

T.C.
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



**BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİNİN KALİTE
YÖNETİM STANDARTLARINI UYGULAMA DÜZEYLERİ
ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA: İSTANBUL İLİ
UYGULAMASI**
DOKTORA TEZİ

DANIŞMAN
Doç. Dr. Ahmet Fethi DURMUŞ

HAZIRLAYAN
Ali AKSÜT

Malatya - 2025

T.C.
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE-FİNANSMAN BİLİM DALI

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİNİN KALİTE YÖNETİM
STANDARTLARINI UYGULAMA DÜZEYLERİ ÜZERİNE BİR
ARAŞTIRMA: İSTANBUL İLİ UYGULAMASI

HAZIRLAYAN

ALİ AKSÜT

DANIŞMAN

Doç. Dr. Ahmet Fethi DURMUŞ

MALATYA – 2025

ONUR SÖZÜ

Doç. Dr. Ahmet Fethi DURMUŞ danışmanlığında hazırladığım "**Bağımsız Denetim Şirketlerinin Kalite Yönetim Standartlarını Uygulama Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma: İstanbul İli Uygulaması**" başlıklı doktora tez çalışmasının bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın tarafımdan yazıldığını ve yararlandığım bütün kaynakların hem metin içinde hem de kaynakçada kaynak gösterme yöntemlerine uygun şekilde referans göstererek yazıldığını onurumla doğrularım.

Ali AKSÜT

ÖNSÖZ

Doktora tezimin hazırlanması sürecinde, her aşamada bilgi ve tecrübeleriyle bana rehberlik eden, desteğini hiçbir zaman esirgemeyen değerli danışmanım Doç. Dr. Ahmet Fethi DURMUŞ'a en içten teşekkürlerimi sunarım. Tez izleme komitesi üyelerim Prof. Dr. Yusuf Cahit ÇUKACI ve Dr. Öğr. Üyesi Muzaffer DEMİRBAŞ'a, bu çalışmaya sağladıkları değerli katkılar için minnettarım. Ayrıca, tezimin hazırlanmasında önemli katkılar sunan değerli arkadaşım Dr. Öğr. Üyesi Mert Mahir GÖZ'e teşekkür ederim. Bu zorlu süreçte manevi anlamda yanımda olan aileme ve emeği geçen herkese sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Ali AKSÜT

**BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİNİN KALİTE YÖNETİM
STANDARTLARINI UYGULAMA DÜZEYLERİ ÜZERİNE BİR
ARAŞTIRMA: İSTANBUL İLİ UYGULAMASI**

ÖZET

Bağımsız denetim, finansal bilgilerin güvenilirliğini sağlamak ve bu bilgilerin kullanıcılarına doğru kararlar almaları için gereken desteği sunması açısından önem taşımaktadır. Bu süreçte, denetimin kalitesini güvence altına almak hem bağımsız denetim şirketlerinin itibarı hem de finansal raporlamaya duyulan güven açısından kritik bir gereklilik olarak öne çıkmaktadır. Bağımsız denetim faaliyetlerinin belirli bir standardizasyon çerçevesinde yürütülmesi ise Kalite Yönetim Standartlarının uygulanmasıyla mümkün olmaktadır. Ancak, literatür incelendiğinde bu standartların ne ölçüde etkin bir şekilde uygulandığı konusu yeterince incelenmemiştir.

Bu çalışmada, İstanbul’da faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerinin Kalite Yönetim Standartlarını (KYS 1, KYS 2 ve BDS 220) uygulama düzeyleri araştırılmıştır. Araştırma sonucunda bağımsız denetim şirketlerinin Kalite Yönetim Standartlarını uygulama düzeylerinin oldukça yüksek olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca bağımsız denetçilerin büyük çoğunluğunun Kalite Yönetim Standartları hakkında yüksek bilgi düzeyine sahip olduğu ve bu bilginin şirket içi sürekli eğitimlerle desteklendiği belirlenmiştir. Bunların aksine kaynak tahsisi, teknolojik altyapı ve mesleki şüphecilik alanlarında gelişim potansiyeli olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Kalite Yönetim Standartlarının uygulanma düzeyinin sürdürülebilir olgunluğa erişebilmesi için özellikle kaynak yönetimi ve teknolojik altyapı alanlarında; ayrıca 9–13 arası denetçi istihdam eden küçük ve orta ölçekli şirketler üzerine odaklanarak eğitim ve destek mekanizmalarının güçlendirilmesi gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Denetim Kalitesi, Kalite Yönetim Standartları, Bağımsız Denetim, KYS.

**A RESEARCH ON THE IMPLEMENTATION LEVELS
OF QUALITY MANAGEMENT STANDARDS IN
INDEPENDENT AUDIT FIRMS: ISTANBUL
PROVINCIAL PRACTICE**

ABSTRACT

Independent audit is of great importance in terms of ensuring the reliability of financial information and providing the necessary support for the users of this information to make correct decisions. In this process, ensuring the quality of the audit stands out as a critical requirement both in terms of the reputation of independent audit companies and the trust in financial reporting. The execution of independent audit activities within a certain standardization framework is made possible through the implementation of Quality Management Standards. However, when the literature is examined, the extent to which these standards are effectively implemented has not been sufficiently examined.

In this study, the implementation levels of Quality Management Standards (KYS 1, KYS 2, and BDS 220) by independent audit companies operating in Istanbul are investigated. As a result of the research, it has been determined that the implementation levels of Quality Management Standards by independent audit companies are quite high. Additionally, it has been determined that the vast majority of independent auditors possess a high level of knowledge about Quality Management Standards, and this knowledge is supported by in-house continuous training. In contrast to these, it is concluded that there is potential for development in the areas of resource allocation, technological infrastructure, and professional skepticism. For the implementation level of Quality Management Standards to reach sustainable maturity, it is necessary to strengthen training and support mechanisms, particularly in the areas of resource management and technological infrastructure, and by focusing on small and medium-sized companies employing between 9–13 auditors.

Keywords: Audit Quality, Quality Management Standards, Independent Audit, ISQM.

İÇİNDEKİLER

ONUR SÖZÜ	I
ÖNSÖZ	II
ÖZET	III
ABSTRACT.....	IV
TABLolar LİSTESİ	VIII
ŞEKİLLER LİSTESİ	X
KISALTMALAR.....	XI
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM VE DENETİM KALİTESİ

1.1. Bağımsız Denetim Kavramı	6
1.2. Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi	10
1.3. Denetim Kalitesi Kavramı	46
1.4. Bağımsız Denetimde Kalitenin Önemi ve Gerekliliği.....	48
1.5. Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler	20
1.5.1. Şirket Büyüklüğü	24
1.5.2. Denetim Ücreti	26
1.5.3. Denetçinin Bağımsızlığı.....	27
1.5.4. Denetim Süresi	29
1.5.5. Denetçi Nitelikleri ve Yeterliliği	30
1.5.6. Denetçi Rotasyonu	32
1.5.7. Denetim Kültürü	33
1.5.8. İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim	36

İKİNCİ BÖLÜM

KALİTE YÖNETİM STANDARTLARININ İNCELENMESİ

2.1. KYS 1'in İncelenmesi	44
2.1.1. Standardın Amacı ve Kapsamı	45
2.1.2. Kalite Yönetim Sistemleri Bileşenleri	46
2.1.2.1. Risk Değerlendirme Süreci	48
2.1.2.1.1. Kalite Hedeflerinin Belirlenmesi	50

2.1.2.1.2. Kalite Risklerinin Değerlendirilmesi ve Belirlenmesi	51
2.1.2.1.3. Kalite Risklerini Ele Almaya Yönelik Yapılacak İşlerin Tasarlanması ve Uygulanması	53
2.1.2.1.4. Kalite Hedeflerinin, Kalite Risklerinin ve Yanıtların Değiştirilmesi veya Yenilerinin Eklenmesi İhtiyacına İşaret Eden Bilgilerin Belirlenmesi	55
2.1.2.2. Üst Yönetim ve Liderlik Yapısı	56
2.1.2.3. Etik Hükümler	46
2.1.2.4. Müşteri İlişkisinin ve Belirli Bir Sözleşmenin Kabulü ve Devam Ettirilmesi ...	48
2.1.2.5. Denetim veya Hizmetin Yürütülmesi	60
2.1.2.6. Kaynaklar	61
2.1.2.7. Bilgi ve İletişim	64
2.1.2.8. İzleme ve Düzeltme Süreci	48
2.1.3. Denetim Ağından Kaynaklanan Yükümlülükler veya Denetim Ağı Hizmetleri ..	68
2.1.4. Kalite Yönetim Sisteminin Değerlendirilmesi	70
2.1.5. Belgelendirme	71
2.2. KYS 2'nin İncelenmesi	72
2.2.1. Standardın Amacı ve Kapsamı	73
2.2.2. Kaliteyi Gözden Geçiren Kişilerin Atanması ve Liyakatine İlişkin Kıstaslar	74
2.2.3. Kalitenin Gözden Geçirilmesi	75
2.2.4. Belgelendirme	76
2.3. BDS 220'nin İncelenmesi	46
2.3.1. Standardın Amacı	78
2.3.2. Ana Hükümler	60

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİNDE KALİTE YÖNETİM STANDARTLARININ UYGULANMA DÜZEYİNE YÖNELİK ARAŞTIRMA

3.1. Literatür İncelemesi	82
3.2. Araştırmanın Konusu ve Önemi	97
3.3. Araştırmanın Amacı	98
3.4. Araştırmanın Hipotezleri	99
3.5. Araştırmanın Veri Toplama Yöntemleri	103
3.6. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi	104

3.7. Araştırmanın Sınırlılıkları	105
3.8. Araştırma Verilerinin Analizi	106
3.8.1. Güvenilirlik Analizi	106
3.8.2. Normallik Testi	108
3.9. Araştırma Bulguları	20
3.9.1. Demografik Özelliklere İlişkin Bulguların Analizleri	110
3.9.2. KYS 1'in Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesine İlişkin İfadelerin Analizi	115
3.9.2.1. Risk Değerlendirme Süreci Alt Boyutuna İlişkin İfadelerin Analizi	115
3.9.2.2. Üst Yönetim ve Liderlik Yapısı Alt Boyutuna İlişkin İfadelerin Analizi	117
3.9.2.3. Etik Hükümler Alt Boyutuna İlişkin İfadelerin Analizi	118
3.9.2.4. Müşteri İlişkisinin ve Belirli Bir Sözleşmenin Kabulü ve Devam Ettirilmesi Alt Boyutuna İlişkin İfadelerin Analizi	120
3.9.2.5. Denetim veya Hizmetin Yürütülmesi Alt Boyutuna İlişkin İfadelerin Analizi	122
3.9.2.6. Kaynaklar Alt Boyutuna İlişkin İfadelerin Analizi	124
3.9.2.7. Bilgi ve İletişim Alt Boyutuna İlişkin İfadelerin Analizi	126
3.9.2.8. İzleme ve Düzeltme Süreci Alt Boyutuna İlişkin İfadelerin Analizi	128
3.9.3. KYS 2'nin Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesine İlişkin İfadelerin Analizi	130
3.9.4. BDS 220'nin Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesine İlişkin İfadelerin Analizi	132
3.9.5. Kalite Yönetim Standartlarının Uygulanma Düzeyine İlişkin Ölçek ve Alt Boyutların Tanımlayıcı İstatistik Analizleri	134
3.9.6. Kalite Yönetim Standartları Ölçek ve Alt Boyutları İle Demografik Özelliklerin Farklılık Analizleri	137
3.9.7. Kalite Yönetim Standartları Ölçek ve Alt Boyutları Arasındaki İlişkilere Ait Korelasyon Analizleri	160
SONUÇ VE ÖNERİLER	170
KAYNAKÇA	191
EKLER	201
EK-1. Anket Formu	
EK-2. Etik Kurul Raporu	

TABLolar LİSTESİ

Tablo 2.1. KKS 1, KYS 1 ve KYS 2 Bileşenlerinin Karşılaştırılması	43
Tablo 2.2. Kalite Yönetim Sisteminde veya Denetimlerin Yürütülmesinde Çalıştırılan Kişiler	62
Tablo 3.1. Kalite Kontrol Standartlarına İlişkin Çalışmalar	83
Tablo 3.2. Kalite Yönetim Standartlarına İlişkin Çalışmalar	85
Tablo 3.3. Risk Değerlendirme Sürecine İlişkin Çalışmalar	87
Tablo 3.4. Üst Yönetim ve Liderlik Yapısına İlişkin Çalışmalar	89
Tablo 3.5. Etik Hükümlere İlişkin Çalışmalar	90
Tablo 3.6. Müşteri İlişkisinin ve Belirli Bir Sözleşmenin Kabulü ve Devam Ettirilmesine İlişkin Çalışmalar	91
Tablo 3.7. Denetim veya Hizmetin Yürütülmesine İlişkin Çalışmalar.....	93
Tablo 3.8. Kaynaklara İlişkin Çalışmalar	94
Tablo 3.9. Bilgi ve İletişime İlişkin Çalışmalar	95
Tablo 3.10. İzleme ve Düzeltme Sürecine İlişkin Çalışmalar	96
Tablo 3.11. Farklı Güven Aralıklarında Evren ve Örneklem Büyüklükleri	105
Tablo 3.12. Ölçek ve Boyutların Güvenilirlik Katsayısı Tablosu	108
Tablo 3.13. Ölçek ve Boyutların Normallik Testi Tablosu	109
Tablo 3.14. Demografik Özelliklere İlişkin Bulguların Analizi	111
Tablo 3.15. Risk Değerlendirme Sürecine İlişkin ifadeler Ait Frekans Dağılımları ..	115
Tablo 3.16. Üst Yönetim ve Liderlik Yapısına İlişkin ifadeler Ait Frekans Dağılımları .	117
Tablo 3.17. Etik Hükümlere İlişkin ifadeler Ait Frekans Dağılımları	119
Tablo 3.18. Müşteri İlişkisinin ve Belirli Bir Sözleşmenin Kabulü ve Devam Ettirilmesine İlişkin ifadeler Ait Frekans Dağılımları.....	121
Tablo 3.19. Denetim veya Hizmetin Yürütülmesine İlişkin ifadeler Ait Frekans Dağılımları	123
Tablo 3.20. Kaynaklara İlişkin ifadeler Ait Frekans Dağılımları	125
Tablo 3.21. Bilgi ve İletişime İlişkin ifadeler Ait Frekans Dağılımları	127
Tablo 3.22. İzleme ve Düzeltme Sürecine İlişkin ifadeler Ait Frekans Dağılımları ..	129
Tablo 3.23. KYS 2'nin Uygulanma Düzeyine İlişkin ifadeler Ait Frekans Dağılımları	131

Tablo 3.24. BDS 220'nin Uygulanma Düzeyine İlişkin İfadelere Ait Frekans Dağılımları	133
Tablo 3.25. Kalite Yönetim Standartlarının Uygulanma Düzeyine İlişkin Ölçek ve Alt Boyutların Tanımlayıcı İstatistiklerin Dağılımı	135
Tablo 3.26. Katılımcıların Cinsiyetine Göre Kalite Yönetim Standartları Uygulama Düzeylerinin Karşılaştırılması (Bağımsız Örneklem t-Testi Sonuçları)	138
Tablo 3.27. Katılımcıların Yaş Gruplarına Göre Kalite Yönetim Standartları Uygulama Düzeylerinin Karşılaştırılması	139
Tablo 3.28. Katılımcıların Eğitim Düzeyine Göre Kalite Yönetim Standartları Uygulama Düzeylerinin Karşılaştırılması	141
Tablo 3.29. Bağımsız Denetçilik Süresine Göre Kalite Yönetim Standartları Uygulama Düzeylerinin Karşılaştırılması	143
Tablo 3.30. Denetçi Unvanına Göre Kalite Yönetim Standartları Uygulama Düzeylerinin Karşılaştırılması	146
Tablo 3.31. Hizmet Verilen Sektöre Göre Kalite Yönetim Standartları Uygulama Düzeylerinin Karşılaştırılması	149
Tablo 3.32. Şirketin Faaliyet Süresine Göre Kalite Yönetim Standartları Uygulama Düzeylerinin Karşılaştırılması	151
Tablo 3.33. Şirketin Faaliyet Alanına Göre Kalite Yönetim Standartları Uygulama Düzeylerinin Karşılaştırılması	153
Tablo 3.34. Şirketteki Denetçi Sayısına Göre Kalite Yönetim Standartları Uygulama Düzeylerinin Karşılaştırılması	155
Tablo 3.35. Şirket İçi Kalite Yönetim Standartları Eğitimine Katılım Durumuna Göre Uygulama Düzeylerinin Karşılaştırılması	158
Tablo 3.36. Kalite Yönetim Standartları Alt Ölçekleri Arasındaki İlişkilere Ait Pearson Korelasyon Katsayıları	161
Tablo 3.37. Araştırma Hipotezlerinin Kabul/Red Durum Tablosu	166

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. IAASB Denetim Kalitesi Çerçevesi	21
Şekil 2. KYS 1 Bileşenleri	47
Şekil 3. Denetim Şirketinin Risk Değerlendirme Sürecinin Tasarımı	50
Şekil 4. Denetim Şirketinin Kalite Risklerini Tanımlama ve Değerlendirme Süreci	52
Şekil 5. KYS 1'e Göre Denetim Şirketinin İletişim Kurması ve Bilgi Paylaşımında Bulunması Gereken Taraflar	65



KISALTMALAR

AAPA	: Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Kurumu
ASQ	: Amerikan Kalite Derneği
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDS	: Bağımsız Denetim Standardı
BDY	: Bağımsız Denetim Yönetmeliği
FRC	: İngiltere Finansal Raporlama Konseyi
GAO	: Genel Muhasebe Ofisi
GKGDS	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
IAASB	: Uluslararası Denetim ve Güvence Kurulu
IESBA	: Uluslararası Etik Standartlar Kurulu
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IIA	: İç Denetim Enstitüsü
IPO	: İlk Halka Arz
ISA	: Uluslararası Denetim Standardı
ISQC	: Uluslararası Kalite Kontrol Standardı
ISQM	: Uluslararası Kalite Yönetim Standardı
KAYİK	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KKS	: Kalite Kontrol Standardı
KYS	: Kalite Yönetim Standardı

SMP	: K����k ve Orta ����ekli ����letmeler
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TDS	: T��rkiye Denetim Standartları
UDS	: Uluslararası Denetim Standartları
YDK	: Y��ksek Denetleme Kurumu



GİRİŞ

Ekonominin temel yapı taşlarını oluşturan işletmelerin finansal tablolarında yer alan finansal bilgiler, bilgi kullanıcılarının karar alma süreçleri üzerinde doğrudan bir etkiye sahiptir. Bu kararların istenen sonuçlara ulaşmasını sağlamak, ancak sunulan bilgilerin gerçeği tam anlamıyla yansıtmasıyla mümkün olur. Gerçeği yansıtmayan bilgiler, kaynakların etkin kullanımını engelleyerek karar alıcıları doğrudan, toplumu ise dolaylı yoldan önemli ekonomik kayıplara uğratmaktadır (Hatunoğlu ve Koca, 2020: 622).

İşletmelerin gerçekleştirdikleri işlem ve faaliyetlerin sonuçlarına dair kamuya sundukları finansal bilgilerin doğruluğu ile ilgili mevzuata uygunluğu konusunda makul bir güvence sağlanması ihtiyacı, bağımsız denetimi hem zorunlu hem de kritik bir unsur haline getirmiştir (KGK, 2017: 1). Finansal bilgilerin güvenilirliği, bu bilgileri sunan taraflarla kullananlar arasındaki bilgi akışının kalitesine bağlıdır (Hatunoğlu ve Koca, 2020: 622). Bilgi akışının kalitesi ise yalnızca bağımsız denetim faaliyetinin kalitesine dayalı olarak sağlanabilir. Dolayısıyla bu durum, bağımsız denetim kalitesinin taşıdığı önemi daha da artırmaktadır (Koca, 2021: 21).

Bağımsız denetim kalitesi, denetim raporuyla ilgilenen bilgi kullanıcılarının rapora duyduğu güveni arttıran, bağımsız denetime duyulan ihtiyacı ve bu denetimin önemini vurgulayan bir kavramdır (Şeker ve Dinç, 2016: 423). Güvenilir olmayan finansal bilgilere dayanarak alınan kararlar, kaynakların etkin ve verimli kullanılmasını engellemekle kalmayıp, özellikle finansal bilgi kullanıcıları olmak üzere toplumun geneline zarar vermektedir (Sayar ve Karataş, 2017: 15). Bu doğrultuda, bağımsız denetim kalitesi, işleyen sermaye piyasalarının bir bileşeni olarak kaynakların etkin ve verimli kullanımını sağlamada kritik bir role sahiptir (Augustine vd., 2014: 23). Ancak, 2000'li yılların başında yaşanan bazı büyük şirket skandalları (örneğin, Enron ve WorldCom) bağımsız denetim mesleğine olan güveni sarsmış ve bağımsız denetim kalitesinin sorgulanmasına yol açmıştır. Bu olaylar, bağımsız denetim faaliyetlerinde kalite kontrolün önemini ortaya koymuş ve bağımsız denetim mesleğinin güvenilirliğini yeniden tesis etmek amacıyla küresel ölçekte düzenleyici reformları tetiklemiştir. Bu kapsamda, bağımsız denetim şirketlerinin faaliyetlerini en yüksek kalite standartlarında

gerçekleştirmelerini sağlamak için Kalite Kontrol Standartlarına (KKS) duyulan ihtiyaç artmıştır.

2009 yılında Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB), bağımsız denetim kalitesini artırmak amacıyla Uluslararası Kalite Kontrol Standartları'nı (ISQC ve ISA 220) yayımlayarak bu ihtiyaca cevap vermiştir. Türkiye'de de bu standartlar, 2013 yılında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1) ve Bağımsız Denetim Standardı 220 (BDS 220) şeklinde uyarlanarak yayınlanmıştır. Ancak yaşanan finansal krizler, çevre koşullarındaki değişiklikler, hızla ilerleyen teknolojik gelişmeler ve ağlar ile hizmet sağlayıcıların kullanımındaki artış, Uluslararası Kalite Kontrol Standartlarının (ISQC 1 ve ISA 220) paydaşların ihtiyaçlarını karşılamada yetersiz kalmasına yol açmıştır. Bu durum, kalite kontrol anlayışının daha etkin bir yaklaşımla yeniden ele alınması gerekliliğini gündeme getirmiştir. Bu çerçevede, IAASB, 2019 yılında kalite kontrol sistemlerine yönelik kapsamlı değişiklikleri içeren bir dizi taslak yayınlamıştır (IAASB, 2020a).

IAASB, geleneksel kalite kontrol yaklaşımını modern bir yaklaşımla yeniden şekillendirerek, kalite yönetimine odaklanan daha proaktif bir çerçeve önerisi sunmuştur. Bu kapsamda, bağımsız denetim şirketlerinin kalite risklerini yalnızca tespit etmekle kalmayıp, aynı zamanda bu risklere etkin şekilde yanıt verebilecek bir yönetim anlayışı benimsemeleri amaçlanmıştır. Bu yaklaşım doğrultusunda, IAASB, ISQC 1 ve ISA 220'nin yerine geçecek yeni standartları 2020 yılında yayınlamıştır (IAASB, 2020a). Bu kapsamda, bağımsız denetim şirketlerinin kalite yönetimi yaklaşımlarını daha çağdaş ve güçlü bir yapıya kavuşturmak maksadıyla iki yeni standart ve bir revize edilmiş standart yayınlanmıştır. Bu standartlardan ISQM 1 ve ISQM 2, kalite yönetimine ilişkin yeni yaklaşımlar sunarken, ISA 220 ise kapsamlı bir revizyondan geçirilerek aynı isimle yeniden yayınlanmıştır (IAASB, 2020a).

Türkiye'de de bu gelişmelere paralel olarak, IAASB tarafından yayımlanan standartlar KGK tarafından Türkçeye çevrilmiş ve ulusal standartlar olarak uygulamaya alınmıştır. Bu süreç, uluslararası kalite yönetimi prensiplerinin yerel denetim uygulamalarına entegre edilmesini sağlamaktadır. Bu kapsamda, 2022 yılında Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim şirketleri için Kalite

Yönetimi Standardı (KYS 1), Denetim Kalitesinin Gözden Geçirilmesi Standardı (KYS 2) ve Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Yönetimi Standardı (BDS 220 Revize) için ilk uygulama rehberleri yayımlanmıştır. İlgili standartlar, Türkiye'de 31 Aralık 2023 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir (KYS 1, 2022).

KYS 1, bağımsız denetim şirketlerinin finansal tablo denetimleri, incelemeleri veya diğer güvence ya da ilgili hizmet projeleri için bir kalite yönetimi sistemi tasarımları, uygulamaları ve işletmeleri ile ilgili sorumluluklarını ele almaktadır. Ayrıca, bağımsız denetim şirketlerinin kalite kontrol incelemelerine tabi tutmaları gereken projelere yönelik politika ve prosedürleri oluşturma sorumluluklarını da kapsamaktadır (KYS 1, Paragraf 1). Aynı zamanda, finansal tablo denetimleri, incelemeleri veya diğer güvence ya da ilgili hizmet projelerini gerçekleştiren tüm denetim şirketleri için uygulanabilir niteliktedir (KYS 1, Paragraf 5).

KYS 1'in temeli ve en önemli özelliği, bağımsız denetim şirketlerinin kalite yönetiminde risk odaklı bir yaklaşım benimsemesi gerekliliğidir. Risk odaklı bir yaklaşım, bağımsız denetim şirketlerinin kalite yönetim sistemlerini kendi koşullarına ve gerçekleştirdikleri denetim veya hizmetlerin gerekliliklerine uygun şekilde uyarlamalarına olanak tanır. Ayrıca bu yaklaşım şirketin doğası, faaliyetlerinin niteliği ve yürüttüğü denetimlerin koşulları dikkate alınarak, kalite yönetimi sürecinin etkili bir şekilde uygulanmasına olanak tanıyan kritik unsurlara odaklanılmasını sağlar (KYS 1 İlk Uygulama Rehberi: 17).

KYS 2, denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin liyakati ve atanması ile denetimin kalitesinin gözden geçirilmesi ve belgelendirilmesinde kaliteyi gözden geçiren kişinin sorumluluklarına dair konuları içermektedir (KYS 2, Paragraf 1). Kalitenin gözden geçirilmesine yönelik hükümler daha önce yürürlükte olan KKS 1 ve BDS 220'de yer almaktaydı. Ancak, KYS 2 yürürlüğe girdikten sonra, KKS 1 ve BDS 220'de yer verilen kalitenin gözden geçirilmesine yönelik hükümlerin yerini almıştır.

BDS 220, bağımsız denetim düzeyinde kalite yönetimine odaklanır. Bu standart, sorumlu denetçinin kaliteyi sağlamak amacıyla aktif bir şekilde kalite yönetimini gerçekleştirmesini ve denetim faaliyeti boyunca aktif bir şekilde rol almasını gerektirir. Ayrıca, sorumlu denetçinin, denetim şirketinin politika ve prosedürleri ile BDS 220 hükümlerine uyulmasını sağlamasını şart koşar (BDS 220 İlk Uygulama Rehberi: 3).

Literatür incelendiğinde bağımsız denetim kalitesi ve önceki uygulama KKS 1 üzerine çok sayıda çalışma mevcuttur. Özellikle Uluslararası Kalite Yönetim Standartlarının uygulanmaya başlaması ile bağımsız denetimde kalite yönetimi konusunda da çalışmaların alanyazında önemli bir ivme kazandığı gözlemlenmiştir. Bu ivme çalışmanın temel motivasyonunu oluşturmaktadır. Bağımsız denetimde kalite yönetimi ve Kalite Yönetim Standartları konusunda yapılan çalışmaların genellikle teorik düzeyde yoğunlaştığı görülmekte, ampirik düzeyde bu standartların uygulanma düzeyinin ölçülmesine ilişkin yapılmış bir çalışmaya rastlanmamaktadır. Bu sebeple çalışma söz konusu boşluğu doldurmayı amaçlayarak, bağımsız denetim şirketlerinin Kalite Yönetim Standartlarını uygulama düzeylerini ölçmeyi hedeflemektedir.

Çalışma, bağımsız denetim şirketlerinin Kalite Yönetim Standartlarının uygulanma düzeyini araştırmayı amaçlamakta olup, toplam üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölüm, teorik bir çerçeve sunarak bağımsız denetim ve denetim kalitesi kavramlarını açıklamaya odaklanmaktadır. Bu bölümde, öncelikle bağımsız denetimin ne olduğu ve neden gerekli olduğu çeşitli açılardan değerlendirilmiştir. Daha sonra, denetim kalitesi kavramına geçilerek kalite kavramının genel bir tanımı yapılmış ve denetim süreçlerindeki kalite unsurları ele alınmıştır. Bu kapsamda, denetim kalitesinin önemine ve gerekliliğine detaylı bir şekilde değinilmiştir. Ayrıca, denetim kalitesini etkileyen faktörler analiz edilerek, denetim sürecinin farklı aşamalarında kaliteyi artırmak için dikkat edilmesi gereken hususlar açıklanmıştır.

İkinci bölüm de Kalite Yönetim Standartlarına yer verilmiştir. İlk olarak, Kalite Kontrol Standartlarının neden Kalite Yönetim Standartlarına dönüştürülmesi gerektiği tartışılmış ve bu dönüşümün altında yatan temel sebepler ile standartların farklılıkları açıklanmıştır. Daha sonra, yeni kalite yönetim çerçevesi kapsamında geliştirilmiş olan KYS 1, KYS 2 ve BDS 220 (Revize) standartları detaylı bir şekilde incelenmiştir. Bu standartların amaçları, uygulama süreçleri ve getirdikleri yenilikler, teorik açıdan ele alınmıştır.

Üçüncü bölüm, çalışmanın ampirik kısmını içermekte ve çalışmanın amacı, yöntemi, literatüre sağladığı katkılar ve karşılaşılan kısıtlar gibi konulara yer verilmiştir. Ayrıca bağımsız denetim şirketlerinin KYS 1, KYS 2 ve BDS 220 (Revize) standartlarını uygulama düzeyleri istatistiksel yöntemlerle analiz edilerek araştırmanın hipotezleri değerlendirilmiştir. Araştırma kapsamında toplanan veriler, istatistiksel

analiz yöntemleriyle incelenmiş ve elde edilen bulgular tartışılmıştır. Ampirik sonuçlar, Kalite Yönetim Standartlarının uygulanma düzeyinin ölçülmesi açısından önemli çıkarımlar sağlamaktadır.

Çalışmanın sonuç ve değerlendirme kısmında ise çalışmanın genel bulguları ve uygulama sonuçları özetlenmiştir. Bunun yanı sıra, gelecekte yapılacak araştırmalara yönelik çeşitli öneriler sunulmuştur.



BİRİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ

1.1. Bağımsız Denetim Kavramı

Günümüz işletmelerinin yönetim yapıları, geçmiş dönemlerdeki işletmelerin yönetim yapılarıyla karşılaştırıldığında birtakım farklılıklar dikkat çekmektedir. Bu farklılıkların temel nedeni, günümüzde işletme sahibi ve yöneticilerin farklı kişilerden oluşmasıdır. Geçmişte işletme sahipleri az sayıda olup, aralarındaki ilişkiler genellikle yakinken, günümüzde işletme sahipleri çok sayıda kişiden oluşmaktadır ve bu kişilerin birbirleriyle ilişkileri eskisi kadar yakın değildir. Hatta pek çok işletmede, işletme sahiplerinin birbirlerini tanıma olanağı dahi bulunmamaktadır.

Bu değişim, işletmelerin finansal bilgilerine ihtiyaç duyan ve bu bilgileri talep eden kişi sayısında önemli bir artışa yol açmıştır. Bu sebeple, işletmelerin finansal bilgilerinin doğru bir şekilde üretilmesi ve bu bilgilerin geniş bir kullanıcı kitlesine doğru bir şekilde iletilmesi daha karmaşık bir süreç haline gelmiştir. Bu durum, finansal bilginin üretilip kullanıcılarına ulaştırılmasını sağlayacak bir sistem ihtiyacını doğurmuştur. Bu sistem, işletme ile paydaşlar arasında bilgi aktarımını gerçekleştiren bir muhasebe bilgi sistemidir. Muhasebe bilgi sistemi, finansal bilgileri kaydetme, sınıflandırma ve ilgili kullanıcılara raporlama gibi işlevlerden oluşan bir süreçtir. Muhasebe bilgi sistemi, bilgi aktarımını finansal bilgilerin yer aldığı finansal tablolar aracılığıyla gerçekleştirmektedir (Selimoğlu vd., 2019: 2).

İşletmelerde alınan ekonomik kararların finansal bilgiye dayanması, bu bilgilerin denetimini önemli bir gereklilik haline getirmektedir. Finansal bilgilere dayanarak karar vermek zorunda kalan kullanıcıların, bu bilgileri anlaması, yorumlaması ve doğruluğuna güvenmesi oldukça zor olmaktadır. Bu nedenle hem kullanıcıların beklenti ve taleplerine cevap verilmesi hem de ekonomik çıkarların muhafaza edilmesi adına, uzman bir kişi tarafından gerekli denetimlerin yapılması ve ulaşılan sonuçların kullanıcılara iletilmesi kaçınılmaz hale gelmiştir (Selimoğlu vd., 2019: 2).

Bu bağlamda, bağımsız denetimin bir gereklilik olarak ortaya çıkmasının nedenleri aşağıda sıralanmaktadır (Usul, 2015: 5):

- *Muhasebe Sistemlerinin Karmaşıklığı:* Finansal bilgi kullanıcıları tarafından talep edilen bilgilerin sayıca fazla olması, karmaşık yapıları ve kolayca anlaşılabilir olmaması nedeniyle, uzmanlık gerektiren bir inceleme ihtiyacı doğmaktadır.
- *Çıkar Çatışmaları:* Finansal tablo kullanıcıları ile bu tabloları düzenleyen yöneticiler arasında çıkan çıkar çatışmaları, finansal tablolardaki bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğini sorgulanabilir hale getirmektedir.
- *Doğru ve Güvenilir Bilgi Talebi:* Bağımsız denetimi gereklilik haline getiren en önemli etkenlerden biri, finansal bilgi kullanıcılarının doğru, güvenilir, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir bilgiyi talep etmeleridir.
- *İç Kontrol Sisteminin Yetersizliği:* İşletmelerde iç kontrol sistemlerinin etkin bir şekilde çalışmaması, hata veya hile içeren finansal bilgilerin üretilmesine neden olmaktadır.
- *Uzaklık:* Birçok finansal bilgi kullanıcısının, bu bilgilerin doğruluğunu doğrudan tespit etme olanağı bulunmamaktadır. Finansal bilgi kullanıcılarının işletme ile farklı coğrafi konumlarda bulunmaları, anlık finansal bilgilere ulaşmada yaşanan zorluklar ve denetim süreçlerine katılamama gibi nedenler, bağımsız denetimi bir gereklilik haline getirmektedir.

"Denetim" kelimesi, Latince audire (duyan, onaylayan) kelimesinden türetilmiştir (Woolf, 1912: 147). Bu anlam doğrultusunda, denetim sözcüğü bir tür onaylama veya doğrulama anlamına gelmektedir. Burada onaylama ve doğrulama terimleriyle kastedilen, uzman bir kişinin, bir başkasının iddialarının güvenilirliği konusunda bir görüş bildirmesidir (Konrath, 2002: 3).

Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği (AAPA) ise denetimi şu şekilde tanımlamaktadır (Güredin, 2014: 11). "*Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.*"

Denetim, işletme yöneticileri tarafından ortaya konan iddiaların önceden belirlenmiş kriterlerle uyum düzeyini değerlendirmek, bu değerlendirmeyi bir görüş haline getirerek raporlamak amacıyla yürütülen, kanıt toplama ve değerlendirme

faaliyettir. Bu faaliyeti gerçekleştiren kişi veya kurumların denetim konusunda uzman, yeterli yetkinliğe ve bağımsız hareket etme kapasitesine sahip olması gereklidir (Arens vd., 2010: 4).

Bu tanımlardan hareketle denetimin temel özellikleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Köksal, 2008: 11-15).

- Denetim sistematik bir süreçtir.
- Ekonomik bir birime veya bir döneme ilişkin olarak uzman ve bağımsız kişiler tarafından uygulanır.
- Önceden belirlenmiş kriterlere ve ölçütlere uygunluk düzeyini araştırır.
- Tarafsız bir şekilde kanıt toplama, inceleme ve değerlendirme esasına dayanır.
- İnceleme ve değerlendirme sonrasında elde edilen sonuçların raporlanmasını içerir.

Denetim faaliyetleri genel olarak üçe ayrılmaktadır: Faaliyet denetimi, uygunluk denetimi ve finansal tablo denetimi.

Faaliyet Denetimi: Faaliyet denetimi, işletme bölümlerinin faaliyetlerinin etkinlik ve verimlilik düzeyini belirlemek amacıyla, bu bölümlerde gerçekleştirilen faaliyetlerin yöntem ve prosedürlerinin kontrol edilerek incelenmesidir (Bozkurt, 2006: 29). Burada bahsi geçen verimlilik, elde edilen sonuç ile bu sonuca ulaşmak için katlanılan maliyet arasındaki ilişkiyi ifade eder. Etkinlik ise önceden belirlenen ölçütlerle elde edilen sonuçlar arasındaki uyumdur (Yılancı vd., 2013: 2).

Faaliyet denetimi, muhasebe işlemlerinin yanı sıra işletmenin diğer işlevlerini (örgütsel yapı, iş akış süreçleri, iç kontrol sistemi vb.) de içeren geniş kapsamlı bir denetim türüdür (Güredin, 2014: 17). Bu denetim türünün temel amaçlarından biri, bölümlerin faaliyetlerinin etkinlik ve verimlilik düzeylerini belirlemek, diğeri ise işletme yönetimine önerilerde bulunmaktır. Bu amaçlar doğrultusunda, faaliyet denetimi aynı zamanda bir danışmanlık hizmeti olarak da değerlendirilebilir (Bozkurt, 2006: 29).

Uygunluk Denetimi: Uygunluk denetimi, işletme çalışanlarının yaptıkları işlemlerin belirli bir otorite tarafından konulan kurallara ne ölçüde uyduğunu kontrol etme ve raporlama faaliyetidir. Bu denetim türünün amacı, üst makamlar tarafından (örneğin, işletme yöneticileri veya devlet) belirlenmiş kural ve kaidelere uyulup uyulmadığını tespit etmektir (Güredin, 2014: 17).

Finansal Tablo Denetimi: Finansal tablo denetimi, işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını gösteren finansal tabloların, bu bilgileri doğru bir şekilde yansıtmayı yansıtmadığını ve bu tabloların hazırlanmasında yasalara ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyulup uyulmadığını değerlendirme ve raporlama faaliyetidir. Bu denetim türü bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilir (Usul, 2015: 17).

Yukarıda genel olarak denetim kavramına dair tanımlar verilmiş olsa da bağımsız denetim kavramının da benzer şekilde tanımları yapılmaktadır. Birçok akademik çalışmada, denetim kavramıyla bağımsız denetim kastedildiği özellikle vurgulanmaktadır. Yine de bağımsız denetimle ilgili bazı yaygın tanımlara aşağıda yer verilmektedir.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), bağımsız denetimi şu şekilde tanımlamaktadır: *"Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır."*

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Kurumu (AICPA) ise bağımsız denetimi, *"Kamuya ve işletmeyle ilgili diğer kişi ve kuruluşlara sunulmak üzere düzenlenen mali tabloların doğru, gerçeğe ve muhasebe ilkelerine uygun, muhasebe dönemleri itibarıyla tutarlı bir şekilde düzenlendiğine ilişkin görüş verebilmek amacıyla denetim kuruluşlarınca yapılan incelemedir"* şeklinde tanımlamaktadır (Güredin, 2014: 11).

Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK), Sermaye Piyasasında Dış Denetim Hakkında Yönetmelik'te yer alan bağımsız denetim tanımı ise şöyledir: *"Ortakların ve yardımcı kuruluşların hesap ve işlemlerini bağımsız denetleme kuruluşlarınca görevlendirilen yetkili denetleme elemanları tarafından bu kuruluşlar adına denetleme ilke, esas ve standartlarına göre incelenmesi ve bu inceleme sonuçlarına dayanılarak, düzenlenmiş mali tabloların 2499 Sayılı Kanun (Sermaye Piyasası Kanunu) çerçevesinde gerçeği yansıtmayı yansıtmadığının tespiti ve rapora bağlanmasıdır."*

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) ise bağımsız denetimi, Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve

Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik'te şu şekilde tanımlanmaktadır: *"Bankaların hesap ve kayıt düzeni ile finansal tablolarının doğruluğunun, güvenilirliğinin, bankacılık düzenlemelerine uygunluk derecesinin araştırılması ve sonuçlarının ilgili taraflara bildirilmesi amacıyla kanıt toplanması ve bu kanıtların değerlendirilmesi sonucunda görüş oluşturulması ve rapora bağlanması aşamalarından oluşan süreçtir."*

1.2. Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi

Denetimin tarihi incelendiğinde, köklerinin M.Ö. 3000'li yıllara, Asur Devleti'nin başkenti olan Ninova'ya kadar uzandığı görülmektedir (Bezirci, 2011: 573). Araştırmalar, eski Mezopotamya'da kralların hem kraliyete ait tahıl ambarlarındaki mahsullerin sayımını yapmak hem de bu ambarlarda görev yapan personeli denetlemek amacıyla kâtipler görevlendirdiğini ortaya koymaktadır. Bu bulgular, kamu mallarının ve kamu görevlilerinin denetlendiğine dair bilinen ilk örneklerdir (Khan, 1995: 2).

İlk olarak Mezopotamya'da uygulanan denetim faaliyetlerinin daha sonra şehir devletlerinin oluşması ve demokrasinin gelişmesiyle bu bölgeden esinlenerek Antik Yunan'da da uygulandığı görülmektedir. Yunan şehir devletlerinde organize bir denetim sistemi kurulduğu ve kamu hizmetlerinde görev yapan kişilerin halka hesap verme yükümlülüğünün bulunduğu bilinmektedir. Benzer şekilde, Mısır ve Babil uygarlıklarında kamu hesaplarını denetlemeye yönelik bir mali denetim sisteminin geliştirildiğine dair bulgular mevcuttur (Aqel, 2013: 18). Bunun yanı sıra, Çin'de yaklaşık M.Ö. 1100 yıllarında Zhou Hanedanlığı döneminde çeşitli denetim faaliyetlerinin uygulandığı da tespit edilmiştir (Bezirci, 2011: 573).

Bağımsız denetimin tarihsel gelişiminin incelenmesini kolaylaştırmak amacıyla, bu sürecin altı farklı zaman diliminde ele alındığı görülmektedir (Kavut vd., 2009: 45).

1. Sanayi Devrimi Öncesi

- *Denetim Yaklaşımı:* Tüm belge ve kayıtların incelenmesi.
- *Denetimin Amacı:* İşletme sahipleri tarafından yapılan hata ve hilelerin tespit edilmesi.
- *İlgili Taraflar:* İşletme sahipleri.

2. 1900'lü Yıllar

- *Denetim Yaklaşımı:* Tüm belge ve kayıtların incelenmesi.

- *Denetimin Amacı:* Ortaklar ve kredi sistemleri tarafından yapılan hata ve hilelerin tespit edilmesi.
- *İlgili Taraflar:* Ortaklar ve kredi sistemleri.

3. 1900 - 1930 Yılları Arası

- *Denetim Yaklaşımı:* Tüm belge ve kayıtların incelenmesi; aynı zamanda kontrol yoluyla denetim.
- *Denetimin Amacı:* Finansal tabloların doğruluğunun belirlenmesi.
- *İlgili Taraflar:* Ortaklar ve kredi sistemleri ve devletler.

4. 1930 - 1960 Yılları Arası

- *Denetim Yaklaşımı:* Finansal verilerin dağıtılması yoluyla incelenmesi.
- *Denetimin Amacı:* Finansal tabloların durumu ve dürüstlüğü hakkında görüş sunmak.
- *İlgili Taraflar:* Hissedarlar, kredi kuruluşları, devlet birlikleri ve diğer ilgili kesimler.

5. 1960 - 1990 Yılları Arası

- *Denetim Yaklaşımı:* Örneklem yoluyla denetim, istatistiki yöntemlerin yaygınlaştırılması.
- *Denetimin Amacı:* Finansal tabloların doğruluğunun belirlenmesi.
- *İlgili Taraflar:* Ortaklar, kredi kurumları, devlet, sendikalar ve diğer ilgili kesimler.

6. 1990 Sonrası

- *Denetim Yaklaşımı:* Risk odaklı denetim, bilgi işlem sonuçlarının denetimi.
- *Denetimin Amacı:* Finansal tabloların doğruluğunun belirlenmesi.
- *İlgili Taraflar:* Ortaklar, kredi kurumları, devlet, sendikalar ve diğer ilgili kesimler.

Denetim faaliyetlerinin tarihsel gelişimi incelendiğinde, erken dönemlerde bu faaliyetlerin tam olarak belgelenemediği fakat özellikle Mısır, Çin ve Yunan uygarlıklarında denetim faaliyetlerinin mevcut olduğu görülmektedir (Teck-Heang ve Ali, 2008: 2). Denetim faaliyetlerinin hızlı bir gelişim sürecine ise Sanayi Devrimi ile birlikte girdiği söylenebilir (Uzay vd., 2009: 2).

18. Yüzyılda Sanayi Devrimi ile işletmeler hızla büyümeye başlamış, ortaklık yapıları gelişmiş ve ortak sayıları artmıştır. İşletmelerin büyümesiyle birlikte artan

kârlılık, vergi kontrolü ve doğru bilgi ihtiyacı bağımsız denetimin gerekliliğini ortaya koymuştur (Williams, 2014: 321).

18. Yüzyıla kadar denetim faaliyetlerinin amacı, belirli bir fonun işletilmesi sorumluluğunu üstlenen gerçek veya tüzel kişilere hesap sormanın yanı sıra hata ve hilelerin tespit edilmesiydi. Ancak 19. Yüzyılda, sermayesi paylara bölünmüş sermaye şirketlerinin kurulması, bankacılık ve sigortacılık sektörlerindeki gelişmeler, sermaye birikiminin artması ve demiryolu şirketlerinin ortaya çıkışı gibi faktörler, denetim faaliyetlerinin öneminin ve gerekliliğinin daha fazla anlaşılmasına katkıda bulunmuştur (Defliese vd., 1987: 9).

