.L., vd., (1984), Montgomery's Auditing, (10.Baskı), John Wiley & Sons, New York.

Deming, W.E., (1998), Krizden Çıkış, (2. Baskı), Kalder Yayınları, İstanbul.

Demir, B., vd., (2008), Muhasebe Denetimi, (1.Baskı), Lisans Yayıncılık, İstanbul.

Denetim, (Y.B.D.), (2017), Deha Yayınları, İstanbul.

Doğanay, A., vd., (2012), Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri, (1. Baskı), T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir.

Duman, Ö., (2008), Muhasebe Denetimi ve Raporlama, (2. Baskı), Tesmer Yayınları, Ankara.

Dunn, J., (1991), Auditing: Theory and Practice, (2. Baskı), Prentice Hall, London.

Durmuş, C. N. ve Taş, O., (2008), SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim, Alfa Basım Yayınları, İstanbul.

Durnuş, B., vd., (2016), Sosyal Bilimlerde SPSS'le Veri Analizi, (6. Baskı), Beta Yayınları, İstanbul.

Erdoğan, M., (2006), Denetim / Kavramsal ve Teknolojik Yapı, (3.Baskı), Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

Goetsch, D.L. ve Davis S., (1995), Implementing Total Quality, (1.Baskı), Prentice-Hall, New Jersey.

Gray, I., Manson, S., (2000), The Audit Process-Principles, Practice and Cases, (2.Baskı), Thomson Leraning, London.

Gücenme, Ü., (2004), Muhasebe Denetimi, (1.Baskı), Alfa Aktüel Yayınları, Bursa.

Güçlü, F., (2008), Muhasebe Denetimi, (3.Baskı), Detay Yayıncılık, Ankara.

Gürbüz, H., (1995), Muhasebe Denetimi, (4.Baskı), Bilim Teknik Yayınevi, Eskişehir.

Gürbüz, S., Şahin, F., (2016), Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri, (3. Baskı), Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Güredin, E., (2014), Denetim ve Güvence Hizmetleri, (14.Baskı), Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Haftacı, V., (2014), Muhasebe Denetimi, (3.Baskı), Umuttepe Yayınları, Kocaeli.

Hayes, R., vd., (2005), Principles of Auditing, (3.Baskı), Pearson Education, London.

Johnstone, K.M., vd., (2013), Auditing: A risk Based Approach To Conducting A Quality Audit, (9.Baskı), Cengage learning, South-Western.

Kalaycı, Ş., (2017), SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri, (8. Baskı), Dinamik Akademi, Ankara.

Karacan, S., R., Uygun, (2012), Denetim ve Raporlama, (1.Baskı), Umuttepe Yayınları, Kocaeli.

Kaval, H., (2008), Muhasebe Denetimi, (3.Baskı), Gazi Kitabevi, Ankara.

Kaya, M.E., (2007), Bağımsız Denetim Mevzuatı, (1.Baskı), Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

Kepekçi, C., (2004), Bağımsız Denetim, (5.Baskı), Avcıol Basım Yayın, İstanbul.

- Koçel, T., (2007), İşletme Yöneticiliği, (10.Baskı), Arıkan Basım, İstanbul.
- Konrath, L.F., (1996), Auditing concepts and applications, (3.Baskı), West Publishing Company, United States of America.
- Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi, E. Candan, (2007), Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara.
- Millichamp, A.H. ve J.R. Taylor, (2008), Auditing, (9.Baskı), Cengage Learning, London.
- Newbold, P., (2002), İşletme ve İktisat için İstatistik, Çev. Ümit Şenesen, (3.Baskı), Literatür Yayıncılık, İstanbul.
- O'Reilly V.M., vd., (1998), Montgomery's Auditing, (11.Baskı), John Wiley & Sons, New York.
- Porter, B., vd., (2009) Principles of External Auditing, (3.Baskı), John Wiley & Sons, England.
- Selimoğlu, S., vd., (2011), Muhasebe Denetimi, (3.Baskı), Gazi Kitabevi, Ankara.
- Selimoğlu, S., vd., (2015), Bağımsız Denetim, (1.Baskı), Türmob Yayınları, Ankara.
- Silvoso, J.A. ve Bauer, R.D.M., (1965), Auditing, (2.Baskı), South-western Publishing Company, Nashville.
- Soltani, B., (2007), Auditing An International Approach, (1.Baskı), Prentice Hall, Harlow, UK.
- Şencan, H., (2005), Sosyal ve Davranışsal Ölçümlerde Güvenilirlik ve Geçerlilik, (1. Baskı), Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Thomas, C.W., vd., (1991), Auditing: Theory and Practice, (3.Baskı), Pws-Kent Pub. Co., Boston.
- Toroslu, M. V., (2012), Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Finansal Tablolar Denetimi, (1.Baskı), Seçkin Yayıncılık, İstanbul.
- Usul, H., (2013), Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim, (1.Baskı), Detay Yayıncılık, Ankara.

Yıllancı, M., vd., (2012), Muhasebe Denetimi, (1.Baskı), Açıköğretim Fakültesi Yayını, Eskişehir.