19. Yüzyılın başlarında İngiltere'de denetim faaliyetlerinin önemi ortaya çıkmaya başlamıştır. Bu dönemde ilk denetimler, gerçekleşen tüm işlemlerin doğru bir şekilde kaydedilip edilmediğini tespit etmek maksadıyla incelenmesi faaliyetleridir. İlk denetimlerin temel amacı, işletmenin gelir sağlayan varlıkları üzerindeki işlemlerde hata ve hilelerin tespit edilmesiydi. 19. Yüzyılın sonlarına kadar denetimin temelinde muhasebe kayıtlarındaki eksiklikler ve sahtekârlıkların tespiti ile işletmelerin borç ödeme kapasitelerinin doğruluğunun sağlanması vardır (Cook ve Winkle, 1976: 12).

1900'lü yıllardan itibaren dünyada yaşanan sosyal ve ekonomik gelişmeler denetimin gelişimine yön vermiştir (Teck-Heang ve Ali, 2008: 3). 1900-1930 döneminde işletme ortaklarının artışı ve çıkar gruplarının çoğalması, finansal tabloların bütüncül bir yaklaşımla denetlenmesini zorunlu hale getirmiştir. Bu dönemde finansal tablolara tek tek değil, bir bütün olarak bakılmaya başlanmış ve modern denetimin temelleri atılmıştır (Gökoğlan, 2019: 40).

1930'lardan itibaren Amerika'da Sermaye Piyasası Kanunu ile halka açık şirketlerin finansal tablolarını düzenli olarak yayınlama zorunluluğu getirilmiştir (Uzay vd., 2009: 128).

1930-1960 arasında denetim faaliyetleri İngiltere'den Amerika'ya kaymıştır. Küresel şirketlerin ve finansal piyasaların temelleri atılmış, profesyonel yöneticilik kavramı gelişmiş ve hissedarlar ile yatırımcılar gibi yeni paydaşlar denetim süreçlerine dâhil olmuştur. Bu dönemde, şirketlerin hesap vermesi gereken paydaşların sayısında bir artış olduğu gibi, hesap verme kapsamındaki konularda da önemli değişiklikler yaşanmıştır. Şirketler, önceleri yalnızca fonların kullanımıyla ilgili olarak (fonların dürüst bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı ve yetki dâhilinde hareket edilip edilmediği

vb.) hesap verirken, bu dönemde fonların kârlılığı hakkında da hesap vermeye başlamışlardır. Hata ve hilelerin tespit edilmesi, bu dönemde önemini yitirirken, bilançonun etkin kullanımı ve gelir tablosunun doğruluğu daha fazla önem kazanmıştır. Ayrıca bankacılık sektöründeki gelişmeler, denetimin esas amacını değiştirmiş ve yönetim tarafından düzenlenen finansal raporların kredi verme açısından güvenilirliğinin belirlenmesi öncelikli hedef haline gelmiştir (Esendemir, 2011: 3893).

Bu dönemde, denetim faaliyetlerinde yeni teknikler uygulanmaya başlanmıştır. Bu teknikler arasında iç kontrol faaliyetleri, fiziksel gözlem, örneklemeyle dayalı incelemeler ve muhasebe dışı kanıtlardan yararlanma yer almaktadır. Ayrıca, bu dönemde yönetim tarafından düzenlenen finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğu ve tarafsızlığı sorgulanmaya başlanmıştır. Birçok ilkin yaşandığı bu dönem, finansal krizlerin ilki olarak kabul edilen Wall Street finansal krizine de tanıklık etmiştir (Esendemir, 2011: 3893).

1960-1990 yılları arasında, denetim faaliyetlerindeki gelişmelerin merkezi tamamen Amerika olmuştur. Bir önceki dönemde başlayan ilerlemelerin bu dönemde devam ettiği görülmektedir. Bu gelişmeler arasında uluslararası hizmet sunan şirketlerin sayısındaki artış, büyük işletmelerin gelişmesi, vergilendirmenin önem kazanması, kurumsal yatırımın gelişmesi, profesyonel yöneticiliğin yaygınlaşması ve denetim şirketleri arasındaki rekabetin artması yer almaktadır. Aynı zamanda, bilgi teknolojilerinin etkinliği artarken, istatistiksel örnekleme yöntemlerine duyulan güven de yükselmiştir. İşletmelerin paydaşları arasına kredi kuruluşları, müşteriler, hissedarlar, yatırımcılar ve tedarikçiler gibi yeni gruplar eklenmiştir. Bu dönemde hesap verme yükümlülüğünün kapsamının genişlediği ve sosyal sorumluluk faaliyetlerine ilişkin konularında bu kapsama dâhil olduğu görülmektedir. Söz konusu dönemde denetim faaliyetlerinin temel amacı, işletme üst yönetimi tarafından düzenlenen finansal raporların güvenilirliğini tespit etmek ve müşteri işletmelere danışmanlık hizmetleri sunmaktır (Esendemir, 2011: 3893).

1990'lardan itibaren, risk odaklı denetim ve bilgi işlem süreçlerinin denetlenmesi yaklaşımları ön plana çıkmıştır. Bu dönemde denetim uygulamalarının sonuçlarıyla ilgilenen bilgi kullanıcıları arasında devlet, işletme ortakları, sendikalar, tüketiciler ve kredi kuruluşları yer almaktadır (Kavut vd., 2009: 44).

1990 sonrası dönem incelendiğinde, denetim uygulamalarının giderek küresel bir boyut kazandığı görülmektedir. Günümüz Batı ekonomilerinde uluslararası şirketler ve denetim firmaları egemendir. Bu dönemde bilgi iletişim teknolojilerinin işletme çevresine olan etkisi artarken, sosyal sorumluluk konularında yoğun bir toplumsal baskı oluşmuş ve kurumsal yönetimle ilgili çeşitli yasal düzenlemeler dikkati çekmiştir. 2000'li yıllardan itibaren denetimde yasal düzenlemeler artmış, uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının uygulanması teşvik edilmiştir. Ayrıca, şirketlerin hesap verdikleri konulara çevre sorumluluğuna ilişkin meseleler de eklenmiştir (Porter, 2009: 25).

Türkiye'de denetim faaliyetlerinin gelişim sürecine bakıldığında, şirketlerin genellikle aile şirketi yapısında kurulduğu ve bu nedenle de şirket içine ilişkin bilgiler ürettikleri, dolayısıyla da denetim faaliyetlerine çok da gereksinim duymadıkları görülmektedir (Güçenme ve Arsoy, 2006: 310). Batıdaki anlamda denetim faaliyetleri ise Türkiye'de ilk kez iktisadi devlet teşekküllerinde uygulanmaya başlanmıştır. Ancak Maliye Bakanlığı denetim personellerinin ve bankalar yeminli murakıplarının gerçekleştirdiği denetim hizmetlerinin, özel amaçlı denetimler vasfına haiz olduğu kabul edilmektedir (Uzay vd., 2009: 130).

1.3. Denetim Kalitesi Kavramı

Kalite kavramı kelime anlamı olarak "*nitelik*" ve "*herhangi bir bakımdan üstünlük*" anlamına gelmektedir (TDK). Kalite kavramına her disiplin kendi perspektifinden yaklaşmaktadır. İşletme bilimi açısından kalite kavramı ele alındığında; muhasebe, finans, pazarlama, yönetim, üretim gibi farklı işlevsel alanlarda çeşitli şekillerde tanımlanmaktadır. Bu çeşitliliğin temel nedeni, kaliteye ilişkin yaklaşımların farklılık göstermesidir (Durukan ve İkiz, 2007: 30).

Alanlarında uzman kişilerin farklı yaklaşımlarla tanımladıkları kalite tanımlarına aşağıda yer verilmiştir (Durukan ve İkiz, 2007: 30):

Joseph M. Juran: Kaliteyi, "*amaca veya kullanıma uygunluk*" olarak tanımlamaktadır.

Genichi Taguchi: Kaliteyi, "*tasarım özelliklerine uygunluk*" şeklinde tanımlamaktadır.

W. Edwards Deming: Kaliteyi, *"müştərinin mevcut ve gelecekteki ihtiyaçlarını sürekli olarak karşılayabilme"* olarak ifade etmektedir.

Armand V. Feigenbaum: Kaliteyi, *"müştərinin beklentilerini karşılayan ürün veya hizmetin kazandığı toplam karakteristikler"* olarak tanımlar.

Kaoru Ishikawa: Kalite, *"müştərilərin tanımladığı ürün performansının (gerçek) üreticilerin tanımladığı ürün performansı (ikame) ile karşılaştırılmasıdır."*

Philip Crosby: Kalite, *"şartlara uygunluk"* anlamına gelmektedir.

İş dünyasında, bilimsel alanda ve günlük hayatta sıklıkla kullanılan kalite kavramının, küresel düzeyde kabul edilebilmiş bir tanımına rastlamak oldukça zordur. Ancak farklı kaynaklar kaliteyi, müşteri beklentilerini karşılama, kullanıma uygunluk, değer, kayıpların önlenmesi ve standartlara uyum gibi unsurlarla tanımlamaktadır (Reeves ve Bednar, 1994: 419). Kalite kavramının birçok farklı şekilde tanımlanmasının temel nedeni, kavramın göreceli bir nitelik taşımasından kaynaklanmaktadır.

Kalite kavramına herkes tarafından kabul edilebilir tek bir tanımın yapılması oldukça güç görünmektedir. Kavramın anlamı, bakış açısına, disipline veya taraflara bağlı olarak farklılık göstermektedir. Amerikan Kalite Derneğı (ASQ) tarafından yapılan bir araştırmada öne çıkan popüler kalite tanımları aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır (<http://asq.org/>, 2013; Apak, 2022: 15):

- Sunulan mal ve hizmetlerin müşteri beklentilerini karşılması veya bu beklentilerin üzerine çıkmasıdır.
- Müşteri değerine katkı sağlamaktır.
- Süreç ve hizmetlerdeki gelişimlerin sürekli olarak ölçülmesidir.
- Başarısızlıkların raporlanması ve verilen sözlerin yerine getirilmesidir.
- Doğru zamanda, doğru şekilde, doğru kişilerle, doğru işin yapılmasıdır.
- Müşterilerin geri dönmesini, ancak ürünlerin geri dönmemesini sağlamaktır.
- Günlük faaliyetleri ve süreçleri iyileştirerek müşterilere en yüksek değeri sunmaktır.
- Müşterilerin talep ettiklerinin ötesinde, ne isteyebileceklerini tahmin edebilmektir.
- Alanında en iyi ürün ve hizmeti sağlayarak, tüm organizasyonla birlikte müşteriye değer yaratmaktır.
- Müşterilerin, çalışanların ve diğər ilgili tarafların beklentilerini karşılamaktır.

Benzer şekilde, denetim kalitesi kavramının da net ve herkes tarafından kabul edilebilir bir şekilde tanımlanması hiç kolay bir şey değildir. Çünkü kalite kavramı paydaşa özel bir durumdur ve bu konuda bir fikir birliği oluşturmak oldukça zordur (Knechel vd., 2013: 387). Bu görüşü destekleyen bir tespiti de Redmayne dile getirmiştir.

Redmayne'ye göre son yıllarda denetim kalitesi kavramını araştırarak tanımlama çabasına giren çok sayıda çalışma gerçekleştirilmiştir. Ancak denetim kalitesinin nasıl tanımlanması ve ölçülmesi gerektiği konusunda halen bir fikir birliği bulunmamaktadır. Bu durumun temel nedeni, denetim kalitesinin algılara dayalı bir kavram olmasından kaynaklanmaktadır (Redmayne, 2013).

Literatür incelendiğinde, bağımsız denetim kalitesine ilişkin yapılan ilk araştırma, 1981 tarihinde Linda Elizabeth DeAngelo tarafından yapılan "Auditor Size and Audit Quality" adlı yayındır. Angelo söz konusu çalışmada denetim kalitesini *"Bir denetçinin hem müşterinin muhasebe sistemindeki bir ihlali tespit etmesi hem de ihlali rapor etmesi konusunda piyasa tarafından değerlendirilen ortak olasılıklardır"* şeklinde tanımlamaktadır (DeAngelo, 1981: 186). Bu tanım, denetim kalitesinin iki temel bileşenden oluştuğunu göstermektedir. İlk bileşen, denetçinin mevcut yanlışlıkları bulma olasılığıdır ve bu olasılık, denetçinin beceri ve yeteneği ile ilişkilidir. İkinci bileşen ise yanlışlıkların tespit edilmesi durumunda doğru şekilde hareket edilmesiyle ilgilidir. Bu bileşen, denetim kalitesinin aynı zamanda denetçinin tarafsızlığı, mesleki şüpheciliği ve bağımsızlığına da bağlı olduğunu ortaya koymaktadır. Ayrıca bu iki bileşen, denetimin farklı yönlerinin genel denetim kalitesini etkileyebileceğini öne sürmektedir. Yanlışlıkların ortaya çıkarılması, denetim sürecinde kaynakların etkin bir şekilde kullanılmasını gerektirirken, yanlışlıkların raporlanması, denetçinin denetim sonunda mevcut bağlamı dikkate alarak uygun bir eylem gerçekleştirmesini zorunlu kılmaktadır (Knechel vd., 2013: 387).

Deis ve Giroux (1992: 462), denetim kalitesini, denetçinin müşteri işletmenin muhasebe sisteminde yer alan yasal ihlalleri tespit etme ve bu ihlalleri rapor etme olasılığı olarak tanımlamaktadır. Palmrose (1988: 56) ise denetim kalitesini, mali raporlarda yer alan finansal bilgilerde önemli bir hata ve hilenin bulunmadığına yönelik güvence düzeyi perspektifinden ele almıştır. Palmrose'un tanımına göre, güvence düzeyinin artması paralel olarak denetim hizmetinin kalitesinin artmasına sebep

olmaktadır. Söz konusu tanımda en dikkat çeken husus, kaliteli denetimlerde daha az hata ve hilenin tespit edilmesidir.

Becker vd. (1998: 6) ise denetim kalitesi kavramını, mali raporlarda yer alan eksik ve yanlışlıkların bağımsız denetçi tarafından ortaya çıkarılabilmesi ve bu durumun denetim raporlarında belirtilmesi şeklinde tanımlamaktadır. Kaliteli bağımsız denetimlerde, denetçilerin şüpheli finansal raporların denetimini gerçekleştirme hususunda oldukça isteksiz davrandıkları görülmektedir. Bu durum, daha az hata ve hilenin tespit edilmesine ve raporlanmasına sebep olmaktadır.

Titman ve Trueman'a (1986) göre denetim kalitesi, denetim faaliyeti sonucunda ilgililere sunulan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği ile ilişkilidir. Fransic'e (2011: 127) göre ise denetim kalitesi, denetime konu olan finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir şekilde düzenlendiğine yönelik denetim raporunun oluşturulmasıyla sağlanabilir.

Knechel vd. (2013: 3) ise denetim kalitesini beş özellik kullanarak tanımlamaya çalışmıştır. Bu özellikler; teşvik, belirsizlik, benzersizlik, süreç ve mesleki yargı olarak belirtilmiştir. Knechel vd, teşvik, denetimin ekonomik risklere karşı motive edilmiş bir mekanizma olduğunu ifade eder. Belirsizlik, denetim sonuçlarının ve raporlarının doğrudan gözlenemediği bir yapıyı tanımlar. Benzersizlik, müşteri işletmenin, denetim ekibinin ve denetim sözleşmesinin birbirinden farklı olduğunu vurgular. Süreç, denetimin sistematik bir faaliyet olarak yürütülmesini ifade ederken, mesleki yargı ise denetimin mesleki bilgi ve becerilerin uygun kullanımıyla gerçekleştirildiğini ifade etmektedir.

Bu tanımlamalardan hareketle, kaliteli bir denetim hizmeti sunumu (ya da beklentilere uygun bir denetim hizmeti) için yalnızca belirlenen standartların sağlanması yeterli değildir; aynı zamanda beklentileri karşılamak için gerekli olan tüm unsurların yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda, kaliteli bir denetimden söz edebilmek için öncelikli olarak kaliteyi oluşturacak koşulların belirlenmesi bir ön şart olarak ortaya çıkmaktadır.

1.4. Bağımsız Denetimde Kalitenin Önemi ve Gerekliliği

Ekonominin temel yapı taşlarını oluşturan işletmelerin finansal tablolarında sunulan finansal bilgiler, bilgi kullanıcılarının karar alma süreçlerini doğrudan

etkilemektedir. Bu kararlarla hedeflenen sonuçlara ulaşılabilmesi, yalnızca sunulan bilgilerin gerçeği yansıtması durumunda mümkün hale gelmektedir. Gerçeği yansıtmayan bilgiler, kaynakların etkin kullanımını engelleyerek karar alıcıları doğrudan, toplumu ise dolaylı olarak önemli ölçüde ekonomik kayıplara maruz bırakmaktadır (Hatunoğlu ve Koca, 2020: 622). Bu bağlamda, işletmelerin gerçekleştirdikleri işlem ve faaliyetlerin sonuçlarına ilişkin olarak kamuya açıkladıkları finansal bilgilerin doğruluğu ve ilgili mevzuata uygunluğu konusunda makul bir güvence sağlanması gereksinimi, bağımsız denetimi zorunlu ve önemli bir hale getirmiştir (KGK, 2017: 1). Finansal bilgilerin güvenilirliği, bu bilgileri sunanlarla kullananlar arasındaki bilgi akışının kalitesine bağlıdır (Hatunoğlu ve Koca, 2020: 622). Bilgi akışındaki kalite ise yalnızca bağımsız denetim faaliyetinin kalitesiyle sağlanabilir. Dolayısıyla bu durum, bağımsız denetim kalitesinin önemini daha da arttırmaktadır (Koca, 2021: 21).

Bağımsız denetim kalitesi, denetim raporuyla ilgilenen bilgi kullanıcılarının bu rapora olan güvenlerini arttıran, bağımsız denetime duyulan ihtiyacı ve bu denetimin önemini vurgulayan bir kavramdır (Şeker ve Dinç, 2016: 423). Güvenilir olmayan bilgilere dayanarak alınan kararlar, kaynakların etkin ve verimli kullanımını engellemekle kalmayıp, finansal bilgi kullanıcıları başta olmak üzere toplumun tüm kesimlerine zarar vermektedir (Sayar ve Karataş, 2017: 15). Bu bağlamda, bağımsız denetim kalitesi, işleyen sermaye piyasalarının bir unsuru olarak kaynakların etkin ve verimli kullanımında önemli bir rol üstlenmektedir (Augustine vd., 2014: 23).

Denetimde kalitenin sağlanması, yalnızca denetim sonuçlarının güvenilirliğini artırmakla kalmaz; aynı zamanda parlamentonun ve denetlenen kurumların ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik sunulan görüş, tavsiye ve iyileştirme önerilerinin daha fazla dikkate alınmasını mümkün kılar (Gören vd., 2003: 9).

Kaliteli bir bağımsız denetim hizmetinin sağladığı faydalar aşağıdaki şekilde özetlenebilir (Alpaslan ve Hakesever, 2013: 50-51):

- Kaliteli bir bağımsız denetim hizmetiyle hazırlanan denetim raporları, bu raporlardan faydalananak ilgili taraflara karşı sorumluluğun yerine getirilmesini sağlar.

- Bağımsız denetçilerin, topluma, müşterilere ve meslektaşlarına karşı şerefli, dürüst ve itibarlı davranma sorumluluğu bulunmaktadır. Bu davranışın temel nedeni, kaliteli hizmet sunarak toplumun güvenini kazanmaktır.
- Kaliteli bağımsız denetim hizmetleri, denetim kuruluşunun güvenilirliğini artırır ve bunun sonucunda piyasada oluşan itibarın korunmasını ve geliştirilmesini sağlar.
- Bağımsız denetim kuruluşlarının kaliteli hizmet sunması, rekabet avantajını güçlendirerek pazar payının genişlemesine ve kârlılığın artmasına olanak tanır.
- Sunulan kaliteli hizmetten memnun kalan mevcut müşteriler, ciddi bir gerekçe bulunmadıkça denetim kuruluşunu değiştirme eğiliminde olmazlar.
- Kaliteli bağımsız denetim hizmetleri, sermaye piyasasının başarısını ve etkinliğini artırır.

1.5. Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler

Denetim kalitesinin ölçümü çeşitli yaklaşımlarla ele alınmıştır. Bunlardan ilki olan doğrudan yaklaşım, denetim özellikleri ile sözleşme ihlallerinin raporlanması, tespit edilme olasılığı ve denetçi tarafından yapılan hatalar gibi unsurları yansıtacağı varsayımına dayanır. İkinci yaklaşım olan dolaylı yaklaşım ise denetim kalitesinin belirleyicilerine dayanır (Kilgore, 2007: 77).

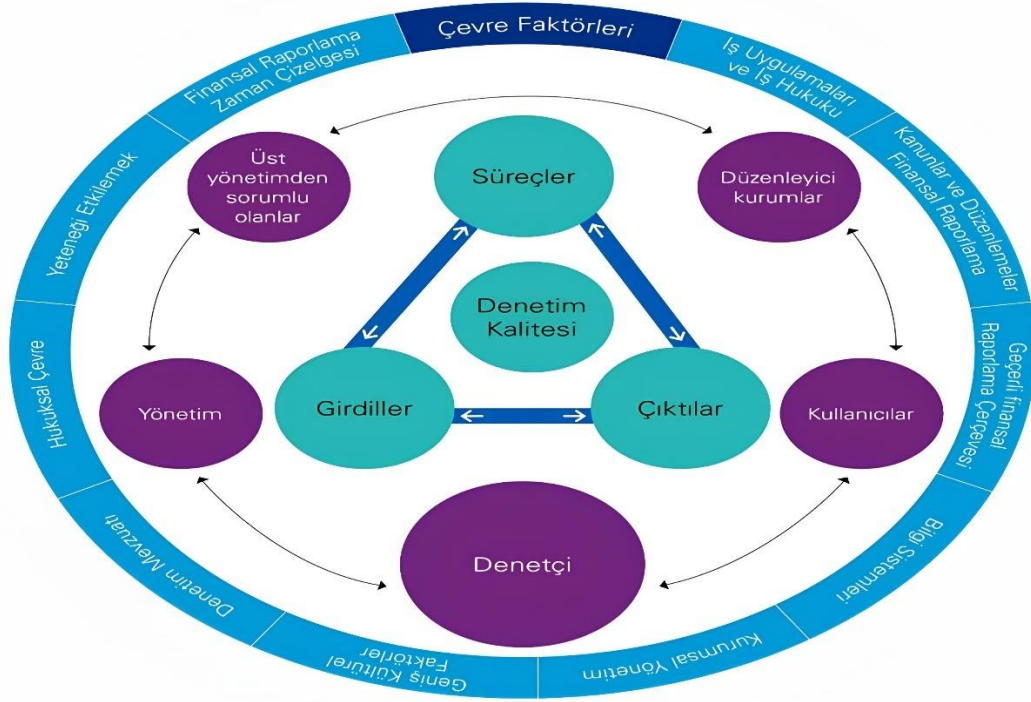
Doğrudan yaklaşım, denetçilerin kendilerini sansürleme durumuna bağlı olması sebebiyle ulaşılmaması zor bir yaklaşımdır. Bu durum, bazı denetçilerin sözleşme ihlalleri, hatalar ve kötüye kullanımları raporlamasını zorlaştırmaktadır. Dolaylı yaklaşım ise denetim kalitesini, kaliteyi yansıtan göstergeler veya algılanan özellikler aracılığıyla ölçmektedir (Kilgore, 2007: 78). Nitekim önceki çalışmaların büyük bir bölümü, denetim kalitesini ölçmek için dolaylı yaklaşımı tercih etmiştir. Özellikle, denetim kalitesini doğrudan gözlemlene olanağı olmayan denetim piyasası katılımcıları, "yüksek kaliteli denetim" ile "düşük kaliteli denetim" arasında ayırım yapmak için kalite göstergelerinden yararlanmışlardır (Dopuch ve Simunic, 1982).

IAASB, yüksek kalite standartları belirleme, karmaşık ve belirsiz denetim konularında rehberlik sunma ve kalite güvence hizmetlerini sağlama sorumluluğunu üstlenmiştir. Bu kapsamda IAASB, denetim kalitesinin ölçümüne ilişkin rehberlik

sunarak, yüksek denetim kalitesine ulaşılmasına katkıda bulunan beş temel faktörün yer aldığı bir denetim kalitesi çerçeve raporunu yayımlamıştır (IAASB, 2014).

Denetim Kalitesi, kaliteli denetimlerin tutarlı bir şekilde gerçekleştirilme olasılığını maksimize eden bir ortamın oluşturan temel unsurları içermektedir. Denetim Kalitesi Çerçevesi'ni oluşturan unsurlar Şekil 1'de detaylı bir şekilde sunulmuştur.

Şekil 1. IAASB Denetim Kalitesi Çerçevesi



Kaynak: IAASB, A Framework For Audit Quality, 2014, s. 3.

Şekil 1'de yer alan bilgilere göre, denetçiler; girdi, çıktı ve süreç bazında, yöneticiler; yönetişimden sorumlu olanlar, yasa koyucular ve bilgi kullanıcıları ile etkileşim içerisinde. Kaliteli denetimlerin gerçekleştirilmesinde asıl sorumluluk denetçilere ait olmakla birlikte, denetim kalitesi, finansal raporlama zincirindeki diğer paydaşların desteğiyle oluşturulan bir ortamda en etkili şekilde sağlanabilmektedir (IAASB, 2014).

Girdiler: Kaliteli denetimlerin sağlanabilmesi için denetçilerin aşağıdaki özelliklere sahip olması gerekmektedir:

- Uygun değerler, etik ilkeler ve tutumlar sergilemek,
- Denetim çalışmalarını gerçekleştirmek için yeterli bilgi, beceri, deneyim ve yeterli süreye sahip olmak.

Bu kategorilerin her birine ilişkin kalite özellikleri, denetim, firma ve ulusal düzeylerde uygulanabilir şekilde daha ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Süreçler: Kaliteli denetimler, denetçilerin yasalara, düzenlemelere ve ilgili standartlara uygun şekilde titiz bir denetim süreci ve kalite kontrol prosedürleri uygulamalarını içerir. Bu kapsamda, kaliteye ilişkin çeşitli özellikler, denetim, firma ve ulusal düzeylerde detaylı bir biçimde düzenlenmiştir.

Çıktılar: Kaliteli denetimler, kullanışlı ve zamanında sağlanan çıktılar üretir. Çıktılar, tam raporlama zinciri bağlamında açıklanmış olup şu unsurları içerir:

- Denetçi,
- Denetim firması,
- Kuruluş,
- Denetim düzenleyicileri.

Çıktılar, resmi olarak bir tarafça diğerine sunulan rapor ve bilgileri içermekle birlikte, denetim sürecinden kaynaklanan ve genellikle denetlenen kuruluşun dışındaki paydaşlara görünmeyen çıktıları da içermektedir.

Bağlam Faktörleri: Kaliteli denetimler, denetçilerin bağlamsal faktörlere uygun şekilde yanıt vermesini içerir. Bu faktörlerin, finansal raporlamanın doğasını ve kalitesini etkileyebileceği, doğrudan veya dolaylı olarak denetim kalitesine etki edebilecek potansiyele sahip olduğu belirtilmektedir. Bu kapsamda, aşağıdaki unsurlar bağlamsal faktörler arasında yer almaktadır:

- İş uygulamaları ve ticaret hukuku,
- Finansal raporlama ile ilgili yasalar ve düzenlemeler,
- Uygulanabilir finansal raporlama çerçevesi,
- Bilgi sistemleri,
- Kurumsal yönetim,
- Finansal raporlama takvimi,
- Daha geniş kültürel faktörler,
- Denetim düzenlemesi,
- Dava ortamı,
- Yetenek çekme,
- Finansal raporlama takvimi.

Etkileşimler: Kaliteli denetimler, denetçilerin finansal raporlama zincirindeki paydaşlarla uygun bir şekilde etkileşimde bulunmasını gerektirir. Bu etkileşimler, aşağıdaki temel paydaşlar arasında gerçekleşir:

- Denetçiler,
- Yönetim,
- Denetimi yüklenenler,
- Kullanıcılar,
- Düzenleyiciler.

Bu etkileşimler, resmi veya gayri resmi iletişim biçimlerini içerir ve denetimin gerçekleştirildiği bağlamdan etkilenir. Ayrıca, girdiler ile çıktılar arasında dinamik bir ilişkinin kurulmasına olanak tanır. Finansal raporlama zincirindeki her bir paydaş, yüksek kaliteli finansal raporlamayı desteklemede önemli bir rol oynar. Ancak, paydaşların etkileşim şekli, denetim kalitesi üzerinde belirgin bir etkiye sahip olabilir (IAASB, 2014).

Denetim kalitesini ölçümü çeşitli yöntemlerle ele alınmasına rağmen, bu konuda bir görüş birliği bulunmamaktadır. Ayrıca, literatürde denetim kalitesinin tanımı ve kaliteyi etkileyen faktörler konusunda hala belirsizlik bulunmaktadır (IAASB, 2014). Denetim kalitesini ölçmek amacıyla sıklıkla kullanılan faktörler şunlardır: bağımsızlık, denetim şirketinin büyüklüğü, denetçinin nitelikleri, denetim ücretleri, denetim süresi, denetçi rotasyonu, denetim kültürü ve iç kontrol sistemi.

1.5.1. Denetim Şirketinin Büyüklüğü

Denetim kalitesini ölçmenin güçlüğü nedeniyle, denetim şirketinin büyüklüğü bir değerlendirme kriteri olarak kullanılmaktadır. Araştırmalar, denetim şirketinin büyüklüğünün artmasıyla birlikte denetim kalitesinin de arttığına işaret etmektedir (DeAngelo, 1981; Davidson ve Neu, 1993; Craswell vd., 1995; Becker vd., 1998; Ferguson ve Stokes, 2003; Francis ve Yu, 2009; Rusmin, 2010; Lawrence vd., 2011). Bu araştırmalarda ulaşılan olumlu ilişkinin gerekçesi, büyük denetim şirketlerinin küçük şirketlere göre daha fazla kaynak ve olanaklara sahip olması ve teknolojik kapasiteleri sayesinde daha kaliteli denetimler sunabilmesidir (Reisch, 2000).

Denetim şirketinin büyüklüğü ile sunulan denetim hizmetinin kalitesi arasında pozitif bir ilişki bulunması, büyük denetim şirketlerinin geniş kaynaklara sahip olduğu

anlamına gelmektedir. Büyük denetim şirketleri, yüksek standartlarda denetim hizmeti sunmak amacıyla personeline gelişmiş teknolojik imkânlar sunmakta ve eğitim fırsatları sağlamaktadırlar. Ayrıca büyük denetim şirketleri, önemli yanlış bildirimleri ve finansal tablo hatalarını tespit etme konusunda daha fazla deneyim ve beceriye sahiptir (Francis ve Yu, 2009).

Watts ve Zimmerman (1986), denetim şirketinin büyüklüğünün denetim kalitesini belirlemede bir gösterge olarak kullanılmasını önermiş ve daha büyük şirketlerin, bireysel denetçi davranışlarını izleme yetenekleri göz önüne alındığında, daha yüksek kalitede denetimler sunduklarını savunmuştur. Bu görüş, küçük-orta ölçekli denetim şirketleriyle karşılaştırıldığında uluslararası ayak izleri nedeniyle daha geniş kaynaklara ve üstünlüklere sahip olduğu görülen dört büyük denetim şirketinin (PWC, Deloitte, Ernst&Young ve KPMG) hâkimiyeti ile desteklenmektedir (IRBA, 2017). Türkiye'de de benzer bir durum gözlenmekte ve dört büyük denetim şirketinin sektörde önemli bir ağırlığa sahip olduğu ifade edilmektedir (Senal, 2011: 26). Güleç (2020) tarafından yapılan bir çalışmada, araştırmaya konu olan şirketlerin yaklaşık % 65'inin dört büyük denetim şirketi tarafından denetlendiği belirlenmiştir.

DeAngelo'ya göre, bir denetim şirketinin büyüklüğü arttıkça sunduğu denetim hizmetinin kalitesi de artmaktadır. Bu durumun temel nedeni, denetim şirketlerinin itibarlarını koruma gerekliliğidir; zira düşük kaliteli hizmet sunmaları durumunda müşteri kaybı riskiyle karşı karşıya kalabilirler. Ayrıca büyük denetim şirketlerinin çalışan sayısının fazlalığı, personelin yetkinliği ve etkin bir iç kontrol sistemine sahip olmaları gibi avantajlar, bu şirketlerin küçük ölçekli denetim şirketlerine kıyasla daha yüksek kaliteli hizmet sunmalarını sağlamaktadır (Al-Ajmi, 2009; Gökoğlu, 2019: 72).

Denetim kalitesi ile denetim şirketi büyüklüğü arasında her ne kadar birçok çalışmada olumlu ilişki gözükse de literatür incelendiğinde aksi sonuçlara ulaşan çalışmalarda mevcuttur. Cheng vd. (2009) tarafından yapılan bir çalışmada, büyük denetim şirketlerinin daha fazla tanınmalarının müşteri kaybına sebep olabileceği belirtilmektedir. Titman ve Trueman'a (2002) göre ise denetim şirketinin büyüklüğü ile denetim kalitesi arasında doğrudan bir ilişki bulunmamaktadır. Ancak denetim faaliyetini yürüten personelin uzmanlığının, denetim kalitesi üzerinde olumlu bir etkiye sahip olduğu ifade edilmektedir. Bu bulguları destekleyen başka bir çalışmada, denetim

şirketinin büyüklüğü, denetim kalitesini etkileyen bir unsur olarak değerlendirilmemektedir (Carlin vd., 2009).

1.5.2. Denetim Ücreti

Denetim ücretleri, şirketlerin dış denetçilere sundukları denetim hizmetleri ile denetim dışı hizmetler (örneğin, yönetim danışmanlığı ve diğer danışmanlık hizmetleri) karşılığında ödedikleri toplam ücretleri ifade eder. Bu ücretler, genellikle ofis ve saha personelinin maaş ve sosyal hakları, seyahat masrafları ile denetim ve ilgili destek faaliyetleri için gerekli diğer maliyetlerden oluşur. Ayrıca, ücretler tahmini personel maliyetini ve seyahat maliyetlerini ve bu hizmetler için belirlenen kar marjını da içerir (Al-Khaddash vd., 2013).

Kinney ve Libby (2002), yüksek denetim ücretlerinin denetçi bağımsızlığına yönelik önemli bir tehdit oluşturabileceğini öne sürmüştür. Denetim kalitesi ile denetim ücreti arasındaki ilişkiyi inceleyen birçok ampirik çalışma bulunmaktadır. Örneğin, Francis ve Simon (1987), denetim hizmetlerinin kalite açısından farklılık gösterdiğini ve bu kalite farklılıklarının rekabetçi bir piyasada ücretlere yansıdığını savunmaktadır.

Avustralya'da bir denetim komitesinin varlığının, denetim komitesi özelliklerinin ve iç denetimin etkin kullanımının, daha yüksek denetim ücretleri ile ilişkilendirilebileceğini inceleyen bir çalışmada, yüksek denetim ücretlerinin daha yüksek denetim kalitesine işaret ettiği sonucuna varılmıştır (Francis, 2004).

Birçok araştırmacı, algılanan daha yüksek kaliteli denetimler için girişimcilerin ve yöneticilerin daha yüksek denetim ücretleri ödemeye istekli olduklarını ifade etmektedir (Al-Khaddash vd., 2013). Örneğin, ilk halka arz (IPO) piyasasında, altı büyük denetim şirketine diğer şirketlerden daha yüksek ücretler ödendiğini rapor etmiştir (Beatty, 1993).

Francis ve Simon (1987) ile Craswell vd. (1995) gibi araştırmacılar, denetçi prestiji veya itibarı ile denetim ücretleri arasında bir ilişki olduğunu tespit etmişlerdir. Craswell vd, yalnızca sekiz büyük denetim şirketinin daha yüksek ücret talep ettiğini değil, aynı zamanda bu şirketler arasında uzmanlık gerektiren denetim hizmetleri için de ek ücret talep edildiğini bildirmiştir.

Chaney vd. (2002), beş büyük denetim şirketinin ücretlerinin yüksek bir prim içermediğini belirtmiştir. Bununla birlikte, işletmelerin algılanan daha kaliteli denetim hizmetleri için belirli ölçüde yüksek ücretler ödemeye istekli oldukları ifade edilmiştir.

Sharma (2003) ile Goodwin ve Kent'in (2006) çalışmalarında elde edilen bulgular, daha yüksek denetim ücretlerinin daha sık denetim komitesi toplantıları ile ilişkili olduğunu göstermektedir. Ancak, denetim komitesinin bağımsızlığı ile muhasebe ve finans uzmanlığının denetim ücretleriyle anlamlı bir ilişkisinin olmadığı belirtilmiştir.

Simon ve Francis (1988), ABD denetim hizmetleri pazarına dair yapılan pek çok çalışmanın, büyük denetim şirketlerinin ücretlerinin bir miktar primli olduğuna ilişkin kanıtlar sunduğunu ifade etmektedir. Bu prim, genellikle "Dört Büyük" olarak adlandırılan şirketlerin, daha küçük şirketlere oranla daha yüksek ücretler talep etmesi ve dolayısıyla daha yüksek kalitede denetim hizmeti sağladığı algısını yansıttığı şeklinde yorumlanmaktadır. Literatürde yaygın bir yorum, denetim şirketi büyüklüğü ile denetim kalitesi arasında güçlü bir ilişki olduğu yönündedir. Yani, gözlemlenen yüksek ücret priminin, büyük denetim şirketlerinin genel olarak daha yüksek kalitede denetim hizmeti sunduğu algısını desteklediği şeklinde yorumlanmıştır.

1.5.3. Denetçinin Bağımsızlığı

Akademik literatürde bağımsızlık kavramına ilişkin en bilinen tanım, DeAngelo (1981) tarafından yapılmıştır. DeAngelo, bağımsızlığı "Keşfedilen bir ihlali bildirme olasılığı" şeklinde tanımlamıştır. Bunun yanında, farklı tanımlamalar da literatürde yer almaktadır. Örneğin, Schuetze (1994), bağımsızlığı bir tutum veya ruh hali olarak tanımlarken; Magill ve Previts (1991), bağımsızlığı dürüstlük ve güvenilirliğin anahtar olduğu karakterin bir fonksiyonu olarak ele almıştır. İngiltere'nin mesleki etik rehberi ise dürüstlük, tarafsızlık ve bağımsızlık kavramlarına atıfta bulunmakla birlikte, dürüstlük ve bağımsızlık için herhangi bir tanım sunmamaktadır. Ancak tarafsızlık, üstlenilen hizmet ile ilgili tüm düşünceleri dikkate alan ancak başka hiçbir unsuru göz önünde bulundurmayan bir zihin durumu olarak tanımlanmıştır. Bu durum, zaman zaman zihnin bağımsızlığı olarak da ifade edilmektedir (CAJEC, 1966).

Ponemon ve Gabhart (1990), bir denetçinin bağımsızlık çatışmasının çözümü sürecinde örtülü akıl yürütme mekanizmalarını incelemek için Kohlberg'in ahlaki gelişim ve etik biliş aşama modelini kullanmışlardır. İyi doğrulanmış bu model, etik

biliş üç düzeye ayırmaktadır: gelenek öncesi, geleneksel ve gelenek sonrası. Ponemon ve Gabhart, denetçilerin etik biliş düzeyi ile varsayımsal bir durumda bağımsızlık çatışmasını çözme biçimleri arasında sistematik bir ilişki bulunduğunu tespit etmişlerdir. Ayrıca, bağımsızlık kararlarının, cezayla ilgili faktörlerden önemli ölçüde etkilendiği, buna karşılık bağıllık faktörlerine (örneğin, beklentileri karşılamak) daha az duyarlı olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Geiger ve Raghunandan (2002), denetim süresinin uzun olmasının, denetçilerin bağımsızlık olasılığını artırdığını ve bu durumun, daha uzun denetim süresinin daha yüksek rapor edilen kazanç kalitesi ile ilişkili olduğu konusunda Myers vd'nin (2003) bulguları ile tutarlı olduğunu ileri sürmektedir. Bu bulgular, daha yüksek denetim kalitesine sahip denetçilerin, düşük denetim kalitesine sahip denetçilere kıyasla müşteri yönetiminin baskılarına direnme olasılıklarının daha yüksek olduğunu göstermektedir (Krishnan, 2003).

Bu çalışmalar, mali raporlama konularına ilişkin denetçi-müşteri müzakerelerinde denetçi bağımsızlığını ele almakta ve yüksek kaliteli denetçilerin, finansal raporlama konularında müşteri baskılarına direnme olasılığının düşük kaliteli denetçilere göre daha fazla olup olmadığını incelemektedir. Wright ve Wright (1997), denetçi bağımsızlığının, denetim sürecinin bütünlüğünün merkezinde yer aldığını savunmaktadır. Denetçiler ve müşteriler finansal raporlama konularını müzakere ederken, bağımsız denetim fonksiyonunun bütünlüğünün korunması denetçiler açısından zorunlu olup muhasebe mesleği standartlarının da gereğidir.

Son yıllarda Enron ve WorldCom gibi şirketlerde yaşanan mali skandallar, kamuoyunun muhasebe mesleğinin bağımsızlığına ve denetim hizmetlerinin kalitesine olan güvenini sarsmıştır (Al-Kaddash vd., 2013). Bu durum, bağımsızlığın muhasebe mesleği ve denetim süreçleri açısından ne kadar hayati bir öneme sahip olduğunu bir kez daha ortaya koymuştur.

1.5.4. Denetim Süresi

Denetim süresi, müşteri ile denetçiler arasındaki iletişimin devam ettiği zaman dilimini ifade etmektedir. Bu süre, denetçinin bağımsızlığı üzerinde etkili olabilmektedir (Sinason vd., 2001). Başka bir tanıma göre, denetim süresi, denetçinin bir iş birimi, şirket veya firma üzerinde değerlendirme yaptığı süreyi ifade etmektedir

(Chen vd., 2010). Johnson vd. (2002) ise denetim süresini, denetim şirketinin (denetçinin) bir müşteriyi arka arkaya kaç yıl denetlediği ile açıklamışlardır.

Griffin vd. (2009), denetim süresini *"bir denetçinin belirli müşterilere ilişkin çalışmalarının süresi, başka bir ifadeyle, bir denetçinin bir sözleşme çerçevesinde çalıştığı süre"* olarak tanımlamıştır. Ghosh ve Moon (2005), denetim kalitesindeki artışın denetim süresi ile ilişkili olduğunu bulmuşlardır. Ancak bu bulgu, denetçi ile müşteri arasındaki ilişkinin süresinin uzaması, denetim bağımsızlığını zayıflatarak tarafsızlığı azaltabileceği ve dolayısıyla denetim kalitesinin düşmesine yol açabileceği şeklinde yorumlanmaktadır. Bununla birlikte, farklı bir bakış açısına göre, denetimin birden fazla dönem boyunca sürdürülmesi, denetçinin müşterinin iş süreçlerini ve karmaşıklığını daha iyi anlamasını sağladığından, denetim kalitesinde bir artış beklenmektedir.

Denetim süresi ile denetim kalitesi arasındaki ilişkinin incelendiği literatürde, farklı sonuçlar ortaya koyan bulgular bulunmaktadır. Olumlu bir ilişki bulan araştırmalar, denetim süresinin denetim kalitesi üzerinde pozitif bir etkisinin olduğu sonucuna varılmıştır (Ball vd., 2015, Rahmina ve Agoes, 2014, Bamber ve Iyer, 2002, Rita, 2012). Buna karşılık, bazı araştırmalar olumsuz bir ilişki tespit etmiş veya bu iki değişken arasında anlamlı bir ilişki bulunmadığını belirtmişlerdir. Örneğin, Avusturalya'da 266 şirket üzerinde yapılan bir çalışmada, denetim süresi ile denetim kalitesi arasında herhangi bir ilişki tespit edilmemiştir (Ball vd., 2015). Ayrıca, benzer sonuçlara ulaşan diğer çalışmalarda da bu iki değişken arasındaki ilişkinin zayıf ve önemsiz olduğu belirtilmiştir (James ve Izien, 2014, Pourheidari ve Badri, 2013, Ali vd., 2011).

1.5.5. Denetçi Nitelikleri ve Yeterliliği

Denetimin temel amacı, finansal tabloların önemli yanlış beyanlar içermediği konusunda dış paydaşlara güvence sağlamaktır. Denetimin değeri, dış paydaşların (1) denetçinin raporlama sistemindeki ihlalleri veya hataları ortaya çıkarma olasılığı ve (2) bu ihlal ve hataları raporlama olasılığı konusundaki ön yargılarına bağlıdır (DeAngelo, 1981). Deis ve Grioux (1992), önceki çalışmalarda, denetim faaliyetlerini yürüten denetçilerin mesleki yeterlilik düzeylerinin sağlanmış olduğu varsayımına dayanılarak, mesleki yeterliliğin denetim kalitesini etkileyen faktörler arasında yer verilmediğini

belirtmektedir. Bununla birlikte, kendi gerçekleştirdikleri çalışmada teknik yeterliliği, denetim kalitesini etkileyen bir faktör olarak değerlendirmişlerdir.

Birçok araştırma, denetim kalitesi ile denetçinin nitelikleri ve mesleki yeterliliği arasında anlamlı bir ilişkinin varlığını ortaya koymaktadır. Ayrıca, teknik yeterliliğin denetim ücretlerini artırdığı gözlemlenmiştir. Denetçinin eğitim düzeyi, iş deneyimi ve sahip olduğu sertifikaların saatlik ücret oranlarıyla pozitif bir ilişki gösterdiği saptanmıştır. Dolayısıyla, hem büyüklüğün hem de teknik yeterliliğin denetçi ücretleri üzerinde olumlu bir etkisi olduğu ortaya konulmaktadır (Al-Khaddash vd., 2013).

Performans denetçileri, performans denetimi ekip lideri veya yöneticisi olabilmek için belirli ayırt edici niteliklere sahip olmalıdır. Örneğin, bir performans denetçisinin, sosyal bilimler ve bilimsel araştırma/değerlendirme yöntemleri konusunda iyi eğitim almış olması beklenir. Bunun yanı sıra, denetlenecek işlevsel alanlara ilişkin özel bilgiye sahip olmak da gerekebilir. Ancak, muhasebe ve mali denetim alanında ileri düzey becerilere sahip olmak her zaman bir gereklilik değildir. Özellikle kuruluşlar, performans denetimini mali denetimden ayrı bir yapıda düzenliyorsa, bu alanlarda görevlendirilen personelin farklı geçmişlere ve becerilere sahip olması olağan karşılanmaktadır (Al-Khaddash vd., 2013).

Denetim standartlarında belirtilen kalite gerekliliklerini karşılamak için Yüksek Denetleme Kurumu (YDK), personelinin sürekli eğitim ve öğretim yoluyla mesleki yeterliliğini korumasını sağlayacak bir programa sahip olmalıdır. Bu bağlamda, geliştirme sürecindeki önemli bir faktör, uygulamalı denetim çalışması yoluyla öğrenmedir (INTOSAI, 2021). Yönetici eğitimi, bir denetimde sergilenen teknik becerilerin bir ISA'yı yönetmeye veya bir denetim ekibini yönlendirmeye yeterli olmayabileceğini kabul etmektedir. Gerekli yeni beceriler, operasyonel ve stratejik planlama, bütçeleme gibi konularda, bireyin organizasyon içinde giderek daha üst düzey pozisyonlara geçişiyle geliştirilmektedir (Al-Khaddash vd., 2013).

Sürekli eğitim, denetçilerin mesleki yeteneklerini korumalarını ve geliştirmelerini sağlamak için düzenli olarak eğitim almalarını gerektirir. Bu bağlamda, ömür boyu öğrenmeye olan bir bağlılık teşvik edilmeli ve desteklenmelidir (Al-Khaddash vd., 2013). Öte yandan, sürekli eğitim ve öğretim, performans denetimi metodolojisi, yönetim veya denetim alanındaki güncel gelişmeler, nitel araştırma yöntemleri, örnek olay analizi ve istatistiksel örnekleme, nicel veri toplama teknikleri, değerlendirme

tasarımı ve veri analizi gibi konuları içermelidir. Ayrıca, denetçilerin saha çalışmalarıyla ilgili olarak kamu yönetimi, kamu politikası ve yapısı, hükümet yönetimi politikası, ekonomi, sosyal bilimler veya bilgi teknolojileri gibi alanlarda bilgi sahibi olmaları beklenmektedir (Al-Khaddash vd., 2013).

Sertifikasız denetçiler açısından ISA standartlarının zorunlu niteliği en azından belirsizdir. Ayrıca, uyarılar veya yetkilendirme iptalleri gibi disiplin cezalarının, sertifikasız denetçilere uygulanması mümkün olmamaktadır. Bu durum, mesleğin benimsemiş olduğu denetim standartları kümesi yerine, sertifikasız denetçiler için denetim kalitesinin alt sınırını geçerli olan mevzuatın belirlediği anlamına gelmektedir. Sonuç olarak, sertifikalı ve sertifikasız denetçiler arasında minimum denetim kalitesinin farklılık gösterebileceği bir durum ortaya çıkmaktadır (Al-Khaddash vd., 2013).

Bu görüşü destekleyen çeşitli kanıtlar bulunmaktadır. Örneğin, Sundgren (1998), sertifikasız denetçilerin denetim raporunu değiştirme olasılığının daha düşük olduğunu bulmuştur. Bu bulgu, sertifikasız denetçilerin sertifikalı denetçilere göre daha düşük güvence sağladığını göstermektedir. Simunic ve Stein, (1987), denetçilerin ahlaki tehlike riskine dair akademik literatürde bir miktar ilgi bulunduğunu, ancak bu riskin özellikle kamu sektörü bağlamında daha ciddi bir ilgi uyandırdığını öne sürmüşlerdir. Kamu sektöründe, müşteri finansal başarısızlıklarının ve buna bağlı olarak düşük kaliteli denetim uygulamalarının ortaya çıkma olasılığının düşük olması, bu durumu daha da kritik hale getirmektedir. Dolayısıyla, denetim güvenilirliğini artırmak için alternatif mekanizmalara ihtiyaç duyulmaktadır.

Genel Muhasebe Ofisi (GAO) ve Amerikan Sertifikalı Kamu Mali Müşavirleri Enstitüsü (AICPA), uygun denetim tedarik uygulamalarını, sözleşme kapsamında taahhüt edilen denetim kalitesinin gerçekte sağlanmasını temin eden alternatif mekanizmalar olarak görmektedir. GAO ve AICPA (2003), uygun tedarik uygulamalarının, bir denetçinin yüksek kaliteli bir kamu denetimi sağlamak için gerekli uzman bilgiye sahip olup olmadığını doğrudan değerlendirmenin zor olduğu durumlarda, bağımsız ve yetkin bir denetçinin seçimine katkıda bulunabileceğini savunmaktadır.

1.5.6. Denetçi Rotasyonu

Raiborn vd. (2006) tarafından denetçi rotasyonu üzerine yapılan bir inceleme, yeni bir denetçinin şirketin muhasebe bilgi sistemine, mali tablolar etrafında dönen operasyonlara ve finansal raporlama uygulamalarına ilişkin bilgi eksikliği durumunda, denetim kalitesinin ciddi şekilde düşeceğini tespit etmiştir. İtalya'da Cameran vd. (2013), denetim kalitesini artıracak için zorunlu denetçi rotasyonuna karşı çıkmakta ve denetçi görev süresinin uzun olması gerektiğini ifade etmektedir. Öte yandan, Bryan ve Reynolds (2016), zorunlu denetçi rotasyonunun yalnızca sektör uzmanı olmayan küçük denetim şirketlerinin denetim kalitesini artıracakını düşünmektedir.

Zorunlu denetçi rotasyonu, uzun süredir tartışılan bir konu olmuştur. Destekleyen taraf, denetim ortağı rotasyonunu önerirken, karşı taraf denetim şirketi rotasyonunu savunmaktadır. Bazı görüşler, denetçi rotasyonunun denetim kalitesini artıracak ve denetçi bağımsızlığını güçlendireceğini öne sürerken, diğer görüşler ise şirketlerin yeni denetçileri işe almak için daha yüksek ücret ödemek zorunda kaldıklarını ve yeni denetçilerin müşterinin muhasebe sistemine ilişkin bilgi eksikliğinin denetim başarısızlığına yol açtığını savunmaktadır. Zorunlu rotasyon konusunda Choi vd. (2017), zorunlu denetim şirketi rotasyonunun, zorunlu denetim ortağı rotasyonuna kıyasla daha düşük bir denetim kalitesine yol açtığını rapor etmiştir. Ancak dört büyük denetim şirketinin, denetim şirketi rotasyonu durumunda diğer şirketlere göre daha yüksek denetim kalitesi sunduğunu belirtmektedir. Bunun yanı sıra, Sayyar vd. (2014), denetim kalitesi ile denetim şirketi rotasyonu ve denetçi rotasyonu arasında pozitif bir ilişki olduğunu bulmuş ve yüksek denetim kalitesinin bir sonucu olarak finansal raporlama şeffaflığının artacağını belirtmiştir.

Chen, ve Lin (2008), Chi vd. (2009), Ionescu (2014), Kaplan ve Mauldin (2008), denetçi rotasyonu ile denetim kalitesi arasında negatif bir ilişki olduğunu belgelemektedir. Bu bulgulara paralel olarak, Bamber ve Bamber (2009), denetçi rotasyonunun Tayvan'da denetim kalitesini artırdığına dair bir kanıt sunamamıştır. Öte yandan, Jackson vd. (2008) ile Wang ve Tuttle (2009), sadece denetim şirketi rotasyonunun denetçi bağımsızlığını ve denetim kalitesini artırdığı sonucuna varmışlardır. Aynı zamanda Daugherty vd. (2013), zorunlu denetçi rotasyonunun iş

yükünü ve yer değiştirme olasılığını artırdığını, denetçilerin bu durum karşısında yer değiştirmek yerine yeni bir sektöre yönelmeyi tercih ettiklerini tespit etmiştir.

Bamahros vd. (2015), zorunlu denetçi rotasyonunun, denetçi bağımsızlığını güçlendirme ve denetim kalitesini artırma açısından zorunlu denetim şirketi rotasyonundan daha etkili olacağını savunmaktadır. Ayrıca, Fargher vd. (2008), farklı şirketlerde zorunlu denetçi rotasyonunun, denetim kalitesini artıracığını ve yöneticinin takdir yetkisini sınırlayabileceğini tespit etmiştir.

1.5.7. Denetim Kültürü

Kültür, örgütleri şekillendiren temel değerler, varsayımlar, yorumlar ve yaklaşımlar olarak tanımlanabilmektedir (Ubius ve Alas, 2009: 90). Kültür, sosyal etkileşimlerle aktive olan karmaşık bir zihinsel süreçtir. Şirketler, kamunun çıkarları doğrultusunda "doğru şeyi yapma" ilkesinin önemini vurgulamak adına, yüksek kaliteli denetim çalışmalarının değerlendirildiği ve ödüllendirildiği bir ortam oluşturmaları gerekmektedir (FRC, 2018). Denetim kültürünün güçlendirilmesine yönelik tartışmalar genellikle şirket düzeyindeki değişkenlere odaklanmaktadır. Bu değişkenler arasında, denetim uygulamalarındaki üst yönetimin yaklaşımı, çok disiplinli şirketlerde denetim ve danışmanlık birimleri arasındaki operasyonel ayırım, Bağımsız Olmayan Yönetim Kurulu Üyelerinin (INEs) şirket yönetiminde ve kültürün izlenmesinde aktif rol alması, iç yönetim süreçlerinde ve teşvik sistemlerinde denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı gibi faktörler yer almaktadır (FRC, 2021).

Denetim şirketi kültürü ile denetim kalitesi birbirinden ayrılmaz bir ilişkiye sahiptir. Denetim şirketlerinin, doğru davranışları teşvik edebilmek için uygun bir kültüre sahip olması gereklidir; bu durum, yüksek kaliteli denetimlerin sağlanması açısından kritik bir öneme sahiptir. Bir denetim şirketi, kültürünü uzmanlık ve bağımsızlık ilkeleri üzerine inşa etmelidir. Bu nitelikler, şirketler ile yatırımcılar ve diğer paydaşlar arasındaki güçlü ilişkilerin temelini oluşturmaktadır. Uluslararası Etik Standartlar Kurulu'nun (IESBA) rol ve zihniyet hükümleri, denetim ve denetim dışı alanlarda şirket genelinde bir kültür oluşturmak için sağlam bir ölçüt sunmaktadır (Adamu,2023: 21).

Bir denetim şirketinde oluşturulmak istenen şirket kültürü, mevcut müşteriler ve potansiyel müşteriler tarafından güvenilir ve olumlu olarak algılanması gerekmektedir.

Bu olumlu algıyı oluşturabilmek için İngiltere Finansal Raporlama Konseyi (FRC) tarafından belirlenen ve denetim şirketi kültürü oluşturulurken etkili olabilecek unsurlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Yükçü ve Koçakoğlu, 2017: 57):

- ✓ Yüksek kalitenin sağlanmasına değer verilen, bu alanda yatırım yapılan ve başarıların ödüllendirildiği bir ortam oluşturulmalıdır.
- ✓ "Doğru şeyi yapmanın" hem kamu yararı hem de denetim şirketinin itibarı açısından önemi vurgulanmalıdır.
- ✓ Ortaklara ve çalışanlara, karşılaşılabilecekleri zorluklarla başa çıkabilmeleri için yeterli zaman ve kaynak sağlanmalıdır.
- ✓ Müşteri kabulü ve devamlılığı için güçlü bir sistem oluşturulmalıdır.
- ✓ Finansal görüşlerin denetim faaliyetini yönlendirmemesi ve denetim kalitesi üzerinde olumsuz bir etkiye neden olmaması sağlanmalıdır.

Bazı araştırmalar, denetim şirketi kültürünün zamanla profesyonellikten ve müşteri memnuniyetinden ticarileşmeye doğru kayabileceğini göstermektedir. Denetim şirketi yöneticilerinin, hizmetin amacını kârı maksimize etmek olarak belirleyen bir kültür tonu oluşturabileceği belirtilmektedir. Ayrıca, denetçilere kaliteli bir denetim hizmeti sunmaktan ziyade, kâr amacıyla daha fazla müşteri çekmeleri durumunda daha fazla takdir edildikleri bir ortam sundukları ifade edilmektedir (Alberti vd., 2022).

Sweeney ve McGarry'ye (2011) göre, denetim şirketi yöneticilerinin, denetim kalitesi, müşteri ve personel memnuniyeti gibi diğer hedeflerden çok kâra odaklandıkları belirtilmiştir. Picard vd. (2018), pazarlama faaliyetlerinin müşterilerle daha yakın ilişkiler kurulmasına neden olduğunu ve bunun, denetçilerin "düşünme ve hareket etme" şekillerini mesleki değerlerden uzaklaştırdığını tespit etmiştir. Sonuç olarak, her iki çalışma da pazarlama unsurlarının hem şirket düzeyinde hem de bireysel düzeyde denetçi bağımsızlığını tehdit ettiğini ortaya koymaktadır.

Carter ve Spence (2014) ise, başarılı profesyonellerin "ekonomik sermaye" sinin diğer sermaye türlerinin (örneğin, kültürel sermaye, sosyal sermaye) önüne geçtiğini ifade etmektedir. Yöneticilerin, teknik uzmanlıktan ticarileşme odaklı bir yaklaşıma geçiş yapmak zorunda kaldıklarını çünkü bu geçişin onların başarılı yöneticiler olduklarının gerçek değerini ortaya koyduğunu belirtmektedir.

Bununla birlikte, bazı araştırmalar, profesyonelleşme ve ticarileşmenin her ikisinin de bir arada öncelikli olabileceğini öne sürmektedir. Coram ve Robinson

(2017), denetim şirketlerinin denetçilerin performansını gelir oluşturma ve yeni müşteri kazanma gibi kriterlere göre izlediklerini, ancak aynı zamanda teknik uzmanlık ve personel geliştirme faaliyetlerini de ödüllendirdiklerini vurgulamaktadır. Bununla birlikte, profesyonelliğe daha fazla odaklanılması gerektiğini belirtmektedirler. Ayrıca orta büyüklükteki şirketlerin, dört büyük denetim şirketiyle rekabet edebilmek için performansa dayalı kâr paylaşımı planlarına yöneldiğini özellikle ifade etmektedir.

Ittonen vd. (2015), daha fazla kamuya açık müşterisi olan denetçilerin denetim kalitesinin daha yüksek olduğuna dair sonuçlar elde etmiştir. Bu bulgu, bu denetçilerin liderlik ettiği denetimlerde müşteri baskısına karşı daha fazla direnme eğilimi gösterdiklerini dolayısıyla müşteri yakınlığının daha az olduğunu ortaya koymaktadır. Bauer (2015), daha büyük müşterilerle çalışmanın daha düşük denetim kalitesi değerlendirmelerine yol açabileceğini belirtmektedir. Bu sonuç, önceki araştırmalarla uyum göstermektedir, ancak şirketlerin profesyonel kimliği güçlendiren rehberlik uygulamaları aracılığıyla bu etkiyi azaltabileceği yönünde bir değerlendirme sunmaktadır. Koch ve Salterio (2017), müşteri yakınlığının daha düşük denetim kalitesi ile ilişkilendirildiğini ancak denetim şirketinin müşteri ilişkilerini ölçmek için uyguladığı müşteri memnuniyet anketinin, daha fazla müşteri yakınlığına neden olmadığını da ifade etmiştir.

Bir şirketin içsel olarak yerleşmiş ve zamanla bir kültür haline gelmiş olan değerleri gibi, etik değerler de şirket kültürünün bir parçası haline gelme eğilimindedir. Şirketin yöneticilerinin, bu etik kuralları eylemlerinde örnek göstermeleri ve davranışlarına yansımaları, personelin de aynı davranışları taklit ederek bu değerleri benimsemesini sağlamaktadır. Güvenilirliğin sağlanabilmesi için, değerler liderlerin davranışlarından model alınmalıdır; çünkü personel genellikle "bana göster, sadece anlatma" yaklaşımını benimser. Bu nedenle, mükemmel bir denetim şirketinin temel amacı, kültüre yerleşmiş olan iş ve etik değerler aracılığıyla güvenilirlik sağlamaktır. Bu değerler, davranışları yönlendiren bir etik kurallar dizisi ile desteklenmekte olup, yetkinlik ve bütünlükle gerçekleştirilen güvenilir denetimlere yol açmaktadır (Cowton ve Peters, 2021).

1.5.8. İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim

İç kontrol, bir kuruluşun yönetim kurulu, yönetimi ve diğer personeli tarafından uygulanan ve belirli hedeflere ulaşılmasında makul güvence sağlamayı amaçlayan bir süreç olarak tanımlanmaktadır. Bu hedefler üç ana kategori altında sınıflandırılmaktadır (AICPA, 1997):

- **İşletme Kontrolleri:** Kuruluşun kaynaklarının etkili ve verimli bir şekilde kullanımıyla ilgilidir.
- **Finansal Raporlama Kontrolleri:** Güvenilir ve yayınlanabilir finansal tabloların hazırlanmasını sağlamasıyla ilgilidir.
- **Uyum Kontrolleri:** Kuruluşun geçerli yasalara ve düzenlemelere uygun hareket etmesini temin etmeye yöneliktir.

İç kontrol, *"bir kuruluşun yönetim kurulu, yönetim ve diğer personeli tarafından gerçekleştirilen; işlemler, raporlama ve uyum ile ilgili hedeflere ulaşma konusunda makul güvence sağlamayı amaçlayan bir süreç"* şeklinde tanımlanmaktadır (COSO, 2013).

Doyle vd. (2007) tarafından yapılan bir çalışmada, iç kontrol zayıflığının muhasebeleştirilen finansal bilginin kalitesini olumsuz yönde etkilediği, buna karşın etkili bir iç kontrolün muhasebe bilgilerinin kalitesi üzerindeki olumlu etkisine dair daha güçlü kanıtların bulunduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu durum, iç denetimin, iç kontrol hedeflerinin başarıyla gerçekleştirilmesini sağlama amacı taşıyan bir bileşen olarak kritik bir rol oynadığı gerçeğini ortaya koymaktadır. Bu nedenle, iç denetim biriminin, işletmenin operasyonlarını inceleme ve değerlendirme sorumluluğuna sahip olduğu iddia edilebilir.

İç Denetim Enstitüsü (IIA) iç denetimi, *"Bir kuruluşun operasyonlarına değer katmak ve geliştirmek amacıyla tasarlanmış, bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyeti"* olarak tanımlamaktadır. Boynton vd. (2006) ise iç denetimin, bir kuruluşun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmak amacıyla risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve artırmak için sistemli ve düzenli bir yaklaşım sunan bir faaliyet olduğunu belirtmektedir. Başka bir ifadeyle, iç denetim fonksiyonunun amacı, finansal tabloların belirlenen muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanması ve işletmenin mali performansının artırılması olarak

belirtilmektedir. İç denetim, bir işletmenin işlevlerinin ayrılmaz bir parçası olmakla birlikte, bir kurumsal standart gözlemcisi olarak iç denetçi, bağımsız ve tarafsız bir şekilde çalışma sorumluluğuna sahip olmalı, objektif bir tutum sergilemeli, önyargısız hareket etmeli ve herhangi bir çıkar çatışmasından kaçınmalıdır (Kueppers ve Sullivan, 2010).

Etkili bir iç denetim için iç denetim birimi; planlama yeteneğine sahip olmalı, kurumsal üretkenliği artırmalı, iç denetim önerilerini uygulamalı, belirlenen hedefleri ve sonuçları değerlendirmeli, risk yönetimini gözden geçirerek iyileştirmeli, iç kontrol sistemlerini izlemeli ve değerlendirmelidir. Ayrıca, iç denetçilerin yeterliliğini artırmak için önerilerde bulunmalı, iç denetim fonksiyonunun kapsamını uygun şekilde belirlemeli, dış denetçilerle etkin iş birliği kurmalı ve bu görevlerle bağlantılı diğer çeşitli sorumlulukları yerine getirmelidir (Musah vd., 2018).

İç denetimin etkinliğini artırmak için çeşitli yöntemler bulunmaktadır. Bu yöntemlerin bir kısmı, bağımsızlık ve tarafsızlık gibi denetçilerle ilişkilidir; diğer kısmı ise denetim yönetimi için gerekli desteği sunarak işin etkili bir şekilde yürütülmesini mümkün kılan üst düzey yönetimle ilişkilidir. İç denetimin etkinliğinin sağlanması ve artırılmasında yönetsel destek ve iç denetçi bağımsızlığı önemli unsurlardır (Hazaea vd., 2020).

İç denetimin bir parçası olan denetim komitesinin bağımsızlığı ve büyüklüğü, bir şirketin finansal performansı üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. İşletmenin finansal performansını artırabilmesi için muhasebe, finans gibi farklı mesleki deneyimlere sahip bireylerin denetim komitesinde yer alması gerekmektedir. Bu bireyler, işletmenin karşılaştığı problemleri çözmeye ve zorluklarla başa çıkmaya katkıda bulunabilir. Ayrıca, denetim komitesinde uygun üyelerin bulunması, kurumsal yatırımlar açısından değerli olan farklı türde bilgi, görüş ve önerilerin elde edilmesini sağlayarak işletmeye stratejik avantajlar sunmaktadır (Hazaea vd., 2020).

Kurumsal yönetim, işletmelerin mali performansını politika ve düzenlemeler aracılığıyla etkileme gücüne sahiptir. Ancak, iç denetim, işletmenin yönetim sorumluluklarını yerine getirmesine yardımcı olur. Yönetim kurulları, iç denetimin desteğiyle yönetim sorumluluklarını yerine getirir ve bunun sonucunda işletmelerde artan performans ile rekabet gücünün sağlanması mümkün hale gelir (Florea ve Florea, 2013).

İşletmelerin değer katma, performansı artırma ve ekonomik verimliliği iyileştirme gibi amaçlarının gerçekleştirilmesi, kurumsal yönetimin uygun şekilde uygulanmasına bağlıdır (Ammann vd., 2011). Kewo ve Afiah (2017), iç denetim fonksiyonlarının etkin bir şekilde yönetilmesinin iyi yönetimi artıracağını belirtmektedir. Ayrıca, iyi yönetimin gerçekleştirilmesi için kamu sektöründe şeffaflığı ve devlet finans yönetiminde hesap verebilirliği teşvik etmek amacıyla iç denetimin uygun bir şekilde kullanılmasının ve uygulanılmasının önemine vurgu yapmaktadır. Çalışma sonuçlarına göre, iç kontrol sistemlerinin ve iç denetimlerin aynı zamanda finansal tablo kalitesini etkilediğine dair bulgulara ulaşılmıştır.

Hazaea vd. (2020), Yemen'deki ticari bankalar üzerine gerçekleştirdikleri araştırmalarında, iç denetim departmanının denetim komitesinin büyüklüğü üzerinde pozitif ancak istatistiksel olarak anlamsız bir etkisi olduğunu belirlemişlerdir. Ayrıca, denetim komitelerinin ve denetçilerin ticari bankaların finansal performansı üzerindeki düzenli görüşlerinin de sınırlı bir pozitif etkisi olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

İKİNCİ BÖLÜM

KALİTE YÖNETİM STANDARTLARININ İNCELENMESİ

Finansal krizler, çevre koşullarındaki değişiklikler, hızla ilerleyen teknolojik gelişmeler ve ağlar ile hizmet sağlayıcıların kullanımındaki artış, mevcut Kalite Kontrol Standartlarının (KKS 1 ve BDS 220) paydaşların ihtiyaçlarını karşılamada yetersiz kalmasına yol açmıştır. Bu durum, kalite kontrol anlayışının daha etkin bir yaklaşımla yeniden ele alınması gerekliliğini gündeme getirmiştir. Bu çerçevede, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) çatısı altında faaliyet gösteren Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), 2019 yılında kalite kontrol sistemlerine yönelik kapsamlı değişiklikleri içeren bir dizi taslak yayımlamıştır (IAASB, 2020a).

IAASB, geleneksel kalite kontrol yaklaşımını modern bir yaklaşımla yeniden şekillendirerek, kalite yönetimine odaklanan daha proaktif bir çerçeve önerisi sunmuştur. Bu kapsamda, denetim şirketlerinin kalite risklerini yalnızca tespit etmekle kalmayıp, aynı zamanda bu risklere etkin şekilde yanıt verebilecek bir yönetim anlayışı benimsemeleri amaçlanmıştır. Bu yaklaşım doğrultusunda, IAASB, KKS 1 ve BDS 220'nin yerine geçecek yeni standartları 2020 yılında yayımlamıştır (IAASB, 2020a).

Söz konusu yeni standartlar, denetim şirketlerinin kalite risklerini sistematik bir şekilde ele almasını, bu risklere karşı uygun yanıt mekanizmaları geliştirmesini ve bu süreçlerin sürekli izlenerek etkinliğinin değerlendirilmesini öngörmektedir. Böylece, denetim süreçlerinde sürdürülebilir bir kalite yönetim sistemi oluşturulması ve paydaşların ihtiyaçlarının daha etkin bir şekilde karşılanması amaçlanmıştır (Tanören ve Biçer, 2023: 34).

IAASB, denetim alanında sürekli değişen ve gelişen koşullara uyum sağlamak amacıyla yayımladığı standartlarla denetim süreçlerinin dinamiklerini şekillendirmeyi sürdürmektedir. Bu kapsamda, iki yeni standart ve bir revize edilmiş standart yayımlayarak bağımsız denetim şirketlerinin kalite yönetimi yaklaşımlarını daha çağdaş ve güçlü bir yapıya kavuşturmuştur. Bu standartlardan ISQM (KYS) 1 ve ISQM (KYS) 2, kalite yönetimine ilişkin yeni yaklaşımlar sunarken, ISA (BDS) 220 ise kapsamlı bir revizyondan geçirilerek aynı isimle yeniden yayımlanmıştır (IAASB, 2020a).

Türkiye’de de bu gelişmelere paralel olarak, IAASB tarafından yayımlanan standartlar Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından Türkçeye çevrilmiş ve ulusal

standartlar olarak uygulamaya alınmıştır. Bu süreç, uluslararası kalite yönetimi prensiplerinin yerel denetim uygulamalarına entegre edilmesini sağlamaktadır. İlgili standartlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir (IAASB, 2020a):

A- KYS 1 Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ya da İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Şirketleri için Kalite Yönetimi

KYS 1, denetim şirketlerinin kalite yönetimi süreçlerini daha proaktif ve etkili bir yaklaşımla ele almalarını hedefleyerek, güçlü ve etkili kalite yönetim sistemlerinin geliştirilmesini teşvik etmektedir. Standart, denetim şirketleri tarafından üstlenilen taahhütlerin özel niteliği ve bağlamsal koşulları ile orantılı bir kalite yönetim sisteminin oluşturulmasını önerir. KYS 1'e uygun olarak, denetim şirketleri, üstlendikleri tüm sözleşmelerin kalitesini yönetmek için sürekli ve etkili bir şekilde izlenebilecek bir kalite yönetim sistemi tasarlamakla görevlidir. KYS 1 ayrıca, denetim şirketlerinde güçlü bir yönetimin ve liderliğin önemine vurgu yaparak, liderlik rolleri, sorumluluklar ve hesap verebilirlik konularına dikkat çeker. Bu kapsamda, liderlik performansının düzenli olarak gözden geçirilmesi gerektiğini belirtir. Standart, şirket büyüklüğü fark etmeksizin, finansal tabloların, güvence hizmetleri veya diğer ilgili hizmetlerin denetimine konu olan tüm sözleşmelerde kalite yönetimini zorunlu kılarak, denetim süreçlerini daha tutarlı ve güvenilir bir hale getirmeyi amaçlar (IAASB, 2021b).

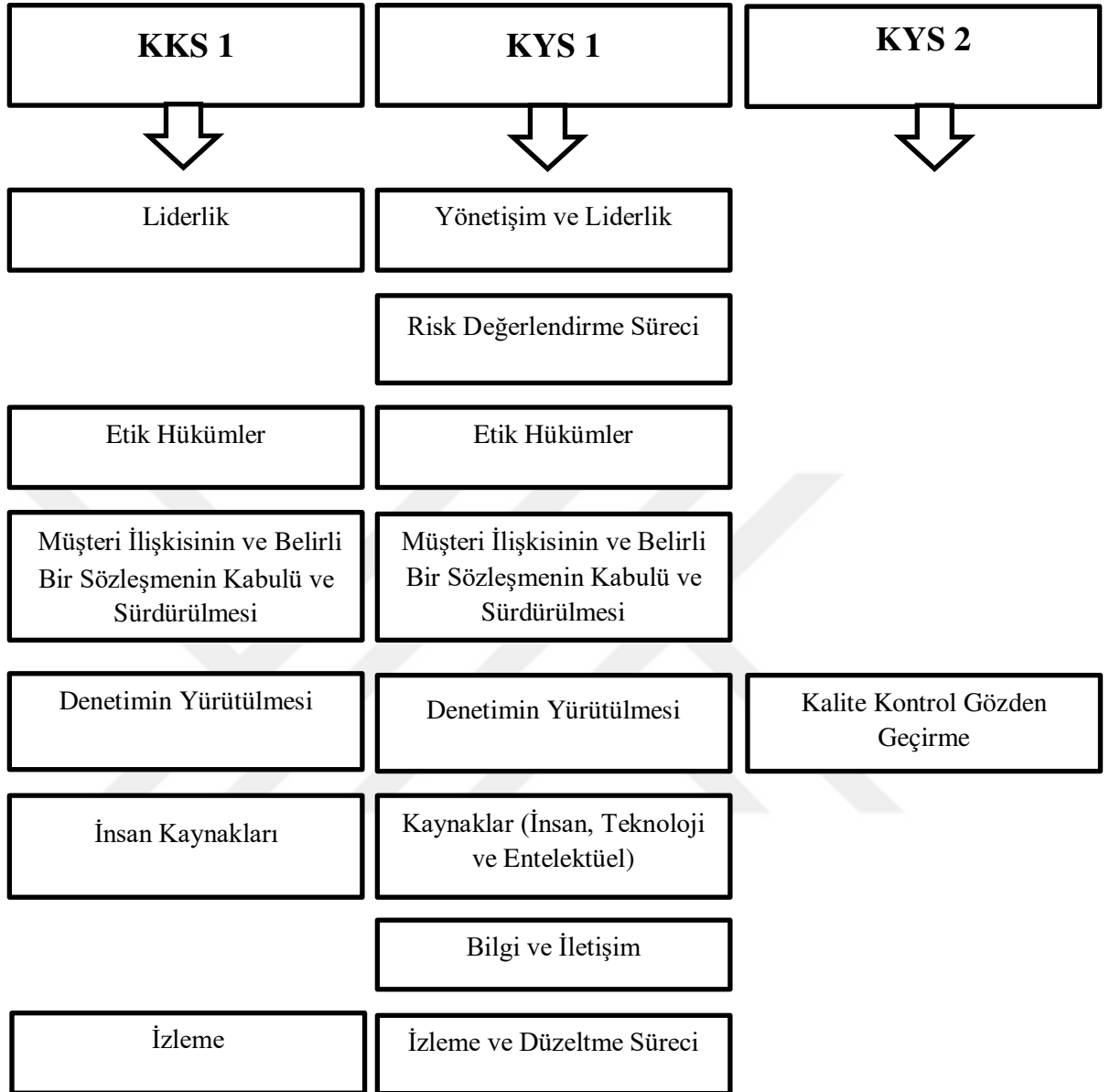
B - KYS 2 Denetimin Kalitesinin Gözden Geçirilmesi

KYS 2, denetim kalitesini gözden geçirme sürecine ilişkin detaylı düzenlemeler sunarak bu sürecin etkinliğini artırmayı amaçlamaktadır. Standart, denetim kalitesini gözden geçirecek kişilerin atanması, nitelikleri, sorumlulukları, gözden geçirme ve belgelendirme süreçleri ile ilgili düzenlemeleri tanımlar. Ayrıca, denetim kalitesinin gözden geçirilme sürecinin ön koşullarını, karşılaşılan zorlukları ve yerine getirilmesi gereken yükümlülükleri ele almak için tasarlanmıştır. Denetim şirketi adına atanan kaliteyi gözden geçiren kişiler, süreç boyunca kalite kontrol mekanizmalarının etkinliğini değerlendirmek ve ölçmekle yükümlüdür (IAASB, 2021b).

C - BDS 220 (Revize) Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Yönetimi

BDS 220, finansal tabloların bağımsız denetimi çerçevesinde kalite yönetimine ilişkin sorumlu denetçinin ve denetim ekibinin sorumluluklarını tanımlar. Standart, sorumlu denetçi ve denetim ekibinin kalite yönetimindeki rollerine vurgu yaparak, sorumlu denetçinin denetim kalitesinin sağlanmasındaki kritik önemine dikkat çeker. Standart, sorumlu denetçinin denetim ekibiyle birlikte kalite yönetiminin her aşamasında etkin bir şekilde yer alması gerektiğini belirtir. Revize edilmiş haliyle BDS 220, kalite yönetimi anlayışını daha kapsamlı bir şekilde ele almakta ve denetim ekibinin görev düzeyinde kaliteyi yönetme sorumluluğunu ön plana çıkarmaktadır. Ayrıca, standart, denetim sürecinde denetim ekibi tarafından yapılan kritik yargıların ve bu yargıların sonuçlarının nesnel bir şekilde değerlendirilmesi gerektiğini vurgulamaktadır. Bu bağlamda, profesyonel şüpheciliğin korunmasının denetim sürecinin güvenilirliğini sağlama açısından önemli bir unsur olduğu işaret edilmektedir (IAASB, 2021b).

Tablo 2.1. KKS 1, KYS 1 ve KYS 2 Bileşenlerinin Karşılaştırılması



Kaynak: KTP, 2022

Tablo 2.1'de görüldüğü üzere, yeni KYS 1 ve KYS 2, önceki KKS 1'e kıyasla önemli değişiklikler içermektedir. KYS 1, yeni kalite yönetim anlayışında yalnızca liderlik bileşeninin yeterli olmadığını, bunun yanında yönetim kavramının da eklenmesi gerektiğini vurgulamaktadır. Bu değişim, daha şeffaf, katılımcı, kapsayıcı, yönlendirici ve gözetici bir anlayışın oluşturulması gerekliliği üzerinde durmaktadır. Yeni standartlara eklenen bileşenlerden biri de tamamen yeni bir yaklaşım olan risk değerlendirme sürecidir. Bu süreç, denetim kalitesinin sağlanmasında önemli bir rol oynar; çünkü denetim risklerinin tespit edilmesi ve bu risklere uygun yanıtların

tasarlanması, Kalite Yönetim Standartlarının bir gerekliliği haline gelmiştir. Kaynaklar bağlamında, önceki standartta yalnızca insan kaynağı öne çıkarken, değişen ve gelişen ihtiyaçlar doğrultusunda, yeni standartlara teknolojik kaynaklar ve entelektüel kaynaklar eklenmiştir (KTP, 2022; Tanören ve Biçer,2023:34).

Denetim şirketlerinin bu iki yeni kaynak çerçevesinde, kalite yönetim sistemlerinin desteklenmesi ve oluşturulmasına yönelik düzenlemeler yapmaları gerektiği belirtilmiştir. Bilgi ve iletişim bileşeni de yenilikler arasında yer almakta olup, oluşturulan kalite yönetim sisteminin uygulanması ve işleyişine ilişkin bilgilerin temin edilmesini, bu bilgilerin denetim şirketi içindeki ve dışındaki ilgili tüm taraflarla zamanında paylaşılmasını kapsamaktadır. Bu bileşen, iletişim kanallarının etkin kullanımını ve şeffaf bilgi akışını teşvik etmektedir. Son olarak, yeni standart, izleme faaliyetinin tek başına yeterli olmadığını ifade etmekte ve daha etkin bir kalite yönetim sistemi için iyileştirme faaliyetlerinin eklenmesi gerektiğini vurgulamaktadır. Süreç içinde tespit edilen eksikliklerin giderilmesi için yapılan iyileştirme faaliyetleri, her bir adıma ilişkin belgelendirme süreciyle desteklenmelidir (Tanören ve Biçer, 2023: 34).

KYS 1'de yer alan tüm bu bileşenler, birbirleriyle entegre bir şekilde çalışmakta ve karşılıklı etkileşim halinde bulunmaktadır. Her bir bileşenin diğer bileşenleri etkileme biçimi, kalite yönetimini olumlu ya da olumsuz yönde etkileyebilir. Bu nedenle, bileşenlerin birbiriyle ilişkili olarak değerlendirilmesi ve bu bağlamda sistemin bütüncül bir yaklaşımla ele alınması büyük önem taşımaktadır (IAASB, 2021b).

2.1. KALİTE YÖNETİM STANDARDI 1 - Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri İle Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Kalite Yönetimi'nin İncelenmesi

KKS 1 ve BDS 220'nin sınırlılıkları ve değişen çevre, teknolojiadaki gelişmeler ve ağlar ile dış hizmet sağlayıcılarının artan kullanımı gibi faktörler, kalite kontrol çerçevesinin yeniden değerlendirilmesini zorunlu kılmıştır. Bu ihtiyaç doğrultusunda IAASB, Şubat 2019'da denetim kalitesine ilişkin mevcut kontrol sistemlerinde köklü değişiklikler öngören bir dizi görüş taslağı yayımlamıştır. IAASB, önerilen bu standartları Eylül 2020'de onaylamış ve Aralık 2020'de yayımlamıştır. Bu standartlar, 15 Aralık 2022 itibarıyla uluslararası düzeyde yürürlüğe girmiştir (IAASB,2021b).

Türkiye'de de uluslararası uygulamalara paralel olarak, KGK tarafından 2022 yılında Kalite Yönetim Standartlarına yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Bu kapsamda, KYS 1, KYS 2, BDS 220 (Revize) için ilk uygulama rehberleri yayımlanmıştır. İlgili standartlar, 31 Aralık 2023 tarihinden itibaren Türkiye'de yürürlüğe girmiştir (KYS 1, 2022).

2.1.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

Kalite Yönetim Standardı 1, denetim şirketlerinin finansal tablo denetimleri, incelemeleri veya diğer güvence ya da ilgili hizmet projeleri için bir kalite yönetimi sistemi tasarlamaları, uygulamaları ve işletmeleri ile ilgili sorumluluklarını ele almaktadır. Ayrıca, denetim şirketlerinin kalite kontrol incelemelerine tabi tutmaları gereken projelere yönelik politika ve prosedürleri oluşturma sorumluluklarını da kapsamaktadır (KYS 1, Paragraf 1). Aynı zamanda, finansal tablo denetimleri, incelemeleri veya diğer güvence ya da ilgili hizmet projelerini gerçekleştiren tüm denetim şirketleri için uygulanabilir niteliktedir (KYS 1, Paragraf 5).

Denetim şirketinin amacı, finansal tablo denetimleri, incelemeleri veya diğer güvence ya da ilgili hizmet projeleri için etkili bir kalite yönetimi sistemi tasarlamak, uygulamak ve işletmektir. Söz konusu kalite yönetim sistemi, aşağıdaki hususlara yönelik makul bir güvence sağlamak amacıyla tasarlanmalı ve işletilmelidir (KYS 1, Paragraf 14):

- Denetim şirketi ve personelinin, mesleki standartlara ve ilgili yasal düzenlemelere uygun şekilde sorumluluklarını yerine getirmesi ve denetim veya hizmetleri bu standartlara ve ilgili mevzuata uygun bir şekilde yürütmesi,
- Denetim şirketinin düzenlediği raporların, mevcut koşullara uygun olması.

Gerçekleştirilen denetimlerin veya hizmetlerin tutarlı bir şekilde kaliteli olması, kamu yararına hizmet etmektedir. Kalite yönetim sisteminin tasarlanması, uygulanması ve işletilmesi, sistemin yukarıda belirtilen amaçlarının gerçekleştirilmesine yönelik olarak firmaya makul bir güvence sağlar ve kaliteli denetim veya hizmetlerin sürdürülebilir bir şekilde gerçekleştirilmesini mümkün kılar. Kaliteli denetim veya hizmetler, profesyonel standartlara ve ilgili yasal düzenlemelere uygun şekilde planlama, yürütme ve raporlama yoluyla elde edilir. Bu standartların hedeflerine

ulaşmak ve yasal düzenlemelerin gerekliliklerini karşılamak, profesyonel şüpheciliğin kullanılmasını gerektirir (KYS 1, Paragraf 15).

Bir kalite yönetimi sistemi sürekli ve tekrarlayan bir şekilde işler ve denetim şirketinin doğasıyla ilişkili değişikliklere duyarlıdır. Ayrıca, sistemin işleyişi lineer değildir. Bununla birlikte, bir kalite yönetim sistemi, KYS 1'in amaçları doğrultusunda aşağıdaki sekiz bileşenden oluşur (KYS 1, Paragraf 6):

1. Denetim Şirketinin Risk Değerlendirme Süreci,
2. Üst Yönetim ve Liderlik,
3. Etik Hükümler,
4. Müşteri İlişkisinin ve Belirli Bir Sözleşmenin Kabulü ve Devam Ettirilmesi,
5. Denetim veya Hizmetin Yürütülmesi,
6. Kaynaklar,
7. Bilgi ve İletişim ve
8. İzleme ve Düzeltme Süreci.

Şekil 2. KYS 1 Bileşenleri



Kaynak: IAASB, 2021

KYS 1, denetim şirketini kalite yönetimi sisteminin bileşenlerini birbirine bağlı ve koordineli bir şekilde tasarlamasını, uygulamasını ve işletmesini zorunlu kılar. Aynı zamanda, sistemin risk temelli bir yaklaşımı benimsemesini gerektirir. Bu yaklaşım,

denetim şirketinin gerçekleştirilen denetim veya hizmetlerin kalitesini proaktif bir şekilde yönetebilmesini sağlar (KYS 1, Paragraf 7).

Bu yeni bileşen sayesinde KYS 1, küçük ve orta ölçekli işletmeler için daha ölçeklenebilir bir hale gelmiştir, Standart, her denetim şirketinin kendi özel koşullarını dikkate almasına ve kendi hedeflerini ve risklerini belirlemesine olanak tanır. KYS 1, kalite risklerini önceden tanımlamaz, çünkü her denetim şirketinin karşılaşabileceği riskler farklıdır. Riskler, denetim şirketinin büyüklüğü, denetim veya hizmetin türü, denetim şirketinin tek bir lokasyonda mı yoksa birden fazla lokasyonda mı faaliyet gösterdiği gibi faktörlere bağlıdır. Risklere karşı yapılacak işlerde her denetim şirketinin ihtiyaçlarına göre uyarlanır. Örneğin, bir Küçük ve Orta Ölçekli İşletmenin prosedürleri ve politikaları daha gayri resmi olabilir, iletişim ise basit bir e-posta aracılığıyla sağlanabilir (KYS 1, Paragraf A39).

Bu yaklaşım, KKS 1'de benimsenen kontrol listesi tabanlı yaklaşımdan farklıdır. KYS 1 kapsamında risk temelli yaklaşım, aşağıdaki esaslar çerçevesinde uygulanır (KYS 1, Paragraf 8);

- ***Kalite hedeflerinin belirlenmesi:*** Denetim şirketi, bu standart tarafından belirlenen kalite hedeflerinin yanı sıra şirketin kalite yönetim sisteminin hedeflerini başarmak için gerekli görülen ilave kalite hedeflerini de tanımlamakla yükümlüdür.
- ***Kalite hedeflerinin başarısına yönelik risklerin tanımlanması ve değerlendirilmesi (bu standartta "kalite riskleri" olarak adlandırılır):*** Denetim şirketi, kalite risklerini belirleyip değerlendirerek, bu risklere karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanması için bir temel oluşturmakla sorumludur.
- ***Kalite risklerini ele almak için yanıtların tasarlanması ve uygulanması:*** Denetim şirketi, belirlenen kalite risklerine karşı yapılacak işlerin doğasını, zamanlamasını ve kapsamını risklerin nedenlerine dayalı bir şekilde tasarlamak ve uygulamakla yükümlüdür.

KYS 1, denetim şirketi adına kalite yönetim sisteminin nihai sorumluluğu ve hesap verebilme yükümlülüğü verilmiş bireylerin yılda en az bir kez kalite yönetim sistemini değerlendirmesini zorunlu kılar. Bu değerlendirme, kalite yönetim sisteminin,

KYS 1'de belirtilen amaçlara ulaşıldığına yönelik firmaya makul güvence sağlayıp sağlamadığına ilişkin bir sonuca varılmasını sağlamalıdır (KYS 1, Paragraf 9).

2.1.2. KYS 1'in Bileşenleri

KYS 1, aşağıdaki unsurlardan oluşmaktadır (KYS 1 İlk Uygulama Rehberi: 8):

- Kalite yönetim sisteminin temel yönleriyle ilgilenen, birbiriyle ilişkili sekiz bileşen,
- Belirli konuları ele alan diğer hükümler.

Denetim şirketinin, bileşenlere ilişkin hükümler de dâhil olmak üzere, KYS 1'de yer alan tüm hükümleri yerine getirmesi gerekmektedir. Ancak, denetim şirketinin kalite yönetim sistemini bu sekiz bileşene göre düzenlemesi zorunlu değildir. Şirket, bileşenler için farklı terminoloji veya çerçeveler kullanmayı tercih edebilir (KYS 1 İlk Uygulama Rehberi: 8).

Denetim şirketinin risk değerlendirme süreci ile izleme ve düzeltme süreci, denetim şirketinin takip etmesi gereken belirli süreçleri ortaya koymaktadır. Diğer bileşenler ise kalite risklerinin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve bu risklere yönelik karşılıkların tasarlanması ile uygulanması için bir temel oluşturan kalite hedeflerini kapsamaktadır (KYS 1 İlk Uygulama Rehberi: 10).

KYS 1'deki sekiz bileşene ek olarak, belirli konuları ele alan diğer hükümler şunlardır (KYS 1 İlk Uygulama Rehberi: 10):

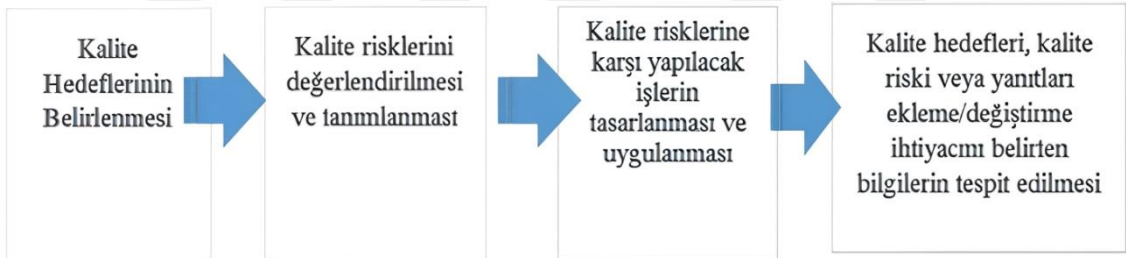
- Kalite yönetim sistemi ile ilgili sorumlulukların atanması,
- Denetim şirketinin tasarlaması ve uygulaması gereken belirli karşılıklar,
- Denetim şirketinin bir denetim ağına dâhil olduğu durumlarda, ağdan kaynaklanan yükümlülükler veya ağ hizmetlerinin kalite yönetim sistemine entegrasyonu,
- Liderlik tarafından kalite yönetim sisteminin yıllık değerlendirilmesi ve liderlik performans değerlendirmeleri,
- Belgelendirme gereklilikleri.