Yıllancı, M., vd., (2013), Muhasebe Denetimi, (1. Baskı), Detay Yayıncılık, Ankara.

Yükçü, S., Koçakoğlu, Ö., (2017), Bağımsız Denetimde Denetim Kalitesi Genel Çerçevesi ve Göstergeleri, (1.Baskı), Kitap Ana Yayınları, İzmir.

Whittington, O.R., Pany, K., (1998), Principles of Auditing, (12. Baskı), McGraw-Hill, Boston.

Woolf, E., (1990), Auditing Today, (4.Baskı), Prentice Hall International, London.

Zeithaml, Valerie A., vd., (1990), Delivering Quality Service: Balancing Customer Perceptions and Expectations, (1.Baskı), The Free Press, New York.

Makaleler:

Acar, A., “Risk Odaklı Denetim”, *Muhasebe ve Denetim Dünyası*, 2016, (1), ss. 58-59.

Akdağ, M., “Toplam Kalite Yönetimi ve Örgüt İçindeki Yeri”, *Selçuk Üniversitesi İletişim Dergisi*, 4/2005, (1), ss. 159-170.

Akdemir, Y., “Bağımsız Denetimde Kalite”, *İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Dayanışma Dergisi*, Ağustos/2012, (115), ss. 57-58.

Aksoy T., “Ulusal ve Uluslar Arası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol Ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme”, *Mali Çözüm Dergisi*, Temmuz-Eylül/2005, (72), ss. 138-164.

Akün, L., “Finansal Tabloların Denetiminde Risk Faktörü”, *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 1988, (1), ss. 55-61.

Alpaslan, H.İ., Ö. Hakesever, “Türk Bağımsız Denetim Sektöründe Kalite Güvence Sistemleri Uygulamaları”, *Batman Üniversitesi Yaşam Bilimleri Dergisi*, 3/2013, (1), ss. 45-69.

Altaş, S., “Bağımsız Denetim Sonucunda Düzenlenecek Görüş Yazısının Türleri ve Şirket Yönetimine Etkisi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Mart-Nisan/2016, (134), ss. 139-152.

Arıkan, Y., “Yeni Dönem’de Denetim Mesleğine Hazır mıyız?”, *Mali Çözüm Dergisi*, 2008, (90), ss. 7-14.

Balsarı, Ç., “Denetim Kalitesi”, *Dayanışma Dergisi*, 2016, (124), ss. 8-13.

Başpınar, A., “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, *Maliye Dergisi*, Mart-Nisan/2005, (148), ss. 35-62.

Bayazıtlı, E., “Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartlarının Türkiye Uygulaması”, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 46/1991, (3), ss. 143-194.

Benston, G.J., A.L. Hartgraves, “Enron: What Happened and What We Can Learn From It.” *Journal of Accounting and Public Policy*, 21/2002, (2), ss. 105-127.

Bezirci, M., F., Karasioğlu, “Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi”, *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 11/2011, (21), ss. 571-592.

Bilginoğlu, F., “Uluslar arası Muhasebe”, *İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi*, 22/1993, (1), ss. 83-86.

Büyüköztürk, Ş., “Faktör Analizi: Temel Kavramlar ve Ölçek Geliştirmede Kullanımı”, *Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi*, Güz/2002, (32), ss. 470-483.

Carcello, J., R. Hermanson, N. Mcgrath, “Audit Quality Attributes: The Perceptions of Audit Partners, Preparers and Financial Statement Users”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 11/1992, (2), ss. 1-15.

Carey, P., R. Simnet, “Audit Partner Rotation and Audit Quality”, *The Accounting Review*, 81/2006, (3), ss. 653-676.

Ciolek, M., “Professional Skepticism in Auditing and Its Characteristics”, *Wrocław Üniversitesi Ekonomi Araştırma Dergisi*, 2017, (474), ss. 33-40.

Çalışkan, A., “Sekizinci Yönerge Çerçevesinde Avrupa Birliği’nde Bağımsız Denetim”, *Sayıştay Dergisi*, 2006, (63), ss. 51-58.

Çelebi, I., C. Gülen, vd., “Temiz Toplum İçin Bağımsız Denetim ve Kalite Sorunu”, *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 2015/52, (602), ss. 77-87.

Dalkılıç, A.F., S., Oktay, “Uluslararası Denetim ve Güvence Standartlarında Mesleki Şüphecilik”, *Mali Çözüm Dergisi*, Ocak-Şubat/2011, (103), ss. 63-78.

DeAngelo, L., “Auditor Independence, Lowballing and Disclosure Regulation”, *Journal of Accounting and Economics*, 1981, (3), ss. 113-127.

DeAngelo, L., “Auditor Size and Audit Quality”, *Journal of Accounting and Economics*, 3/1981, (3), ss. 189-199.

Deis, D.R., G.A., Giroux, “Determinants of Audit Quality in The Public Sector”, *The Accounting Review*, 67/1992, (3), ss. 462-479.

Dhar, V., B. Lewis, J. Peters, “A Knowledge-Based Model of Audit Risk”, *AI Magazine*, 9/1988, (3), ss. 56-63.