2.1.2.1. Risk Değerlendirme Süreci

KYS 1'in temeli ve en önemli özelliği, bağımsız denetim şirketlerinin kalite yönetiminde risk odaklı bir yaklaşım benimsemesi gerekliliğidir. Risk odaklı bir yaklaşım, denetim şirketlerinin kalite yönetim sistemlerini kendi koşullarına ve gerçekleştirdikleri denetim veya hizmetlerin gerekliliklerine uygun şekilde uyarlamalarına olanak tanır. Bu yaklaşım ayrıca şirketin doğası, faaliyetlerinin niteliği ve yürüttüğü denetimlerin koşulları dikkate alınarak, kalite yönetimi sürecinin etkili bir şekilde uygulanmasına olanak tanıyan kritik unsurlara odaklanılmasını sağlar (KYS 1 İlk Uygulama Rehberi: 17).

Bu bağlamda, bağımsız denetim şirketlerinin kalite hedeflerini belirlemek, kalite risklerini tanımlamak ve değerlendirmek, bu risklere karşı yapılacak işleri tasarlamak ve uygulamak için bir risk değerlendirme süreci tasarlamaları ve hayata geçirmeleri gerekmektedir. KYS 1, söz konusu sürecin nasıl uygulanması gerektiğine ilişkin aşağıdaki gereklilikleri belirlemektedir (KYS 1, Paragraf 23).

Şekil 3. Denetim Şirketinin Risk Değerlendirme Sürecinin Tasarımı



Kaynak: IAASB (2020a)

Kalite hedeflerini belirleme, kalite risklerini tanımlama ve değerlendirme ile karşılıkları tasarlama ve uygulama süreçleri, yineleyici ve dinamik bir yapıya sahiptir. Bu bağlamda KYS 1, denetim şirketinin kalite risklerini tanımlama ve değerlendirme aşamasında ilave kalite hedeflerinin belirlenmesi gerektiğini ifade edebilir. Aynı şekilde, denetim şirketi, karşılıkları tasarlama ve uygulama aşamasında herhangi bir kalite riskinin tanımlanmadığını ya da değerlendirilmediğini tespit edebilir. Bununla birlikte, şirketin tasarladığı karşılıklar, daha fazla kalite riskine neden olabilecek koşulları, olayları, durumları, eylemleri veya eylemsizlikleri de ortaya çıkarabilir (KYS 1 İlk Uygulama Rehberi: 17).

2.1.2.1.1. Kalite Hedeflerinin Belirlenmesi

Bir kalite yönetim sisteminin etkinliği, sistemin belirlenen hedeflere ulaşma düzeyi ile ölçülür. KYS 1 kapsamında kalite hedeflerinin belirlendiği bileşenler aşağıda sıralanmaktadır (IAASB, 2020a):

1. Üst yönetim ve liderlik yapısı
2. Etik hükümler
3. Müşteri ilişkisinin ve belirli bir sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesi
4. Denetimin yürütülmesi
5. Kaynaklar
6. Bilgi ve iletişim

Denetim şirketlerinin, bu bileşenlerle ilgili çeşitli kalite hedefleri belirlemesi gerekmektedir. Söz konusu kalite hedeflerine ulaşılması, denetim şirketinin kalite yönetim sisteminin amaçlarının gerçekleştirildiğine dair makul bir güvence sağlar (IAASB, 2020a).

Kalite yönetim sistemindeki kalite hedefleri, genel anlamda yüksek düzeydeki hedeflerdir. Bu nedenle KYS 1, kalite yönetim sisteminin farklı bileşenleri için daha spesifik kalite hedefleri belirler. Bu spesifik hedefler, denetim şirketinin kaliteyi etkin bir şekilde yönetebileceği bir kalite yönetim sistemi kurmasını sağlamak amacıyla, elde edilmesi gereken sonuçları net bir şekilde tanımlar. Her bileşendeki kalite hedefleri, şirketin kalite risklerini doğru bir şekilde tanımlamasına ve değerlendirmesine yardımcı olur. Bu hedefler, denetim şirketinin odaklanması gereken noktaları belirler ve başarıya ulaşma sürecinde olası aksaklıkların veya risklerin daha iyi tespit edilmesine olanak tanır (KYS 1 İlk Uygulama Rehberi: 19).

Bağımsız denetim şirketlerinin koşulları geniş bir çeşitlilik gösterebildiğinden, KYS 1'de belirtilen kalite hedeflerine ek olarak, şirketlerin kalite yönetim sistemi hedeflerini gerçekleştirmek için belirlemesi gereken ilave kalite hedefleri de bulunabilir. Bu kapsamda, KYS 1, şirketin kalite yönetim sistemi hedeflerini gerçekleştirebilmesi için gerekli görüldüğünde ilave kalite hedefleri belirlemesini zorunlu kılar. Ancak, ilave kalite hedefleri belirlenmesi gereken durumların yaygın olmaması halinde, tüm denetim şirketlerinin bu tür hedefler belirlemesi zorunlu değildir (KYS 1 İlk Uygulama Rehberi: 20).

2.1.2.1.2. Kalite Risklerinin Değerlendirilmesi ve Belirlenmesi

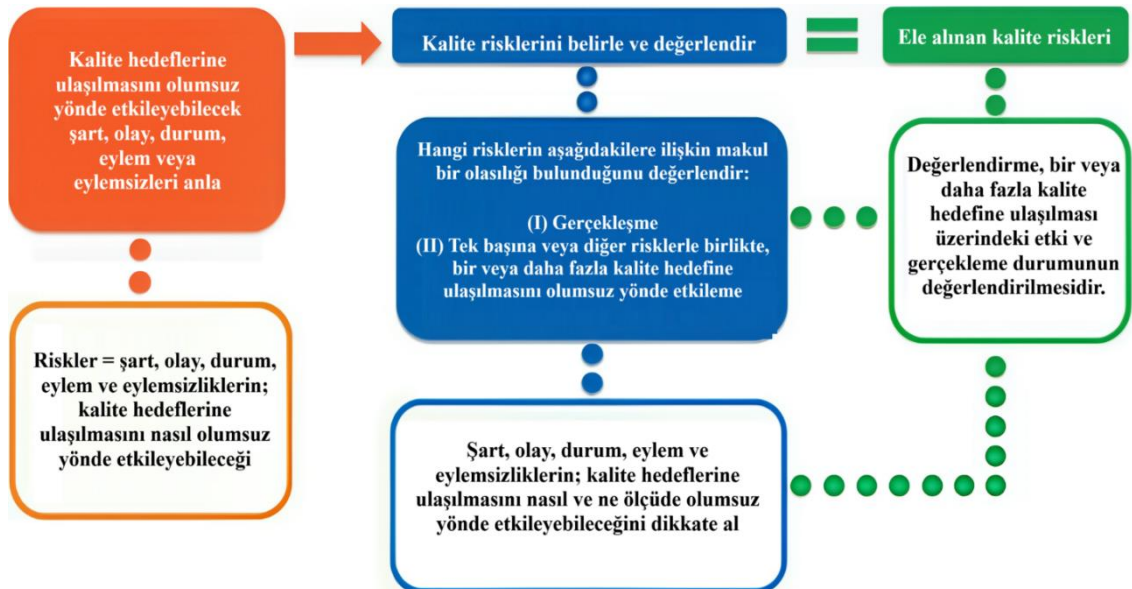
Kalite hedeflerinin gerçekleştirilmesini olumsuz etkileyebilecek birçok risk bulunmaktadır. Ancak KYS 1, her riski kalite riski olarak değerlendirmez; çünkü bir şirketin tüm olası riskleri tanımlaması, değerlendirmesi ve her biri için karşılıklar tasarlaması hem makul hem de pratik değildir. KYS 1, şirketin yalnızca kalite hedeflerini en fazla etkileyen risklere odaklanmasını amaçlar. Bu yaklaşım, söz konusu risklerin denetim şirketi tarafından etkili ve uygun bir şekilde ele alınmasını sağlamayı hedefler (KYS 1 İlk Uygulama Rehberi: 21).

KYS 1 kapsamında bir riskin kalite riski olarak değerlendirilebilmesi için iki temel şart bulunmaktadır (KYS 1, Paragraf A46):

- Riskin gerçekleşme olasılığı makul düzeyde olmalıdır.
- Riskin tek başına veya diğer risklerle birlikte, bir veya daha fazla kalite hedefinin gerçekleştirilmesini olumsuz etkileme olasılığı makul bir seviyede olmalıdır.

Denetim şirketi, bir riskin yukarıdaki şartları sağlayıp sağlamadığını, profesyonel mesleki yargısına dayanarak belirleyecektir. KYS 1, denetim şirketinin kalite risklerini tanımlama ve değerlendirme sürecinde izlemesi gereken adımları aşağıdaki şekilde düzenlemektedir (KYS 1 İlk Uygulama Rehberi: 22):

Şekil 4. Denetim Şirketinin Kalite Risklerini Tanımlama ve Değerlendirme Süreci



Kaynak: KYS 1 İlk Uygulama Rehberi: sayfa, 22

Risk değerlendirme sürecinde, öncelikle denetim şirketi, yürüttüğü denetimlerin kalite hedeflerinin gerçekleştirilmesini olumsuz yönde etkileyebilecek koşulları, olayları, durumları, eylem ve eylemsizlikleri anlamaya odaklanmaktadır. Buna ek olarak, söz konusu unsurların kalite hedeflerinin başarısını nasıl ve ne düzeyde etkileyebileceğini de dikkate almak zorundadır (KYS 1 İlk Uygulama Rehberi: 22).

Risk tanımlama ve değerlendirme sürecinin denetim şirketleri arasında tutarlı bir şekilde uygulanmasını teşvik etmek amacıyla KYS 1, şirketin ve yürüttüğü denetimlerin niteliğine odaklanan olayları ve durumları, eylemleri ve eylemsizlikleri içermektedir. Bu bağlamda, denetim şirketinin anlaması gereken unsurlar şunlardır (KYS 1, Paragraf 25):

- Denetim şirketinin yapısının karmaşıklığı ve çalışma özelliği,
- Denetim şirketinin stratejik ve operasyonel kararları, iş süreçleri ve iş modeli,
- Liderlik zellikleri ve yönetim tarzı,
- Hizmet sağlayıcılar tarafından sağlanan kaynaklar dâhil olmak üzere şirketin kaynakları,
- şirketin faaliyetlerini yürüttüğü evre, kanunlar, yönetmelikler ve mesleki standartlar,
- Denetim şirketinin içinde bulunduğu denetim ağına ait gereksinimler, denetim ağ hizmetlerinin niteliği ve kapsamı,
- Denetim şirketi tarafından gerçekleştirilen denetim veya hizmet türleri ve yayımlanacak raporlar,
- Denetim veya hizmet sözleşmelerinin üstlenildiği kuruluşların türleri.

2.1.2.1.3. Kalite Risklerini Ele Almaya Yönelik Yapılacak İşlerin Tasarlanması ve Uygulanması

Denetim şirketi, kalite risklerine yönelik yaptığı değerlendirmelerin gerekçelerine dayanarak ve bu gerekçelere uygun bir yaklaşım benimseyerek kalite risklerini ele almaya yönelik yapılacak işleri tasarlar ve uygular. Kalite risklerine karşı yapılacak işlerin doğası, kapsamı ve zamanlaması, kalite risklerine verilen değerlendirmelerin gerekçelerine bağlıdır (KYS 1, Paragraf 26).

Kalite risklerini ele almak için tasarlanan ve uygulanan işler, söz konusu risklerin gerçekleşme olasılığını azaltmaya yönelik bir etki yaratır. Bu süreç, denetim şirketinin

kalite hedeflerine ulaşmasını kolaylaştırır. KYS 1, denetim şirketlerinin kalite risklerine karşılık yapacağı işlerin tasarımını ve uygulanmasını zorunlu kılmaktadır. Denetim şirketi, kalite risklerine karşılık yapacağı işleri tasarlarken; kalite riskleri konusunda yaptığı değerlendirmelerin gerekçelerini, şartları, olayları, durumları, eylem ve eylemsizliklerin kalite hedeflerini nasıl ve hangi ölçüde etkilediğini, ayrıca kalite risklerinin gerçekleşme olasılığını dikkate almak zorundadır (KYS 1 İlk Uygulama Rehberi: 27-28).

Denetim şirketi, kalite risklerine karşı yapacağı işleri, şirketinin doğasına ve koşullarına uygun şekilde tasarlar ve uygularlar. Ancak KYS 1, kalite risklerine karşı yapılacak çeşitli işlerin tasarlanmasını ve uygulanmasını zorunlu hale getirmiştir. Örneğin, denetim şirketinin, ilgili etik hükümlere uygunluğu tehdit eden durumları belirlemesi ve değerlendirmesi, etik ihlallerini tanımlayıp bildirmesi, değerlendirmesi ve raporlaması gerekmektedir. Ayrıca etik ihlallerin nedenlerine ve sonuçlarına zamanında ve uygun bir şekilde yanıt verilmesi için ilgili politika ve prosedürlerin oluşturulması gereklidir. Örnek olarak, denetim şirketi, etik hükümlere uygunluk için bağımsız olmaları gereken tüm personelden en az yılda bir kez, bağımsızlık hükümlerine uyacaklarına yönelik yazılı taahhüt almalıdır. Ayrıca, denetim şirketi, yürüttüğü işlerin mesleki standartlara ve ilgili yasal düzenlemelere uygun olmaması veya KYS 1'e uygun olarak oluşturduğu politika ve prosedürlere aykırı davranılması durumunda, şikâyetleri almak, soruşturmak ve çözüm üretmek amacıyla politika veya prosedürler oluşturur (KYS 1, Paragraf 34), (Yükçü ve Koçakoğlu, 2022: 11).

Denetim şirketi, hem kendi iç koşullarında hem de yürüttüğü denetim veya hizmetin niteliği ile içinde bulunduğu koşullarda meydana gelen değişiklikler nedeniyle ilave kalite hedeflerine ihtiyaç duyabilir. Bu nedenle, denetim şirketinin, ilave kalite hedefleri, ilave kalite riskleri veya bu risklere karşı yapılacak işlere yönelik gereksinimlerin tespit edilmesi için uygun politika ve prosedürler oluşturması gerekmektedir (KYS 1, Paragraf 27).

2.1.2.1.4. Kalite Hedeflerinin, Kalite Risklerinin ve Yanıtların Değiştirilmesi veya Yenilerinin Eklenmesi İhtiyacına İşaret Eden Bilgilerin Belirlenmesi

Kalite hedefleri, kalite riskleri ve karşılıkların belirlenmesi, bir denetim şirketi tarafından yalnızca tek seferlik olarak yerine getirilmesi gereken bir faaliyet değildir. Bu

unsurlar, denetim şirketinin yapısı, yürüttüğü denetim ve hizmetlerin niteliği veya faaliyet gösterdiği koşullardaki değişiklikler nedeniyle ya da kalite yönetim sistemindeki eksikliklerin giderilmesi amacıyla yapılan düzeltici faaliyetler sonucunda değişikliğe uğrayabilir (KYS 1 İlk Uygulama Rehberi: 31).

KYS 1'de, bir denetim şirketinin kalite hedeflerini, kalite risklerini ve karşılıklarını ne sıklıkla gözden geçirmesi gerektiği konusunda spesifik bir sıklık önerisi yer almamaktadır. Bunun yerine, bu unsurların kalite yönetim sistemini etkileyen değişiklikler meydana geldikçe veya sistemdeki aksaklıklar tespit edildikçe proaktif bir yaklaşımla gözden geçirilmesi ve gerekli değişikliklerin yapılması gerektiği vurgulanmaktadır (KYS 1 İlk Uygulama Rehberi: 31).

KYS 1'de denetim şirketinin kalite hedeflerine, kalite risklerine veya karşılıklarına yönelik ekleme ya da değişiklik ihtiyacını belirlemek için iki temel mekanizma tanımlanmaktadır (KYS 1 İlk Uygulama Rehberi: 32).

- 1. Risk Değerlendirme Süreci:** Denetim şirketinin kalite hedeflerine, kalite risklerine veya karşılıklarına yönelik ekleme ya da değişiklik ihtiyacını belirlemek için şirketin risk değerlendirme sürecinin bir parçası olan politika ve prosedürler bulunmaktadır.
- 2. İzleme ve Düzeltme Süreci:** Denetim şirketinin kalite yönetim sistemi kapsamında, kalite hedefleri, kalite riskleri ve karşılıklarla ilgili eksikliklere dair bilgi elde etmek için oluşturulan izleme ve düzeltme süreci bulunmaktadır.

Bu mekanizmalar, kalite yönetim sisteminin sürekli iyileştirilmesine olanak tanıyarak kalite hedeflerinin, risklerinin ve karşılıklarının güncel ve etkili kalmasını sağlamaktadır.

2.1.2.2. Üst Yönetim ve Liderlik Yapısı

Üst yönetim ve liderlik yapısı, denetim şirketi ile denetim düzeyinde kalite yönetimi açısından kritik bir öneme sahiptir. Bu yapı, denetim şirketinin kültürünü ve etik değerlerini benimseyip uygulama biçimini, aynı zamanda kendi kendini düzenleme süreçlerini belirler. Ayrıca, denetim şirketinin karar alma süreçlerine ilişkin bir çerçeve sunar (KYS İlk Uygulama Rehberi: 33).

Bir denetim şirketinin üst yönetimi, yalnızca iç işleyişi değil, aynı zamanda kamuoyunun şirket hakkındaki algısını da etkiler. Etkin bir üst yönetim yapısına sahip

olmayan bir denetim şirketi, kamu yararını gözetmeyen bir yapı olarak değerlendirilebilir ve bu durum, şirketin itibarına zarar verebilir (KYS İlk Uygulama Rehberi: 33).

Denetim şirketi, kalite yönetim sistemini destekleyen uygun bir ortamın oluşturulmasına yönelik üst yönetim ve liderlik yapısını ele alan aşağıdaki kalite hedeflerini belirlemelidir (KYS 1, Paragraf 28):

- Denetim şirketi, kamu yararına hizmet rolü, mesleki etik ve değerlerin önemi, kaliteye ilişkin sorumluluklar ve stratejik karar ve faaliyetlerde kalitenin öncelikli bir unsur olarak ele alınmasını teşvik eden bir kurumsal kültür aracılığıyla kaliteye olan taahhüdünü açıkça ortaya koyar.
- Liderlik yapısı, kalite konusundaki sorumluluğunu üstlenir ve bu konuda hesap verebilirlik ilkesine uygun hareket eder.
- Liderlik yapısı, sergilediği eylemler ve davranışlar aracılığıyla kaliteye olan bağlılığını görünür bir şekilde ifade eder.
- Organizasyonel yapı, roller, sorumluluklar ve yetkiler, kalite yönetim sisteminin etkin bir şekilde işletilmesini sağlayacak şekilde belirlenmelidir.
- İhtiyaç duyulan kaynaklar, finansal kaynaklar dâhil olmak üzere planlanmalı ve kalite taahhüdüne uygun bir şekilde yönetilmelidir.

Bu hedefler, denetim şirketinin kaliteye olan bağlılığını ve kalite yönetim sisteminin etkinliğini sürdürmesine katkı sağlar.

2.1.2.3. Etik Hükümler

Muhasebecilik ve denetim mesleğinde etik standartları belirleyen Uluslararası Etik Standartlar Kurulu (IESBA) tarafından yayımlanan etik hükümler, bir denetçiden beklenen davranış standartlarını tanımlayan temel etik prensipleri ve bağımsızlık standartlarını düzenler Bu temel prensipler şu şekilde sıralanmaktadır (KYS 1, Paragraf A62):

- Dürüstlük
- Tarafsızlık
- Mesleki yetkinlik ve özen
- Gizlilik (sır saklama)
- Mesleğe uygun davranış

Etik hükümler, denetçilerin bu temel prensiplere uyum sağlamak için izlemeleri gereken yaklaşımı tanımlar ve temel prensiplerle ilgili özel durumları ele alır. Ayrıca, ülke mevzuatına, bağımsızlığa ve bilgi mahremiyetine ilişkin yasa ve düzenlemeleri kapsayan etik hükümleri de içerebilir (KYS 1, Paragraf A62).

Bazı durumlarda, denetim şirketleri, kalite yönetim sistemlerinde ele alınan konuları daha spesifik bir şekilde düzenleyebilir veya etik hükümlerde yer alan hükümlere ek olarak uygulamalar geliştirebilir (KYS 1, Paragraf A63). Örneğin:

- Denetim şirketi, müşterilerden alınan hediyeleri ve ağırlamaları, küçük veya önemsiz bir değere sahip olsa dahi yasaklayabilir.
- Denetim şirketi, sorumlu denetçiler için rotasyon süreleri belirleyebilir ve kıdemli denetçiler için bu süreleri uzatabilir.

Bu tür düzenlemeler, denetim şirketinin etik standartlara uyumunu güçlendirmek ve mesleki kalitesini artırmak amacı taşır.

Denetim şirketlerinin yürüttüğü denetim veya hizmetlerde, zaman zaman şirket dışındaki paydaşlar da çeşitli görevler üstlenebilmektedir. Bu durum, denetim şirketlerinin bu paydaşlara yönelik uygulanacak etik hükümlere dair sorumluluklarını gündeme getirmektedir. Örneğin, denetim şirketi, KYS 2'de yer alan liyakat gerekliliklerini karşılayan personeli bünyesinde bulunduramıyorsa, kaliteyi gözden geçirme görevini bir hizmet sağlayıcıya devretmek durumunda kalabilir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus, denetim şirketinin yalnızca kendi yapısı ve denetimleri bağlamında paydaşlara uygulanacak etik hükümlerden sorumlu olduğudur (KYS 1 İlk Uygulama Rehberi: 37).

Denetim şirketi, sorumlulukların ilgili etik hükümlere (bağımsızlıkla ilgili düzenlemeleri de kapsayacak şekilde) uygun olarak yerine getirilmesini sağlamak amacıyla aşağıdaki kalite hedeflerini belirlemelidir (KYS 1, Paragraf 29):

- Denetim şirketi ve personeli, şirketin ve üstlenilen denetim veya hizmetlerin tabi olduğu ilgili etik hükümleri anlar ve bu hükümlere uyma sorumluluklarını yerine getirir.
- Denetim şirketi dışında yer alan paydaşlar (Denetim ağı, denetim ağı şirketleri, hizmet sağlayıcılar ve denetim ağı veya ağ şirketlerindeki kişiler dâhil olmak üzere), kendileri için geçerli olan etik hükümleri anlar ve bu hükümlere uyum sağlama sorumluluklarını yerine getirir.

Bu hedefler, denetim şirketinin ve ilgili paydaşların etik hükümlere uygun bir şekilde hareket etmesini ve bu doğrultuda sorumluluklarını yerine getirmesini sağlamayı amaçlamaktadır.

2.1.2.4. Müşteri İlişisinin ve Belirli Bir Sözleşmenin Kabulü ve Devam Ettirilmesi

Denetim şirketi, bir müşteriye kabul etme veya mevcut bir müşteriye ilişkin hizmete devam etme kararı alırken, üstleneceği denetim veya hizmetin niteliğini, mevcut koşullarını, müşterinin dürüstlüğü ve etik değerlere bağlılığını dikkate almalıdır. Bu değerlendirmeyi yapabilmek için denetim şirketi, söz konusu hususlarla ilgili çeşitli bilgi ve veriler toplamalıdır (KYS 1, Paragraf A67).

Denetim veya hizmetin niteliğiyle ilgili olarak denetim şirketinin edinmesi gereken bilgiler; müşteri işletmenin faaliyet gösterdiği sektör, ilgili mevzuat hükümleri, müşteri işletmenin özellikleri, denetim konusunun niteliği ve geçerli kıstaslar gibi unsurları içerebilir. Müşterinin dürüstlüğü ve etik değerlere uygunluğu konusunda edinilmesi gereken bilgiler ise müşteri işletmenin büyük pay sahipleri ve üst düzey yöneticilerinin kimler olduğu, bu kişilerin ticari itibarı ve geçmişteki davranışları gibi unsurları kapsayabilir (KYS 1, Paragraf A68).

Denetim şirketinin bu süreçte edindiği bilgiler, denetim veya hizmetin yürütülmesi sırasında ilgili denetçiler tarafından da kullanılabilir. Hatta bu bilgilerin edinilmesi ve kullanılması, bazı standartlar tarafından zorunlu hale getirilebilir. Nitekim BDS 220, sorumlu denetçinin gerek denetim faaliyetine başlamadan önceki süreçte gerekse denetim faaliyetini yürütürken bu bilgileri dikkate almasını zorunlu kılmaktadır (KYS 1, Paragraf A70).

Denetim şirketi, bir müşteriye kabul etme veya mevcut bir müşteriye ilişkin hizmete devam etme kararını iki temel önceliğe göre değerlendirir (KYS 1, Paragraf A73).

- Birinci öncelik, finansal önceliklerdir. Bu yaklaşımda, denetim şirketi kârlılığına odaklanır ve üstlenilecek denetim faaliyetinden elde edilecek ücreti ön planda tutar.
- İkinci öncelik ise operasyonel önceliklerdir. Bu durumda, denetim şirketi stratejik konulara odaklanarak pazar payını artırmayı, sektörde uzmanlaşmayı ve uzun vadeli hedeflerini gerçekleştirmeyi önemser.

Denetim şirketi, müşteri ilişkilerinin ve belirli bir sözleşmenin kabul edilmesi veya devam ettirilmesi ile ilgili olarak aşğıdaki kalite hedeflerini belirlemelidir (KYS 1, Paragraf 30):

(a) Denetim şirketinin müşteri ilişkisini veya belirli bir görevi kabul edip etmeme kararı, şu gerekçelere dayanmalıdır:

- Denetim veya hizmetin niteliği, içinde bulunduğu koşullar, müşterinin dürüstlüğü ve etik değerler ile ilgili elde edilen bilgiler.
- Denetim şirketinin, ilgili mevzuat ve mesleki standartlara uygun şekilde denetim faaliyetini gerçekleştirme yeteneği.

(b) Denetim şirketinin finansal ve operasyonel öncelikleri, müşteri ilişkilerinin kabul edilmesi veya belirli bir sözleşmenin sürdürülmesi konusunda uygun olmayan değerlendirmelere yol açmamalıdır.

Bu hedefler, denetim şirketinin etik ilkelere uygun karar almasını ve mesleki standartlarla uyumlu bir şekilde hareket etmesini sağlamayı amaçlamaktadır.

2.1.2.5. Denetim veya Hizmetin Yürütülmesi

Denetim veya hizmetlerin yürütülmesine ilişkin kalite hedeflerinin belirlenmesi, ilke bazlı yükümlölöklere dayalı bir yaklaşımla uyarlanmıştır. Bu ilke bazlı hükümler arasında, istişare süreçleri, görüş ayrılıklarının giderilmesi, toplantıların yönetimi ile çalışma kâğıtlarının saklanması ve muhafazası gibi konular yer almaktadır (KYS 1 İlk Uygulama Rehberi: 41).

Denetim şirketi, yürütölen denetim veya hizmetlerin kaliteli bir şekilde gerçekleştirilmesi amacıyla aşğıdaki kalite hedeflerini oluşturmalıdır (KYS 1, Paragraf 31):

- Denetçiler, denetim veya hizmetlerin yürütölmesi sırasında farklı sorumluluklar üstlenir. Bu sorumluluklar, denetim kalitesinin yönetilmesi gibi genel sorumlulukları içerdiiği gibi denetim veya hizmet sürecine doğrudan katılmalarını gerektiren temel sorumlulukları da içermektedir. Denetçiler, bu sorumlulukları anlamalı ve yerine getirmelidir.
- Denetim şirketi, denetçilerin yönlendirilmesi, gözetimi ve gerçekleştirilen faaliyetlerin kontrolüne ilişkin ilkeleri açık bir şekilde belirlemelidir.

- Denetim ekipleri, denetim veya hizmet düzeyinde mesleki muhakemelerini kullanmalı ve mesleki şüphecilik anlayışıyla hareket etmelidir.
- Denetim ekipleri, karar vermekte zorlandıkları veya ihtilafa düştükleri konularda, denetim şirketi içinden ya da dışından uzman kişilerin görüşlerine başvurarak istişare sonucunda karar almalıdır.
- Denetim şirketi, denetim ekibinin kendi içinde veya diğer kişilerle yaşadığı görüş ayrılıklarını dikkate alarak bunların çözümüne yönelik irade ve mekanizmalar geliştirmelidir.
- Denetim şirketi, çalışma kâğıtlarını ilgili mevzuat, etik hükümler ve standartlara uygun şekilde düzenlemeli, korumalı ve saklamalıdır.

Söz konusu kalite hedefleri, denetim sürecinin standartlara uygun ve etkin bir şekilde yürütülmesini sağlamayı amaçlamaktadır.

2.1.2.6. Kaynaklar

Denetim şirketinin kaynakları, şirketin kendi bünyesinde bulunabileceği gibi, denetim ağı veya hizmet sağlayıcılar gibi dış taraflardan da sağlanabilir. Genel olarak kaynaklar, denetim şirketinin kalite yönetim sistemi kapsamındaki faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde ya da bu sistemin işletilmesinin bir parçası olarak denetim veya hizmetlerin yerine getirilmesinde kullanılabilir.(KYS 1, Paragraf A86).

Kalite yönetim sistemi çerçevesinde kaynaklar aşağıdaki unsurlardan oluşmaktadır:

- İnsan Kaynakları
- Teknolojik Kaynaklar
- Entelektüel Kaynaklar

KYS 1'de insan kaynakları kavramı, denetim şirketinin kalite yönetim sistemi ve denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde görev alan kişileri ifade etmektedir. Bu kişiler, denetim şirketinin kendi bünyesinde çalışanlar olabileceği gibi şirket dışındaki taraflardan sağlanan kişiler de olabilir. Bu nedenle, denetim ekipleri hem şirket içindeki hem de şirket dışındaki kişilerden oluşabilmektedir. Bununla birlikte, KYS 1'de "personel" kavramı, yalnızca denetim şirketi içinde yer alan bireyleri kapsamaktadır (KYS 1 İlk Uygulama Rehberi: 44).

Tablo 2.2. Kalite Yönetim Sisteminde veya Denetimlerin Yürütülmesinde Çalıştırılan Kişiler

Denetim Şirketi İçinde Yer Alan Kişiler	Denetim Şirketi Dışında Yer Alan Kişiler
<i>Personel – denetim şirketi içindeki yönetici ve çalışanlardır.</i> • Çalışanlar; denetim şirketi bünyesinde çalıştırılan profesyonel çalışanlardır. • Denetim şirketinin içinde yer alan diğer yapılarda çalışan yönetici ve personellerdir.	<i>Denetim şirketi dışında yer alan kişiler;</i> • Denetim ağı içinde yer alan kişiler • Hizmet sağlayıcılar tarafından çalıştırılan kişiler

Kaynak: KYS 1 İlk Uygulama Rehberi, Sayfa 44.

Teknolojik kaynaklar, genel olarak bilişim teknolojileri uygulamalarından oluşur ve denetim şirketinin bilişim teknolojileri çevresinin bir parçasını oluşturur. Bu çevre, bilişim teknolojileri altyapısını, bilişim teknolojileri süreçlerini ve bu süreçlerde görev alan insan kaynaklarını kapsamaktadır (KYS 1, Paragraf A98).

Denetim şirketi tarafından kullanılan bir teknolojik kaynak, farklı amaçlara hizmet edebilir ve bunların bazıları kalite yönetim sistemi ile doğrudan ilgili olmayabilir. Bu nedenle, KYS 1 kapsamında değerlendirilecek teknolojik kaynakların açık bir şekilde belirtilmesi gerekmektedir (KYS 1, Paragraf A99):

- Denetim şirketinin kalite yönetim sistemini tasarlama, uygulama ve işletme süreçlerinde yararlandığı tüm teknolojik kaynaklar,
- Denetim şirketinin faaliyetlerini yürütürken denetim ekipleri tarafından kullanılan teknolojik kaynaklar,
- Denetim şirketinin bilişim teknolojileri uygulamalarını oluşturmak ve etkin bir şekilde yürütmek amacıyla kullandığı teknolojik kaynaklar.

Entelektüel kaynaklar, denetim şirketinin denetim veya hizmet faaliyetlerini yürütmek ve kalite yönetim sisteminin etkinliğini artırmak amacıyla kullandığı bilgi ve dokümanlardan (örneğin; politika ve prosedürler, muhasebe kılavuzları, mesleki

standartlar, metodolojiler vb.) olmaktadır. Bu kaynaklar, genellikle teknolojik araçlar vasıtasıyla erişilebilir hale getirilmektedir. Denetim şirketi, entelektüel kaynakların etkin kullanımı için çeşitli politika ve prosedürler geliştirebilir (KYS 1, Paragraf A102-104).

Denetim şirketi, bir kalite yönetim sisteminin tasarımı, uygulanması ve işletilmesi süreçlerinde kaynakların temini, geliştirilmesi ve kullanımı ile ilgili aşağıdaki kalite hedeflerini belirlemelidir (KYS 1, Paragraf 32):

- Denetim şirketi, kaliteli denetim ve hizmetlerin yürütülmesini sağlayacak bilgi ve tecrübeye sahip; kalite yönetim sisteminin işletilmesine yönelik sorumlulukları üstlenebilecek yetkinlikte ve kabiliyette personeli istihdam etmeli, geliştirmeli ve kadrosunda tutmalıdır.
- Denetim şirketi, personelin kaliteye bağlılığını artırmak ve hesap verme sorumluluğu kazandırmak amacıyla ödül, terfi ve teşvik gibi uygulamalarla başarıyı takdir etmelidir.
- Denetim şirketi, denetim veya hizmetlerin yürütülmesi ya da kalite yönetim sisteminin işleyişini sağlayacak nitelikte veya sayıda personele sahip olmadığı durumlarda, denetim ağı, ağdaki diğer şirketler veya hizmet sağlayıcılardan destek almalıdır.
- Denetim şirketi, her bir denetim veya hizmet faaliyeti ile kalite yönetim sistemi faaliyetlerine özgü olarak yeterli yetkinlik ve kabiliyete sahip bir denetim ekibi ve sorumlu denetçi atamalı, bunlara görevlerini kaliteli bir şekilde yerine getirebilmeleri için yeterli zaman ve imkân tanımalıdır.
- Denetim şirketi, denetim veya hizmetlerin yürütülmesi ile kalite yönetim sisteminin işleyişini destekleyecek uygun teknolojik kaynakları edinmeli, geliştirmeli ve kullanılabilir hale getirmelidir.
- Denetim şirketi, kaliteli denetim ve hizmetlerin yürütülmesi ve kalite yönetim sisteminin etkin işleyişini sağlamak için uygun entelektüel kaynakları edinmeli, geliştirmeli ve kullanılmalıdır. Ayrıca, bu kaynakların ilgili mevzuat ve standartlara uygun olmasını temin etmelidir.
- Denetim şirketi, kalite yönetim sistemi ve denetim veya hizmetlerin yürütülmesinde ihtiyaç duyulan insan kaynakları, teknolojik kaynaklar ve

entelektüel kaynaklar gibi hizmet sağlayıcıların sunduğu uygun kaynaklardan faydalanabilir.

2.1.2.7. Bilgi ve İletişim

Denetim şirketi, denetim faaliyetlerinin ve kalite yönetim sisteminin etkin bir şekilde işlemlerini sağlamak amacıyla doğru, zamanında ve güvenilir bilgilerin üretildiği bir bilgi sistemi oluşturmaktadır. Bu bilgi sistemi, bilginin temin edilmesi, oluşturulması ve ilgili taraflara iletilmesini sağlayan sürekli bir süreci kapsamaktadır. Bilgi sisteminin işleyişi, bilginin belirlenmesi, kaydedilmesi ve iletilmesi süreçlerine bağlı olarak manuel yöntemleri veya bilişim teknolojisi unsurlarını içerebilir. Bu sistem, yalnızca bilginin düzenli bir şekilde toplanmasını değil, aynı zamanda uygun taraflara doğru ve eksiksiz bir şekilde aktarılmasını da sağlamalıdır (KYS 1, Paragraf A109-111). Bu şekilde oluşturulan bilgi sistemi, şirketin operasyonel süreçlerini desteklerken kalite hedeflerine ulaşılmasına da katkıda bulunur.

Kalite yönetim sisteminin işleyişinde ve denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde etkili bir çift yönlü iletişim büyük önem taşımaktadır. KYS 1, iletişim süreçlerinde personelin genel sorumluluklarını belirlemekle birlikte, ilgili taraflar arasındaki bilgi alışverişine de odaklanmaktadır. KYS 1 ayrıca, denetim şirketinin iletişim kurması ve bilgi paylaşımında bulunması gereken çeşitli taraflara dikkat çekmektedir. Bu taraflar, denetim şirketinin kalite yönetim sistemi kapsamında etkin bir iletişim ağı oluşturmaları ve sürdürülebilir bir bilgi akışı sağlamaları açısından kritik bir öneme sahiptir (KYS1 İlk Uygulama Rehberi: 56). Etkili iletişim, yalnızca bilginin doğru ve zamanında aktarılmasını değil, aynı zamanda tarafların karşılıklı olarak bilgi paylaşmasını ve anlamasını da içermelidir.

Şekil 5. KYS 1'e Göre Denetim Şirketinin İletişim Kurması ve Bilgi Paylaşımında Bulunması Gereken Taraflar



Kaynak: KYS 1 İlk Uygulama Rehberi, Sayfa 56.

Denetim şirketinin, kalite yönetim sistemiyle ilgili bilgilerin edinilmesi, oluşturulması, kullanılması ve bu bilgilerin ilgili taraflarla zamanında paylaşılmasına yönelik çeşitli kalite hedefleri belirlemesi gerekmektedir (KYS 1, Paragraf 33):

- Denetim şirketi tarafından oluşturulacak bilgi sistemi, kalite yönetim sistemini desteklemek amacıyla doğru, güvenilir ve ihtiyaçlara uygun bilginin belirlenmesi, kaydedilmesi ve işlenmesi görevlerini üstlenmelidir.
- Denetim şirketinin oluşturacağı şirket kültürü, personelin hem birbirleriyle hem de şirketle etkili bir şekilde bilgi paylaşımı yapma sorumluluğunun bilincine varmasını sağlamalıdır.
- Denetim şirketi, personel ve denetim ekipleri arasında güçlü bir iletişim kanalı oluşturmalı ve bu kanallar aracılığıyla üretilen bilgilerin, uygun zaman, kapsam ve nitelikte iletilmesini sağlamalıdır.

- Denetim şirketi, ihtiyaçlara uygun ve güvenilir bilgiyi yalnızca iç süreçlerinde değil, aynı zamanda dış taraflar olan denetim ağı, denetim ağındaki diğer şirketler ve hizmet sağlayıcılarla da paylaşmalıdır.

Bu hedefler, şirketin hem iç hem de dış iletişim süreçlerini güçlendirmeyi ve kalite yönetim sisteminin etkin bir şekilde işlemlerini sağlamayı amaçlamaktadır.

2.1.2.8. İzleme ve Düzeltme Süreci

Denetim şirketi, kalite yönetim sisteminin tasarımı, uygulanması ve işleyişine ilişkin ihtiyaç duyulan güvenilir, zamanında ve amaca uygun bilgilere erişmek; tespit edilen eksiklikleri gidermek ve bu eksikliklerin tekrarını önlemek amacıyla etkin bir izleme ve düzeltme süreci oluşturmalıdır (KYS 1, Paragraf 35). Bu izleme ve düzeltme süreci, denetim kalitesinin sağlanmasını ve sürekli olarak iyileştirilmesini destekleyen önemli bir mekanizma niteliğindedir (KYS 1 İlk Uygulama Rehberi: 63).

İzleme ve düzeltme sürecinde yetkilendirilen sorumlu denetçinin, denetim kalitesini yönetmek ve hedeflenen kalite düzeyine ulaşmak amacıyla gerçekleştirmesi gereken görevler aşağıda sıralanmıştır (KYS 1 İlk Uygulama Rehberi: 63):

- İzleme faaliyetlerini tasarlamak ve uygulamak,
- Elde edilen bulguları değerlendirerek eksiklikleri tespit etmek,
- Tespit edilen eksikliklere uygun çözümler geliştirmek ve gerekli karşılığı vermek,
- Etkili bir iletişim süreci yürütmek.

Denetim şirketi, eksikliklerin tespit edilmesi ve bu eksikliklere yönelik gerekçelerin belirlenmesi amacıyla izleme faaliyetlerini tasarlar ve yürütür. Şirket, izleme faaliyetlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirlerken aşağıdaki faktörleri dikkate almalıdır (KYS 1, Paragraf 36-37):

- Kalite risklerine ilişkin yapılan değerlendirmelerin temel dayanakları,
- Kalite risklerine karşı alınması gereken önlemlerin tasarımı,
- Denetim şirketinin risk değerlendirme süreciyle uyumlu bir izleme ve düzeltme sürecinin oluşturulması,
- Kalite yönetim sisteminde meydana gelen değişiklikler,
- Daha önceki izleme faaliyetlerinin sonuçları ve bu süreçte tespit edilen eksikliklere verilen karşılıkların etkinliği,

- İzleme ve düzeltme süreci kapsamında gerçekleştirilen faaliyetlerin, yürürlükteki mevzuata, mesleki standartlara ve KYS 1 çerçevesinde oluşturulan politika ve prosedürlere aykırılık oluşturduğuna dair şirket içi veya dışından gelen iddialar.

Denetim şirketi, izleme faaliyetlerini yürütecek kişilerin gerekli yetkinliğe, beceriye ve tarafsızlığa sahip olmasını sağlamak amacıyla uygun politika ve prosedürler geliştirmelidir. Ayrıca, bu kişilere izleme sürecini etkin bir şekilde gerçekleştirebilmeleri için yeterli süre tanınmalıdır (KYS 1, Paragraf 39).

İzleme ve düzeltme faaliyetlerinin temel amacı, kalite yönetim sisteminin etkinliğini değerlendirmek ve elde edilen bilgilere uygun karşılıkları vererek gerekli adımları atmaktır. Bu kapsamda, denetim şirketinin eksiklikleri giderebilmesi için öncelikle tespit edilen bulguları zamanında değerlendirmesi gerekmektedir. Daha sonra, tespit edilen eksikliklerin önem derecesi ve yaygınlık düzeyi belirlenmelidir. Denetim şirketi, eksikliklerin önemini ve yaygınlık düzeyini şu şekilde değerlendirir (KYS 1 İlk Uygulama Rehberi: 73):

- Belirlenen eksikliklere yol açan koşulların anlaşılabilmesi için kök nedenlerin araştırılması gereklidir.
- Belirlenen eksikliklerin kalite yönetim sistemine olan etkileri detaylı bir şekilde analiz edilmelidir.

Denetim şirketi, tespit edilen eksiklikleri gidermek amacıyla kök neden analizi sonuçlarına dayanarak çeşitli düzenleyici faaliyetler (tedbirler) tasarlamak ve uygulamakla yükümlüdür. Bu düzenleyici faaliyetler, ilave kalite hedeflerinin oluşturulmasını veya mevcut kalite risklerinin ya da karşılıkların değiştirilmesini gerektirebilir. Düzenleyici faaliyetlerin etkin bir şekilde tasarlanıp uygulandığı, izleme ve düzeltme süreçlerinden sorumlu kişiler tarafından kontrol edilir (KYS 1, Paragraf 42-43).

Denetim şirketi, izleme ve düzeltme süreçleri sonucunda elde edilen bilgileri kalite yönetim sistemi kapsamında değerlendirmekte ve bu bilgileri etkin bir şekilde kullanmaktadır. Ayrıca, söz konusu bilgilerin denetim ekiplerinin yararlanması amacıyla onlarla paylaşılması sağlanmaktadır (KYS 1 İlk Uygulama Rehberi: 73).

İzleme ve düzeltme sürecinden sorumlu kişiler, kalite yönetim sistemiyle ilgili nihai sorumluluğa ve hesap verme yükümlülüğüne sahip olanlarla, sistemin işleyişi için

görevlendirilmiş diğer sorumlu kişilere aşağıdaki bilgileri zamanında iletmelidir (KYS 1, Paragraf 46):

- Uygulanan izleme prosedürlerine ilişkin açıklamalar,
- Tespit edilen eksiklikler ile bu eksikliklerin önem ve yaygınlık düzeyi,
- Eksikliklerin giderilmesine yönelik düzenleyici faaliyetler.

2.1.3. Denetim Ağından Kaynaklanan Yükümlülükler veya Denetim Ağı Hizmetleri

Denetim ağı, denetim şirketlerinin veya denetçilerin, kâr ve maliyet paylaşımını amaçlayan bir iş birliği yapısıdır. Bu yapı, ortak bir mülkiyet, kontrol veya yönetimi; ortak kalite yönetim politikaları ve süreçlerini; ortak bir denetim stratejisini; ortak bir marka veya unvan kullanımını ya da mesleki kaynakların ortak kullanımını teşvik eder ve bu doğrultuda faaliyet gösterir. Denetim ağı içinde yer alan işletmelere "denetim ağına dâhil şirket" denilmektedir (KYS 1, Paragraf 16).

Denetim ağından kaynaklanan yükümlülükler veya hizmetler, bu ağın bir parçası olan diğer şirketlerden ya da başka bir yapıdan kaynaklanabilir. Bu tür yükümlülükler veya hizmetler, "denetim ağı hizmetleri" ya da "denetim ağından kaynaklanan yükümlülükler" olarak tanımlanmaktadır (KYS 1 İlk Uygulama Rehberi: 82).

Bazı durumlarda, denetim şirketi bir denetim ağına dâhil olabilir. Denetim ağı, denetim şirketinin kendi kalite yönetim sistemine ilişkin hükümler oluşturabileceği gibi, şirketin kalite yönetim sistemini tasarlama ve uygulama süreçlerinde faydalanabileceği çeşitli hizmet ve kaynakları da sunabilir. Bu tür hizmetlerin ve kaynakların denetim şirketlerinin kullanımına sunulmasının temel amacı, denetim ağına dâhil olan şirketlerde kaliteli denetimlerin tutarlı ve sürekli bir şekilde yürütülmesini sağlamaktır (KYS 1, Paragraf A175).