Demir, M., H., Çiçekay, Ö., Arslan, vd., “Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetçilik Mesleği Hakkındaki Düşünceleri: Van İlinde Bir Araştırma”, *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 2016/17, (1), ss. 37-56.

Dimitrova, P.J., A., Sorova, “The Role of Professional Skepticism in Financial Statement Audit And Its Appropriate Application”, *Journal of Economics*, 1/2016, (2), ss. 1-17.

Dinç, E., E., Atabay, “Güvence Denetim Standartları ve Güvence Denetim Süreci”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5/2016, (21), ss. 1527-1541.

Doğan, N.Ö., A. Tanç, “Konaklama İşletmelerinde Veri Zarflama Analizi Yöntemiyle Faaliyet Denetimi: Kapadokya Örneği”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 22/2008, (1), ss.239-259.

Dölen, T., “Bağımsız Denetime Duyulan Güvenin ve Denetimin Bağımsızlığının Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 17/2015, (2), ss.175-189.

Dönmez A., P.B., Berberoğlu, A., Ersoy, “Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslar arası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması”, *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, 2005, (9), ss. 52-78.

Dönmez, A., A., Ersoy, “Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi”, *Bilgi Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi*, Kış/2006, (36), ss. 69-91.

Dönmez, A., K., Çavuşoğlu, “Hilelerin Ortaya Çıkarılması Bakımından Bağımsız Denetim İle Adli Muhasebenin Karşılaştırılması”, *Journal Of Accounting, Finance And Auditing Studies*, 1/2015, (3), ss. 34-67.

Durukan M.B., A. Kapucugil İkiz, “Denetim Kalitesi, Kalite ve Hizmet Kalitesine İlişkin Modeller: Kavramsal Çerçeve”, *Mali Çözüm Dergisi*, 2007, (82), ss. 29-56.

Edirin, J., C.M. Ekwueme, O.G. Edesiri, “Corporate Governance, Financial Performance and Audit Quality of Listed Firms in Nigeria”, *Journal of Academic Research in Economics*, 7/2015, (2), ss. 220-231.

Ercan, İ., İ., Kan, “Ölçeklerde Güvenirlik ve Geçerlik”, *Uludağ Üniversitesi Tıp Fakültesi Dergisi*, 30/2004, (3), ss. 211-216.

Erdem, A., “Bağımsız Denetimde Kalitenin Kontrolü”, *Denetim Dünyası Dergisi*, 2015, (1), ss. 3-4.

Erdoğan, M., “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 2002, (5), ss. 51-63.

Erol, M., M., Aslan, “Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Ocak/2017, (12), ss. 55-86.

Esendemirli, E., “Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol ve YMM’lere Yönelik Bir Uygulama”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 15/2013 (2), ss. 111-154.

Farag, M.S., R.Z. Elias, “The Relationship Between Accounting Student’s Personality, Professional Skepticism And Anticipatory Socialization”, *Accounting Education*, 25/2016, (2), ss. 124-138.

Glover S., D.F. Prawitt, “Enhancing Auditor Professional Skepticism: The Professional Skepticism Continuum”, *Current Issues in Auditing*, 8/2014, (2), ss. 1-10.

Gücenme, Ü., A., Arsoy, “Türkiye’de Cumhuriyet Döneminde Muhasebe Eğitimi”, *Mali Çözüm Dergisi*, 2006, (76), ss.308-328.

Habbe, A.H., “The Influences of Ethics, Independence and Competence on The Quality of an Audit Through the Influence of Professional Skepticism in Bpk of South Sulawesi, Central Sulawesi and West Sulawesi”, *Journal of Research Business and Management*, 2/2014, (7), ss. 8-14.

Hermanson, R.H., L.M. Plunkett, D.H. Turner, “A Study of The Importance of Certain Attributes To Client’s Initial Selections of Audit Firms: A Longitudinal and Stratified Approach”, *Journal of Applied Business*, 10/1994, (1), ss. 101-117.

Hurt, R.K., “Development of a Scale to Measure Professional Skepticism”, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 29/2010, (1), ss. 149-171.

Hurt, R.K., H., Brown-Liburd, C.E., Early, vd., “Research on Auditor Professional Skepticism: Literature Synthesis and Opportunities for Future Research”, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 32/2013, (1), ss. 45-97.

Hussin, S., T.M., Iskandar, “Exploratory Factor Analysis on Hurt’s Professional Skepticism Scale: A Malaysian Perspective”, *Asian Journal of Accounting and Governance*, 2013, (4), ss. 11-19.

Kahraman, Ö.G., Ş., Ceylan, P., Ülker, “Bilimi Yaratan Duygu: Çocukların Fen ve Doğaya İlişkin Konulardaki Bilgi ve Merakları”, *Türkiye Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 19/2015, (1), ss. 207-229.

Kandemir, T., H., Akbulut, “Bağımsız Denetimin Etkinliğinde Denetimden Sorumlu Komitenin Rolü: Türkiye’deki Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 9/2013, (20), ss. 37-55.

Kane, G.D., Velury, U., “The Role of Institutional Ownership in the Market for Auditing Services: An Empirical Investigation”, *Journal of Business Research*, 57/2004, (9), ss. 976-983.

Karadeniz, Y., “6102 Sayılı TTK Kapsamında Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Değerlendirilmesi: Nitel Bir Araştırma”, *Journal of Business Research Türk*, 7/2015, (4), ss. 313-335.

Karcıoğlu R., E. B. Biçer, “Toplam Kalite Yönetiminin İşletme Maliyetleri Üzerine Etkisi: Kalite Belgesi Öncesi ve Sonrası Dönem Karşılaştırması”, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 2013, (39), ss. 1-25.

Kartal, F., “Türkiye’de Kamu ve Özel Sektördeki İç Denetim Uygulamaları”, *Maliye Finans Yazıları*, Nisan 2013, ss. 8-36.

Kavut L., “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye’deki Durumu”, *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, 2/2000, (4), ss. 9-28.

Kavut, L., “Bağımsız Denetçiler İle Denetim Hizmeti Alan İşletmelerin Yöneticilerinin Denetim Kalitesine İlişkin Görüş ve Tutumları”, *İMKB Dergisi*, 5/2001, (20), ss. 1-30.

Kaya, M.F., “Sürdürülebilir Kalkınmaya Yönelik Tutum Ölçeği Geliştirme Çalışması”, *Marmara Coğrafya Dergisi*, Temmuz/2013, (28), ss. 175-193.

Kaya, G.İ., “Eğitimde Merak ve İlgi”, *Hasan Ali Yücel Eğitim Fakültesi Dergisi*, 13-2/2016, (25), ss. 103-114.

Kayım, A., “1984’ten 2006’ya Avrupa Birliği’nde Yasal (Mali) Denetim: Revize 8. Direktif Neler Getiriyor?”, *Mali Çözüm Dergisi*, 2006, (76), ss. 147-155.

Kayrak, M., “Denetim Başarısızlığı Kavramı: Nedenleri, Sonuçları ve Çözüm Önerileri”, *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8/2015, (1), ss.91-103.

Kırlioğlu, H., M., Akyel, “Enron Sonrası Bağımsız Denetimde Yaşananlar”, *MUFAD-Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 2004, (23), ss. 28-34.

Koçak, A., “Genel Kabul Görmüş Bağımsız Dış Denetim Standartları ile Ülkemizdeki Standartların Karşılaştırılması”, *e-Yaklaşım Dergisi*, Aralık/2005, (29), ss. 1-35.

Kopp, L., M., Lemon, M., Rennie, (2003), “A Model Of Trust And Professional Skepticism In The Auditor Client Relationship”, *School Of Accountancy Seminar Series*, University Of Waterloo, June 2003.

Küçüksözen, C., ve Z., Sayar, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Raporlama Standartları”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 2/2002, (6), ss. 49-56.

Memiş, M.Ü., M.F., Güner, “Avrupa Birliği Müktesebatına Uyum Sürecinde Muhasebe ve Denetim Alanında Yapılan Düzenlemeler”, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20/2011, (2), ss.149-164.

Nelson, M., “A Model And Literatur Review of Professional Skepticism in Auditing”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28/2009, (2), ss. 1-34.

Oktay, S., “Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri”, *Maliye Finans Yazıları Dergisi*, 2013, (100), ss. 42-94.

Özbirecikli, M., C., Süslü, “Bağımsız Denetim Firmalarının Yolsuzluk Riski Faktörlerini Değerleme Uygulamaları ve Türkiye’deki Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Karşılaştırmalı Bir Araştırma-1”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 2005, (28), ss. 67-85.

Özel, S., “Muhasebe Standartları ve Denetim İlişkisi”, *Mali Pusula*, Nisan/2008, (40), ss. 56-60.

Ray, T., “Auditors Still Challenged by Professional: Recommendations for Firms, Standards Setters, and Regulators”, *The CPA Journal*, 85/2015, (1).

Royae, R.A., A., Yaghoob, K., Azinfar, “Relationship Between Skepticism and Decision Making in Audit”, *World Applied Sciences Journal*, 28/2013, (11), ss. 1609-1617.

Sakarya, Ş., S., Kara, “Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması”, *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 12/2010, (18), ss.57-72.

Sanlı, N., M., Özbirecikli, “Türkiye’de Denetim Mesleğinin Gelişim Süreci: Geçmişten Geleceğe Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 2012, (38.sayı), ss. 1-28.

Selimoğlu S., H., Göktepe, “Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler”, *Mali Çözüm Dergisi*, 2007, (81), ss. 17-44.

Selimoğlu, S., G. Yeşilçelebi, “Mesleki Aidiyetin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim/2014, (64), ss. 27-52.

Seviğ, V., “Kayıt Tutma ve Denetim Açısından Yeni Ticaret Yasa Tasarısı”, *Mali Çözüm Dergisi*, 2005, (70), ss. 14-22.

Sipahi, B., “SAS 82 Çerçevesinde Muhasebe Denetiminde Hile Riskini Ortaya Çıkaran Faktörler”, *Mali Çözüm Dergisi*, 2004, (67), ss. 108-116.