Denetim ağı, denetim şirketine, ağ genelinde uygulanan ortak kalite hedeflerini, ortak kalite risklerini ve bu risklere karşı yapılacak işleri hangi ölçüde kullanabileceği konusunda farklı seçenekler sunabilir. Bu durum, denetim şirketinin denetim ağı ile gerçekleştirdiği düzenlemelere ve iş birliği kapsamına bağlı olarak değişiklik gösterebilir (KYS 1, Paragraf A175).

Denetim şirketi, bir denetim ağına dâhil olması durumunda, denetim ağından kaynaklanan yükümlülükler ile kendisine sunulan hizmet ve kaynaklara ilişkin detaylı

bilgi edinerek bu konularda bilinçli bir kanaat oluşturmalıdır. Aynı zamanda, denetim şirketi bu yükümlülüklerin yerine getirilmesi ve sunulan hizmet ile kaynakların etkin bir şekilde kullanımı hususlarında sahip olduğu sorumlulukların bilincinde olmalıdır. Bu sorumlulukların farkında olunması, denetim şirketinin hem kalite yönetim sisteminin işleyişini desteklemesini hem de denetim ağıyla uyumlu bir şekilde hareket etmesini sağlar (KYS 1, Paragraf 48).

Denetim ağına dâhil olan şirketlerde, denetim ağından kaynaklanan yükümlülüklerin uygun şekilde yerine getirilip getirilmediğini kontrol etmek amacıyla, denetim ağı tarafından iki tür izleme faaliyeti yürütülmektedir. Bunlardan ilki, denetim şirketinin kalite yönetim sistemine yönelik gerçekleştirilen izleme faaliyetleridir. İkincisi ise denetim ağına dâhil diğer şirketlerde yürütülen izleme faaliyetleridir. Ayrıca, denetim ağına dâhil olan şirketler, bu izleme faaliyetlerine ilişkin bilgileri yılda en az bir kez olmak üzere denetim ağından talep etme hakkına sahiptir. Bu uygulama, şirketlerin faaliyetlerini şeffaf bir şekilde değerlendirmelerine ve gerekli iyileştirmeleri yapmalarına olanak tanımaktadır (KYS 1, Paragraf 51).

2.1.4. Kalite Yönetim Sisteminin Değerlendirilmesi

Kalite yönetim sistemi için nihai sorumluluğa ve hesap verme yükümlülüğüne sahip kişiler, denetim şirketi adına kalite yönetim sistemini değerlendirmekle görevlidir. Bu değerlendirme süreci, kalite yönetim sistemi hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığı konusunda bir sonuca varılmasını amaçlamaktadır. Değerlendirme, denetim şirketinin içinde bulunduğu şartlara ve faaliyetlerin kapsamına bağlı olarak değişiklik gösterebilir ancak yılda en az bir kez yapılması gerekmektedir (KYS 1, Paragraf 53). Nihai sorumluluk ve hesap verme yükümlülüğüne sahip kişilerin, kalite yönetim sistemini etkin bir şekilde değerlendirebilmeleri için ihtiyaç duydukları bilgilere erişimleri şarttır. Bu bilgiler, denetim şirketinin karmaşıklık düzeyine ve süreçlerinin yapısına bağlı olarak farklı yöntemlerle elde edilebilir. Bu kişiler, doğrudan izleme ve düzeltme süreçlerine katılarak bu bilgilere ulaşabilir ya da bilgilerin derlenmesi, özetlenmesi ve kendilerine iletilmesi amacıyla özel bir süreç oluşturabilirler (KYS 1, Paragraf A189).

Kalite yönetim sisteminin değerlendirilmesinden nihai sorumluluğu ve hesap verme yükümlülüğünü üstlenen kişiler, değerlendirme neticesinde aşağıdaki üç sonuçtan birine ulaşabilmektedir (KYS 1, Paragraf 53):

1. Kalite yönetim sistemi, denetim şirketine, sistem hedeflerine ulaşıldığına dair makul güvence sunmaktadır.
2. Kalite yönetim sisteminde tasarım, uygulama ve işleyişe yönelik ciddi ancak yaygın olmayan bir etkiye sahip eksiklikler göz ardı edildiğinde, denetim şirketine, kalite yönetim sistemi hedeflerine ulaşıldığına dair makul güvence sunmaktadır.
3. Kalite yönetim sistemi, denetim şirketine, sistem hedeflerine ulaşıldığına dair makul güvence sunmamaktadır.

Kalite yönetim sisteminin değerlendirilmesi sonucunda ulaşılan sonuç, "kalite yönetim sistemi hedeflerine ulaşıldığına dair makul güvence sunmaktadır" dışında bir sonuç ise, denetim şirketi derhal gerekli adımları atmalı ve bu adımları zamanında ve uygun şekilde uygulamalıdır. Ayrıca bu sonuç, denetim ekiplerine, kalite yönetim sisteminden sorumlu kişilere ve ilgili dış paydaşlara iletilmelidir. Eksikliklerin giderilmesi ve makul güvence sağlanması amacıyla gerekli tedbirler alınmalı; gerekirse hukuki danışmanlık gibi dış kaynaklardan yararlanılmalıdır (KYS 1, Paragraf A196).

Denetim şirketi, hesap verebilirliği artırmak amacıyla, kalite yönetim sisteminin işleyişinden sorumlu kişiler ile kalite yönetim sistemini değerlendirmekten sorumlu kişilerin performansını periyodik olarak değerlendirmelidir. Performans değerlendirmesi, sorumluluk alanlarına ilişkin izleme faaliyetlerinden elde edilen değerlendirmeleri, belirlenen hedeflerin sonuçlarını ve eksikliklere karşı alınan önlemleri dikkate alarak gerçekleştirilmelidir (KYS 1, Paragraf A199).

2.1.5. Belgelendirme

Denetim şirketi, çalışma kâğıtları aracılığıyla mevzuat ve etik hükümlere uygun şekilde faaliyet yürüttüğünü kanıtlamakla yükümlüdür. Çalışma kâğıtları, denetim şirketinin yalnızca yasal uyumluluğunu göstermekle kalmaz; aynı zamanda personel ve denetim ekiplerini eğitmek, kurumsal bilgiyi muhafaza etmek ve kalite yönetim sistemine yönelik kararların gerekçelerini arşivlemek gibi işlemlere de sahiptir. Bu belgeler, resmi yazılı kılavuzlar, kontrol listeleri ve formlar şeklinde düzenlenebilir (KYS 1, Paragraf A202).

KYS 1, belgelendirilecek hususları açıkça belirtmemekle birlikte, denetim şirketlerinin büyüklüğü, karmaşıklığı ve denetim türlerine bağlı olarak belgelendirme

gereklilikleri değişiklik gösterebilir (KYS 1, Paragraf A203). Ancak bir denetim şirketinin çalışma kâğıtlarında aşağıdaki unsurların yer alması genel bir gerekliliktir (KYS 1, Paragraf 57):

- Kalite yönetim sisteminin işleyişinden sorumlu kişiler ile kalite yönetim sisteminin değerlendirilmesinde nihai sorumluluğu olan kişilerin isimleri,
- Denetim şirketinin kalite hedefleri ve kalite riskleri,
- Risklere karşı yapılacak işlerin belirtilmesi ve bu işlerin kalite risklerini nasıl ele aldığı,
- İzleme ve düzeltme süreçlerine ilişkin kanıtlar, tespit edilen eksikliklerin kök nedenleri ve düzeltici adımlar,
- Kalite yönetim sisteminin değerlendirme sonucunun dayanakları.

KYS 1, belgelendirmenin önemini aşağıdaki maddelerle vurgulamaktadır (KYS 1 İlk Uygulama Rehberi: 96):

- Personelin kalite yönetim sistemi kapsamında görev ve sorumluluklarını anlamasını sağlar.
- Karşılıkların tutarlı şekilde uygulanmasını ve sürdürülmesini temin eder.
- Karşılıkların tasarımı, uygulanması ve işleyişine yönelik kanıtlar sunarak kalite yönetim sisteminin değerlendirilmesine destek sağlar.
- İzleme faaliyetlerini kolaylaştırır ve sistemin değerlendirilmesine katkıda bulunur.
- Denetim şirketinin, mevzuata uygun bir kalite yönetim sistemi tasarladığını ve uyguladığını kanıtlayarak hesap verebilirlik sağlar.
- Finansal raporlama açısından önemli olan denetim görevini yerine getirirken gözetim otoritelerine fayda sağlar.

2.2. KYS 2 Denetimin Kalitesinin Gözden Geçirilmesi'nin İncelenmesi

KYS 2, denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin liyakati ve atanması ile denetimin kalitesinin gözden geçirilmesi ve belgelendirilmesinde kaliteyi gözden geçiren kişinin sorumluluklarına dair konuları içermektedir (KYS 2, Paragraf 1).

Kalitenin gözden geçirilmesine yönelik hükümler daha önce yürürlükte olan KKS 1 ve BDS 220'de yer almaktaydı. Ancak, KYS 2 yürürlüğe girdikten sonra, KKS 1 ve BDS 220'de yer verilen kalitenin gözden geçirilmesine yönelik hükümlerin yerini

almıştır. Kalitenin gözden geçirilmesine dair müstakil bir standardın düzenlenmesinin aşağıdaki gibi avantajları söz konusudur (KYS 2 İlk Uygulama Rehberi: 3):

- Kalitenin gözden geçirilmesinin öneminin vurgulanması,
- Kaliteyi gözden geçiren kişilerin liyakati ile gözden geçirmenin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesine yönelik hükümlerin güçlendirilmesi,
- Denetim şirketi ve kaliteyi gözden geçiren kişinin sorumluluklarının daha net ve ayırt edilebilir bir şekilde belirlenmesine dair bir ölçüt oluşturulması,
- KYS 1'in ölçeklenebilirliğinin artırılması.

KYS 2, denetim şirketinin kalite yönetim sisteminin bir parçası gibi işleyecek şekilde tasarlanmıştır. Bu sebeple, KYS 1 ve KYS 2'de bulunan hükümler, standartlar arasında uygun bağlantıları kuracak biçimde hazırlanmıştır (KYS 2 İlk Uygulama Rehberi: 5):

- KYS 1, kalitesi gözden geçirilmesi gereken denetimlerin kapsamına yer verirken,
- KYS 2, kaliteyi gözden geçiren kişinin liyakati ve atanması ile kalitenin gözden geçirilmesi ve belgelendirilmesine dair hükümlere yer vermektedir.

Bu standart, 31.12.2023 tarihi veya sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin bağımsız denetimi, sınırlı bağımsız denetimi, diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlerde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir (KYS 2, Paragraf 11).

2.2.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

KYS 2, denetim şirketi ve kaliteyi gözden geçiren kişinin sorumluluklarına yer veren özgün bir standarttır. Ancak kaliteyi gözden geçiren kişi bu görevi denetim şirketi adına yürüttüğü için standardın amacı, denetim şirketinin amacı çerçevesinde şekillenmiştir. Bu kapsamda, denetim şirketinin amacı, kaliteyi gözden geçirecek kişinin liyakat sahibi olmasını sağlamak suretiyle, denetim ekibine yapılan önemli muhakemelerin ve elde edilen sonuçların tarafsız bir biçimde değerlendirilmesine olanak sunmaktır. Buna göre, KYS 2'nin amacı, kaliteyi gözden geçirmesi maksadıyla denetim şirketince atanan liyakat sahibi kişinin görevini yerine getirmesine yönelik bir referans oluşturmakta ve özellikle kalitenin gözden geçirilmesinden beklenen sonucu belirtmektedir. Bu standartta belirtilen şekilde uygulanan kalitenin gözden geçirilmesi,

KYS 1'e göre denetim şirketinin risklere karşı tasarladığı karşılıklardan biridir. KYS 2, etik hükümlerle birlikte ele alınması gereken bir standarttır (KYS 2, Paragraf 1-3).

KYS 2, denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin liyakati ve atanması ile denetimin kalitesinin gözden geçirilmesi ve belgelendirilmesinde kaliteyi gözden geçiren kişinin sorumluluklarını ele almaktadır. Bu standart, KYS 1'de belirtilen kalitesi gözden geçirilmesi gereken tüm denetimlere uygulanmaktadır (KYS 2, Paragraf 10).

2.2.2. Kaliteyi Gözden Geçiren Kişilerin Atanması ve Liyakatine İlişkin Kıstaslar

Denetim şirketi, kaliteyi gözden geçiren kişilerin atanmasıyla ilgili sorumluluğun, bu görevi yerine getirebilecek yetkinlik, kabiliyet ve uygun yetkiye sahip kişilere verilmesini öngören politika veya prosedürler belirler. Bu politika veya prosedürler, söz konusu kişilerin kaliteyi gözden geçiren kişiyi atama sorumluluğunu içerir. Aynı zamanda, denetim şirketi, kaliteyi gözden geçiren kişinin atanmasıyla ilgili kriterleri de belirleyen politika veya prosedürler oluşturur. Bu politika ve prosedürler aşağıdaki hususları içermelidir (KYS 2, Paragraf 17-18):

- Kaliteyi gözden geçiren kişinin denetim ekibinin bir üyesi olmaması,
- Kaliteyi gözden geçirme süreci için yeterli zaman, yetkinlik, kabiliyet ve uygun yetkiye sahip olması,
- Kaliteyi gözden geçiren kişinin etik kurallara uyması,
- Kaliteyi gözden geçiren kişinin liyakatiyle ilgili mevzuata uyması.

Belirli durumlarda, kaliteyi gözden geçiren kişi, söz konusu duruma uygun uzmanlığı, bilgisi ve tecrübesi bulunan kişi veya kişilerin yardımına gereksinim duyabilir. Bu gibi durumlarda, denetim şirketi, kaliteyi gözden geçiren kişiye destek sağlayacak kişilerin liyakatine ilişkin kriterleri belirleyen politika veya prosedürler oluşturur. Bu politika veya prosedürler, destek sağlayan kişilerin denetim ekibi üyesi olmamasını, üstlendikleri görevleri yerine getirebilmek için yeterli zaman, yetkinlik ve kabiliyete sahip olmalarını, etik kurallara ve ilgili mevzuata uymalarını gerektirmektedir. Bazı durumlarda, kaliteyi gözden geçiren mesleki yeterliliği konusunda tereddütler oluşabilir ya da liyakati sorgulanabilir. Bu gibi durumlarda, denetim şirketi, kaliteyi gözden geçiren kişinin yerine görevi yürütebilecek alternatif kişilerin belirlenmesi ve atanması konularında uygulanacak politika ve prosedürleri oluşturmalıdır (KYS 2, Paragraf 20- 22).

Denetim şirketi, aynı zamanda, kaliteyi gözden geçirmeye dair tüm sorumluluğun kaliteyi gözden geçiren kişi tarafından üstlenilmesini öngören; ayrıca, kalitenin gözden geçirilmesi sürecine katkı sağlayan kişilerin yönlendirilmesi, gözetimi ve bu kişilerin çalışmalarının kontrolü gibi konularda kaliteyi gözden geçiren kişinin sorumluluğunu belirleyen politika veya prosedürler oluşturur (KYS 2, Paragraf 20- 22).

2.2.3. Kalitenin Gözden Geçirilmesi

Denetim şirketi, kalitenin gözden geçirilmesine ilişkin aşağıda yer alan konuları ele alan politika ve prosedürler oluşturmalıdır (KYS 2, Paragraf 24):

- Kaliteyi gözden geçiren kişinin, kaliteyi gözden geçirmede uygulanacak prosedürleri denetim sırasında uygun zamanlarda uygulama sorumluluğu,
- Kalitenin gözden geçirilmesine dair sorumlu denetçinin sorumluluğu,
- Denetim ekibinin, kaliteyi gözden geçiren kişi ile önemli muhakemelere dair gerçekleştirdiği görüşmelerin niteliği ve kapsamı, söz konusu kişinin tarafsızlığının zedelendiği durumlar ve bu gibi durumlarda atılabilecek en uygun adımlar.

Kaliteyi gözden geçirme görevi verilen kişi, görevini yürütürken aşağıdaki değerlendirmeleri yapmalıdır (KYS 2, Paragraf 25):

1. Kaliteyi gözden geçiren kişi, denetim ekibinden denetimin niteliği ve kapsamı ile denetlenen şişletmeye dair bilgileri, denetim şirketinden de izleme ve düzeltme sürecine dair bilgileri alır ve bu bilgilere ilişkin bir kanaat oluşturur.
2. Kaliteyi gözden geçiren kişi, sorumlu denetçi ve denetim ekibi ile önem arz eden konuları ve denetimin tüm aşamalarında yapılan önemli muhakemeleri mütalaa eder.
3. Kaliteyi gözden geçiren kişi, denetim ekibince yapılan önemli muhakemeleri ve ilgili çalışma kâğıtlarını inceler. Çalışma kâğıtlarını incelerken, önemli muhakemelerin dayanaklarını, çalışma kâğıtlarının elde edilen sonuçları destekleyip desteklemediğini ve elde edilen sonuçlara uygunluğunu değerlendirmesi gerekir.
4. Kaliteyi gözden geçiren kişi, finansal tabloların denetimi sırasında sorumlu denetçinin bağımsızlığa ilişkin etik kurallara uygunluğunu gösteren tespitin dayanaklarını değerlendirir.

5. Kaliteyi gözden geçiren kişi, zor ve ihtilaflı konular ile görüş ayrılıklarının olduğu durumlarda, istişarelerin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini ve istişare neticesinde elde edilen sonuçları değerlendirir.
6. Kaliteyi gözden geçiren kişi, sorumlu denetçinin, denetime katılımın yeterli ve uygun olduğunu belirlerken kullandığı dayanağı değerlendirir.
7. Kaliteyi gözden geçiren kişi, finansal tabloların bağımsız denetiminde; finansal tabloları ve bunlara dair denetçi raporunu, sınırlı bağımsız denetimlerde; finansal bilgileri ve bunlara dair denetçi raporunu, diğer güvence denetimlerinde ve ilgili hizmetlerde; denetime konu bilgi ve denetçi raporunu değerlendirir.

Kaliteyi gözden geçiren kişi, gerçekleştirdiği değerlendirmeler neticesinde, denetim ekibinin yaptığı önemli muhakemeler veya elde edilen sonuçların uygunluğu konusunda tereddüte düşerse, bu durumu sorumlu denetçiye bildirmelidir. Bu bildirim sonrasında, kaliteyi gözden geçiren kişi, tereddütlerine dair tatmin edici bir çözüm getirilmemesi halinde, denetim şirketine kalitenin gözden geçirilmesinin tamamlanamadığına dair bilgi vermelidir (KYS 2, Paragraf 26).

Kaliteyi gözden geçiren kişi, KYS 2'de belirtilen kalitenin gözden geçirilmesine ilişkin hükümlerin uygulandığını ve kalitenin gözden geçirilmesinin tamamlandığını belirlerse, sorumlu denetçiye kalitenin gözden geçirilmesinin tamamlandığı bilgisini iletmelidir (KYS 2, Paragraf 27).

2.2.4. Belgelendirme

Denetim şirketinin, kalitenin gözden geçirilmesinin belgelendirilmesi konusundaki sorumluluğun, kaliteyi gözden geçiren kişinin üstlenmesine ilişkin politika ve prosedürler oluşturması gerekir. Ayrıca, denetim şirketi, belgelendirmeye ilişkin çalışma kâğıtlarının, denetime yönelik çalışma kâğıtlarına ilave edilmesine dair politika ve prosedürler oluşturur (KYS 2, Paragraf 28).

Kaliteyi gözden geçiren kişi, kalitenin gözden geçirilmesine dair belgelendirmenin gerek kendisi gerekse yardım aldığı kişilerin uyması gereken prosedürlerin niteliğini, kapsamını, zamanlamasını belirlemeli ve kalitenin gözden geçirilmesi neticesinde elde edilen sonuçların gerekli yeterliliğe sahip olduğunu tespit

etmelidir. Kaliteyi gözden geçiren kişi, kalitenin gözden geçirilmesine dair belgelendirmenin aşağıdaki konuları kapsadığını tespit etmelidir (KYS 2, Paragraf 30):

- Kaliteyi gözden geçiren kişinin ve yardım aldığı kişilerin isimleri,
- Gözden geçirilen çalışma kâğıtlarına dair bir izahat,
- Kalitenin gözden geçirilmesinin tamamlanıp tamamlanmadığına dair gerçekleştirilen bildirimler,
- Kaliteyi gözden geçiren kişinin, kalitenin gözden geçirilmesinin tamamlandığına dair dayanaklar,
- Kalitenin gözden geçirilmesinin tamamlanma tarihi.

2.3. BDS 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Yönetimi'nin İncelenmesi

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK), denetim şirketlerinin kalite yönetimi yaklaşımını güçlendirmek ve modernize etmek amacıyla 2022 yılında Kalite Yönetim Standardı Taslağını yayımlamıştır. Bu taslakta yer alan standartlardan biri de BDS 220: Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Yönetimi (Revize) standardıdır.

KGK, bu standartlarla gelişen ve giderek daha karmaşık hale gelen bir denetim ekosistemine çözüm üretmeyi hedeflemektedir. Söz konusu ekosistem, artan paydaş beklentilerini karşılamayı ve proaktif, uyum sağlayabilen kalite yönetim sistemlerine duyulan ihtiyacı içermektedir. Standartlar, denetim şirketlerinin izleme ve iyileştirme süreçlerinin etkinliğini artırmayı, kaliteyi kurumsal kültürlerine ve "üst yönetim tutumu"na entegre etmeyi, ayrıca denetim kalitesinin gözden geçirilmesini iyileştirmeyi amaçlamaktadır (BDS 220 İlk Uygulama Rehberi: 3).

BDS 220, bağımsız denetim düzeyinde kalite yönetimine odaklanır. Bu standart, sorumlu denetçinin kaliteyi sağlamak amacıyla aktif bir şekilde kalite yönetimini gerçekleştirmesini ve denetim faaliyeti boyunca yeterli ve uygun şekilde yer almasını gerektirir. Ayrıca, sorumlu denetçinin, denetim şirketinin politika ve prosedürleri ile BDS 220 hükümlerine uyulmasını sağlamasını şart koşar (BDS 220 İlk Uygulama Rehberi: 3).

BDS 220, finansal tabloların denetimine ilişkin denetçinin denetim düzeyindeki kalite yönetimine dair özel sorumluluklarını ve sorumlu denetçinin yükümlülüklerini düzenlemektedir. Bu standart, ilgili etik hükümlerle birlikte değerlendirilmelidir.

Ayrıca, standart, denetim şirketinin Kalite Yönetim Standartları (KYS)' nda yer alan hükümlere tabi olduğu varsayımına dayanmaktadır (BDS 220, Paragraf 1-3).

Bağımsız denetim düzeyindeki kalite kontrolüne ilişkin hükümler, mevcut BDS 220'de yer almaktadır. Ancak, revize edilen standart, 31 Aralık 2023 ve sonrasında başlayan finansal tablo denetimlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiş ve mevcut BDS 220'nin yerini almıştır.

2.3.1. Standardın Amacı

BDS 220 (Revize)'nin amacı, mevcut BDS 220 ile benzerlikler taşısa da, denetçinin odak noktasının kalite kontrol prosedürlerini uygulamaktan ziyade kaliteyi yönetmek ve kaliteye ulaşmak olduğunun vurgulanmasıdır. Ayrıca, bu standart denetim düzeyinde kaliteli bir çıktıya odaklanmaktadır. Denetçinin amacı, denetim düzeyinde kaliteyi yöneterek aşağıdaki hususlarda makul bir güvence elde etmektir (BDS 220, Paragraf 11);

- Denetçinin, denetim sorumluluklarını yerine getirmesini ve denetimi mesleki standartlara ve geçerli yasal ve düzenleyici hükümlere uygun olarak yürütmesini sağlamak,
- Verilen denetçi raporunun mevcut koşullara uygun olduğunu temin etmek.

2.3.2. Ana Hükümler

BDS 220 uygulamasında liderlik sorumlulukları kilit bir öneme sahiptir. Bu durumun temel nedeni, standardın hükümlerini yerine getirme sorumluluğu ve hesap verme yükümlülüğünün sorumlu denetçiye ait olmasıdır (BDS 220, Paragraf 13-14).

Sorumlu denetçi, denetim şirketinin kültürünü ve denetim ekibinden beklenen davranış standartlarını vurgulayan bir çalışma ortamı oluşturma sorumluluğunu taşır. Bunun yanı sıra, denetim kalitesinin sağlanması ve sürdürülmesiyle ilgili genel sorumluluğu üstlenir. Bu kapsamda, önemli muhakemelerin ve varılan sonuçların denetim koşulları ile özelliklerine uygunluğunu değerlendirebilmek için denetim sürecine yeterli ölçüde katılım sağlaması gerekir (BDS 220, Paragraf 13-14). Ayrıca, sorumlu denetçi, söz konusu çalışma ortamını oluştururken denetim şirketinin kaliteye

olan bağıllığını yansıtan, denetim ekibi üyelerinin beklenen davranışlarını belirleyen net, tutarlı ve etkili eylemler gerçekleştirmekle yükümlüdür (BDS 220, Paragraf 13-14).

Sorumlu denetçi, denetim faaliyetinin niteliği ve koşulları çerçevesinde geçerli olan, bağımsızlıkla ilgili hükümler dâhil, etik hükümlere hâkim olmalıdır. Ayrıca, sorumlu denetçi aşağıdaki hususlara ilişkin sorumlulukları üstlenir (BDS 220, Paragraf 16-19):

- İlgili etik hükümlerin, bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil, denetim şirketinin politikaları ve prosedürleriyle birlikte denetim ekibi üyeleri tarafından bilinmesini ve anlaşılmasını sağlamak,
- İlgili etik hükümlere uyumu tehdit eden durumları tespit etmek ve bu durumların farkında olmak,
- İlgili etik hükümlerin, bağımsızlıkla ilgili olanlar da dâhil, yerine getirilip getirilmediğini belirlemek.

Müşteri ilişkilerinin ve sözleşmelerin kabulü ile devam ettirilmesi, öncelikli olarak denetim şirketinin sorumluluğundadır. Mevcut BDS 220, sorumlu denetçinin müşteri ilişkilerinin ve sözleşmelerin kabulü ile devamına yönelik uygun prosedürlerin takip edildiğine ikna olmasını, bu süreçte elde edilen sonuçların uygunluğunu değerlendirmesini ve daha önce elde edilen bilgilerin denetim sözleşmesini reddetmeyi gerektirebilecek durumlar yaratması hâlinde bu bilgileri denetim şirketine hızlıca iletmesini şart koşmaktadır. Bu hükümler korunurken, BDS 220 (Revize) ile müşteri ilişkilerinin ve sözleşmelerin kabulü ile devam ettirilmesi sürecinde elde edilen bilgilerin dikkate alınmasına yönelik yeni bir ana hüküm de getirilmiştir (BDS 220 İlk Uygulama Rehberi: 14).

Mevcut BDS 220 yalnızca denetim ekibi üyelerinin atanmasına odaklanırken, BDS 220 (Revize) bu kapsamı önemli ölçüde genişleterek, kaliteyi yönetmek ve kaliteye ulaşmak için gereken tüm kaynaklara yönelik hükümleri içermektedir. Revize standart ile yapılan en büyük değişikliklerden biri, sorumlu denetçinin, denetim için tahsis edilen veya hazır tutulan kaynakların yetersiz veya uygun olmadığını belirlemesi durumunda harekete geçme zorunluluğudur. Bu kapsamda uygun eylemler, ilave veya alternatif kaynaklara ihtiyaç duyulması hâlinde, kaynaklardan veya denetim kalite yönetimi faaliyetlerinden sorumlu denetim şirketi personeli gibi uygun kişilerle iletişim kurmayı içermektedir (BDS 220 İlk Uygulama Rehberi: 15).

BDS 220'ye göre, sorumlu denetçinin, denetimin yürütülmesi amacıyla denetim ekibine yeterli ve uygun kaynakların atanıp atanmadığına karar vermesi gerekmektedir. Bu karar, denetimin niteliği ve mevcut şartları, denetim şirketinin politika ve prosedürleri ile denetim faaliyeti sırasında meydana gelebilecek her türlü değişiklikten etkilenmektedir (BDS 220, Paragraf 25).

BDS 220'ye göre, sorumlu denetçi, denetim ekibinin yönlendirilmesi, gözetimi ve ekip üyelerinin çalışmalarının gözden geçirilmesi hususlarında sorumluluğu üstlenir. Bu sorumluluk tamamen sorumlu denetçiye ait olabileceği gibi, ekip üyeleriyle de paylaşılabilir. Ayrıca, sorumlu denetçinin, kaliteyi gözden geçiren kişiyle işbirliği yapması ve diğer ekip üyelerini de işbirliği yapma sorumlulukları hakkında bilgilendirmesi gerekmektedir (BDS 220, Paragraf 29-32).

BDS 220, görüş farklılıklarını ele alırken sorumlu denetçinin yerine getirmesi gereken sorumlulukları aşağıdaki şekilde belirtmektedir (BDS 220 İlk Uygulama Rehberi: 19):

- Görüş farklılıklarının, denetim şirketinin politika ve prosedürlerine uygun bir şekilde çözülmesi,
- Ulaşılan sonuçların belgelendirilmesi ve uygulanması,
- Herhangi bir görüş farklılığı çözüme kavuşturulmadan denetçi raporuna tarih verilmemesi.

Sorumlu denetçi ayrıca izleme ve düzeltme sürecine ilişkin aşağıdaki sorumlulukları üstlenir (BDS 220, Paragraf 39):

- Gerek denetim şirketi tarafından gerekse denetim ağı ve denetim ağına dâhil şirketler tarafından bildirilen ve izleme düzeltme sürecinden edinilen bilgilere dair bir kanaat oluşturmak,
- Söz konusu bilgilerin, denetim faaliyetiyle ilgisine ve olası etkilerine karar vermek ve gerekli tepkileri vermek,
- Denetim faaliyeti süresince izleme ve düzeltme sürecine ilişkin her türlü bilgiye karşı dikkatli olmak ve söz konusu bilgileri ilgililere bildirmek.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİNDE KALİTE YÖNETİM STANDARTLARININ UYGULANMA DÜZEYİNE YÖNELİK ARAŞTIRMA

Bu bölümde, bağımsız denetim şirketlerinde Kalite Yönetim Standartlarının uygulanma düzeyini belirlemeye yönelik gerçekleştirilen araştırma yer almaktadır. Araştırma kapsamında, İstanbul ilinde faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerine yönelik bir anket çalışması yapılmakta ve elde edilen veriler istatistiksel yöntemlerle analiz edilmektedir. Aynı zamanda bu bölümde, araştırmanın konusu, amacı, bilimsel önemi, yöntemi, hipotezleri, sınırlılıkları ve literatür taraması ayrıntılı şekilde ele alınmaktadır. Araştırma sonucunda elde edilen veriler analiz edilmekte ve bu analizler doğrultusunda ulaşılan bulgular yorumlanmaktadır.

3.1. Literatür İncelemesi

Bu bölümde, ulusal ve uluslararası literatürde yapılan çalışmaların amaçları ve temel sonuçları özetlenmektedir. Literatür incelemesi kapsamında, öncelikle geçmişte uygulanan kalite kontrol süreçleri üzerine yapılan çalışmalar ele alınmakta, ardından yeni uygulama olan Kalite Yönetim Standartlarına ilişkin araştırmalar incelenmektedir. Son olarak, kalite yönetim sisteminin bileşenleri; risk değerlendirme süreci, üst yönetim ve liderlik yapısı, etik hükümler, müşteri ilişkisinin ve belirli bir sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesi, denetim veya hizmetin yürütülmesi, kaynaklar, bilgi ve iletişim, izleme ve düzeltme sürecine yönelik çalışmalar tablolar halinde sunularak özetlenmektedir.

Tablo 3.1. Kalite Kontrol Standartlarına İlişkin Çalışmalar

Yazar Bilgisi	Çalışmanın Amacı	Çalışmanın Sonucu
Oktay, S. (2013).	ABD'deki güncel düzenlemeler doğrultusunda, bağımsız denetim etkinliğini artırmada denetim kalitesinin ve kalite kontrol süreçlerinin etkisi değerlendirilmektedir.	Bağımsız denetim şirketleri, meslek örgütleri ve düzenleyici kuruluşlar, kaliteli bağımsız denetim hizmeti sağlanmasında kalite kontrolün önemini vurgulamakta ve bu konuda dikkatli olunması gerektiğini belirtmektedir. Ayrıca, denetim standartlarının geliştirilmesinde batı standartlarının bir hedef olarak benimsenmesi gerektiği yönünde önerilerde bulunmaktadır.
Esendemirli, E. (2013).	Bağımsız denetimde kalite kontrol çerçevesi belirlenmekte ve meslek mensuplarının denetim kalitesine ilişkin algı ve bilgi düzeyleri araştırılmaktadır.	Yapılan incelemeler sonucunda, meslek mensuplarının denetim kalitesine yönelik konularda yeterli bilgi birikimine sahip oldukları tespit edilmektedir.
Tuan A.K. ve Sağlar J., (2015).	Kaliteli bir denetim hizmeti sunulması ve etkin bir kalite kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için gerekli şartların mevcut olup olmadığı incelenmektedir.	Firmalar bünyesinde etkin bir iç kontrol sisteminin bulunmadığı, ayrıca iç denetim kapsamında kalite kontrolünden bahsetmek için henüz erken olduğu sonucuna varılmaktadır.
Şeker, Y., & Dinç, E. (2016).	Bağımsız denetim firmalarında Kalite Kontrol Standardı (KKS-1) 'nın uygulama etkinliği araştırılmaktadır.	Bağımsız denetim firmalarında kalite kontrol sistemlerinin genel olarak etkin bir şekilde uygulandığı ancak liderlik sorumluluğunun yerine getirilmesi konusunda çeşitli sorunlarla karşılaşıldığı ifade edilmektedir.
Güneş, R., Yazar, B. B., & Yalçın, Z. (2018).	Bağımsız denetim şirketlerinde kalite kontrol sisteminin etkinliği araştırılmaktadır.	Bağımsız denetim şirketlerinin, Kalite Kontrol Standartları unsurlarına uygun hareket etme eğiliminde oldukları ve bu unsurların denetim kalitesi üzerinde önemli ölçüde olumlu etkiye sahip olduğu sonucuna varılmıştır.
Dumitrescu, D. ve Bobitan, N. (2019).	Küçük ve orta ölçekli denetim firmalarının kalite kontrol sisteminin etkinliği konusundaki farkındalıkları ve bu etkinliği ölçebilecek göstergeler geliştirme yetkinlikleri araştırılmaktadır.	Küçük ve orta ölçekli firmalarda çalışan denetçilerin, kalite kontrol sistemlerinin değerlendirilmesine yönelik bir gösterge sistemi geliştirmeye henüz hazır olmadıkları görülmüştür. Bunun sebebi, gerekli bilgilerin ya çok nadiren elde edilebilmesi ya da bu bilgilerin çok azının yayınlanıyor olmasıdır.

Tablo 3.1. (Devamı): Kalite Kontrol Standartlarına İlişkin Çalışmalar

Yazar Bilgisi	Çalışmanın Amacı	Çalışmanın Sonucu
Batıbay Tünaydın, İ. (2020).	Denetçilerin Kalite Kontrol Standartlarının uygulanmasında karşılaştıkları sorunlar incelenmekte ve denetçilerin denetim kalitesine ilişkin algıları araştırılmaktadır.	Denetim firmalarının, düzenlemelere uyum sağlamak ve operasyonel verimliliği artırmak amacıyla politika ve prosedürler geliştirerek sorumluluklarını yerine getirdikleri sonucuna ulaşılmıştır.
Tapang, A. T., Kankpang, A. K., Inah, E. U., Bessong, P. K., & Uklala, A. P. (2020).	Nijerya'da, denetim kalite kontrolünün denetim raporları üzerindeki etkisi incelenmektedir.	Denetim kalite kontrol bileşenlerinin, denetim raporları üzerinde büyük bir etkisi olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca her bir bileşenin etkisi ayrı ayrı ölçülmüş ve denetim danışmanlığının en yüksek etkiye sahip bileşen olduğu belirlenmiştir.
Ocakoğlu M. (2022).	Denetim mesleğini icra edenlerin kalite kontrol incelemeleri sırasında karşılaştıkları sorunlara rehberlik etmek amacıyla bir örnek uygulama sunulmaktadır.	Bu uygulamada, gerçek bir denetim dosyasındaki çalışma kâğıtları kullanılarak gerçekleştirilen bağımsız denetim faaliyetleri, bağımsız denetim şirketi dışından gelen sorumlu bir denetçi ve ekibi tarafından meslektaş incelemesine tabi tutulmuş ve elde edilen sonuçlar paylaşılmıştır.
Alsaffar, S. S. (2023).	Denetim firmalarının denetim kalitesini artırmak için uygulayabilecekleri politika ve prosedürler incelenmektedir.	ISQC 1'in benimsenmesinin denetim hizmetlerinin kalitesini ve dolayısıyla karlılığı artırdığı sonucuna varılmıştır. Bununla birlikte bilgi asimetrisinin azaltılmasıyla ISQC 1 arasında güçlü bir ilişki olduğu belirlenmiştir.
Khairunnisa, H., Musyaffi, A. M., Wolor, C. W., ve Nasution, H. (2023).	COVID-19 salgını sırasında denetçi yetkinliği, denetim ücreti ve denetim kalite kontrolünün denetim kalitesi üzerindeki etkisi araştırılmaktadır.	Denetçilerin yetkinliğinin ve denetim kalite kontrolünün denetim kalitesini olumlu yönde etkilediği gözlenirken, denetim ücretinin denetim kalitesi üzerinde önemli ölçüde bir etkisi gözlemlenmemektedir.

Tablo 3.2. Kalite Yönetim Standartlarına İlişkin Çalışmalar

Yazar Bilgisi	Çalışmanın Amacı	Çalışmanın Sonucu
Vaicekauskas, D., & Mackevičius, J. (2014).	Denetimin üçüncü taraf kullanıcılar ile denetim müşterilerinden oluşan iki ana paydaşını da kapsayan denetim kalitesi yönetimine ilişkin bir çerçeve geliştirmeye çalışılmaktadır.	Geliştirilen çerçeve, denetim firması ve denetim ekibi faktörleri üzerine inşa edilmektedir; bu faktörler, denetim aşamaları sürecinde doğru ve güvenilir denetçi raporları ve değer katan yönetim mektuplarını etkileyen girdi değişkenleri olarak görülebilir ve bu da her iki paydaşın beklentilerini karşılamaktadır.
Lapiškaia, L. (2021).	Denetimin kalitesini artırmak amacıyla Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 220'de yapılan değişiklikler incelenmektedir.	Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 220'de yapılan değişiklikler dikkate alınarak bir denetim firmasının kalite kontrol sisteminin iyileştirilmesine yönelik önerilerde bulunmaktadır.
Özdoğan, B., & İzmirli Ata, F. (2021).	Denetim kalitesine ilişkin uluslararası standartlardaki dönüşüm çalışmalarının beklenen ve olası sonuçları ve etkileri incelenmektedir.	Uluslararası kalite standartlarında kontrolden yönetime doğru kapsamlı bir değişimi gerektiren yeni uluslararası standartların denetim firmalarının mevcut uygulamaları ile uyumlu bir kalite yaklaşımı benimsemelerine imkân verirken şimdiye kadar uygulanmış gelen kalite çerçevesinde gerçekleştirilecek değişiklikler sebebiyle farklı büyüklükteki işletmeler için önemli bir yeniden yapılandırma gerekeceği belirtilmektedir.
Pisani, C. (2022).	ISQM 1, ISQM 2 ve ISA 220 (Revize) standartlarının yerel denetim firmaları üzerindeki etkileri araştırılarak, mevcut ISQC 1 ve ISA 220'nin eksikliklerini giderip gidermedikleri incelenmektedir.	Uygulayıcılar bu standartları bir tehdit olarak değil aksine bir fırsat olarak değerlendirmeleri gerekmektedir. Ancak yerel muhasebe firmalarının kaynaklarını ve iletişim yönlerini iyileştirmeleri, ayrıca proaktif duruşlarını geliştirmeleri, geçişin ilgili tüm taraflar için daha sorunsuz bir işlem haline gelmesi için gerekli olduğu belirtilmektedir.
Iachimovschi, A., & Cușmăunșă, R. (2022).	Denetim mesleğinin uluslararası uygulamalarla uyumlaştırılmasının etkileri değerlendirilmektedir.	Çalışma denetim birimlerini, yürüttükleri görevlerin niteliğine uygun bir kalite yönetim sistemi tasarlamaya teşvik eden yeterli bir yasal çerçevenin varlığını ortaya koymaktadır.

Tablo 3.2. (Devamı): Kalite Yönetim Standartlarına İlişkin Çalışmalar

Yazar Bilgisi	Çalışmanın Amacı	Çalışmanın Sonucu
Lubenchenko, O. E., Shulha, S. V., & Korinko, M. D. (2022).	Denetim firmalarında kalite yönetimine yönelik yeni standartların uygulanmasından kaynaklanan yeni gereksinimler incelenmektedir.	Yeni standartların, kalite kontrol sisteminin firma düzeyinde işleyişine yönelik belge desteğinin revizyonu konusunda önlemler alınarak denetim firması yönetimleri tarafından hükümleri sıkı bir incelemeye tabi tutulmadıkça tam olarak uygulanamayacağı belirtilmektedir.
Manea, L. R., ve Bratu, A. (2023).	Denetçi mesleğinin uluslararası uygulamalarla uyumlaştırılması aşamasında bu gelişmelerin avantaj ve dezavantajları incelenerek uluslararası denetim kalitesi yaklaşımlarındaki değişikliklere yönelik karşılaştırmalı bir analiz yapılmaktadır.	Kalite kontrol kavramının kalite yönetim kavramı ile değiştirilme sürecinde denetim firmalarının yeni standartlara uyum sağlamaktan ziyade iç yeniden yapılandırmaya odaklanması gerektiği, bu risk temelli yaklaşımın sermaye piyasalarına çok daha fazla güvenilirlik kazandıracağı ve yatırımcıların en acil ihtiyaçlarına doğrudan bir yanıt olacağı sonucuna varmaktadır. Ayrıca yeni standartların mevcut denetim kalite yönetimi gereksinimlerinden objektif olarak daha katı olacağı vurgulanmaktadır.
Tanören, D., & Biçer, A. A., (2023).	Yeni standartlar kapsamında, kalite yönetim sistemlerinin tasarlanması ve uygulanması konusunda bir farkındalık oluşturmak amaçlanmaktadır.	Denetim şirketlerinin yeni kalite yönetim standartlarında yer alan değişikliklere yönelik politika ve prosedürleri zaman kaybetmeden oluşturmaları gerektiği belirtilmektedir.
Zheng, Y., Sulaiman, N. A., & Shahimi, S. (2023).	Kalite yönetim sistemlerinin liderlik sorumluluğu, ilgili etik gereklilikler, insan kaynakları, denetim performansı ve izleme açısından denetim kalitesi üzerindeki etkisi araştırılmaktadır.	Kalite yönetim sisteminin tüm unsurlarının denetim kalitesi üzerinde olumlu etkisi olduğu sonucuna varılmaktadır. Ancak bağımsız denetim incelemesinin kalite yönetim sistemi ve denetim kalitesi üzerindeki düzenleyici etkisi belirlenmemektedir.

Tablo 3.3. Risk Değerlendirme Sürecine İlişkin Çalışmalar

Yazar Bilgisi	Çalışmanın Amacı	Çalışmanın Sonucu
Knechel, WR and Willekens, M. (2006).	Belçika'da denetim şirketlerinden toplanan verileri kullanarak, risk ve risk yönetimi hakkında açıklamaları ve kurumsal yönetimle ilgili gerçek kararları dikkate alarak, bu talep güçleri mevcut olduğunda denetim ücretlerinin daha yüksek olup olmadığı incelenmektedir.	Bir şirketin denetim komitesi olması, nispeten yüksek düzeyde finansal risk yönetimi açıklaması ve daha fazla bağımsız Yönetim Kurulu Üyesine sahip olması durumunda denetim ücretlerinin daha yüksek olduğu sonucuna varılmaktadır.
Chang, S. I., Tsai, C. F., Shih, D. H., & Hwang, C. L. (2008).	Denetim kalitesini artırmak ve denetim başarısızlığı olasılığını azaltmak amacıyla, tespit riskini daha hassas bir şekilde değerlendirebilecek bir denetim risk modeli tasarlamaktır.	Akademi ve denetim uygulama çevreleri tarafından belirlenen tespit riski değerlendirmesini etkileyen 43 kritik risk faktörü yeniden düzenlenmekte ve bu kritik risk faktörleri, ilgili literatürlere göre üç boyut ve sekiz kategoriye ayırmak suretiyle bir model oluşturulmaktadır.
Coetzee, P., & Lubbe, D. (2014).	İç denetçilerin görevlerini daha etkili ve verimli bir şekilde yerine getirmeleri ve kurumları tehdit eden tüm temel riskleri ele almalarına olanak tanıyan bir risk yönetim modeli geliştirilmektedir.	Araştırmanın bulguları modelin kullanımını desteklemektedir. Ancak endişeler söz konusudur. Endişelerin ilki kurumlar tarafından şu anda uygulanan risk yönetimi stratejisinin, modelin optimal şekilde çalışması için gereken risk yönetimi sürecinin sonuçlarına güvenmek için yeterince olgun olmamasıdır. Diğer ise, iç denetimin, denetim görevlerini yerine getirirken sadece bir risk odaklı yaklaşımı kullanmaktan çekinmesi ve hala daha çok yüksek riskli alanlara odaklanan bir kontrol odaklı yaklaşımı tercih etmesidir.
Cohen, J., Krishnamoorthy, G. ve Wright, A. (2017).	Kurumsal risk yönetimi ile finansal raporlama süreci arasındaki ilişki denetim ortakları, üst düzey yöneticiler ve denetim komitesi üyeleri açısından incelenmektedir.	Her üç katılımcı türü de kurumsal risk yönetimi ile finansal raporlama süreci arasında güçlü bir ilişki görmektedirler.

Tablo 3.3. (Devamı): Risk Değerlendirme Sürecine İlişkin Çalışmalar

Yazar Bilgisi	Çalışmanın Amacı	Çalışmanın Sonucu
Salih, JI ve Flayyih, HH (2020).	Irak'ta dış denetim mesleğinin azaltmada kalitesinin etkisi araştırılmaktadır.	Denetim kalitesinin dış denetim mesleğinin riskini azaltmada etkili olduğu görülmektedir.
Yukcu, S., & Koçakoğlu, Ö. (2022).	Risk değerlendirme sürecinde kalite göstergelerinin kullanımının modellenmesi değerlendirilmektedir.	Risk değerlendirme sürecine denetim kalitesi göstergelerinin sağlayacağı çeşitli faydalar sıralanmaktadır.
Lapitkaia, L. (2023).	Bir denetim firmasının kalite yönetim sisteminin belirlenmesi konularını tartışmanın yanı sıra bu sistemi olumsuz etkileyebilecek riskleri de sınıflandırılmaktadır.	Küçük denetim firmalarında kalite sisteminin nihai sorumluluğunun bir kişiye verilebileceği belirtilmektedir. Ayrıca küçük denetim şirketlerinde kalite yönetim sistemlerine daha fazla önem vermeleri ve risk değerlendirmesi için kalite yönetimi risklerini tanımlayan, bu risklere verilen yanıtları ve açıklamaları içeren resmi bir belge hazırlamaları önerisinde bulunulmaktadır.