Suseno, N.S., “An Empirical Analysis of Auditor Independence and Audit Fees on Audit Quality”, *International Journal of Management and Business Studies*, 3/2013, (3), ss. 82-87.

Suyono, E., “Determinant Factors Affecting The Audit Quality: An Indonesian Perspective”, *Global Review of Accounting and Finance*, 3/2012, (2), ss. 42-57.

Şeker, Y., E., Dinç, “Bağımsız Denetim Şirketlerinde Kalite Kontrol Standartlarının Uygulanma Etkinliğini Ölçmeye Yönelik Bir Çalışma: Türkiye Örneği”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18/2016, (2), ss. 421-452.

Şenyiğit, Y.B., E., Zeytinoğlu, “Zorunlu Denetçi Rotasyonunun Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkileri: Literatür Araştırması”, *İ.Ü. İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi*, 25/2014, (77), ss. 79-98.

Toy, B., N.G., Tosunoğlu, “Sosyal Bilimler Alanındaki Araştırmalarda Bilimsel Araştırma Süreci, İstatistiksel Teknikler ve Yapılan Hatalar”, *Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, 2007, (1), ss. 1-20.

Türker, M., “Türkiye’de Muhasebe Denetim Faaliyetlerinin Gelişimi”, *İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Dayanışma Dergisi*, 2006, (89), ss. 5-7.

Uyar, S., “Denetim Standartlarına Göre Sınırlı Bağımsız Denetim (Finansal Tabloların Gözden Geçirilmesi)”, *Mali Çözüm Dergisi*, 2015, (142), ss. 15-39.

Uzay, Ş., A., Tanç, M., Erciyes, “Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe-1”, *Mali Çözüm Dergisi*, 2009, (95), ss. 125-140.

Varıcı, İ., E., Karakaş, “Kazanç Temelli Değişkenlerin Denetim Riski Üzerindeki Etkilerinin Değerlendirilmesi”, *KTÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, 2017/7, (13), ss. 195.

Yan, H., S. Xie, “How Does Auditors’ Work Stress Affect Audit Quality? Empirical Evidence From The Chinese Stock Market”, *China Journal of Accounting Research*, 2016, ss. 1-15.

Yanık, S., S., Çil Koçyiğit, “Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kapsamında ISAE 3000 ve Bağımsız Güvence Raporlarının ISAE 3000 Açısından Değerlendirilmesi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 16 / 2014, (4), ss. 121-150.

Yanık, S.S., Ö., Can, “Türkiye Denetim ve Güvence Standartları Kapsamında İleriye Yönelik Finansal Bilgiye İlişkin Güvence Raporlarının GDS 3400 Açısından İncelenmesi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18/2016, (1), ss. 127-158.

Yavuz, M., “Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler Üzerinde Kamu Denetimi ve Gözetimi”, *Mali Çözüm Dergisi*, 2011, (107), ss. 147-162.

Yazıcı, H., T., Suryanto, “IFRS, Professional Auditor Skepticism, Conflict Agency To Prevention of Fraud And Investor Confidence Level”, *International Journal of Economic Perspectives*, 11/2017, (1), ss. 250-259.

Yılancı, M., B. Yıldız, "Yeminli Mali Müşavir - Bağımsız Denetçi ve Tasdik - Mali Tablo Denetimi Çelişkisi: Mesleğin Gelişimine Etkileri", *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 2001, (5), ss.67-77.

Yıldırım, S., “Türk Ticaret Kanun Tasarısına Göre Anonim Şirketlerde Denetim”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 10/2008, (1), ss. 141-169.

Yücel, M., “Toplam Hizmet Kalitesinin Servqual Analizi İle Ölçümü: Bankacılık Sektöründe Bir Araştırma”, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 12/2013, (44), ss. 82-106.

Sempozyum Bildirileri:

Brazel, J.F., vd., (2013), “Hindsight Bias And Professional Skepticism: Does The End Justify The Means?”, *Working Paper Presented At The 7th EARNet Symposium in Trier, Germany, 27-28 Eylül 2013*.

Coşkun, A., “Kamu Sektöründe Performans Denetimi: Sayıştay Uygulaması”, *Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri, 15.Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya, 15-17 Mayıs 2000*, ss. 267-298.

Eroğlu, N.Z., (2017), “Bağımsız Denetim İşlerinde Kalite Kontrolünün Sağlanması”, *4.Uluslararası Eğitim ve Sosyal Bilimler Konferansı, İstanbul*, ss. 895-905.

Gürer, H., (2011), “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Kurumsallaşmanın Getireceği Faydalar”, *X. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Antalya, 05-09 Ekim 2011*.

Hussin, S., T.M., Iskandar, (2015), “Re-Validation of Professional Skepticism Traits”, *7th International Conference on Financial Criminology, Oxford, United Kingdom, 13-14 Nisan 2015*.

O’Malley, S.F., (2000), *The Panel of Audit Effectiveness: Report and Recommendations*, Stamford,: Public Oversight Board, USA, 31 Ağustos 2000.

Sayar, Z., “KGK ve Diğer Ülkelerdeki Kamu Gözetim Otoriteleri Arasındaki İşleyiş ve Yetki Farklılıkları”, *XI. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildirileri 11, Antalya, 2014*, ss. 1-23.

Araştırma Raporları:

Doğan, C., T., Kapusuzoğlu, (2003), *Denetim Standartları ve Vergi İncelemesine Yönelik Muhasebe Denetim Kılavuzu, Vergi Konseyi Alt Komisyon Raporu, İstanbul*.

Kurul Yeterlik Etüdləri:

Okur, M., “Bağımsız Denetimin Denetimi”, *Sermaye Piyasası Kurulu Yeterlik Etüdü, Ankara, Kasım 2007*.

Pirgaip, B., “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartlarının Uluslararası Denetim Standartları İle Harmonizasyonu”, *Sermaye Piyasası Kurulu Yeterlik Etüdü*, Ankara, Mayıs 2004.

Tezler:

Akdağ, S., (2015), Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Bir Denetim Örneği, (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi), Çağ Üniversitesi, İşletme Yönetimi Anabilim Dalı/İşletme, Mersin (Türkiye).

Babayeva, L., (2011), *Uluslararası Denetim Standartları Uygulamaları: Türkiye-Azerbaycan Karşılaştırması*, (Yayımlanmamış doktora tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı/İşletme, İzmir (Türkiye).

Ceyhan, İ.F., (2014), *Bağımsız Denetim Kalitesini Artırıcı Bir Yöntem Olarak Veri Madenciliği: Borsa İstanbul Uygulaması*, (Yayımlanmamış doktora tezi), Sakarya Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı/İşletme, Sakarya (Türkiye).

Erserim, A., (2007), *Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Muğla Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı, Muğla (Türkiye).

Esendemir, E., (2011), *Bağımsız Denetim Kalitesi İle İlgili Yeni Yaklaşımlar ve İzmir İlinde Yeminli Mali Müşavirlere Yönelik Bir Araştırma*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Celal Bayar Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı, Manisa (Türkiye).

Göğer, T., (2006), *Türkiye’de Bağımsız Denetim Uygulamalarında Bağımsız Denetim Kalitesini Belirleyen Etmenler ve Türkiye’deki denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi), Marmara Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı/İşletme, İstanbul (Türkiye).

Gör, Y., (2016), *Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Bağımsız Denetim Kalitesine Etkisi: Bağımsız Denetim Şirketleri Üzerine Bir Araştırma*, (Yayımlanmamış doktora tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı/İşletme, Isparta (Türkiye).

Güler, E., (2010), *Uluslararası Denetim Standartlarına (ISA’s) Göre Türkiye’de Denetim Ortamı ve Kurumsal Yönetim Uygulamaları*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Selçuk Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı/İşletme, Konya (Türkiye).

Kalkan, İ., (2016), İnşaat Sektöründe Bağımsız Denetim ve Bir Uygulama Örneği, (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi), İstanbul Gelişim Üniversitesi, İşletme Ana Bilim Dalı/İşletme, İstanbul (Türkiye).

Nickell, E.B., (2012), *An Examination of Issues Related to Professional Scepticism in Auditing*, (Yayınlanmamış doktora tezi), University of Central Florida, College of Business Administration, Accounting, Florida (USA).

Özyurt, A., (2010), Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Etmenlerden Bağımsız Denetçi Özelliklerinin İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma, (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi), Hacettepe Üniversitesi, İşletme Ana Bilim Dalı/İşletme, Ankara (Türkiye).

Salık, Ç., (2014), Kalite Maliyetleri ve Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi: Bir Sağlık İşletmesinde Uygulama, (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi), Beykent Üniversitesi, İşletme Yönetimi Ana Bilim Dalı/İşletme, İstanbul (Türkiye).

Senal, S., (2011), Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı, Isparta (Türkiye).

Solak, B., (2015), Bağımsız Denetçilerin İş Yükünün İş Performanslarına ve Denetim Kalitesine Etkisi, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İnönü Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı, İşletme, Malatya (Türkiye).

Soyer, S., (2005), Uluslararası Denetim Standartları, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı, İşletme, Ankara (Türkiye).

Soylu, H., (2010), İç Denetimin Yeni Bir Yaklaşım Olarak Kamu Sektöründe Uygulanması ve Mevcut Uygulamaların, Verimlilik ve Başarısı: Türkiye Örneği, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı, İşletme, Karaman (Türkiye).

Şeker, Y., (2015), Bağımsız Denetimde Kalite Kültürü Anlayışı ve Kalite Kontrol Standardının Uygulama Etkinliğinin Belirlenmesi: Bağımsız Denetim Şirketlerine Yönelik Ampirik Bir Araştırma, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Karadeniz Teknik Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı, Trabzon (Türkiye).

Yaşar, A., (2011), Bağımsız Dış Denetim Kalitesinin Kar Yönetimi Üzerine Etkisi: İMKB’de Kayıtlı İşletmeler Üzerine Bir Uygulama, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Çukurova Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı, Adana (Türkiye).

Yurdakul, H., (2005), Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol ve Türkiye’deki Uygulamaları, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı, Ankara (Türkiye).