Tablo 3.4. Üst Yönetim ve Liderlik Yapısına İlişkin Çalışmalar

Yazar Bilgisi	Çalışmanın Amacı	Çalışmanın Sonucu
DeAngelo, L. E. (1981).	Denetim şirketinin büyüklüğü ile denetim kalitesi arasındaki ilişki incelenmektedir.	Denetim şirketinin büyüklüğünün denetim kalitesini olumlu yönde etkilediği sonucuna varılmaktadır.
H. Al-Khaddash, R. Al Nawas, A. Ramadan (2013).	Ürdün bankacılık sektöründe denetim kalitesini etkileyen faktörler araştırılmaktadır.	Denetim kalitesi ile denetim verimliliği, denetim ofisinin itibarı, denetim ücretleri, denetim firmasının büyüklüğü ve denetçinin yeterliliği arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki olduğu belirlenmektedir.
Webb, K. J. (2014).	Algılanan etkili liderliğin azaltılmış denetim kalitesi üzerindeki etkisi araştırılmaktadır.	Algılanan etkili liderliğin azaltılmış denetim kalitesi eylemleri üzerinde etkisi olduğu sonucuna varılmaktadır.
T. Velnampy, N. Sivathaasan, R. Tharanika ve M. Sinthuja (2014).	Denetim kalitesi üzerinde, yönetim kurulu liderlik yapısı, denetim komitesi toplantıları, bağımsız icracı olmayan yönetim kurulu üye sayısı ve icracı olmayan yönetim kurulu üyelerinin sayısı gibi kurumsal yönetim özelliklerinin etkisi araştırılmaktadır.	Yönetim kurulu liderlik yapısının ve yapılan denetim komitesi toplantılarının denetim kalitesi üzerinde olumlu etkisi söz konusu iken icracı olmayan yönetim kurulu üye sayısının ve bağımsız icracı olmayan yönetim kurulu üye sayısının denetim kalitesi üzerinde olumsuz etkisi olduğu tespit edilmektedir.
İ. Bekçi, Y. Gör, (2016).	Kurumsal yönetim uygulamalarının denetim kalitesi üzerindeki etkisi araştırılmaktadır.	Kurumsal yönetim uygulamalarının denetim kalitesini pozitif yönde etkilediği sonucuna varılmaktadır.
Kabuye, F., Bugambiro, N., Akugizibwe, I., Nuwasiima, S., & Naigaga, S. (2019).	Finansal hizmetler sektöründe üst düzey yönetim tavrının ve iç denetim kalitesinin risk yönetimi uygulamalarının etkinliğine katkısı incelenmektedir.	Üst yönetimin tavrı ve iç denetim kalitesi, organizasyon kültürünün etkili risk yönetimi uygulamalarına odaklanmasını sağlayarak stratejik risk yönetimi pozisyonuna önemli katkı sağladığı sonucuna varılmaktadır.
Mohassel, A. H., Hesarzadeh, R., & Velashani, M. A. B. (2023).	Denetim firmalarında liderlik tarzının denetim kalitesini nasıl etkilediği ve liderlik tarzı ile denetim kalitesi arasındaki ilişkide bilgi paylaşımının aracılık rolü araştırılmaktadır.	Hem dönüşümcü liderlik tarzının hem de hizmetkâr liderlik tarzının bilgi paylaşımı yoluyla denetim kalitesini önemli ölçüde etkilediği sonucuna varılmaktadır.

Tablo 3.5. Etik Hükümlere İlişkin Çalışmalar

Yazar Bilgisi	Çalışmanın Amacı	Çalışmanın Sonucu
Labelle, R., Makni Gargouri, R., & Francoeur, C. (2010).	Yönetişim ve mesleki etik ile finansal raporlama kalitesi arasındaki ilişki incelenmektedir.	Kurumsal yönetim ve mesleki etik ile finansal raporlama kalitesi arasında negatif bir ilişki bulunmaktadır.
Svanberg, J., & Öhman, P. (2013).	Zaman bütçesi baskısı koşullarında etik kültürün denetim kalitesi üzerindeki etkisi araştırılmaktadır.	Etik ortam ve etik ilkelerin uygulanması için cezaların kullanımı ile denetim kalitesi arasında negatif ilişki olduğu görülürken otoritelere itaati talep etme etkisi ile denetim kalitesi arasında ise pozitif bir ilişki görülmektedir.
Ismail, A. H., Mohd Sanusi, Z., Mohd Iskandar, T., & Abdul Shukor, Z. (2016).	Etik duyarlılık ve etik iklimin denetçilerin etik kararları üzerindeki etkileri incelenmektedir.	Etik duyarlılığın denetçilerin etik kararları üzerinde önemli pozitif bir etkiye sahip olduğu görülmektedir. Ancak, etik duyarlılığın denetçilerin etik kararları üzerindeki etkisi, şirketin etik iklimi tarafından modere edilmektedir. Etik duyarlılığın pozitif etkisi, daha yüksek etik iklimde daha güçlü olmaktadır.
Süklüm, N. (2020).	Ülkemizdeki bağımsız denetim şirketlerinin hazırladıkları şeffaflık raporları, bağımsızlık ve etik ilkeler açısından içerik analizi yöntemi ile incelenmektedir.	Bağımsız denetim ekibinin rotasyona tabi tutulması, denetim ekibinden bağımsızlık taahhüdü alınması, yeni müşteri kabulünde bağımsızlık ve etik ilkelere dikkat edilmesi gibi uygulamaların nispeten fazla olduğu tespit edilmektedir. Ancak etik ve bağımsızlık ilkeleri ile ilgili eğitimler, rüşvetin engellenmesi, siyaset yasağı, disiplin politikaları gibi konularda sayının oldukça az olduğu tespit edilmektedir.
Mvunabandi, J. D., & Maama, H. (2023).	2010-2020 dönemini kapsayan 15 Afrika Alt-Sahra ülkesinden 150 firma örneğini kullanarak etiğin denetim kalitesi üzerindeki etkisi araştırılmaktadır.	Etik ilkelerin denetim kalitesi üzerinde olumlu bir etkisi olduğu görülmektedir. Ayrıca Afrika Alt-Sahra ülkesindeki işletmeler için daha yüksek kaliteli denetim hizmetlerine daha fazla yatırım yapılması gerektiğine dair öneriler sunulmaktadır.
Dereli, N., & Çiftci, Y. (2024).	Denetçilerin meslek etiği algılarının ve mesleki şüpheciliklerinin işlevsel olmayan denetçi davranışı üzerindeki etkileri araştırılmaktadır.	Meslek etiğinin ve mesleki şüpheciliğin işlevsel olmayan denetçi davranışı üzerinde olumsuz bir etkisinin olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Tablo 3.6. Müşteri İlişkisinin ve Belirli Bir Sözleşmenin Kabulü ve Devam Ettirilmesine İlişkin Çalışmalar

Yazar Bilgisi	Çalışmanın Amacı	Çalışmanın Sonucu
Kopp, L., Lemon, W. M., & Rennie, M. (2003).	Denetçi ve müşteri arasındaki güvenin gelişimi, denetçinin mesleki şüpheciligi ve güven ile mesleki şüphecilik arasındaki gerilim incelenmektedir.	Denetçilerin mali tablo denetimi sırasında güven ve mesleki şüphecilik arasındaki gerilimi yönetebilmenin bir yolunu bulmaları gerekmektedir. Bu konuda başarısız olanlar, kendilerine güvenen kişilere finansal kayıplar yaşatabileceği, denetçilerin güven ve mesleki şüpheciligi bir arada nasıl yürütecekleri konusunda daha ayrıntılı rehberlik almaları gerektiği belirtilmektedir.
A. Lawrence, M. Minutti-Meza, P. Zhang (2011).	En büyük dört denetim firması ile bunların dışında kalan denetim firmaları arasındaki denetim kalitesi farklılıklarına sebep olan faktörün müşterilerin özellikleri ve müşteri ile olan ilişkiler olup olmadığı incelenmektedir.	En büyük dört denetim firması ile bunların dışında kalan denetim firmaları arasındaki denetim kalitesi farklılıklarının büyük ölçüde müşteri özelliklerinden daha özeldir ise müşteri büyüklüğünden kaynaklandığına dair kanıtlar elde edilmesine rağmen çalışmanın sorunu çözemediği vurgulanmaktadır.
Zhang, W., (2011).	Denetçi-müşteri ilişkisinde yakınlığın denetim kalitesi üzerindeki etkisi araştırılmaktadır.	Denetçiler ve müşteriler arasında güçlü ekonomik bağlanmanın, daha küçük denetçiler arasında denetim kalitesini olumsuz etkileyebileceği sonucuna ulaşılmaktadır.
Choi, J. H., Kim, J. B., Qiu, A. A. ve Zang, Y., (2012).	Denetçi ve müşteri arasındaki coğrafi yakınlığın denetim kalitesini nasıl etkilediği araştırılmaktadır.	Yerel denetçilerin yerel olmayan denetçilere göre daha yüksek kalitede denetim hizmetleri sağladığı sonucuna varılmaktadır.
Kraub, P., ve Zulch, H., (2013).	Denetçi-müşteri ilişkisinin süresinin denetim kalitesini nasıl etkilediği araştırılmaktadır.	Almanya'da ne kısa ne de uzun vadeli denetim firması süresinin denetim kalitesi açısından önemli bir faktör olmadığı görülmektedir.
Kırlioğlu, H., & Ceyhan, İ. F. (2014).	Denetçinin şirket hakkında bilgi edinirken kullandığı analitik inceleme teknikleri aracılığıyla risklerin tespit edilmesi işleminde veri madenciliğinden yararlanmak suretiyle bir uygulama geliştirilmektedir.	Denetçilerin müşteri ile sözleşme yapmadan önce müşteri işletmeyi tanımak maksadıyla gerçekleştirdikleri ön analitik inceleme esnasında veri madenciliği yöntemlerinden “k-en yakın komşu algoritması ve 10 kat çapraz doğrulama tekniği” ni kullanmalarının yararlı olacağı ve bu sayede müşteri işletme hakkında ön bilgi sahibi olabilecekleri belirtilmektedir.

Tablo 3.6. (Devamı) : Müşteri İlişkisinin ve Belirli Bir Sözleşmenin Kabulü ve Devam Ettirilmesine İlişkin Çalışmalar

Yazar Bilgisi	Çalışmanın Amacı	Çalışmanın Sonucu
F. Ball, J. Tyler, P. Wells (2015).	Denetim kalitesi ile denetim süresi arasındaki ilişkinin, denetçi rotasyonunun düzenlemelerle öngörülmesini destekleyecek ampirik kanıtlar araştırılmaktadır.	266 halka açık Avustralya firması incelenmekte ve baş denetim ortağı ile müşteri firması yönetimi arasındaki süre uzunluğu (kişiden kişiye ilişkiler) ile denetim kalitesi arasında negatif bir ilişki bulunmakta iken müşteri tarafından denetim firmasına verilen görev süresi (firma ile firma arasındaki ilişkiler) ile denetim kalitesi arasında ise pozitif bir ilişki bulunmaktadır. Bu sonuçlara dayanarak denetçi rotasyonunun kalite konusunda faydaları olabileceği, denetim firması rotasyonunun ise kalite maliyetlerine neden olabileceği kanısına varılmaktadır.
Svanberg, J., & Öhman, P. (2015).	Denetçilerin müşterilerle ne derece özdeşleştiği, denetçi-müşteri özdeşleşmesinin denetçilerin müşteri tarafından tercih edilen işlemlere boyun eğmesi üzerindeki etkisi ve denetçi-müşteri özdeşleşmesinin denetim kalitesi üzerindeki etkisi incelenmektedir.	Denetçilerin genellikle müşterileriyle özdeşleşme eğiliminde oldukları ve bir denetçinin bir müşteriyle daha fazla özdeşleşmesi durumunda müşteri tarafından tercih edilen muameleye daha fazla boyun eğdikleri ve denetçi müşteri özdeşleşmesinin denetim kalitesi üzerinde olumlu etkisi olduğu görülmektedir.

Tablo 3.7. Denetim veya Hizmetin Yürütülmesine İlişkin Çalışmalar

Yazar Bilgisi	Çalışmanın Amacı	Çalışmanın Sonucu
Selimoğlu, S. K., Yeşilçelebi, G. (2014).	Denetim mesleğinde aidiyet duygusunun denetim kalitesi üzerindeki etkisi araştırılmaktadır.	Denetim elemanının mesleğini gerçekten severek icra etmesi, daha dikkatli ve özenli bir şekilde çalışması denetimin kalitesinin artmasına neden olmaktadır. Mesleki aidiyetin denetim kalitesi üzerinde olumlu etkisi olduğu sonucuna varılmaktadır.
Karahan, A., & Çukacı, Y. C. (2019).	Denetçinin mesleki şüpheciliğinin denetim kalitesi üzerindeki etkisi araştırılmaktadır.	Denetçinin mesleki şüpheciliğinin denetim kalitesi üzerinde önemli derecede olumlu yönde bir etkisi olduğu sonucuna varılmaktadır.
Alareeni, B. A. (2019).	Denetim şirketi özellikleri (denetim şirketinin büyüklüğü, denetim dışı hizmetler, denetçi endüstri uzmanlığı ve denetçi-müşteri ilişki süresi) ile denetim kalitesi arasındaki ilişkiler araştırılmaktadır.	Tüm denetim şirketi özellikleri ile denetim kalitesi arasında önemli pozitif ilişkiler bulunmaktadır.
Rahman, M. M., Meah, M. R., & Chaudhory, N. U. (2019).	Denetimin niteliklerinin firma performansı üzerindeki etkisi araştırılmaktadır. Denetimin nitelikleri, denetim komitesi toplantılarının sıklığı ve denetim komitesi büyüklüğü ile ölçülmektedir.	Denetim komitesi büyüklüğü ile firma performansı arasında önemli düzeyde pozitif bir ilişki olduğu bulunmasına karşın, denetim komitesi toplantıları ile firma performansı arasında önemli düzeyde negatif bir ilişki olduğu bulunmaktadır.
Kestane, A. (2020).	Denetçilerin niteliklerinin, gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin kalitesi üzerindeki etkisi araştırılmaktadır.	Denetçilerin pozisyon, yaş, eğitim düzeyi ve deneyim süresi gibi niteliklerinin denetim kalitesi üzerinde anlamlı bir etkisinin olduğu görülmektedir. Ayrıca deneyim, mesleki yeterlilik, özen ve titizlik, etik anlayış ve profesyonellik gibi niteliklerin de denetim kalitesi üzerinde etkisi olabileceği görülmektedir.
Bulut, N. (2021).	Denetçilerin mesleki deneyiminin denetim kalitesine etkisi araştırılmaktadır.	Denetçinin mesleki deneyiminin denetim kalitesi üzerinde anlamlı bir etkisi tespit edilmemektedir.

Tablo 3.8. Kaynaklara İlişkin Çalışmalar

Yazar Bilgisi	Çalışmanın Amacı	Çalışmanın Sonucu
F. C., Ertaş, P. Güven, (2008).	Bilişim teknolojileri kullanımının denetim kalitesine etkisi incelenmektedir.	Bilişim teknolojilerinin kullanımı denetim şirketlerinde denetim kalitesini arttırdığı ve denetim maliyetlerini de azalttığı tespit edilmektedir.
Carlin, T. M., Finch, N. ve Hıdayah Laılı, N., (2009).	Denetçilerin teknik uzmanlığının kaliteli denetim hizmeti sunmada etkisinin olup olmadığı araştırılmaktadır.	Denetçilerin teknik uzmanlığının denetim kalitesi üzerinde belirgin şekilde bir etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.
Hardies, K. D. Breesch, J. ve Branson (2016).	Denetim kalitesi ile kadın veya erkek denetim ortağının varlığı arasındaki ilişki incelenmektedir.	Kadın denetçilerin yürüttüğü denetimlerin denetim kalitesinin daha yüksek olduğuna dair güçlü kanıtlar elde edilmektedir.
Witte, A. L. (2020).	Teknolojik tabanlı denetim araçlarının denetim kalitesi üzerindeki etkisi incelenmektedir.	Denetim firmalarının teknolojik tabanlı denetim araçları kurumsallık ölçütleri dâhilinde denetim kalitesini etkilediği sonucuna ulaşılmaktadır.
Beygpanah, B.,Asnaashari, H., Hoshi, A., & Assadi, G. (2021).	Denetim şirketlerindeki insan kaynakları durumunun denetim kalitesine olan etkisi incelenmektedir.	Eğitim, terfi ve maaşların denetim kalitesi üzerinde olumlu etkisi olduğu görülmektedir, dolayısıyla uygun personel avantajı olan şirketler daha kaliteli denetimler sunmaktadır.
N.G. Karyağdı (2022).	Gelişen teknolojilerin denetim sürecine etkisi ve akademisyenlerin bu konu ile ilgili görüşleri incelenmektedir.	Teknolojik gelişmelerin denetim süresini kısalttığı, denetim kalitesi ve verimliliği artırdığı ayrıca denetçilerin teknolojiye ayak uydurabilmek için kendilerini yenilemeleri gerektiği ve teknolojinin denetimde hata ve hileleri azalttığı sonucuna ulaşılmaktadır.
Noordin, N. A., Hussainey, K. ve Hayek, A. F. (2022).	Yapay zekâ kullanımı konusunda ulusal ve uluslararası firma görüşlerinin denetim kalitesi üzerindeki etkisi incelenmektedir.	Yerel ve uluslararası firmalar eşit algı seviyesinde yapay zekâ kullanımının denetim kalitesini artırdığı yönde fikir belirtmektedirler.

Tablo 4.9. Bilgi ve İletişime İlişkin Çalışmalar

Yazar Bilgisi	Çalışmanın Amacı	Çalışmanın Sonucu
He, X., Pittman, J. A., Rui, O. M., & Wu, D. (2017).	Denetçiler ile denetim komitesi üyeleri arasındaki sosyal bağların denetim sonuçlarını şekillendirip şekillendirmediği incelenmektedir.	Denetim görevlileri ile denetim komitesi üyeleri arasındaki sosyal bağların denetim kalitesini olumsuz etkilediği sonucuna varılmaktadır.
Kim, Y., Lim, J., & Qin, J. (2022).	Yönetim kurulu ağlarının denetim kalitesi üzerindeki etkisi araştırılmaktadır.	ABD'deki araştırmaya konu olan denetim firmalarının yönetim kurulu ağları ile denetim kalitesi arasında pozitif bir ilişki olduğu görülmektedir.
Alayli, S. (2023).	Lübnan'daki KOBİ'lerde muhasebe bilgi sistemlerinin denetim kalitesi üzerindeki etkisi incelenmektedir	Muhasebe bilgi sistemlerinin kullanımının denetim kalitesini artırarak ve şirketin genel finansal performansını iyileştirerek yardımcı olabileceği sonucuna varılmaktadır.

Tablo 3.10. İzleme ve Düzeltme Sürecine İlişkin Çalışmalar

Yazar Bilgisi	Çalışmanın Amacı	Çalışmanın Sonucu
Okur, M. (2007).	Denetim kalitesinin sağlanmasına ilişkin gözetim sistemi incelenmektedir.	Denetim sistemi ile ilgili çeşitli bilgiler sunularak mevcut yapı tanıtılmakta ve ülkemiz başta olmak üzere farklı ülkelerdeki gözetim sistemlerine yer verilmektedir.
Ahmed, A. S., Rasmussen, S. J., & Tse, S. Y. (2008).	Denetim kalitesi ile alternatif izleme mekanizmaları arasındaki ilişki araştırılmaktadır.	Denetim kalitesi ile alternatif izleme mekanizmaları arasında bir dereceye kadar ikame edilebilirlik olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır.
Rusmin, R., Tower, G., Brown, A. ve Van der Zahn, JL (2009).	Denetim kalitesi ve yönetim izleme mekanizmalarının nitelikli denetim raporu alma olasılığı ile ilişkisi ampirik olarak incelenmektedir.	Avustralya imalat şirketleri verilerine dayanarak, en büyük dört denetim şirketlerindeki denetçilerin temiz bir denetim raporu verme olasılığının daha yüksek olduğu farklı bir ifadeyle daha küçük yönetim kurullarının, daha büyük yönetim kurullarına göre daha az etkili olduğu sonucuna varılmaktadır..
Yaşar, Y. A. (2013).	Denetim şirketlerinde gözetim ve denetimlerin denetim kalitesi ile ilişkisi incelenmektedir.	Denetim şirketlerinin gözetiminin zayıf olduğu, düşük kaliteli denetim hizmeti sunan denetçilerin yakalanma ihtimalinin düşük olduğu veya cezaların caydırıcı olmadığı bir denetim ortamında denetim şirketlerinin de kaliteli denetim sunmasının zor olduğu belirtilmektedir.
BenYoussef, N., & Drira, M. (2020).	Denetçinin izleme rolünün düzeltme açıklamalarının zamanlaması üzerindeki etkisi araştırılmaktadır.	Denetçi görev süresinin uzun olması ve denetim dışı hizmetlerin sağlanmasının düzeltme açıklama zamanlamasını iyileştirdiğini göstermektedir. Buna karşılık, denetçileri anormal derecede yüksek düzeyde denetim çabası gösteren şirketlerin düzeltme karartma dönemlerinin daha uzun olduğu görülmektedir.

3.2. Araştırmanın Konusu ve Önemi

Bağımsız denetim faaliyetlerinin kalitesi, denetim kanıtları ve mesleki yargılarla desteklenmiş finansal tablolara ilişkin doğru ve uygun bir değerlendirme yapılması ile doğrudan ilişkilidir. Bu hedefe ulaşabilmek, bağımsız denetim şirketlerinin, denetim standartlarına tam uyum sağlayarak Kalite Yönetim Standartlarında belirtilen tüm hükümleri yerine getirmeleriyle mümkündür. Bu standartların titizlikle uygulanması, bağımsız denetim faaliyetlerinin kalitesinin önemli ölçüde artırılmasına katkı sunar.

Kalite Yönetim Standartlarının sıkı bir şekilde uygulanması, bağımsız denetim şirketlerine olan güvenin artmasına ve yatırımcılar, kreditorler ve diğer paydaşlar gibi bilgi kullanıcıları arasında denetim raporlarına duyulan itibarın daha da güçlenmesine olanak tanımaktadır. Bu sayede kaliteli denetim hizmetleri sunan şirketlerin itibarının artması ve sektördeki rekabetçi konumlarının güçlenmesi beklenir. Öte yandan Kalite Yönetim Standartlarının uygulanması, denetim şirketlerinin hem iç organizasyonel yapılarında hem de paydaşlarla olan ilişkilerinde daha etkin ve şeffaf bir yapı oluşturmalarına katkı sağlar. Dolayısıyla bağımsız denetim şirketlerinin, Kalite Yönetim Standartlarının gereklerini tam olarak anlayarak uygulamaları; değişen denetim ortamına uyum sağlamaları ve denetim mesleğinin geleceğine değer katmaları açısından büyük önem taşımaktadır.

Uluslararası Kalite Yönetim Standartlarının uygulanmaya başlaması ile bağımsız denetimde kalite yönetimi konusunda çalışmaların alanyazında önemli bir ivme kazandığı gözlemlenmiştir. Bu ivme araştırmanın temel motivasyonunu oluşturmaktadır. Bağımsız denetimde kalite yönetimi konusunda araştırmaların teorik düzeyde yoğunlaştığı görülmekte ve bu standartların uygulanma düzeyini ortaya koyan ampirik bir araştırmaya rastlanmamaktadır. Bu bağlamda, Kalite Yönetim Standartlarının uygulanma düzeyinin ampirik düzeyde incelenmesi büyük bir önem taşımaktadır. Bu araştırma, söz konusu boşluğu doldurmayı amaçlayarak, bağımsız denetim şirketlerinin Kalite Yönetim Standartlarını uygulama düzeyini konu edinmektedir.

3.3. Araştırmanın Amacı

Bağımsız denetim, finansal bilgilerin güvenilirliğini sağlamak ve bu bilgilerin kullanıcılarına doğru kararlar almaları için gereken desteği sunmak açısından büyük önem taşır. Bu süreçte denetimin kalitesini güvence altına almak hem denetim şirketlerinin itibarı hem de finansal raporlamaya duyulan güven açısından kritik bir gerekliliktir. Bağımsız denetim faaliyetlerinin belirli bir standardizasyon çerçevesinde yürütülmesi, kalite yönetim sistemlerinin uygulanmasıyla mümkün olmaktadır. Ancak, bu sistemlerin ne ölçüde etkin olduğu, paydaşların beklentilerini karşılayıp karşılamadığı ve uygulama sürecinde karşılaşılan sorunların neler olduğu konuları yeterince incelenmemiştir. Bu nedenle, Kalite Yönetim Standartlarının uygulanabilirliğinin ve etkilerinin derinlemesine analiz edilmesi, denetim sektöründe kalite anlayışının geliştirilmesine katkı sağlayacaktır.

Bu araştırmanın temel amacı, bağımsız denetim şirketlerinde Kalite Yönetim Standartlarının (KYS1, KYS2 ve BDS 220) uygulanma düzeylerini ölçmektir. Bu kapsamda araştırma, Kalite Yönetim Standartlarının yalnızca teorik bir çerçevede kalmayıp pratikteki uygulanabilirlik düzeyine odaklanmakta ve bu standartların uygulanma etkinliğini ortaya koymayı hedeflemektedir. Bu temel amacın yanı sıra, çalışmanın kapsamını derinleştirmek ve ana hedefi desteklemek üzere aşağıda sıralanan alt amaçlar belirlenmiştir.

- KYS 1'in uygulanma düzeyini tespit etmek.
- KYS 2'nin uygulanma düzeyini tespit etmek.
- BDS 220'nin uygulanma düzeyini tespit etmek.
- Araştırmaya katılan denetçilerin yaş, cinsiyet, kıdem ve eğitim düzeyi gibi demografik özelliklerinin, Kalite Yönetim Standartlarını uygulama düzeyleri üzerindeki etkisini incelemek.
- Bağımsız denetim şirketlerinin; şirket büyüklüğü, faaliyet alanı ve hizmet sunduğu sektör ve faaliyet süresi gibi mesleki özelliklerinin, Kalite Yönetim Standartlarının uygulanma düzeyleri üzerinde anlamlı bir farklılık yaratıp yaratmadığını istatistiksel olarak değerlendirmek.
- Elde edilen bulgular ışığında, Kalite Yönetim Standartlarının pratikteki uygulanabilirliğini artırmaya yönelik öneriler geliştirmek.

3.4. Araştırmanın Hipotezleri

Bağımsız denetim şirketlerinin Kalite Yönetim Standartlarını uygulama düzeylerini ölçmek ve bu uygulama düzeylerinin çeşitli demografik ve mesleki değişkenlere göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla oluşturulan hipotezler aşağıda verilmiştir.

H1: Bağımsız denetim şirketlerinin Kalite Yönetim Standartlarını uygulama düzeyi ile katılımcının cinsiyet faktörü arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H1_a: Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 1'i uygulama düzeyi ile katılımcının cinsiyet faktörü arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H1_b: Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 2'yi uygulama düzeyi ile katılımcının cinsiyet faktörü arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H1_c: Bağımsız denetim şirketlerinin BDS 220'yi uygulama düzeyi ile katılımcının cinsiyet faktörü arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H2: Bağımsız denetim şirketlerinin Kalite Yönetim Standartlarını uygulama düzeyi ile katılımcının yaş faktörü arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H2_a: Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 1'i uygulama düzeyi ile katılımcının yaş faktörü arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H2_b: Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 2'yi uygulama düzeyi ile katılımcının yaş faktörü arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H2_c: Bağımsız denetim şirketlerinin BDS 220'yi uygulama düzeyi ile katılımcının yaş faktörü arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H3: Bağımsız denetim şirketlerinin Kalite Yönetim Standartlarını uygulama düzeyi ile katılımcının eğitim durumu arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H3_a: Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 1'i uygulama düzeyi ile katılımcının eğitim durumu arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H3_b: Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 2'yi uygulama düzeyi ile katılımcının eğitim durumu arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H3_c: Bağımsız denetim şirketlerinin BDS 220'yi uygulama düzeyi ile katılımcının eğitim durumu arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H4: Bağımsız denetim şirketlerinin Kalite Yönetim Standartlarını uygulama düzeyi ile katılımcının bağımsız denetçi olarak çalışma süresi arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H4_a: Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 1'i uygulama düzeyi ile katılımcının bağımsız denetçi olarak çalışma süresi arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H4_b: Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 2'yi uygulama düzeyi ile katılımcının bağımsız denetçi olarak çalışma süresi arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H4_c: Bağımsız denetim şirketlerinin BDS 220'yi uygulama düzeyi ile katılımcının bağımsız denetçi olarak çalışma süresi arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H5: Bağımsız denetim şirketlerinin Kalite Yönetim Standartlarını uygulama düzeyi ile katılımcının şirketteki denetçi ünvanı arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H5_a: Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 1'i uygulama düzeyi ile katılımcının şirketteki denetçi ünvanı arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H5_b: Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 2'yi uygulama düzeyi ile katılımcının şirketteki denetçi ünvanı arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H5_c: Bağımsız denetim şirketlerinin BDS 220'yi uygulama düzeyi ile katılımcının şirketteki denetçi ünvanı arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H6: Bağımsız denetim şirketlerinin Kalite Yönetim Standartlarını uygulama düzeyi ile şirketin en çok hizmet sunduğu sektör arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H6_a: Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 1'i uygulama düzeyi ile şirketin en çok hizmet sunduğu sektör arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H6_b: Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 2'yi uygulama düzeyi ile şirketin en çok hizmet sunduğu sektör arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H6_c: Bağımsız denetim şirketlerinin BDS 220'yi uygulama düzeyi ile şirketin en çok hizmet sunduğu sektör arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H7: Bağımsız denetim şirketlerinin Kalite Yönetim Standartlarını uygulama düzeyi ile şirketin faaliyet süresi arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H7_a: Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 1'i uygulama düzeyi ile şirketin faaliyet süresi arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H7_b: Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 2'yi uygulama düzeyi ile şirketin faaliyet süresi arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H7_c: Bağımsız denetim şirketlerinin BDS 220'yi uygulama düzeyi ile şirketin faaliyet süresi arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H8: Bağımsız denetim şirketlerinin Kalite Yönetim Standartlarını uygulama düzeyi ile şirketin faaliyet gösterdiği alan arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H8_a: Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 1'i uygulama düzeyi ile şirketin faaliyet gösterdiği alan arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H8_b: Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 2'yi uygulama düzeyi ile şirketin faaliyet gösterdiği alan arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H8_c: Bağımsız denetim şirketlerinin BDS 220'yi uygulama düzeyi ile şirketin faaliyet gösterdiği alan arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H9: Bağımsız denetim şirketlerinin Kalite Yönetim Standartlarını uygulama düzeyi ile şirketteki denetçi sayısı arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H9_a: Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 1'i uygulama düzeyi ile şirketteki denetçi sayısı arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H9_b: Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 2'yi uygulama düzeyi ile şirketteki denetçi sayısı arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H9_c: Bağımsız denetim şirketlerinin BDS 220'yi uygulama düzeyi ile şirketteki denetçi sayısı arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H10: Bağımsız denetim şirketlerinin Kalite Yönetim Standartlarını uygulama düzeyi ile Kalite Yönetim Standartları hakkında şirket içi eğitimlerin varlığı arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H10_a: Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 1'i uygulama düzeyi ile Kalite Yönetim Standartları hakkında şirket içi eğitimlerin varlığı arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H10_b: Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 2'yi uygulama düzeyi ile Kalite Yönetim Standartları hakkında şirket içi eğitimlerin varlığı arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H10_c: Bağımsız denetim şirketlerinin BDS 220'yi uygulama düzeyi ile Kalite Yönetim Standartları hakkında şirket içi eğitimlerin varlığı arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

3.5. Araştırmanın Veri Toplama Yöntemi

Araştırma sürecinde veri toplama yöntemi olarak anket yöntemi seçilmiştir. Anket yöntemi, bireylerin tercihlerini, düşüncelerini ve davranışlarını sistematik bir biçimde anlamak amacıyla standart anket formları veya görüşmelerin kullanıldığı bir araştırma yaklaşımıdır (Bhattacharjee, 2012: 73). Anketin tasarlanması süreci, araştırmanın hedeflerinin netleştirilmesiyle başlar ve uzman görüşlerinden yararlanma, katılımcılardan geri bildirim alma, mevcut anketlerin analiz edilmesi, yeni anketin hazırlanması, değerlendirilmesi ve gerekli düzenlemelerin yapılması, test edilmesi ve son halinin verilmesi gibi aşamaları kapsar (Rattray ve Martyn, 2005: 3). Bu süreç, anketin amacına uygun ve güvenilir sonuçlar elde edilmesi için büyük önem taşır. Bu araştırmada anket formunun hazırlanması ve uygulanması süreci, yukarıda belirtilen aşamaların izlenmesi suretiyle gerçekleştirilmiştir.

Anket formunda, KGK tarafından yayımlanan Kalite Yönetim Standartları dokümanları referans alınmış ve bağımsız denetim şirketlerinin bu standartları uygulama düzeylerini ölçmeyi hedefleyen çeşitli ifadeler geliştirilmiştir. Daha sonra, oluşturulan anket formunun içerik geçerliliğini değerlendirmek amacıyla bir çalışma gerçekleştirilmiştir. Bu çalışmada, anket formundaki ifadelerin hedeflenen özellikleri ne derece ölçtüğü detaylı bir şekilde analiz edilmiştir. Bu kapsamda, muhasebe alanındaki akademisyenlerden anket formunu incelemeleri ve değerlendirmeleri istenmiştir. Akademisyenlerin, anket ifadelerinin araştırmanın amacına uygunluğu ve doğruluğu konusundaki görüşleri ve önerileri doğrultusunda anket üzerinde gerekli düzenlemeler yapılmıştır.

Anket formu, iki ayrı bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde, bağımsız denetçilerin kişisel özelliklerini ve bağımsız denetim şirketlerine ilişkin nitelikleri ölçmeye yönelik toplam 12 ifadeye yer verilmiştir. İkinci bölümde ise bağımsız denetim şirketlerinde

Kalite Yönetim Standartlarının uygulanma düzeyinin ölçülmesi amacıyla oluşturulmuş toplam 39 ifadenin yer aldığı, 10 alt boyuttan oluşan bir ölçeğe yer verilmiştir. Kalite Yönetim Standartlarının uygulama düzeyini ölçen 10 alt boyutun ilk 8 tanesi KYS 1'in uygulama düzeyini ölçmek amacıyla oluşturulmuştur. Diğer alt boyutlardan ilki KYS 2'nin uygulama düzeyini, sonuncusu ise BDS 220'nin uygulama düzeyini ölçmek amacıyla oluşturulmuştur. KYS 1'in uygulama düzeyini ölçmek amacıyla oluşturulan 8 alt boyutta toplam 30 ifade yer almaktadır. KYS 2'nin uygulama düzeyini ölçen tek alt boyutta 4 ifade yer alırken BDS 220'nin uygulama düzeyini ölçen son alt boyutta ise 5 ifade yer almaktadır. Anket formunda yer alan ifadeler katılımcıların katılma düzeyleri, “1- Kesinlikle Katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3-Kararsızım, 4-Katılıyorum ve 5- Kesinlikle Katılıyorum” şeklinde oluşturulan 5’li Likert Ölçeği aracılığıyla ölçülmektedir.

Anketler hizmet sözleşmesi yapılarak profesyonel bir araştırma şirketi aracılığıyla uygulanmıştır. Anket formu İstanbul ilinde faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerine uygulanmıştır. Her bağımsız denetim şirketinden sadece bir denetçinin şirket adına katılımı sağlanmıştır.

3.6. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Araştırmanın evrenini İstanbul ilinde faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketleri oluşturmaktadır. Bu kapsamda, anket uygulamasının gerçekleştirildiği 2024 Aralık ayı itibarıyla KGK resmi sicil kayıtlarına göre, KAYİK dâhil bağımsız denetim alanında İstanbul ilinde faaliyet gösteren 1'i gayri faal, 107'si faal durumda olmak üzere toplam 108 bağımsız denetim şirketi bulunmaktadır. Araştırmada her bağımsız denetim şirketinden yalnızca bir denetçinin ankete katılması sağlanmış ve böylece araştırmanın evreni 107 bağımsız denetçiden oluşmuştur. Anket uygulaması 107 bağımsız denetim şirketine uygulanmıştır. Ancak bir şirketin anket formu eksik bilgiler içermesi nedeniyle değerlendirilmeye alınmamıştır. Böylelikle 106 anket formunun değerlendirilmesi uygun görülmüştür. Dolayısıyla araştırmanın örneklemi araştırmaya dâhil edilen 106 bağımsız denetim şirketi oluşturmaktadır.

Tablo 3.11. Farklı Güven Aralıklarında Evren ve Örneklem Büyüklükleri

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

Tablo 3.11'deki veriler incelendiğinde, 100 birimlik bir evren için % 1 hata payıyla 99 birimlik bir örneklemin yeterli temsili sağladığını göstermektedir. Bu bağlamda, 107 bağımsız denetim şirketinden oluşan evren için %99 güven düzeyinde belirlenen 106 katılımcılık örneklem büyüklüğünün, araştırma sonuçlarının güvenilirliği açısından yeterli olduğu ortaya konmuştur.

3.7. Araştırmanın Sınırlılıkları

Bu araştırmanın bazı sınırlılıkları bulunmaktadır; bu sınırlılıklar örneklem seçiminin sınırlı olması, veri toplama sürecine ilişkin zaman, mekân ve bütçe kısıtları, katılımcı yanıtlarının öznelliği ile veri toplama yöntemi olarak, anket yönteminin tercih edilmesi gibi çeşitli unsurları içermekte olup, aşağıda ayrıntılı şekilde sıralanmıştır.

- Çalışmanın takvim, bütçe ve kaynak gibi pratik kısıtlamaları nedeniyle, araştırmanın evreni yalnızca İstanbul ili ile sınırlandırılmıştır. Bu durum, elde edilen bulguların diğer coğrafi bölgeler için genelleştirilebilme potansiyelini sınırlamaktadır.
- Bu çalışma, İstanbul ilinde faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerinde şirket adına yalnızca bir denetçi ile yürütülmüştür. Bu nedenle, katılımcıların

verdiği yanıtların öznel niteliği dolayısıyla, farklı denetçilerle gerçekleştirilecek uygulamalarda elde edilecek bulguların değişkenlik gösterebileceği öngörülmektedir; bu durum, araştırmanın önemli bir sınırlılığı olarak karşımıza çıkmaktadır.

- Çalışmanın veri toplama süreci anket tekniğine dayanmakta olup, bu yöntemle toplanan verilerin niteliği ve kapsamı, alternatif veri toplama yöntemlerine göre kısıtlı kalabilmektedir.
- Çalışma, konu bakımından bağımsız denetim şirketlerinin Kalite Yönetim Standartlarını uygulama düzeylerinin ölçülmesi ile sınırlıdır.

3.8. Araştırma Verilerinin Analizi

Çalışmada analiz sürecine geçmeden önce, verilerin güvenilirliğini değerlendirmek amacıyla güvenilirlik analizi yapılmıştır. Güvenilirlik, bir ölçüm sürecinde elde edilen sonuçların tekrarlanabilirliği ve tutarlılığı olarak tanımlanır ve bir testin geçerli olabilmesi için olmazsa olmaz bir koşuldur (Alpar, 2017: 778).

Çalışmada elde edilen veriler SPSS 26 programı aracılığıyla analiz edilmiştir. Araştırma verilerine ilişkin tanımlayıcı istatistikler (ortalama, standart sapma, minimum ve maksimum değerler) hesaplanarak, değişkenlerin genel dağılımları değerlendirilmiştir. Daha sonra Kalite Yönetim Standartlarının uygulanma düzeyleri;

Cinsiyet, eğitim düzeyi, denetim şirketinin faaliyet alanı ve şirket içi eğitim alma durumu gibi ikili gruplar için bağımsız örneklem t-testi,

Yaş grubu, mesleki deneyim süresi, denetçi unvanı, hizmet verilen sektör, şirket faaliyet süresi ve şirketteki denetçi sayısı gibi üç veya daha fazla gruptan oluşan değişkenler için ise tek yönlü varyans analizi (ANOVA) kullanılarak incelenmiştir. Ayrıca varyans analizi neticesinde farklılık tespit edilmesi durumunda, bu farklılığın hangi gruplar arasında olduğunu tespit edebilmek amacıyla Post Hoc Tukey testi uygulanmıştır. Bunlara ek olarak, Kalite Yönetim Standartlarına ilişkin alt boyutlar arasındaki ilişkilerin belirlenmesi amacıyla Pearson korelasyon analizi uygulanmıştır.

3.8.1. Güvenirlik Analizi

Bir ölçme aracının farklı zamanlarda yapılan ölçümlerde tutarlı ve benzer sonuçlar üretme düzeyi, o aracın güvenilirlik değeri olarak tanımlanmaktadır. (Yazıcıoğlu ve Erdoğan, 2014: 48). Bir araştırmaya başlamadan önce, kullanılacak ölçme aracının güvenilirlik ve geçerliliğinin değerlendirilmesi gereklidir. Güvenilirlik ve geçerlilik, araştırmada yer alan değişkenleri ölçmeye yönelik hazırlanan soruların, katılımcılar tarafından ne ölçüde bilinçli ve tutarlı şekilde yanıtlandığını ortaya koyar. Bu kapsamda Cronbach's Alfa katsayısı, verilerin genel güvenilirlik düzeyini gösteren önemli bir ölçüttür (Christmann ve Aelts, 2002:2).

Cronbach's Alfa katsayısı, bir ölçeğin güvenilirlik düzeyini ortaya koyan bir göstergedir ve değeri 0 ile 1 arasında değişmektedir. Alfa (α) katsayısına göre ölçeğin güvenilirliği şu şekilde değerlendirilir (Nunnally, 1967, s. 248):

- α değeri .00 ile .40 arasında ise ölçek güvenilir kabul edilmez,
- α değeri .40 ile .60 arasında ise ölçeğin güvenilirliği düşüktür,
- α değeri .60 ile .80 arasında ise ölçek oldukça güvenilir olarak değerlendirilir,
- α değeri .80 ile 1.00 arasında ise ölçek yüksek düzeyde güvenilir bir ölçme aracı olarak kabul edilir.

Tablo 3.12. Ölçek ve Alt Boyutların Güvenilirlik Tablosu

Ölçek ve Alt Boyutları	İfade Sayısı	Cronbach's Alpha
Risk Değerlendirme Sürecine İlişkin İfadeler	5	0,871
Üst Yönetim ve Liderlik Yapısına İlişkin İfadeler	5	0,735
Müşteri İlişkisinin ve Belirli Bir Sözleşmenin Kabulü ve Devam Ettirilmesine İlişkin İfadeler	5	0,807
Etik Hükümlere İlişkin İfadeler	4	0,870
Denetim veya Hizmetin Yürütülmesine İlişkin İfadeler	5	0,642
Kaynaklara İlişkin İfadeler	5	0,716
Bilgi ve İletişime İlişkin İfadeler	5	0,874
İzleme ve Düzeltme Sürecine İlişkin İfadeler	5	0,752
KYS 2'nin Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesine İlişkin İfadeler	4	0,791
BDS 220'nin Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesine İlişkin İfadeler	5	0,860

Ölçek ve alt boyutların güvenirliğini belirlemek için Cronbach's Alfa testi yapılmış, buna göre ölçeğin Cronbach alfa katsayısı %87,8 olarak belirlenmiştir. Bu sonuçlar ölçek ve alt boyutların güvenirliğinin oldukça yüksek olduğunu göstermektedir.

3.8.2. Normallik Testi

Normallik testi, araştırmada elde edilen verilerin normal dağılım özelliklerine sahip olup olmadığını belirlemek amacıyla yapılan istatistiksel bir analizdir. Araştırmalarda verilerin normal ya da normale yakın bir dağılım göstermesi durumunda parametrik analiz yöntemleri tercih edilirken, normal dağılımın sağlanmadığı durumlarda ise parametrik olmayan (nonparametrik) analiz teknikleri kullanılmaktadır (Coşkun vd., 2015).

Shapiro-Wilk ve Kolmogorov-Smirnov testleri, veri setlerinin normal dağılım varsayımını test etmek amacıyla yaygın olarak kullanılan yöntemlerdir ve özellikle küçük ila orta büyüklükteki örneklem grupları için (örneğin, $n < 300$) kullanılabilir (Kim, 2013: 52). Dolayısıyla çalışmada yer alan verilerin normal dağılım gösterip göstermediğini değerlendirmek için Kolmogorov-Smirnov ve Shapiro-Wilk testleri uygulanmıştır.

Tablo 3.13. Normallik Testi Tablosu

Ölçek ve Alt Boyutlar	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
	Statistic	Df	Sig.	Statistic	df	Sig.
Risk Değerlendirme Sürecine İlişkin İfadeler	,191	106	,000	,873	106	,000
Üst Yönetim ve Liderlik Yapısına İlişkin İfadeler	,165	106	,000	,857	106	,000
Etik Hükümlere İlişkin İfadeler	,138	106	,000	,907	106	,000
Müşteri İlişkininin ve Belirli Bir Sözleşmenin Kabulü ve Devam Ettirilmesine İlişkin İfadeler	,245	106	,000	,659	106	,000
Denetim veya Hizmetin Yürütülmesine İlişkin İfadeler	,118	106	,001	,953	106	,001
Kaynaklara İlişkin İfadeler	,178	106	,000	,905	106	,000
Bilgi ve İletişime İlişkin İfadeler	,170	106	,000	,863	106	,000
İzleme ve Düzeltme Sürecine İlişkin İfadeler	,208	106	,000	,917	106	,000
KYS 1'in Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesine İlişkin İfadeler	,156	106	,000	,819	106	,000
KYS 2'nin Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesine İlişkin İfadeler	,163	106	,000	,864	106	,000
BDS 220'nin Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesine İlişkin İfadeler	,184	106	,000	,778	106	,000
Kalite Yönetim Standartlarının Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesine İlişkin İfadeler	,149	106	,000	,768	106	,000

Tablo 3.13'te yer alan Kolmogorov-Smirnov ve Shapiro Wilk Testleri sonuçlarına göre, araştırmada elde edilen verilerin normal bir dağılım sergilemediği görülmektedir ($p < 0,05$). Bu durum, sosyal bilimlerde gerçekleştirilen çalışmalarda araştırmacıların sıklıkla karşılaştığı bir durumdur. Ancak, Merkez Limit Teoremi'ne göre, örneklem büyüklüğü 30'u aştığında, verilerin dağılımı şekline bakılmaksızın normal dağılıma yaklaşacağı kabul edilmektedir. Bu nedenle araştırmacılar, örneklem büyüklüğünü 30 olarak kritik bir eşik kabul etmekte ve bu durumu analizlerde önemli bir varsayım olarak dikkate almaktadırlar (Altunışık vd., 2005:172).