İnternet Kaynakları:

Art Yeminli Mali Müşavirlik

<<https://artymm.com/sirkuler-2017-13-bagimsiz-denetime-tabi-olacak-sirketler-hakkinda/icerik/370>> (25.02.2018).

Bağımsız Denetim Yönetmeliği

<http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Mevzuat/BDY/Bagimsiz_Denetim_Yonetmeli_Guncel.pdf> (01.09.2017)

Bağımsız Denetim Kalitesinin Kontrolü

<<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/rahmiuygun/008/>> (10.09.2017).

Bağımsız Denetimin Gözetiminde Ülke Yaklaşımları

<http://www.kgkuzder.org.tr/upload/files/BAGIMSIZ_DENETiMiN_GoZETiMiNDE_ULKE_YAKLASIMLARI.PDF> (12.03.2016).

Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik

<<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/11/20061101-28.htm>> (12.0.2016)

Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun

< <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4628.pdf>> (12.03.2016)

Finansal Tabloların Denetiminde Mesleki Şüphencilik

<<https://tr.linkedin.com/pulse/finansal-tablolar%C4%B1n-denetiminde-mesleki-%C5%9F%C3%BCphecilik-okan-altunakar>> (01.06.2017)

International Federation of Accountants

<<https://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history>> (12.03.2016).

İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası

< www.archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar>, (28.08.2017).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

<http://www.kgk.gov.tr/custom_page-216-kgk-tanitim-kitapcigi.html>
(12.03.2016).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

<<http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20200-Site.pdf>> (29.08.2017).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

[http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/KAL%C4%B0TE%20KONTROL%20STANDARTLARI/kks1.p](http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/KAL%C4%B0TE%20KONTROL%20STANDARTLARI/kks1.pdf)
df (29.08.2017)

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

<<http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BD S%20220-Site.pdf>> (30.08.2017)

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

<<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/Kurul%20Kararlar%C4%B1/BAKANLAR%20KURULU%20KARARI%20MART%202016.pdf>>
(25.02.2018).

Risk in Auditing-Inherent Risk

<http://www.hkiaat.org/images/uploads/articles/PBEPIII_inherent_risk.pdf>
(10.08.2017)

Sermaye Piyasası Kanunu

<<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2499.pdf>> (01.09.2017)

Sermaye Piyasası Kurulu

< <http://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590>> (29.08.2017)

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

<<https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat/Kanun-Metni--142>> (01.09.2017)

660 sayılı Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname

<<http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5122/660-say%C4%B1l%C4%B1-Kamu-Go%C4%B1zetimi-Muhasebe-ve-Denetim-Standartlar%C4%B1-Kurumunun-Tes%C4%B1kilat-ve-Go%C4%B1revleri-Hakk%C4%B1nda-Kanun-Hu%C4%B1kmunde-Kararname>> (01.09.2017)

ANKET FORMU

Değerli Katılımcı,

Bu anket formu, İnönü Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe-Finansman Ana Bilim Dalında Doç. Dr. Yusuf Cahit ÇUKACI'nın danışmanlığında yürütülmekte olan “Bağımsız Denetçinin Mesleki Şüphesizliğinin Denetim Standartları Bağlamında Denetim Kalitesine Etkisi ve Bir Araştırma” başlıklı doktora tez çalışması kapsamında hazırlanmıştır.

Anket sonuçlarının sağlıklı olabilmesi için soruların samimi ve doğru olarak yanıtlanması ve boş soru bırakılmaması oldukça önemlidir. Sorulara verilen cevaplar tarafımızca saklı tutulacak ve tamamen bilimsel amaçlarla kullanılacaktır. Lütfen anketlerin üzerine isim belirtmeyiniz.

İlgi ve yardımlarınız için şimdiden teşekkür ederiz.

Öğr. Grv. Ahmet KARAHAN

BİRİNCİ BÖLÜM

1.Cinsiyetiniz:

Erkek () Kadın ()

2.Yaşınız:

20-29 () 30-39 () 40-49 () 50-59 () 60 ve Üzeri ()

3.Öğrenim Durumunuz:

Lisans () Yüksek Lisans () Doktora ()

4.Mesleki Unvanınız:

SMMM () YMM ()

5.Bağımsız Denetçi Olarak Çalışma Süreniz:

1-5 Yıl () 6-10 Yıl () 11-15 Yıl () 16 Yıl ve Üzeri ()

6.Denetim Firmasındaki Pozisyonunuz:

Denetçi Yardımcısı () Denetçi () Kıdemli Denetçi ()

Baş Denetçi () Sorumlu Ortak Baş Denetçi ()

İKİNCİ BÖLÜM

Aşağıdaki ifadelere katılım düzeyinizi “Kesinlikle Katılmıyorum”, “Katılmıyorum”, “Fikrim Yok”, “Katılıyorum” “Kesinlikle Katılıyorum”, arasındaki ölçek sisteminde seçeneklerinden birine (X) işareti koyarak belirtiniz.

SORULAR	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Gördüğüm ya da duyduğum şeyleri sıklıkla sorgularım.					
Okuduğum veya duyduğum şeylerin doğru olup olmadıklarını araştırmaktan hoşlanırım.					
Doğru olduklarına dair kanıta sahip olmadığım ifadeleri genellikle reddederim.					
Açıklamalardaki tutarsızlıkları genellikle fark ederim.					
Öğrenmenin heyecan verici olduğunu düşünüyorum.					
Yeni şeyler öğrenme ihtimali beni heyecanlandırıyor.					
Yeni bilgiler keşfetmek eğlencelidir.					
Çoğu durum hakkında daha fazla bilgi edinmeyi seviyorum.					
İnsanların davranışlarının nedenleriyle ilgilenirim.					
İnsanların davranışlarının nedenlerini anlamak istiyorum.					
İnsanların neden belirli bir şekilde davrandıklarını nadiren dikkate alırım.					
Diğer insanların davranışları beni ilgilendirmez.					
Kendime güvenim tamdır.					
Kendimi iyi hissediyorum.					
Kendimden eminim.					
Diğer insanların beni ikna etmesi kolaydır.					
Diğer insanların açıklamaları kararımı etkiler.					
Gördüğüm, okuduğum veya duyduğum şeyleri çoğunlukla olduğu gibi kabul ederim.					
Diğer insanların bana söylediklerini doğrudan kabul etme eğilimim vardır.					

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Aşağıdaki ifadelere katılım düzeyinizi “**Kesinlikle Katılmıyorum**”, “**Katılmıyorum**”, “**Fikrim Yok**”, “**Katılıyorum**” “**Kesinlikle Katılıyorum**”, arasındaki ölçek sisteminde seçeneklerinden birine (X) işareti koyarak belirtiniz.

SORULAR	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Üst yönetim, kalite kontrolün geliştirilmesi ve desteklenmesi için yeterli ve uygun kaynak ayırmalıdır.					
Kalite ile ilgili politika ve prosedürler, her seviyedeki yönetimin, açık, tutarlı ve yaygın davranışları ile vurgulanmalı ve teşvik edilmelidir.					
Kalitenin işletmenin bir kültürü olarak işletmede var olması gerekmektedir.					
Mesleki standartlara, düzenlemelere ve yasal mevzuata uygun denetim yapmak ve doğru raporlar yayınlamak kalite kültürünü teşvik eder.					
Bağımsız denetçi, müşterisi ile sözleşme yapmadan önce, müşteri işletmenin daha önce çalıştığı bağımsız denetçiden işletmeyle ilgili bilgi almalıdır.					
Sunulan hizmetin içeriği, kapsamı ve sınırları ile ilgili müşteri ile sözleşme yapılmalıdır.					
Kuruluşun müşteri kabulü konusundaki kararı, gerekli yetkinlik ve yeterliliğe sahip yeterli personelinin olmasına ve raporun son teslim tarihine kadar, kuruluşun denetim işini tamamlayabilmesine bağlıdır.					
Kuruluş, denetimi reddetmeye yol açacak bir bilgiye ulaşırsa, ilgili politikalar ve prosedürler, denetimden veya hem denetimden hem de müşteriyle olan ilişkiden çekilme ihtimalini kapsamalıdır.					
Denetimler, mesleki standartlara ve yasal koşullara uygun olarak icra edilmeli, şartlara uygun raporlar yayınlanmalıdır.					
Denetim ekibinin sorumlusu, her bir denetim alanı için gerçekçi bir zaman planlaması yapmalıdır.					
Bağımsız denetçinin, denetim sürecinde topladığı kanıtlar, hazırlayacağı raporu destekleyici nitelikte olmalıdır.					
İlgili duruma uygun ve doğru rapor hazırlaması için gerekli yeterliliğe ve yetkinliğe sahip, etik ilkelere bağlı uygun sayıda personel sağlanmalıdır.					

İnsan kaynakları ile ilgili politikalar ve prosedürler, işe alım, gerekli yeterliliklerin ve yetkinliklerin belirlenmesi, görevlendirmeler, mesleki gelişim ve performans değerlendirmesi, ücretlendirme ve maaş artışını kapsamalıdır.					
Performans değerlendirmesi, ücret ve sair haklar ile terfi prosedürleri, yeterliliğin geliştirilmesi ve sürdürülmesi ile etik ilkelere bağlılığın esas alınmasını ve personelin ödüllendirilmesini sağlayacak şekilde uygulanmalıdır.					
Denetim şirketi, kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve prosedürlerin yerinde ve yeterli olduğuna ve etkin şekilde işlediğine dair makul güvence sağlayan bir izleme süreci oluşturmalıdır.					
İzleme süreci için, kuruluş içinden veya dışından yeterli ve uygun tecrübe ve yetkiye sahip, vasıflı kişilere sorumluluk atanmalıdır.					
İzleme süreci, kalite kontrol sisteminin, çalışma kâğıtlarının, denetim raporlarının ve müşterinin mali tablolarının gözden geçirilmesini, düzeltici ve iyileştirici önlemlerin tespit edilmesini ve tespit edilen bulguların yöneticilere iletilmesini kapsamalıdır.					