Çalışmada toplanan 106 anket formu dikkate alındığında, bu sayının Merkez Limit Teoremi'nin öngördüğü minimum örneklem büyüklüğünün oldukça üzerinde olduğu anlaşılmaktadır. Bu doğrultuda, çalışmada parametrik analiz yöntemlerinin kullanılmasının uygun olduğuna karar verilmiştir.

3.9. Araştırma Bulguları

Bu bölümde, araştırmadan elde edilen verilerin analizine ilişkin bulgular sunulmuştur. Bu kapsamda ilk olarak, araştırmaya katılan bağımsız denetim şirketleri ve denetçilere ait demografik özellikler frekans analizleriyle incelenmiştir. Daha sonra, çalışma kapsamında oluşturulan hipotezlerin test edilmesine yönelik analizler yapılmıştır. Son olarak, kullanılan ölçek ve alt boyutlar arasındaki ilişkileri ortaya koymak amacıyla korelasyon analizlerine yer verilmiştir.

3.9.1. Demografik Özelliklere İlişkin Bulguların Analizleri

Katılımcıların anket formunun birinci bölümünde yer alan kişisel ve demografik özelliklerine ilişkin ifadelere ait frekans ve yüzde analizlerinin sonuçları Tablo 3.14'de sunulmuştur.

Tablo 3.14. Demografik Özelliklere İlişkin Bulguların Analizi

	Kişi Sayısı (n)	Yüzdesi (%)	Kümülatif Yüzdesi
Cinsiyetinizi belirtiniz.			
Bayan	41	38,7	38,7
Bay	65	61,3	100
Toplam	106	100	
	Kişi Sayısı (n)	Yüzdesi (%)	Kümülatif Yüzdesi
Yaşınızı belirtiniz.			
20-29	45	42,5	42,5
30-39	28	26,4	68,9
40-49	24	22,6	91,5
50-59	9	8,5	100
60 yaş ve üzeri	0	0	
Toplam	106	100	

	Kişi Sayısı (n)	Yüzdesi (%)	Kümülatif Yüzdesi
Eğitim durumunuzu belirtiniz.			
Lisans	75	70,8	70,8
Yüksek lisans	26	24,5	95,3
Doktora	5	4,7	100
Toplam	106	100	
	Kişi Sayısı (n)	Yüzdesi (%)	Kümülatif Yüzdesi
Bağımsız denetçi olarak çalışma sürenizi belirtiniz.			
1-4 yıl	46	43,4	43,4
5-9 yıl	23	21,7	65,1
10-14 yıl	22	20,8	85,9
15-19 yıl	10	9,4	95,3
20 yıl ve üzeri	5	4,7	100
Toplam	106	100	
	Kişi Sayısı (n)	Yüzdesi (%)	Kümülatif Yüzdesi
Şirketteki denetçi ünvanınızı belirtiniz.			
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	9	8,5	8,5
Baş Denetçi	8	7,5	16
Kıdemli Denetçi	25	23,6	39,6
Denetçi	46	43,4	83
Denetçi yardımcısı	18	17	100
Toplam	106	100	
	Kişi Sayısı (n)	Yüzdesi (%)	Kümülatif Yüzdesi
Şirketinizin genel olarak en çok hizmet sunduğu sektörü belirtiniz.			
Finans	20	18,9	18,9
Sanayi	11	10,4	29,3
Turizm	9	8,5	37,8
Tarım	12	11,3	49,1
İnşaat	10	9,4	58,5
Gıda	9	8,5	67
Enerji	14	13,2	80,2
Tekstil	11	10,4	90,6
Hizmet	10	9,4	100
Toplam	106	100	

	Kişi Sayısı (n)	Yüzdesi (%)	Kümülatif Yüzdesi
Şirketinizin faaliyet süresini belirtiniz.			
1-4 yıl	9	8,5	8,5
5-9 yıl	35	33	41,5
10-14 yıl	26	24,5	66
15-19 yıl	21	19,8	85,8
20 yıl ve üzeri	15	14,2	100
Toplam	106	100	
	Kişi Sayısı (n)	Yüzdesi (%)	Kümülatif Yüzdesi
Şirketinizin faaliyet gösterdiği alanı belirtiniz.			
Ulusal Denetim Şirketi	83	78,3	78,3
Uluslararası Denetim Şirketi	23	21,7	100
Toplam	106	100	
	Kişi Sayısı (n)	Yüzdesi (%)	Kümülatif Yüzdesi
Şirketinizdeki toplam denetçi sayısını belirtiniz.			
4-8 kişi	19	17,9	17,9
9-13 kişi	34	32,1	50
14-18 kişi	17	16	66
19-23 kişi	20	18,9	84,9
24 ve üzeri kişi	16	15,1	100
Toplam	106	100	
	Kişi Sayısı (n)	Yüzdesi (%)	Kümülatif Yüzdesi
Kalite Yönetim Standartları hakkında yeterli bilgiye sahip misiniz?			
Evet	102	96,2	96,2
Hayır	4	3,8	100
Toplam	106	100	
	Kişi Sayısı (n)	Yüzdesi (%)	Kümülatif Yüzdesi
Kalite Yönetim Standartları hakkında şirket içi sürekli eğitimler aldınız mı?			
Evet	94	88,7	88,7
Hayır	12	11,3	100
Toplam	106	100	

	Kişi Sayısı (n)	Yüzdesi (%)	Kümülatif Yüzdesi
Şirketinizde KYS'lerin uygulamada yeterince dikkate alındığını düşünüyor musunuz?			
Evet	101	95,3	95,3
Hayır	5	4,7	100
Toplam	106	100	

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin cinsiyet değişkeninin dağılımı incelendiğinde; %61,3'ünün erkek, geriye kalan %38,7'sinin ise kadın olduğu belirlenmiştir. Ayrıca araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin yaş aralıkları incelendiğinde; katılımcıların en büyük oranı %42,5 ile 20-29 yaş grubundadır, bunu %26,4 ile 30-39 yaş grubu, %22,6 ile 40-49 yaş grubu takip etmektedir. 60 yaş ve üzeri grupta katılımcı bulunmamaktadır.

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin öğrenim durumları değişkeninin dağılımı incelendiğinde; katılımcıların %70,8'i lisans mezunu, %24,5'i yüksek lisans mezunu, %4,7'si doktora mezunu olduğu görülmektedir. Ayrıca araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin bağımsız denetçi olarak çalışma süresine göre dağılımı incelendiğinde; bağımsız denetçilerin %43,4'ü 1-4 yıl, %21,7'si 5-9 yıl, %20,8'i 10-14 yıl, %9,4'ü 15-19 yıl, %4,7'si 20 yıl ve üzeri çalışma deneyimine sahip olduğu görülmektedir. Buna göre araştırma kapsamında bağımsız denetçi olarak çalışma süresi açısından en yüksek katılımın %43,4 ile 1-4 yıl tecrübeye sahip olan bağımsız denetçiler olduğu tespit edilmiştir.

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin denetim şirketindeki ünvanına göre dağılımı incelendiğinde; En büyük grup %43,4 ile denetçilerden oluşurken, bunu %23,6 ile kıdemli denetçiler, %17,0 ile denetçi yardımcıları, %8,5 ile sorumlu ortak baş denetçiler, %7,5 ile baş denetçiler izlemektedir.

Araştırmaya katılan bağımsız denetim şirketlerinin hizmet sunduğu sektör dağılımı incelendiğinde; bağımsız denetim şirketlerinin en çok hizmet verdiği sektör %18,9 ile finans sektörüdür. Bunu enerji (%13,2), tarım (%11,3), tekstil (%10,4), sanayi (%10,4), hizmet (%9,4), inşaat (%9,4), turizm (%8,5), ve gıda (%8,5) sektörleri takip etmektedir.

Araştırmaya katılan bağımsız denetim şirketlerinin faaliyet süresi açısından dağılımı incelendiğinde; bağımsız denetim şirketlerinin %33,0'ı 5-9 yıl, %24,5'i 10-14

yıl, %19,8'i 15-19 yıl, %14,2'si 20 yıl ve üzeri, %8,5'i 1-4 yıl faaliyet gösterdiği görülmektedir.

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin faaliyet alanı açısından dağılımı incelendiğinde; bağımsız denetçilerin %78,3'ü ulusal denetim şirketlerinde, %21,7'si uluslararası denetim şirketlerinde çalıştığı görülmektedir. Buna göre araştırmaya katılan denetçilerin büyük çoğunluğunun ulusal denetim şirketlerinde çalıştığı görülmektedir.

Araştırmaya katılan bağımsız denetim şirketlerinin istihdam ettiği denetçi sayısına göre dağılımı incelendiğinde; bağımsız denetim şirketlerinde %32,1'inde 9-13 arası denetçi istihdam edilirken, %18,9'unda 19-23, %17,9'unda 4-8, %16,0'ında 14-18, %15,1'inde 24 ve üzeri denetçi istihdam edildiği görülmektedir.

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin Kalite Yönetim Standartları Hakkında bilgi düzeyleri incelendiğinde; bağımsız denetçilerin %96,2'si Kalite Yönetim Standartları hakkında yeterli bilgiye sahip olduğu görülmektedir. Ayrıca araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin şirket içi eğitim alma durumları incelendiğinde; bağımsız denetçilerin %88,7'sinin şirket içi sürekli eğitim aldıkları görülmektedir. Verilere göre bağımsız denetim şirketlerinde Kalite Yönetim Standartları hakkında yüksek düzeyde sürekli eğitimler verildiği tespit edilmiştir.

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin, denetim şirketlerinin Kalite Yönetim Standartlarını yeterince dikkate alıp almadıklarına ilişkin görüşleri incelendiğinde; denetçilerin %95,3'ü, bağımsız denetim şirketlerinin Kalite Yönetim Standartlarını uygulamada yeterince dikkate aldığını düşünmektedir.

3.9.2. KYS 1'in Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesine İlişkin İfadelerin Analizi

KYS 1'in uygulanma düzeyinin tespitine ilişkin ifadeler 8 alt boyutta oluşturulmuştur. Bu bölümde 8 alt boyuta ilişkin analizler yer almaktadır.

3.9.2.1. Risk Değerlendirme Süreci Alt Boyutuna İlişkin İfadelerin Analizi

Tablo 3.15, risk değerlendirme süreci alt boyutuna ilişkin beş ifadeyi içermekte olup, katılımcıların bu ifadelere verdikleri yanıtların frekans, yüzde, standart sapma ve ortalama değerleri tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3.15: Risk Değerlendirme Süreci Alt Boyutuna İlişkin İfadelere Ait Frekans Dağılımları

İfadeler Aşağıda yer alan ifadelere katılma düzeyinizi lütfen belirtiniz. 1= Kesinlikle Katılmıyorum 5= Kesinlikle Katılıyorum	Frekans (f)					Veri Sayısı (n)-(%)	Ortalama (X̄)	Standart Sapma (SS)
	Yüzde (%)							
	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum			
Şirketimizde risk değerlendirme süreci yürütülmektedir.	0 0	2 1,9	6 5,7	63 59	35 33	106 100	4,24	0,64
Şirketimizde KYS 1 kapsamında kalite hedefleri ve ilave kalite hedefleri tanımlanmaktadır.	0 0	2 1,9	2 1,9	66 62	36 34	106 100	4,28	0,6
Şirketimizde kalite riskleri belirlenip değerlendirilmektedir.	0 0	2 1,9	8 7,5	52 49	44 41,5	106 100	4,3	0,69
Şirketimizde kalite risklerine karşı yapılacak işler tasarlanıp uygulanmaktadır.	2 1,9	6 5,7	8 7,5	48 45	42 39,6	106 100	4,15	0,92
Şirketimizde ilave kalite hedefleri, ilave kalite riskleri ve risklere karşı yapılacak işlere ihtiyaç duyulduğunu belirlemek üzere politika ve prosedürler geliştirilmektedir.	2 1,9	2 1,9	10 9,4	52 49	40 37,7	106 100	4,3	0,69

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin "Şirketimizde risk değerlendirme süreci yürütülmektedir" ifadesine verdikleri yanıtlar incelendiğinde, katılımcıların %59,4'ü "Katılıyorum", %33,0'ı ise "Kesinlikle katılıyorum" şeklinde yanıtlar verdikleri görülmektedir. Bu ifadenin ortalamasının ($\bar{X}$ =4,24) yüksek değer aralığında olduğu ve standart sapmasının 0,64 olarak hesaplandığı belirlenmiştir.

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin "Şirketimizde KYS 1 kapsamında kalite hedefleri ve ilave kalite hedefleri tanımlanmaktadır" ifadesine yönelik değerlendirmeleri incelendiğinde yüksek düzeyde katılım gözlemlenmiştir. Katılımcılar %62,3 oranında "Katılıyorum", %34,0 oranında ise "Kesinlikle katılıyorum" şeklinde yanıtlar vermiş, ortalama 4,28 ve standart sapma 0,60 olarak belirlenmiştir.

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin "Şirketimizde kalite riskleri belirlenip değerlendirilmektedir" ifadesine %49,1 oranında "Katılıyorum", %41,5 oranında ise "Kesinlikle katılıyorum" şeklinde yanıtlar verdikleri görülmektedir. İfadenin ortalamasının ($\bar{X}$ =4,30) yüksek değer aralığında olduğu belirlenmiştir.

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin "Şirketimizde kalite risklerine karşı yapılacak işler tasarlanıp uygulanmaktadır" ifadesinde %45,3 oranında "Katılıyorum", %39,6 oranında ise "Kesinlikle katılıyorum" seçeneğini tercih ettikleri görülmektedir. İfadenin ortalamasının 4,15 gibi yüksek bir değer olduğu belirlenirken, standart sapma 0,92 olarak hesaplanmıştır. Buna göre, katılımcıların büyük kısmı (%84,9) şirketlerinde kalite risklerine karşı yapılacak işlerin tasarlanıp uygulandığına ilişkin görüş belirtmektedirler.

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin "Şirketimizde ilave kalite hedefleri, ilave kalite riskleri ve risklere karşı yapılacak işlere ihtiyaç duyulduğunu belirlemek üzere politika ve prosedürler geliştirilmektedir" ifadesine %49,1 "Katılıyorum", %37,7 "Kesinlikle katılıyorum" şeklinde yanıtlar verdikleri görülmektedir. İfadenin ortalaması 4,19 ve standart sapması 0,83 olarak bulunmuştur.

3.9.2.2. Üst Yönetim ve Liderlik Yapısı Alt Boyutuna İlişkin İfadelerin Analizi

Tablo 3.16, üst yönetim ve liderlik yapısı alt boyutuna ilişkin beş ifadeyi içermekte olup, katılımcıların bu ifadelere verdikleri yanıtların frekans, yüzde, standart sapma ve ortalama değerleri tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3.16: Üst Yönetim ve Liderlik Yapısı Alt Boyutuna İlişkin ifadelere Ait Frekans Dağılımları

İfadeler	Frekans (f)					Veri Sayısı (n)-(%)	Ortalama (X̄)	Standart Sapma (SS)
	Yüzde (%)							
	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum			
Aşağıda yer alan ifadelere katılma düzeyinizi lütfen belirtiniz.								
1= Kesinlikle Katılmıyorum								
5= Kesinlikle Katılıyorum								
Şirketimizde kaliteli denetim ve hizmetlere odaklanan bir kültürle kaliteye bağlılık gösterilmektedir.	2 1,9	0 0	6 5,7	64 60,4	34 32,1	106 100	4,21	0,71
Şirketimizde ortaklar, kalite konusunda sorumluluğu üstlenmekte ve hesap verebilirliği sağlamaktadır.	0 0	2 1,9	8 7,5	65 61,3	31 29,2	106 100	4,18	0,64
Şirketimizde ortaklar, eylem ve davranışlarıyla kaliteye bağlılıklarını sergilemektedir.	0 0	4 3,8	2 1,9	55 51,9	45 42,5	106 100	4,33	0,7
Şirketimizde organizasyon yapısı; görev, sorumluluk ve yetkilerin dağılımı kalite yönetim sisteminin etkin işleyişi açısından uygundur.	0 0	0 0	18 17	55 51,9	33 31,1	106 100	4,14	0,68
Şirketimizde kalite yönetim sisteminin geliştirilmesi, belgelendirilmesi ve desteklenmesi için yeterli kaynak sağlanmaktadır.	0 0	6 5,7	2 1,9	66 62,3	32 30,2	106 100	4,17	0,72

Tablo 3.16'ya göre katılımcıların "Şirketimizde kaliteli denetim ve hizmetlere odaklanan bir kültürle kaliteye bağlılık gösterilmektedir" ifadesine verdikleri yanıtların ortalaması 4,21 ve standart sapması 0,71 olduğu görülmektedir. Katılımcıların büyük çoğunluğu (%60,4 "Katılıyorum" ve %32,1 "Kesinlikle Katılıyorum"), şirketlerinde kaliteli denetim ve hizmetlere odaklanan bir kültürle kaliteye bağlılık gösterildiğine katılmaktadır. "Kesinlikle katılmıyorum" diyenlerin oranı oldukça düşüktür (%1,9).

Tablo 3.16'ya göre katılımcıların "Şirketimizde ortaklar, kalite konusunda sorumluluğu üstlenmekte ve hesap verebilirliği sağlamaktadır" ifadesine verdikleri yanıtların ortalaması 4,18 ve standart sapması 0,64 olduğu görülmektedir. Katılımcıların yine büyük bir kısmı (%61,3 "Katılıyorum" ve %29,2 "Kesinlikle Katılıyorum"), şirket ortaklarının kalite konusunda sorumluluk üstlendiğini ve hesap verebilirliği sağladığını düşünmektedir. "Katılmıyorum" diyenlerin oranı düşüktür (%1,9).

Tablo 3.16'ya göre katılımcıların "Şirketimizde ortaklar, eylem ve davranışlarıyla kaliteye bağlılıklarını sergilemektedir" ifadesine verdikleri yanıtların ortalaması 4,33 ve standart sapması 0,7 olduğu görülmektedir. Katılımcıların önemli bir bölümü (%51,9

"Katılıyorum" ve %42,5 "Kesinlikle Katılıyorum"), şirket ortaklarının eylem ve davranışlarıyla kaliteye olan bağlılıklarını açıkça gösterdiğini belirtmektedir.

Tablo 3.16'ya göre katılımcıların "Şirketimizde organizasyon yapısı; görev, sorumluluk ve yetkilerin dağılımı kalite yönetim sisteminin etkin işleyişi açısından uygundur" ifadesine verdikleri yanıtların ortalaması 4,14 ve standart sapması 0,68 olduğu görülmektedir. Katılımcıların büyük bir çoğunluğu (%51,9 "Katılıyorum" ve %31,1 "Kesinlikle Katılıyorum"), organizasyon yapısının görev, sorumluluk ve yetki dağılımının kalite yönetim sisteminin etkin işleyişi için uygun olduğunu düşünmektedir.

Tablo 3.16'ya göre katılımcıların "Şirketimizde kalite yönetim sisteminin geliştirilmesi, belgelendirilmesi ve desteklenmesi için yeterli kaynak sağlanmaktadır" ifadesine verdikleri yanıtların ortalaması 4,17 ve standart sapması 0,72 olduğu görülmektedir. Katılımcıların önemli bir kısmı (%62,3 "Katılıyorum" ve %30,2 "Kesinlikle Katılıyorum"), kalite yönetim sisteminin geliştirilmesi, belgelendirilmesi ve desteklenmesi için yeterli kaynak sağlandığına inanmaktadır.

3.9.2.3. Etik Hükümler Alt Boyutuna İlişkin İfadelerin Analizi

Tablo 3.17, etik hükümler alt boyutuna ilişkin beş ifadeyi içermekte olup, katılımcıların bu ifadelere verdikleri yanıtların frekans, yüzde, standart sapma ve ortalama değerleri tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3.17: Etik Hükümler Alt Boyutuna İlişkin İfadelere Ait Frekans Dağılımları

İfadeler	Frekans (f)						Veri Sayısı (n)-(%)	Ortalama (X̄)	Standart Sapma (SS)
	Yüzde (%)								
	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum				
Aşağıda yer alan ifadelere katılma düzeyinizi lütfen belirtiniz.									
1= Kesinlikle Katılmıyorum									
5= Kesinlikle Katılıyorum									
Şirketimizde tüm personel, denetim şirketinin ve yürütülen denetim veya hizmetlerin tabi olduğu etik hükümlere hâkimdir.	0	4	18	48	36	106	4,09	0,81	
	0	3,8	17	45,3	34	100			
Şirketimizde tüm personel, denetim şirketinin ve yürütülen denetim veya hizmetlerin tabi olduğu etik hükümlere ilişkin sorumluluklarını yerine getirmektedir.	0	8	14	48	36	106	4,06	0,88	
	0	7,5	13,2	45,3	34	100			
Şirketimizde denetim ağı, hizmet sağlayıcılar, denetim ağına dâhil şirketler ve kişiler, kendileri için geçerli olan etik hükümlere hâkimdir.	2	0	16	54	34	106	4,11	0,8	
	1,9	0	15,1	50,9	32,1	100			
Şirketimizde denetim ağı, hizmet sağlayıcılar, denetim ağına dâhil şirketler ve kişiler, kendileri için geçerli olan etik hükümlere ilişkin sorumluluklarını yerine getirmektedir.	2	8	10	59	27	106	3,95	0,91	
	1,9	7,5	9,4	55,7	25,5	100			
Şirketimizde etik hükümler açık bir şekilde belgelendirilmekte ve konuyla ilgili şirket içinde etkin iletişim sağlanmaktadır.	0	2	10	60	34	106	Nis.19	0,68	
	0	1,9	9,4	56,6	32,1	100			

"Şirketimizde tüm personel, denetim şirketinin ve yürütülen denetim veya hizmetlerin tabi olduğu etik hükümlere hâkimdir" ifadesine verilen yanıtların ortalaması 4,09 olup, standart sapması 0,81'dir. Katılımcıların büyük bir çoğunluğu (%45,3 "Katılıyorum" ve %34 "Kesinlikle Katılıyorum"), şirketlerindeki tüm personelin denetim şirketi ve yürütülen hizmetlerin tabi olduğu etik hükümlere hâkim olduğuna inanmaktadır. "Katılmıyorum" diyenlerin oranı oldukça düşüktür (%3,8).

"Şirketimizde tüm personel, denetim şirketinin ve yürütülen denetim veya hizmetlerin tabi olduğu etik hükümlere ilişkin sorumluluklarını yerine getirmektedir" ifadesine verilen yanıtların ortalaması 4,06 ve standart sapması 0,88'dir. Katılımcıların büyük bir bölümü (%45,3 "Katılıyorum" ve %34 "Kesinlikle Katılıyorum"), personelin

etik hükümlere ilişkin sorumluluklarını yerine getirdiğini düşünmektedir. Ancak "Katılmıyorum" diyenlerin oranı (%7,5) ilk maddeye göre biraz daha yüksektir.

"Şirketimizde denetim ağı, hizmet sağlayıcılar, denetim ağına dâhil şirketler ve kişiler, kendileri için geçerli olan etik hükümlere hâkimdir" ifadesine verilen yanıtların ortalaması 4,11 ve standart sapması 0,80'dir. Katılımcıların önemli bir kısmı (%50,9 "Katılıyorum" ve %32,1 "Kesinlikle Katılıyorum"), denetim ağı, hizmet sağlayıcılar ve ilgili diğer kuruluşların da kendileri için geçerli olan etik hükümlere hâkim olduğuna inanmaktadır. "Kesinlikle katılmıyorum" diyenlerin oranı düşüktür (%1,9).

"Şirketimizde denetim ağı, hizmet sağlayıcılar, denetim ağına dâhil şirketler ve kişiler, kendileri için geçerli olan etik hükümlere ilişkin sorumluluklarını yerine getirmektedir" ifadesine verilen yanıtların ortalaması 3,95 olup, standart sapması 0,91'dir. Katılımcıların çoğunluğu olumlu görüş belirtse de (%55,7 "Katılıyorum" ve %25,5 "Kesinlikle Katılıyorum"), "Katılmıyorum" (%7,5) ve "Kesinlikle katılmıyorum" (%1,9) diyenlerin oranı diğer maddelere göre daha belirgindir.

"Şirketimizde etik hükümler açık bir şekilde belgelendirilmekte ve konuyla ilgili şirket içinde etkin iletişim sağlanmaktadır" ifadesine verilen yanıtların ortalaması 4,19 ve standart sapması 0,68'dir. Katılımcıların büyük bir çoğunluğu (%56,6 "Katılıyorum" ve %32,1 "Kesinlikle Katılıyorum"), etik hükümlerin açıkça belgelendirildiğini ve şirket içinde etkili bir şekilde iletişimin sağlandığını düşünmektedir. Standart sapmanın düşük olması, bu konuda görüş birliğinin yüksek olduğunu göstermektedir.

3.9.2.4. Müşteri İlişisinin ve Belirli Bir Sözleşmenin Kabulü ve Devam Ettirilmesi Alt Boyutuna İlişkin İfadelerin Analizi

Tablo 3.18, müşteri ilişkisinin kabulü ve belirli bir sözleşmenin sürdürülmesi alt boyutuna ilişkin dört ifadeyi içermekte olup, katılımcıların bu ifadelere verdikleri yanıtların frekans, yüzde, standart sapma ve ortalama değerleri tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3.18: Müşteri İlişkisinin ve Belirli Bir Sözleşmenin Kabulü ve Devam Ettirilmesi Alt Boyutuna İlişkin İfadelere Ait Frekans Dağılımları

İfadeler	Frekans (f)					Veri Sayısı (n) -(%)	Ortalama (X̄)	Standart Sapma (SS)
	Yüzde (%)							
	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum			
Aşağıda yer alan ifadelere katılma düzeyinizi lütfen belirtiniz. 1= Kesinlikle Katılmıyorum 5= Kesinlikle Katılıyorum								
Şirketimizde bir müşteri ilişkisini veya belirli bir sözleşmeyi kabul etme ya da devam ettirme kararı, denetim veya hizmetin niteliği, mevcut koşullar, müşterinin dürüstlüğü ve etik değerleri dikkate alınarak verilmektedir.	0	2	14	58	32	106	4,13	0,7
	0	1,9	13,2	54,7	30,2	100		
Şirketimizde bir müşteri ilişkisini veya belirli bir sözleşmeyi kabul etme ya da devam ettirme kararı, denetim veya hizmetin mesleki standartlar ve mevzuat hükümleri doğrultusunda yürütülmektedir.	0	2	22	58	24	106	3,98	0,72
	0	1,9	20,8	54,7	22,6	100		
Şirketimizde bir müşteri ilişkisini veya belirli bir sözleşmeyi kabul etme veya devam ettirme kararında, finansal ve operasyonel öncelikler dikkate alınmamaktadır.	0	2	8	57	39	106	4,25	0,68
	0	1,9	7,5	53,8	36,8	100		
Şirketimizde talebin yoğun olduğu zamanlarda dahi tüm denetimlerin yürütülebilmesi için yeterli personel bulundurulmaktadır.	0	2	8	63	33	106	4,2	0,65
	0	1,9	7,5	59,4	31,1	100		

Araştırmaya katılan katılımcıların "Şirketimizde bir müşteri ilişkisini veya belirli bir sözleşmeyi kabul etme ya da devam ettirme kararı, denetim veya hizmetin niteliği, mevcut koşullar, müşterinin dürüstlüğü ve etik değerleri dikkate alınarak verilmektedir" ifadesine verilen yanıtların ortalaması 4,13 (SS=0,70) olup, yanıt dağılımı; %0 "Kesinlikle Katılmıyorum", %1,9 "Katılmıyorum", %13,2 "Kararsızım", %54,7 "Katılıyorum" ve %30,2 "Kesinlikle Katılıyorum" şeklindedir.

Araştırmaya katılan katılımcıların "Şirketimizde bir müşteri ilişkisini veya belirli bir sözleşmeyi kabul etme ya da devam ettirme kararı, denetim veya hizmetin mesleki standartlar ve mevzuat hükümleri doğrultusunda yürütülmektedir" ifadesine verilen yanıtların ortalaması 3,98 (SS=0,72) olup, yanıt dağılımı; %0 "Kesinlikle

Katılmıyorum", %1,9 "Katılmıyorum", %20,8 "Kararsızım", %54,7 "Katılıyorum" ve %22,6 "Kesinlikle Katılıyorum" şeklindedir.

Araştırmaya katılan katılımcıların "Şirketimizde bir müşteri ilişkisini veya belirli bir sözleşmeyi kabul etme veya devam ettirme kararında, finansal ve operasyonel öncelikler dikkate alınmamaktadır" ifadesine verilen yanıtların ortalaması 4,25 (SS=0,68) olup, yanıt dağılımı; %0 "Kesinlikle Katılmıyorum", %1,9 "Katılmıyorum", %7,5 "Kararsızım", %53,8 "Katılıyorum" ve %36,8 "Kesinlikle Katılıyorum" şeklindedir.

Araştırmaya katılan katılımcıların "Şirketimizde talebin yoğun olduğu zamanlarda dahi tüm denetimlerin yürütülebilmesi için yeterli personel bulundurulmaktadır" ifadesine verilen yanıtların ortalaması 4,20 (SS=0,65) olup, yanıt dağılımı; %0 "Kesinlikle Katılmıyorum", %1,9 "Katılmıyorum", %7,5 "Kararsızım", %59,4 "Katılıyorum" ve %31,1 "Kesinlikle Katılıyorum" şeklindedir.

3.9.2.5. Denetim veya Hizmetin Yürütülmesi Alt Boyutuna İlişkin İfadelerin Analizi

Tablo 3.19, denetim veya hizmetin yürütülmesi alt boyutuna ilişkin beş ifadeyi içermekte olup, katılımcıların bu ifadelere verdikleri yanıtların frekans, yüzde, standart sapma ve ortalama değerleri tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3.19: Denetim veya Hizmetin Yürütülmesi Alt Boyutuna İlişkin İfadelere Ait Frekans Dağılımları

İfadeler	Frekans (f)					Veri Sayısı (n) -(%)	Ortalama (X̄)	Standart Sapma (SS)
	Yüzde (%)							
Aşağıda yer alan ifadelere katılma düzeyinizi lütfen belirtiniz.	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum			
1= Kesinlikle Katılmıyorum 5= Kesinlikle Katılıyorum								
Şirketimizde denetim ekipleri, denetim ve hizmetlere ilişkin sorumluluklarını yerine getirmektedir.	0	2	14	58	32	106	4,13	0,7
	0	1,9	13,2	54,7	30,2	100		
Şirketimizde denetim ekipleri, mesleki muhakemelerini doğru şekilde kullanmakta ve denetim ya da hizmetin türüne bağlı olarak mesleki şüphecilik içinde hareket etmektedir.	0	2	22	58	24	106	3,98	0,72
	0	1,9	20,8	54,7	22,6	100		
Şirketimizde zor veya ihtilaflı konularda istişare yapılmakta ve üzerinde mutabık kalınan sonuçlar uygulanmaktadır.	0	2	8	57	39	106	4,25	0,68
	0	1,9	7,5	53,8	36,8	100		
Şirketimizde denetim ekibi içindeki görüş farklılıkları denetim şirketine bildirilmekte ve çözüme kavuşturulmaktadır.	0	2	8	63	33	106	4,2	0,65
	0	1,9	7,5	59,4	31,1	100		
Şirketimizde çalışma kâğıtları uygun şekilde korunmakta ve muhafaza edilmektedir.	6	4	4	50	42	106	4,11	1,04
	5,7	3,8	3,8	47,2	39,6	100		

"Şirketimizde denetim ekipleri, denetim ve hizmetlere ilişkin sorumluluklarını yerine getirmektedir" ifadesine katılımcıların %84.9'u (Katılıyorum: %54.7+Kesinlikle Katılıyorum: %30.2) bu ifadeye olumlu yanıt verirken, %1.9'u (Katılmıyorum: %1.9+Kesinlikle Katılmıyorum: %0) katılmadığını belirtmiştir. Katılımcıların bu ifadeye verdikleri yanıtların ortalama değeri 4,13, standart sapması ise 0,70 olarak hesaplanmıştır.

"Şirketimizde denetim ekipleri, mesleki muhakemelerini doğru şekilde kullanmakta ve denetim ya da hizmetin türüne bağlı olarak mesleki şüphecilik içinde hareket etmektedir" ifadesine katılımcıların %77.3'ü (Katılıyorum: %54.7+Kesinlikle Katılıyorum: %22.6) olumlu görüş bildirirken, %1.9'u (Katılmıyorum: %1.9+Kesinlikle Katılmıyorum: %0) katılmadığını ifade etmiştir. Katılımcıların bu ifadeye verdikleri yanıtların ortalama değeri 3,98, standart sapması ise 0,72 olarak hesaplanmıştır

"Şirketimizde zor veya ihtilaflı konularda istişare yapılmakta ve üzerinde mutabık kalınan sonuçlar uygulanmaktadır" ifadesine katılımcıların %90.6'sı (Katılıyorum: %53.8+Kesinlikle Katılıyorum: %36.8) bu ifadeye katıldığını belirtmiş, %1.9'u (Katılmıyorum: %1.9+Kesinlikle Katılmıyorum: %0) katılmadığını dile getirmiştir. Katılımcıların bu ifadeye verdikleri yanıtların ortalama değeri 4,25, standart sapması ise 0,68 olarak hesaplanmıştır

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin "Şirketimizde denetim ekibi içindeki görüş farklılıkları denetim şirketine bildirilmekte ve çözüme kavuşturulmaktadır" ifadesine katılımcıların %90.5'i (Katılıyorum: %59.4+Kesinlikle Katılıyorum: %31.1) olumlu görüş bildirirken, %1.9'u (Katılmıyorum: %1.9+Kesinlikle Katılmıyorum: %0) katılmadığını belirtmiştir. Katılımcıların bu ifadeye verdikleri yanıtların ortalama değeri 4,20, standart sapması ise 0,65 olarak hesaplanmıştır

"Şirketimizde çalışma kâğıtları uygun şekilde korunmakta ve muhafaza edilmektedir" ifadesine katılımcıların %86.8'i (Katılmıyorum: %47.2+Kesinlikle Katılıyorum: %39.6) bu ifadeye olumlu yanıt verirken, %9.5'i (Katılmıyorum: %3.8+Kesinlikle Katılmıyorum: %5.7) katılmadığını ifade etmiştir. Katılımcıların bu ifadeye verdikleri yanıtların ortalama değeri 4,11, standart sapması ise 1,04 olarak hesaplanmıştır,

3.9.2.6. Kaynaklar Alt Boyutuna İlişkin İfadelerin Analizi

Tablo 3.20, kaynaklar alt boyutuna ilişkin beş ifadeyi içermekte olup, katılımcıların bu ifadelere verdikleri yanıtların frekans, yüzde, standart sapma ve ortalama değerleri tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3.20. Kaynaklar Alt Boyutuna İlişkin İfadelere Ait Frekans Dağılımları

İfadeler Aşağıda yer alan ifadelere katılma düzeyinizi lütfen belirtiniz. 1= Kesinlikle Katılmıyorum 5= Kesinlikle Katılıyorum	Frekans (f)					Veri Sayısı (n)-(%)	Ortalama (X̄)	Standart Sapma (SS)
	Yüzde (%)							
	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum			
Şirketimizde her bir denetim veya hizmet için uygun yetkinlik ve kabiliyete sahip kişiler görevlendirilmektedir.	4 3,8	4 3,8	12 11,3	44 41,5	42 39,6	106 100	4,09	1
Şirketimizde personelin kaliteye olan bağlılığı, ödüllendirme, terfi ve diğer teşviklerle takdir edilmektedir.	2 1,9	8 7,5	14 13,2	44 41,5	38 35,8	106 100	4,02	0,98
Şirketimizde kalite yönetim sistemi kapsamında yürütülen faaliyetler için uygun yetkinlik ve kabiliyete sahip kişiler görevlendirilmektedir.	0 0	6 5,7	16 15,1	51 48,1	33 31,1	106 100	4,05	0,83
Şirketimizde teknolojik kaynaklar, kalite yönetim sisteminin işleyişine ve denetimlerin yürütülmesine katkı sağlamaktadır.	0 0	14 13,2	4 3,8	53 50	35 33	106 100	4,03	0,95
Şirketimizde entellektüel kaynaklar, kalite yönetim sisteminin işleyişine ve denetimlerin yürütülmesine katkı sağlamaktadır.	2 1,9	4 3,8	8 7,5	57 53,8	35 33	106 100	4,12	0,85

Araştırmaya katılan bağımsız denetim şirketleri "Şirketimizde her bir denetim veya hizmet için uygun yetkinlik ve kabiliyete sahip kişiler görevlendirilmektedir" ifadesine %39,6 oranında kesinlikle katıldığını, %41,5 oranında katıldığını belirtirken, %11,3 oranında kararsız kalmıştır. Olumsuz görüş bildirenlerin oranı (%3,8 katılmıyorum+%3,8 kesinlikle katılmıyorum) toplam %7,6 düzeyindedir. Katılımcıların bu ifadeye verdikleri yanıtların ortalama değeri 4,09, standart sapması ise 1,00 olarak hesaplanmıştır.

Araştırmaya katılan bağımsız denetim şirketleri "Şirketimizde personelin kaliteye olan bağlılığı, ödüllendirme, terfi ve diğer teşviklerle takdir edilmektedir" ifadesine %35,8 oranında kesinlikle katıldığını, %41,5 oranında katıldığını ifade etmiştir. Kararsızların oranı %13,2, olumsuz görüş bildirenlerin oranı ise (%1,9 kesinlikle katılmıyorum+%7,5 katılmıyorum) toplam %9,4 olarak kaydedilmiştir. Katılımcıların bu ifadeye verdikleri yanıtların ortalama değeri 4,02, standart sapması ise 0,98 olarak hesaplanmıştır.

Araştırmaya katılan bağımsız denetim şirketleri "Şirketimizde kalite yönetim sistemi kapsamında yürütülen faaliyetler için uygun yetkinlik ve kabiliyete sahip kişiler görevlendirilmektedir" ifadesine %31,1 oranında kesinlikle katıldığını, %48,1 oranında katıldığını belirtmiş, %15,1 oranında kararsız kalmıştır. Olumsuz görüşler (%5,7 katılmıyorum) oldukça sınırlı düzeydedir. Katılımcıların bu ifadeye verdikleri yanıtların ortalama değeri 4,05, standart sapması ise 0,83 olarak hesaplanmıştır

Araştırmaya katılan bağımsız denetim şirketleri "Şirketimizde teknolojik kaynaklar, kalite yönetim sisteminin işleyişine ve denetimlerin yürütülmesine katkı sağlamaktadır" ifadesine %33 oranında kesinlikle katıldığını, %50 oranında katıldığını ifade ederken, %13,2 oranında katılmadığını belirtmiştir. Kararsızların oranı %3,8 düzeyindedir. Katılımcıların bu ifadeye verdikleri yanıtların ortalama değeri 4,03, standart sapması ise 0,95 olarak hesaplanmıştır

Araştırmaya katılan bağımsız denetim şirketleri "Şirketimizde entelektüel kaynaklar, kalite yönetim sisteminin işleyişine ve denetimlerin yürütülmesine katkı sağlamaktadır" ifadesine %33 oranında kesinlikle katıldığını, %53,8 oranında katıldığını belirtmiştir. Olumsuz görüşler (%1,9 kesinlikle katılmıyorum+%3,8 katılmıyorum) toplam %5,7, kararsızlar ise %7,5 düzeyindedir. Katılımcıların bu ifadeye verdikleri yanıtların ortalama değeri 4,12, standart sapması ise 0,85 olarak hesaplanmıştır.

3.9.2.7. Bilgi ve İletişim Alt Boyutuna İlişkin İfadelerin Analizi

Tablo 3.21, bilgi ve iletişim alt boyutuna ilişkin beş ifadeyi içermekte olup, katılımcıların bu ifadelere verdikleri yanıtların frekans, yüzde, standart sapma ve ortalama değerleri tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3.21. Bilgi ve İletişim Alt Boyutuna İlişkin İfadelere Ait Frekans Dağılımları

İfadeler	Frekans (f)					Veri Sayısı (n)-(%)	Ortalama (X̄)	Standart Sapma (SS)
	Yüzde (%)							
	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum			
Aşağıda yer alan ifadelere katılma düzeyinizi lütfen belirtiniz.								
1= Kesinlikle Katılmıyorum								
5= Kesinlikle Katılıyorum								
Şirketimizde bilgi sistemleri kalite yönetim sistemini destekleyen, ihtiyaca uygun ve güvenilir bilgiyi belirleyip kayıt altına almaktadır.	2	0	8	61	35	106	4,2	0,74
	1,9	0	7,5	57,5	33	100		
Şirketimizde personelin üst yönetim ve birbirleriyle bilgi alışverişinde bulunmasını sağlayan bir şirket kültürü bulunmaktadır.	0	4	10	54	38	106	4,19	0,76
	0	3,8	9,4	50,9	35,8	100		
Şirketimizde ihtiyaca uygun ve güvenilir bilgi sürekli olarak paylaşılmakta ve açık bilgi alışverişini kolaylaştırmak için uygun iletişim kanalları kullanılmaktadır.	0	4	18	47	37	106	4,1	0,82
	0	3,8	17	44,3	34,9	100		
Şirketimizde ihtiyaca uygun ve güvenilir bilgi, şirket dışındaki taraflara da iletilmektedir.	0	6	6	57	37	106	4,18	0,78
	0	5,7	5,7	53,8	34,9	100		
Şirketimizde bilgi paylaşımı konusunda yeterli politika ve süreçler bulunmaktadır.	2	6	8	52	38	106	4,11	0,91
	1,9	5,7	7,5	49,1	35,8	100		

"Şirketimizde bilgi sistemleri kalite yönetim sistemini destekleyen, ihtiyaca uygun ve güvenilir bilgiyi belirleyip kayıt altına almaktadır" ifadesine katılımcıların %33'ü kesinlikle katıldığını, %57,5'i katıldığını belirtmiştir. Kararsız kalanların oranı %7,5, olumsuz görüş bildirenler ise (%1,9 kesinlikle katılmıyorum) oldukça sınırlıdır. Katılımcıların bu ifadeye verdikleri yanıtların ortalama değeri 4,20, standart sapması ise 0,74 olarak hesaplanmıştır.

"Şirketimizde personelin üst yönetim ve birbirleriyle bilgi alışverişinde bulunmasını sağlayan bir şirket kültürü bulunmaktadır" ifadesine katılımcıların %35,8'i kesinlikle katıldığını, %50,9'u katıldığını ifade etmiştir. Olumsuz görüşler (%3,8 katılmıyorum) ve kararsızlar (%9,4) düşük düzeydedir. Katılımcıların bu ifadeye verdikleri yanıtların ortalama değeri 4,19, standart sapması ise 0,76 olarak hesaplanmıştır.

"Şirketimizde ihtiyaca uygun ve güvenilir bilgi, sürekli olarak paylaşılmakta ve açık bilgi alışverişini kolaylaştırmak için uygun iletişim kanalları kullanılmaktadır" ifadesine katılımcıların %34,9'u kesinlikle katıldığını, %44,3'ü katıldığını belirtirken, %17'si kararsız kalmıştır. Olumsuz görüş bildirenlerin oranı (%3,8 katılmıyorum) oldukça düşüktür. Katılımcıların bu ifadeye verdikleri yanıtların ortalama değeri 4,10, standart sapması ise 0,82 olarak hesaplanmıştır.

"Şirketimizde ihtiyaca uygun ve güvenilir bilgi, şirket dışındaki taraflara da iletilmektedir" ifadesine katılımcıların %34,9'u kesinlikle katıldığını, %53,8'i katıldığını belirtmiştir. Olumsuz görüşler (%5,7 katılmıyorum) ve kararsızlar (%5,7) sınırlı düzeydedir. Katılımcıların bu ifadeye verdikleri yanıtların ortalama değeri 4,18, standart sapması ise 0,78 olarak hesaplanmıştır.

"Şirketimizde bilgi paylaşımı konusunda yeterli politika ve süreçler bulunmaktadır" ifadesine katılımcıların %35,80'i kesinlikle katıldığını, %49,1'i katıldığını ifade etmiştir. Kararsızların oranı %7,5, olumsuz görüşler ise (%1,9 kesinlikle katılmıyorum+%5,7 katılmıyorum) toplam %7,6 düzeyindedir. Katılımcıların bu ifadeye verdikleri yanıtların ortalama değeri 4,11, standart sapması ise 0,91 olarak hesaplanmıştır.

3.9.2.8. İzleme ve Düzeltme Süreci Alt Boyutuna İlişkin İfadelerin Analizi

Tablo 3.22, izleme ve düzeltme süreci alt boyutuna ilişkin beş ifadeyi içermekte olup, katılımcıların bu ifadelere verdikleri yanıtların frekans, yüzde, standart sapma ve ortalama değerleri tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3.22. İzleme ve Düzeltme Süreci Alt Boyutuna İlişkin İfadelere Ait Frekans Dağılımları

İfadeler Aşağıda yer alan ifadelere katılma düzeyinizi lütfen belirtiniz. 1= Kesinlikle Katılmıyorum 5= Kesinlikle Katılıyorum	Frekans (f)					Veri Sayısı (n)-(%)	Ortalama (X̄)	Standart Sapma (SS)
	Yüzde (%)							
	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum			
Şirketimizde izleme ve düzeltme süreci uygulanmaktadır.	0 0	2 1,9	14 13,2	62 58,5	28 26,4	106 100	4,09	0,68
Şirketimizde tamamlanan denetim veya hizmetlerin teftişi izleme faaliyetlerine dâhil edilmektedir.	0 0	2 1,9	14 13,2	61 57,5	29 27,4	106 100	4,1	0,69
Şirketimizde izleme faaliyetlerini yürüten kişilerin uygun yetkinlik ve kabiliyete sahip olmalarını zorunlu kılan politika ve prosedürler oluşturulmaktadır.	0 0	0 0	16 15,1	61 57,5	29 27,4	106 100	4,12	0,64
Şirketimizde izleme faaliyetlerini yürüten kişilerin tarafsızlığını ele alan politika ve prosedürler oluşturulmaktadır.	0 0	2 1,9	18 17	59 55,7	27 25,5	106 100	4,05	0,71
Şirketimizde izleme ve düzeltme sürecinde eksikler tespit edilerek gerekli önlemler alınmaktadır.	0 0	2 1,9	8 7,5	69 65,1	27 25,5	106 100	4,14	0,62

"Şirketimizde izleme ve düzeltme süreci uygulanmaktadır" ifadesine katılımcıların %84,9'u (Katılıyorum: %58,5 + Kesinlikle Katılıyorum: %26,4) olumlu yanıt vermiştir. Olumsuz görüş bildirenlerin oranı yalnızca %1,9 (Katılmıyorum) ile sınırlıdır. Katılımcıların bu ifadeye verdikleri yanıtların ortalama değeri 4,09, standart sapması ise 0,68 olarak hesaplanmıştır.

"Şirketimizde tamamlanan denetim veya hizmetlerin teftişi izleme faaliyetlerine dâhil edilmektedir" ifadesine olumlu görüş bildirenlerin oranı %84,9 (Katılıyorum: %57,5+Kesinlikle Katılıyorum: %27,4) iken, kararsızlar %13,2 ve olumsuz görüşler %1,9 düzeyindedir. Katılımcıların bu ifadeye verdikleri yanıtların ortalama değeri 4,10, standart sapması ise 0,69 olarak hesaplanmıştır.

"Şirketimizde izleme faaliyetlerini yürüten kişilerin uygun yetkinlik ve kabiliyete sahip olmalarını zorunlu kılan politika ve prosedürler oluşturulmaktadır" ifadesine katılımcıların %84,9'u (Katılıyorum: %57,5+Kesinlikle Katılıyorum: %27,4) katılmaktadır. Olumsuz görüş bildiren hiçbir katılımcı olmaması (Katılmıyorum: %0) ve kararsızların %15,1 ile sınırlı kalması dikkat çekicidir. Katılımcıların bu ifadeye

verdikleri yanıtların ortalama değeri 4,12, standart sapması ise 0,64 olarak hesaplanmıştır.

"Şirketimizde izleme faaliyetlerini yürüten kişilerin tarafsızlığını ele alan politika ve prosedürler oluşturulmaktadır" ifadesine olumlu cevaplar %81,2 (Katılıyorum: %55,7+Kesinlikle Katılıyorum: %25,5), kararsızlar %17, olumsuz görüşler ise %1,9 düzeyindedir. Katılımcıların bu ifadeye verdikleri yanıtların ortalama değeri 4,05, standart sapması ise 0,71 olarak hesaplanmıştır.

"Şirketimizde izleme ve düzeltme sürecinde eksikler tespit edilerek gerekli önlemler alınmaktadır" ifadesine katılımcıların %90,6'sı (Katılıyorum: %65,1+Kesinlikle Katılıyorum: %25,5) olumlu yaklaşmıştır. Olumsuz görüşler %1,9, kararsızlar ise %7,5 ile sınırlıdır. Katılımcıların bu ifadeye verdikleri yanıtların ortalama değeri 4,14, standart sapması ise 0,62 olarak hesaplanmıştır.

3.9.3. KYS 2'nin Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesine İlişkin İfadelerin Analizi

Tablo 3.23, KYS 2'nin uygulanma düzeyi alt boyutuna ilişkin dört ifadeyi içermekte olup, katılımcıların bu ifadelere verdikleri yanıtların frekans, yüzde, standart sapma ve ortalama değerleri tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3.23: KYS 2'nin Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesine İlişkin İfadelere Ait Frekans Dağılımları

İfadeler	Frekans (f)					Veri Sayısı (n)-(%)	Ortalama (X̄)	Standart Sapma (SS)
	Yüzde (%)							
	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum			
Aşağıda yer alan ifadelere katılma düzeyinizi lütfen belirtiniz.								
1= Kesinlikle Katılmıyorum								
5= Kesinlikle Katılıyorum								
Şirketimizde kalitenin gözden geçirilmesine yönelik politika ve prosedürler oluşturulmaktadır.	0	2	4	69	31	106	4,22	0,6
	0	1,9	3,8	65,1	29,2	100		
Şirketimizde kaliteyi gözden geçiren kişilerin atanması için gerekli yetkinlik, kabiliyet ve uygun yetkiye sahip kişilere bu sorumluluğun verilmesini gerektiren politika ve prosedürler oluşturulmaktadır.	2	2	20	55	27	106	3,97	0,83
	1,9	1,9	18,9	51,9	25,5	100		
Şirketimizde kaliteyi gözden geçiren kişilerin liyakatine ilişkin kıstasları belirleyen politika ve prosedürler oluşturulmaktadır.	0	6	30	48	22	106	3,81	0,83
	0	5,7	28,3	45,3	20,8	100		
Şirketimizde kalitenin gözden geçirilmesinin belgelendirilmesine yönelik politika ve prosedürler oluşturulmaktadır.	2	0	2	75	27	106	4,18	0,64
	1,9	0	1,9	70,8	25,5	100		

"Şirketimizde kalitenin gözden geçirilmesine yönelik politika ve prosedürler oluşturulmaktadır" ifadesine katılımcıların %94,3'ü (Katılıyorum: %65,1+Kesinlikle Katılıyorum: %29,2) olumlu yaklaşmıştır. Yalnızca %1,9'u (Katılmıyorum) olumsuz görüş bildirmiş, %3,8'i ise kararsız kalmıştır. İfadenin 4,22 ortalaması ve 0,60 standart sapması, kalite gözden geçirme politikalarının son derece tutarlı bir şekilde benimsendiğini ve katılımcılar arasında yüksek bir mutabakat olduğunu göstermektedir.

"Şirketimizde kaliteyi gözden geçiren kişilerin atanması için gerekli yetkinlik, kabiliyet ve uygun yetkiye sahip kişilere bu sorumluluğun verilmesini gerektiren politika ve prosedürler oluşturulmaktadır" ifadesine katılımcıların %77,4'ü (Katılıyorum: %51,9+Kesinlikle Katılıyorum: %25,5) olumlu görüş bildirirken, %3,8'i (Kesinlikle Katılmıyorum+Katılmıyorum) olumsuz görüş bildirmiştir. Kararsızların oranı %18,9 ile dikkat çekici düzeydedir. İfadenin 3,97 ortalaması ve 0,83 standart sapması, yetkinlik temelli atama süreçlerine dair algıların diğer ifadelere göre daha zayıf olduğunu ortaya koymaktadır.

"Şirketimizde kaliteyi gözden geçiren kişilerin liyakatine ilişkin kıstasları belirleyen politika ve prosedürler oluşturulmaktadır" ifadesine katılımcıların %66,1'i (Katılıyorum: %45,3+Kesinlikle Katılıyorum: %20,8) olumlu görüş bildirirken, %5,7'si (Katılmıyorum) olumsuz yaklaşmıştır. %28,3'lük yüksek bir kararsız grubun varlığı dikkat çekicidir. İfadenin 3,81 ortalaması (ölçekteki en düşük) ve 0,83 standart sapması, liyakat kriterlerinin net olarak tanımlanmadığı veya şeffaf şekilde uygulanmadığı yönünde endişeleri işaret etmektedir.

"Şirketimizde kalitenin gözden geçirilmesinin belgelendirilmesine yönelik politika ve prosedürler oluşturulmaktadır" ifadesine katılımcıların %96,3'ü (Katılıyorum: %70,8+Kesinlikle Katılıyorum: %25,5) olumlu yanıt vermiştir. Olumsuz görüş bildirenler yalnızca %1,9 (Kesinlikle Katılmıyorum) ile sınırlı kalmaktadır. İfadenin 4,18 ortalaması ve 0,64 standart sapması, belgelendirme süreçlerinin yüksek düzeyde standardize edildiği ve katılımcılar arasında güçlü bir uzlaş olduğunu göstermektedir.

3.9.4. BDS 220'nin Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesine İlişkin İfadelerin Analizi

Tablo 3.24, BDS 220'nin uygulanma düzeyi alt boyutuna ilişkin dört ifadeyi içermekte olup, katılımcıların bu ifadelere verdikleri yanıtların frekans, yüzde, standart sapma ve ortalama değerleri tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3.24: BDS 220'nin Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesine İlişkin İfadelere Ait Frekans Dağılımları

İfadeler Aşağıda yer alan ifadelere katılma düzeyinizi lütfen belirtiniz. 1= Kesinlikle Katılmıyorum 5= Kesinlikle Katılıyorum	Frekans (f)					Veri Sayısı (n)-(%)	Ortalama (X̄)	Standart Sapma (SS)
	Yüzde (%)							
	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum			
Şirketimizde sorumlu denetçi, kalite yönetimi ve kaliteye ulaşılmasına ilişkin genel sorumluluğu üstlenmektedir.	2 1,9	0 0	2 1,9	61 57,5	41 38,7	106 100	4,31	0,7
Şirketimizde sorumlu denetçi, denetimin nitelik ve koşulları doğrultusunda geçerli olan etik hükümlere hâkimdir.	2 1,9	0 0	12 11,3	62 58,5	30 28,3	106 100	4,11	0,75
Şirketimizde sorumlu denetçi, bir müşteri ilişkisinin veya belirli bir sözleşmenin kabulü ya da devam ettirilmesiyle ilgili politika ve prosedürlere uyulmasını değerlendirmektedir.	0 0	2 1,9	4 3,8	67 63,2	33 31,1	106 100	4,24	0,61
Şirketimizde sorumlu denetçi, denetim ekibine yeterli ve uygun kaynakların tahsis edilmesini sağlamaktadır.	2 1,9	6 5,7	8 7,5	58 54,7	32 30,2	106 100	4,06	0,88
Şirketimizde sorumlu denetçi, denetim ekibi üyelerinin yönlendirilmesi, gözetimi ve çalışmalarının gözden geçirilmesinden sorumludur.	0 0	2 1,9	8 7,5	65 61,3	31 29,2	106 100	4,18	0,64

"Şirketimizde sorumlu denetçi, kalite yönetimi ve kaliteye ulaşılmasına ilişkin genel sorumluluğu üstlenmektedir" ifadesine ilişkin bulgular, katılımcıların %96,2'sinin (% 57,5 "Katılıyorum" ve %38,7'sinin ise "Kesinlikle katılıyorum" düzeyinde) olumlu görüş bildirdiğini göstermektedir. Ortalama değer 4,31 gibi yüksek bir seviyede olması ve düşük bir standart sapma (0,70) ile desteklenmesi, sorumlu denetçilerin kalite yönetimi sürecindeki liderlik rollerini benimsediklerini ve bu sorumluluğun genel kabul gördüğünü ortaya koymaktadır.

"Şirketimizde sorumlu denetçi, denetimin nitelik ve koşulları doğrultusunda geçerli olan etik hükümlere hâkimdir" ifadesine katılımcıların büyük çoğunluğu (%86,8) olumlu yaklaşmıştır. Katılımcıların %58,5 oranında katıldığı, %28,3 oranında ise kesinlikle katıldığı görülmektedir. Ortalama değer 4,11 olarak belirlenmesi, etik hükümlere uyum konusunda yüksek bir farkındalık olduğunu göstermektedir. 0,75'lik standart sapma, görüşlerin görece homojen olduğunu ortaya koymaktadır.

"Şirketimizde sorumlu denetçi, bir müşteri ilişkisinin veya belirli bir sözleşmenin kabulü ya da devam ettirilmesiyle ilgili politika ve prosedürlere uyulmasını değerlendirmektedir" ifadesine verilen yanıtların ortalaması 4,24 olup, katılımcıların % 57,5'i "Katılıyorum", %38,7'sinin ise "Kesinlikle katılıyorum" şeklinde yanıtlar vermişlerdir. Düşük standart sapma (0,61), katılımcılar arasında güçlü bir görüş birliği olduğunu ortaya koymaktadır.

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin "Şirketimizde sorumlu denetçi, denetim ekibine yeterli ve uygun kaynakların tahsis edilmesini sağlamaktadır" ifadesine %54,7 oranında "Katılıyorum", %30,2 oranında ise "Kesinlikle katılıyorum" şeklinde yanıtlar verdikleri görülmektedir. Bu maddeye yönelik ortalama değer 4,06 olarak hesaplanmıştır. Görece daha yüksek bir standart sapma (0,88), bazı şirketlerde kaynak tahsisi uygulamalarında farklılık olabileceğine işaret etmektedir.

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin "Şirketimizde sorumlu denetçi, denetim ekibi üyelerinin yönlendirilmesi, gözetimi ve çalışmalarının gözden geçirilmesinden sorumludur" ifadesine %61,3 oranında katıldığı, %29,2 oranında ise kesinlikle katıldığı görülmektedir. İfadenin ortalamasının ($\bar{X}=4,18$) yüksek değer aralığında olduğu belirlenmiştir. Buna göre, katılımcıların büyük kısmı (%90,5) şirketlerinde sorumlu denetçinin, denetim ekibi üyelerinin yönlendirilmesi, gözetimi ve çalışmalarının gözden geçirilmesinden sorumlu olduğuna ilişkin görüş belirtmektedirler.

3.9.5. Kalite Yönetim Standartlarının Uygulanma Düzeyine İlişkin Ölçek ve Alt Boyutların Tanımlayıcı İstatistik Analizleri

Kalite Yönetim Standartlarının uygulanma düzeyinin ölçülmesi amacıyla oluşturulan ölçek ve alt boyutlarına ilişkin tanımlayıcı istatistikler aşağıda tablo halinde sunulmuş ve ardından tabloda yer alan bilgiler değerlendirilmiştir.

Tablo 3.25. Kalite Yönetim Standartlarının Uygulanma Düzeyine İlişkin Ölçek ve Alt Boyutların Tanımlayıcı İstatistiklerin Dağılımı

Ölçek ve Alt Boyutlar	N	Min	Max	Ort.	ss
Risk Değerlendirme Süreci Alt Boyutuna İlişkin İfadeler	106	1,8	5	4,23	0,61
Üst Yönetim ve Liderlik Yapısı Alt Boyutuna İlişkin İfadeler	106	2	5	4,21	0,48
Etik Hükümler Alt Boyutuna İlişkin İfadeler	106	1,6	5	4,08	0,66
Müşteri İlişkisinin ve Belirli Bir Sözleşmenin Kabulü ve Devam Ettirilmesi Alt Boyutuna İlişkin İfadeler	106	1	5	4,12	0,73
Denetim veya Hizmetin Yürütülmesi Alt Boyutuna İlişkin İfadeler	106	2,6	5	4,14	0,5
Kaynaklar Alt Boyutuna İlişkin İfadeler	106	1,6	5	4,06	0,63
Bilgi ve İletişim Alt Boyutuna İlişkin İfadeler	106	1,8	5	4,16	0,65
İzleme ve Düzeltme Süreci Alt Boyutuna İlişkin İfadeler	106	2,8	5	4,1	0,48
KYS1 Uygulanma Düzeyi Ölçeğine İlişkin İfadeler	106	2,18	4,85	4,14	0,39
KYS 2 Uygulanma Düzeyi Ölçeğine İlişkin İfadeler	106	1,5	5	4,04	0,58
BDS 220 Uygulanma Düzeyi Ölçeğine İlişkin İfadeler	106	1,4	5	4,18	0,58
Kalite Yönetim Standartlarının Uygulama Düzey Ölçek Toplamı	106	2,04	4,85	4,13	0,39

Risk değerlendirme süreci alt boyutuna ilişkin ifadelerde puanlar 1,80 ile 5,00 arasında değişmiş, ortalama puan 4,23 ve standart sapma 0,61 olarak hesaplanmıştır. Bu değer, risk değerlendirme uygulamalarının genelde yüksek düzeyde değerlendirildiğini ve yanıtların görece tutarlı olduğunu göstermektedir.

Üst yönetim ve liderlik yapısı alt boyutuna ilişkin ifadelerde puanlar 2,00 ile 5,00 aralığında yer almakta olup, ortalama 4,21 ve standart sapma 0,48'dir. Bu sonuç, üst yönetim ve liderlik yapısının katılımcılar tarafından yüksek düzeyde algılandığını ve bu konuda fikir birliğinin daha güçlü olduğunu göstermektedir.

Etik hükümler alt boyutuna ilişkin ifadeler için minimum değer 1,60, maksimum değer 5,00 olarak gözlenmiştir. Ortalama puan 4,08 ve standart sapma 0,66'dır. Bu bulgu, etik kuralların görece olumlu değerlendirildiğini, ancak yanıtlar arasında diğer alt boyutlara kıyasla daha fazla değişkenlik bulunduğunu ortaya koymaktadır.

Müşteri ilişkisinin ve belirli bir sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesi alt boyutuna ilişkin ifadelerde puanlar 1,00 ile 5,00 arasında değişmektedir. Ortalama 4,12

ve standart sapma 0,73 olup, bu alt boyut tüm ölçek içinde en yüksek varyansı içeren boyuttur. Bu da katılımcıların bu konuya ilişkin değerlendirmelerinde daha fazla farklılık olduğunu göstermektedir.

Denetim veya hizmetin yürütülmesi alt boyutuna ilişkin ifadelerde minimum puan 2,60, maksimum puan 5,00; ortalama puan 4,14 ve standart sapma 0,50 olarak belirlenmiştir. Bu değerler, hizmetin yürütülmesine ilişkin uygulamaların genelde olumlu değerlendirildiğini göstermektedir.

Kaynaklar alt boyutuna ilişkin ifadelerde puanlar 1,60 ile 5,00 arasında değişmekte olup, ortalama puan 4,06 ve standart sapma 0,63'tür. Bu bulgular, kaynaklara erişim ve yönetim konusundaki uygulamaların genel olarak olumlu karşılandığını, ancak değerlendirmelerde görece daha fazla dağılım bulunduğunu göstermektedir.

Bilgi ve iletişim alt boyutuna ilişkin ifadelerde puanlar 1,80 ile 5,00 arasında değişmektedir. Ortalama puan 4,16 ve standart sapma 0,65 olarak hesaplanmıştır. Bu değerler, bilgi ve iletişim uygulamalarının yeterli düzeyde değerlendirildiğini, ancak bu konuda katılımcılar arasında bazı görüş farklılıkları olduğunu göstermektedir.

İzleme ve düzeltme süreci alt boyutuna ilişkin ifadelerde minimum puan 2,80, maksimum puan 5,00; ortalama puan 4,10 ve standart sapma 0,48 olarak bulunmuştur. Düşük standart sapma değeri, bu alt boyutta görüşlerin oldukça homojen dağıldığını göstermektedir.

KYS 1'in uygulanma düzeyinin ölçülmesine ilişkin ifadeler için minimum puan 2,18, maksimum puan 4,85; ortalama puan 4,14 ve standart sapma 0,39'dur. Bu alt boyut, en düşük varyansa sahip olup katılımcıların bu konudaki değerlendirmelerinin oldukça benzer olduğunu ortaya koymaktadır.

KYS 2'nin uygulanma düzeyinin ölçülmesine ilişkin ifadelerde puanlar 1,50 ile 5,00 arasında değişmektedir. Ortalama puan 4,04 ve standart sapma 0,58 olarak belirlenmiştir. Bu, diğer bazı alt boyutlara göre biraz daha düşük bir değerlendirmeyi ve orta düzeyde varyansı yansıtmaktadır.

BDS 220'nin uygulanma düzeyinin ölçülmesine ilişkin ifadeler için minimum değer 1,40, maksimum değer 5,00; ortalama 4,18 ve standart sapma 0,58'dir. Bu değerler, bu standardın genel olarak yüksek düzeyde uygulandığını ancak katılımcılar arasında bu konuda tam bir fikir birliği olmadığını göstermektedir.

Son olarak, Kalite Yönetim Standartlarının uygulama düzey ölçek toplamı açısından puanlar 2,04 ile 4,85 arasında değişmekte, ortalama puan 4,13 ve standart sapma 0,39 olarak hesaplanmıştır. Dolayısıyla Kalite Yönetim Standartlarının genel olarak yüksek düzeyde uygulandığı görülmektedir.

3.9.6. Kalite Yönetim Standartlarının Uygulanma Düzeyi Ölçek ve Alt Boyutları İle Demografik Özelliklerin Farklılık Analizleri

Bu bölümde Kalite Yönetim Standartlarının uygulanma düzeylerini ölçen değişkenler ile demografik özellikler arasında farklılık olup olmadığı analiz edilmiştir. Demografik özelliklerden cinsiyet, eğitim düzeyi, denetim şirketinin faaliyet alanı ve şirket içi eğitim alma durumu gibi ikili gruplar için bağımsız örneklem t-testi, yaş grubu, mesleki deneyim süresi, denetçi ünvanı, hizmet verilen sektör, şirket faaliyet süresi ve şirketteki denetçi sayısı gibi üç veya daha fazla gruptan oluşan değişkenler için ise tek yönlü varyans analizi (ANOVA) kullanılarak incelenmiştir. Ayrıca gruplar arasında anlamlı farklılıkları tespit edebilmek amacıyla da Post Hoc Tukey testi uygulanmıştır. Araştırmanın amaçlarına uygun olarak oluşturulan hipotezler, uygun farklılık analizleri kullanılarak istatistiksel olarak test edilmiştir.

Tablo 3.26. Katılımcıların Cinsiyetine Göre Kalite Yönetim Standartları Uygulama Düzeylerinin Karşılaştırılması

Ölçek ve Alt Boyutlar	1 – Cinsiyetinizi belirtiniz.					
	Kadın (n=41)		Erkek (n=65)		T Testi	
	ort	ss	Ort	ss	t	p
Risk Değerlendirme Sürecine İlişkin İfadeler	4,31	0,51	4,18	0,66	1,014	0,313
Üst Yönetim ve Liderlik Yapısına İlişkin İfadeler	4,29	0,41	4,15	0,52	1,481	0,142
Etik Hükümlere İlişkin İfadeler	4,05	0,62	4,10	0,69	-0,337	0,737
Müşteri İlişkisinin ve Belirli Bir Sözleşmenin Kabulü ve Devam Ettirilmesine İlişkin İfadeler	4,12	0,68	4,12	0,77	-0,008	0,994
Denetim veya Hizmetin Yürütülmesine İlişkin İfadeler	4,20	0,50	4,10	0,49	0,977	0,331
Kaynaklara İlişkin İfadeler	4,01	0,59	4,09	0,66	-0,613	0,541
Bilgi ve İletişime İlişkin İfadeler	4,22	0,58	4,12	0,70	0,786	0,434
İzleme ve Düzeltme Sürecine İlişkin İfadeler	4,14	0,52	4,08	0,45	0,595	0,553
KYS 1'in Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesine İlişkin İfadeler	4,17	0,31	4,12	0,43	0,651	0,516
KYS 2'nin Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesine İlişkin İfadeler	4,12	0,48	4,00	0,63	1,096	0,276
BDS 220'nin Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesine İlişkin İfadeler	4,22	0,47	4,15	0,64	0,637	0,526
Kalite Yönetim Standartlarının Uygulama Düzey Ölçek Toplamı	4,17	0,28	4,11	0,45	0,764	0,447

*p<0,05; t Testi

Tablo 3.26'da, Kalite Yönetim Standartları uygulama düzeylerinin cinsiyete göre farklılaşıp farklılaşmadığı analiz edilmiş ve bağımsız örneklem t-testi uygulanmıştır. T testi sonuçlarına göre, tüm alt boyutlar ve toplam ölçek puanı açısından kadın ve erkekler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmamıştır ($p>0,05$). Bu durumda, "H1: Bağımsız denetim şirketlerinin Kalite Yönetim Standartlarını uygulama düzeyi ile katılımcının cinsiyet faktörü arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır", "H1a: Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 1'i uygulama düzeyi ile katılımcının cinsiyet faktörü arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır", "H1b: Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 2'yi uygulama düzeyi ile katılımcının cinsiyet faktörü arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır", "H1c: Bağımsız denetim şirketlerinin BDS 220'yi uygulama düzeyi ile katılımcının cinsiyet faktörü arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır" hipotezleri reddedilmiştir.

Tablo 3.27. Katılımcıların Yaş Gruplarına Göre Kalite Yönetim Standartları Uygulama Düzeylerinin Karşılaştırılması

Ölçek ve Alt Boyutlar	2 – Yaşınızı belirtiniz.								Post Hoc Tukey
	20-29		30-39		40 ve üzeri		Anova Testi		
	(n=45)		(n=28)		(n=33)				
	Ort	Ss	ort	ss	Ort	ss	F	p	
Risk Değerlendirme Sürecine İlişkin İfadeler	4,19	0,70	4,25	0,54	4,27	0,53	0,186	0,831	
Üst Yönetim ve Liderlik Yapısına İlişkin İfadeler	4,12	0,58	4,15	0,40	4,37	0,35	2,895	0,060	
Etik Hükümlere İlişkin İfadeler	3,83	0,80	4,36	0,53	4,19	0,41	6,895	0,002*	1<2 1<3
Müşteri İlişkisinin ve Belirli Bir Sözleşmenin Kabulü ve Devam Ettirilmesine İlişkin İfadeler	4,14	0,57	3,92	1,00	4,27	0,64	1,754	0,178	
Denetim veya Hizmetin Yürütülmesine İlişkin İfadeler	4,07	0,56	4,15	0,46	4,21	0,44	0,782	0,460	
Kaynaklara İlişkin İfadeler	3,88	0,76	4,09	0,49	4,29	0,46	4,286	0,016*	1<3
Bilgi ve İletişime İlişkin İfadeler	4,13	0,73	3,94	0,66	4,37	0,46	3,436	0,036*	2<3
İzleme ve Düzeltme Sürecine İlişkin İfadeler	4,07	0,55	4,01	0,47	4,22	0,33	1,771	0,175	
KYS 1'in Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesine ilişkin İfadeler	4,05	0,49	4,11	0,31	4,28	0,25	3,308	0,041*	1<3
KYS 2'nin Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesine İlişkin İfadeler	3,93	0,72	4,04	0,47	4,21	0,37	2,385	0,097	
BDS 220'nin Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesine İlişkin İfadeler	4,03	0,71	4,24	0,44	4,33	0,42	2,822	0,064	
Kalite Yönetim Standartlarının Uygulama Düzey Ölçek Toplamı	4,04	0,50	4,12	0,30	4,28	0,22	3,678	0,029*	1<3

*p<0,05 ; Anova Testi- Post Hoc Tukey

Tablo 3.27'de bağımsız denetim şirketlerinde Kalite Yönetim Standartlarının uygulanma düzeylerinin yaş gruplarına göre farklılık gösterip göstermediği incelenmiştir. Bağımsız değişken olarak yaş grupları (20-29, 30-39, 40 ve üzeri), bağımlı değişken olarak ise Kalite Yönetim Standartlarının uygulanmasına ilişkin toplam skorlar ve alt boyutlara ait ifadeler ele alınmıştır. Verilerin analizinde tek yönlü varyans analizi (ANOVA) ve anlamlı bulunan sonuçlar için Post Hoc Tukey testi uygulanmıştır.

Etik hükümlere ilişkin ifadeler yaş grupları arasında anlamlı bir fark göstermektedir (F=6,895, p=0,002). Ortalama puanlar incelendiğinde, 30-39 yaş grubunun ortalaması 4,36 (ss=0,53) ile en yüksek değere sahip olduğu, bunu 40 ve üzeri yaş grubu (ort.=4,19, ss=0,41) ve 20-29 yaş grubu (ort=3,83, ss=0,80) izlediği

görülmektedir. Ayrıca Post Hoc Tukey testine göre, 30–39 yaş grubunun ortalama puanı (ort.=4,36, ss=0,53), 20–29 yaş grubunun ortalamasından (ort.=3,83, ss=0,80) anlamlı düzeyde daha yüksektir. Benzer şekilde, 40 yaş ve üzeri grubun ortalaması (ort.=4,19, ss=0,41) da 20–29 yaş grubuna göre anlamlı şekilde daha yüksektir.

Kaynaklara İlişkin İfadeler değişkeninde de yaş grupları arasında anlamlı bir farklılık gözlenmiştir ($F=4,286$, $p=0,016$). Ortalama değerlere göre, 40 ve üzeri yaş grubunun ortalaması 4,29 (ss=0,46) ile en yüksek düzeydedir. Bunu sırasıyla 30-39 yaş grubu (ort.=4,09, ss=0,49) ve 20-29 yaş grubu (ort.=3,88, ss=0,76) takip etmektedir. Ayrıca yapılan Post Hoc analizine göre, 40 yaş ve üzeri grubun ortalama puanı (ort.=4,29, ss=0,46), 20–29 yaş grubunun ortalamasından (ort.=3,88, ss=0,76) anlamlı düzeyde daha yüksektir.

Bilgi ve iletişime ilişkin ifadeler açısından da yaş grupları arasında anlamlı bir farklılık saptanmıştır ($F=3,436$, $p=0,036$). 40 ve üzeri yaş grubunun ortalaması 4,37 (ss=0,46) ile en yüksektir. Bu grubu 20-29 yaş grubu (ort.=4,13, ss=0,73) ve 30-39 yaş grubu (ort.=3,94, ss=0,66) izlemektedir. Ayrıca Post Hoc Tukey testine göre, 40 yaş ve üzeri grubun ortalama puanı (ort.=4,37, ss=0,46), 30–39 yaş grubunun ortalamasından (ort.=3,94, ss=0,66) anlamlı düzeyde daha yüksektir.

KYS 1'in uygulanma düzeyinin ölçülmesine ilişkin ifadeler bakımından da yaş grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir ($F=3,308$, $p=0,041$). 40 ve üzeri yaş grubunun ortalaması 4,28 (ss=0,25), 30-39 yaş grubunun ortalaması 4,11 (ss=0,31), 20-29 yaş grubunun ortalaması ise 4,05 (ss=0,49) olarak hesaplanmıştır. Ayrıca Post Hoc Tukey testine göre, 40 yaş ve üzeri grubun ortalama puanı (ort.=4,28, ss=0,25), 20–29 yaş grubunun ortalamasına (ort.=4,05, ss=0,49) göre anlamlı düzeyde yüksektir. Bu sonuçlara göre "H2_a: Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 1'i uygulama düzeyi ile katılımcının yaş faktörü arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır" hipotezi kabul edilmiştir.

Kalite Yönetim Standartlarının uygulama düzeyi ölçek toplamı açısından da yaş grupları arasında anlamlı bir farklılık bulunmuştur ($F=3,678$, $p=0,029$). 40 ve üzeri yaş grubunun ortalaması 4,28 (ss=0,22) ile diğer yaş gruplarına göre daha yüksektir. Ayrıca yapılan Post Hoc analiz sonucuna göre, özellikle 40 yaş ve üzeri grubun ortalama puanı (ort.=4,28, ss=0,22), 20–29 yaş grubunun ortalamasından (ort.=4,04, ss=0,50) anlamlı şekilde daha yüksektir. Bu sonuçlara göre "H2: Bağımsız denetim şirketlerinin Kalite

Yönetim Standartlarını uygulama düzeyi ile katılımcının yaş faktörü arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır" hipotezi kabul edilmiştir.

Risk değerlendirme süreci, üst yönetim ve liderlik yapısı, müşteri ilişkisi ve belirli bir sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesi, denetim veya hizmetin yürütülmesi, izleme ve düzeltme süreci, KYS 2 ve BDS 220 uygulama düzeylerine ilişkin ifadelerde yaş grupları arasında anlamlı bir fark bulunmamıştır ($p>0,05$). Bu durumda "H2_b: Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 2'yi uygulama düzeyi ile katılımcının yaş faktörü arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır" ve "H2_c: Bağımsız denetim şirketlerinin BDS 220'yi uygulama düzeyi ile katılımcının yaş faktörü arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır" hipotezleri reddedilmiştir.

Tablo 3.28. Katılımcıların Eğitim Düzeyine Göre Kalite Yönetim Standartları Uygulama Düzeylerinin Karşılaştırılması

Ölçek ve Alt Boyutlar	3 - Eğitim durumunuzu belirtiniz					
	Lisans (n=75)		Yüksek lisans ya da Doktora (n=31)		T Testi	
	ort	ss	Ort	ss	t	p
Risk Değerlendirme Sürecine İlişkin İfadeler	4,23	0,63	4,23	0,56	0,068	0,946
Üst Yönetim ve Liderlik Yapısına İlişkin İfadeler	4,15	0,51	4,34	0,37	-1,889	0,062
Etik Hükümlere İlişkin İfadeler	3,97	0,68	4,35	0,55	-2,817	0,006 *
Müşteri İlişkinin ve Belirli Bir Sözleşmenin Kabulü ve Devam Ettirilmesine İlişkin İfadeler	4,16	0,61	4,02	0,97	0,741	0,463
Denetim veya Hizmetin Yürütülmesine İlişkin İfadeler	4,09	0,51	4,24	0,45	-1,379	0,171
Kaynaklara İlişkin İfadeler	4,03	0,68	4,14	0,50	-0,832	0,408
Bilgi ve İletişime İlişkin İfadeler	4,13	0,66	4,21	0,64	-0,569	0,571
İzleme ve Düzeltme Sürecine İlişkin İfadeler	4,05	0,49	4,22	0,41	-1,650	0,102
KYS 1'in Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesine ilişkin İfadeler	4,10	0,42	4,22	0,29	-1,488	0,140
KYS 2'nin Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesine İlişkin İfadeler	3,94	0,60	4,30	0,44	-3,024	0,003 *
BDS 220'nin Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesine İlişkin İfadeler	4,11	0,62	4,35	0,41	-1,962	0,052
Kalite Yönetim Standartlarının Uygulama Düzey Ölçek Toplamı	4,09	0,42	4,24	0,26	-1,886	0,062

* $p<0,05$; t Testi

Tablo 3.28'de katılımcıların eğitim düzeylerine göre Kalite Yönetim Standartları uygulama düzeylerinin farklılık gösterip göstermediği incelenmiş ve bağımsız örneklem t-testi uygulanmıştır. Eğitim düzeyi değişkeni lisans (n=75) ve yüksek lisans/doktora (n=31) olmak üzere iki grupta değerlendirilmiştir.

Etik hükümlere ilişkin ifadelerde göre anlamlı bir farklılık bulunmuştur ($t=-2,817$, $p=0,006$). Yüksek lisans ya da doktora mezunlarının ortalaması 4,35 ($ss=0,55$), lisans mezunlarının ortalaması ise 3,97 ($ss=0,68$) olduğu görülmektedir.

KYS 2'nin uygulanma düzeyine ilişkin ifadelerde de eğitim düzeyi grupları arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir ($t=-3,024$, $p=0,003$). Yüksek lisans/doktora grubunun ortalaması 4,30 ($ss=0,44$), lisans grubunun ortalaması ise 3,94 ($ss=0,60$) olarak bulunmuştur. Dolayısıyla "H3_b: Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 2'yi uygulama düzeyi ile katılımcının eğitim durumu arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır" hipotezi kabul edilmiştir.

Risk değerlendirme süreci, üst yönetim ve liderlik yapısı, müşteri ilişkisi ve belirli bir sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesi, denetim veya hizmetin yürütülmesi, kaynaklar, bilgi ve iletişim, izleme ve düzeltme süreci, KYS 1, BDS 220 ve toplam Kalite Yönetim Standartları puanı açısından eğitim düzeyine göre istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmamıştır ($p>0,05$). Dolayısıyla "H3: Bağımsız denetim şirketlerinin Kalite Yönetim Standartlarını uygulama düzeyi ile katılımcının eğitim durumu arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır", "H3_a: Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 1'i uygulama düzeyi ile katılımcının eğitim durumu arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır" ve "H3_c: Bağımsız denetim şirketlerinin BDS 220'yi uygulama düzeyi ile katılımcının eğitim durumu arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır" hipotezleri reddedilmiştir.

Tablo 3.29. Bağımsız Denetçi Olarak Çalışma Süresi İle Kalite Yönetim Standartları Uygulama Düzeylerinin Karşılaştırılması

Ölçek ve Alt Boyutlar	4 - Bağımsız denetçi olarak çalışma sürenizi belirtiniz										Post Hoc Tukey
	1-4 Yıl		5-9 Yıl		10-14 Yıl		15 Yıl ve Üzeri		Anova Testi		
	(n=46)		(n=23)		(n=22)		(n=15)				
	ort	Ss	Ort	ss	Ort	ss	Ort	ss	F	p	
Risk Değerlendirme Sürecine İlişkin İfadeler	4,14	0,72	4,36	0,50	4,16	0,50	4,41	0,49	1,196	0,315	
Üst Yönetim ve Liderlik Yapısına İlişkin İfadeler	4,10	0,58	4,19	0,42	4,31	0,30	4,39	0,41	1,755	0,160	
Etik Hükümlere İlişkin İfadeler	3,80	0,77	4,42	0,54	4,25	0,39	4,19	0,46	6,238	0,001*	1<2 1<3
Müşteri İlişkisinin ve Belirli Bir Sözleşmenin Kabulü ve Devam Ettirilmesine İlişkin İfadeler	4,16	0,57	4,01	0,88	4,00	1,02	4,37	0,27	0,979	0,406	
Denetim veya Hizmetin Yürütülmesine İlişkin İfadeler	4,09	0,55	4,18	0,45	4,16	0,46	4,17	0,46	0,263	0,852	
Kaynaklara İlişkin İfadeler	3,91	0,74	4,03	0,59	4,18	0,42	4,40	0,45	2,728	0,048*	1<4
Bilgi ve İletişime İlişkin İfadeler	4,13	0,72	3,94	0,73	4,27	0,43	4,41	0,48	1,938	0,128	
İzleme ve Düzeltme Sürecine İlişkin İfadeler	4,04	0,55	4,13	0,38	4,08	0,48	4,28	0,31	1,011	0,391	
KYS 1'in Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesine ilişkin İfadeler	4,04	0,48	4,16	0,32	4,18	0,24	4,33	0,27	2,289	0,083	
KYS 2'nin Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesine ilişkin İfadeler	3,90	0,72	4,07	0,44	4,25	0,42	4,15	0,36	2,111	0,103	
BDS 220'nin Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesine ilişkin İfadeler	4,00	0,69	4,26	0,44	4,29	0,39	4,43	0,49	2,892	0,039*	1<4
Kalite Yönetim Standartlarının Uygulama Düzey Ölçek Toplamı	4,03	0,49	4,16	0,31	4,20	0,20	4,32	0,24	2,708	0,049*	1<4

*p<0,05;Anova Testi- Post Hoc Tukey

Tablo 3.29'da bağımsız denetçilerin meslekteki deneyim sürelerine göre Kalite Yönetim Standartlarının uygulanma düzeylerinin farklılaşıp farklılaşmadığı incelenmiştir. Bağımsız değişken olarak bağımsız denetçi olarak çalışma süresi (1–4 yıl, 5–9 yıl, 10–14 yıl, 15 yıl ve üzeri), bağımlı değişken olarak ise Kalite Yönetim Standartlarının alt boyutlarına ve toplam uygulama düzeyi puanına ilişkin ortalamalar

kullanılmıştır. Veriler tek yönlü varyans analizi (ANOVA) ile analiz edilmiş ve anlamlı sonuçlar için Post Hoc Tukey testi uygulanmıştır.

Etik hükümlere ilişkin ifadeler açısından denetçi olarak çalışma süresi grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmuştur ($F=6,238$, $p=0,001$). Ortalama puanlar incelendiğinde 5-9 yıl denetçi olarak çalışan grubun ortalaması 4,42 ($ss=0,54$), 10-14 yıl denetçi olarak çalışan grubun 4,25 ($ss=0,39$), 15 yıl ve üzeri denetçi olarak çalışan grubun 4,19 ($ss=0,46$), 1-4 yıl denetçi olarak çalışan grubun ise 3,80 ($ss=0,77$) olduğu görülmektedir. Ayrıca Post Hoc analiz sonuçlarına göre, 1-4 yıl deneyimi olan denetçilerin ortalama puanı (ort.=3,80, $ss=0,77$), hem 5-9 yıl deneyime sahip olanlardan (ort.=4,42, $ss=0,54$) hem de 10-14 yıl deneyime sahip olanlardan (ort.=4,25, $ss=0,39$) anlamlı düzeyde düşüktür.

Kaynaklara ilişkin ifadeler değişkeninde de denetçi olarak çalışma süresi grupları arasında anlamlı fark tespit edilmiştir ($F=2,728$, $p=0,048$). Ortalama değerlere göre, 15 yıl ve üzeri denetçi olarak çalışanların ortalaması 4,40 ($ss=0,45$), 10-14 yıl denetçi olarak çalışan grubun ortalaması 4,18 ($ss=0,42$), 5-9 yıl denetçi olarak çalışan grubun ortalaması 4,03 ($ss=0,59$), 1-4 yıl denetçi olarak çalışan grubun ise 3,91 ($ss=0,74$) olarak hesaplanmıştır. Ayrıca yapılan Post Hoc testi sonucuna göre, 15 yıl ve üzeri deneyime sahip denetçilerin ortalama puanı (ort.=4,40, $ss=0,45$), 1-4 yıl deneyimi olanlardan (ort.=3,91, $ss=0,74$) anlamlı düzeyde yüksektir.

BDS 220'nin uygulanma düzeyine İlişkin İfadeler açısından da denetçi olarak çalışma sürelerine göre anlamlı bir farklılık gözlenmiştir ($F=2,892$, $p=0,039$). Ortalama puanlar 15 yıl ve üzeri denetçi olarak çalışanlarda 4,43 ($ss=0,49$), 10-14 yıl denetçi olarak çalışanlar grubunda 4,29 ($ss=0,39$), 5-9 yıl denetçi olarak çalışanlar grubunda 4,26 ($ss=0,44$) ve 1-4 yıl denetçi olarak çalışanlar grubunda 4,00 ($ss=0,69$) olarak bulunmuştur. Ayrıca Post Hoc analiz sonuçlarına göre, 15 yıl ve üzeri denetçi olarak çalışan grubun ortalama puanı (ort.=4,43, $ss=0,49$), 1-4 yıl denetçi olarak deneyimi olan grubun ortalamasına (ort.=4,00, $ss=0,69$) göre anlamlı düzeyde daha yüksektir. Bu sonuçlara göre "H4c: Bağımsız denetim şirketlerinin BDS 220'yi uygulama düzeyi ile katılımcının bağımsız denetçi olarak çalışma süresi arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır" hipotezi kabul edilmiştir.

Kalite Yönetim Standartları uygulama düzeyi ölçek toplamı açısından da gruplar arasında anlamlı bir fark vardır ($F=2,708$, $p=0,049$). Ortalama puanlar 15 yıl ve üzeri

denetçi olarak çalışanlarda 4,32 (ss=0,24), 10-14 yıl denetçi olarak çalışanlarda 4,20 (ss=0,20), 5-9 yıl denetçi olarak çalışanlarda 4,16 (ss=0,31), 1-4 yıl denetçi olarak çalışanlarda ise 4,03 (ss=0,49) olarak bulunmuştur. Ayrıca Post Hoc Tukey testine göre, 15 yıl ve üzeri deneyime sahip denetçilerin toplam puanı (ort.=4,32, ss=0,24), 1-4 yıl deneyimi olanlardan (ort.=4,03, ss=0,49) anlamlı düzeyde daha yüksektir. Bu sonuçlara göre "H4: Bağımsız denetim şirketlerinin Kalite Yönetim Standartlarını uygulama düzeyi ile katılımcının bağımsız denetçi olarak çalışma süresi arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır" hipotezi kabul edilmiştir.

Risk değerlendirme süreci, üst yönetim ve liderlik yapısı, müşteri ilişkisi ve belirli bir sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesi, denetim veya hizmetin yürütülmesi, bilgi ve iletişim, izleme ve düzeltme süreci, KYS1 ve KYS2 uygulama düzeyleri gibi diğer değişkenlerde denetçi olarak çalışma süresine göre anlamlı bir fark bulunmamıştır ($p>0,05$). Bu durumda "H4_a: Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 1'i uygulama düzeyi ile katılımcının bağımsız denetçi olarak çalışma süresi arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır" ve "H4_b: Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 2'yi uygulama düzeyi ile katılımcının bağımsız denetçi olarak çalışma süresi arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır" hipotezleri reddedilmiştir.

Tablo 3.30. Denetçi Ünvanına Göre Kalite Yönetim Standartları Uygulama Düzeylerinin Karşılaştırılması

5 – Şirketteki denetçi ünvanınızı belirtiniz.													
Ölçek ve Alt Boyutlar	Sorumlu Ortak Baş Denetçi		Baş Denetçi		Kıdemli Denetçi		Denetçi		Denetçi yardımcısı		Anova Testi		Post Hoc Tukey
	(n=9)		(n=8)		(n=25)		(n=46)		(n=18)				
	Ort	ss	Ort	Ss	Ort	ss	ort	ss	ort	ss	F	p	
Risk Değerlendirme Sürecine İlişkin İfadeler	4,42	0,53	4,40	0,40	4,27	0,57	4,18	0,58	4,13	0,82	0,588	0,672	
Üst Yönetim ve Liderlik Yapısına İlişkin İfadeler	4,40	0,40	4,30	0,41	4,42	0,33	4,04	0,42	4,19	0,71	3,366	0,013*	3>4
Etik Hükümlere İlişkin İfadeler	4,09	0,54	4,38	0,36	4,30	0,47	4,07	0,65	3,68	0,91	2,907	0,025*	3>5
Müşteri İlişkisinin ve Belirli Bir Sözleşmenin Kabulü ve Devam Ettirilmesine İlişkin İfadeler	4,33	0,28	3,78	1,20	4,17	0,71	4,11	0,76	4,14	0,56	0,648	0,630	
Denetim veya Hizmetin Yürütülmesine İlişkin İfadeler	4,02	0,46	4,15	0,56	4,28	0,44	4,06	0,48	4,19	0,59	0,994	0,414	
Kaynaklara İlişkin İfadeler	4,33	0,50	4,43	0,35	4,19	0,48	4,00	0,60	3,74	0,90	2,747	0,032*	2>5
Bilgi ve İletişime İlişkin İfadeler	4,22	0,41	4,53	0,51	4,37	0,60	3,90	0,60	4,31	0,81	3,606	0,009*	2>4
İzleme ve Düzeltme Sürecine İlişkin İfadeler	4,20	0,24	4,38	0,36	4,18	0,42	4,04	0,42	3,97	0,73	1,511	0,205	
KYS 1'in Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesine ilişkin İfadeler	4,25	0,24	4,30	0,36	4,28	0,27	4,05	0,35	4,04	0,59	2,310	0,063	
KYS 2'nin Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesine ilişkin İfadeler	4,08	0,35	4,31	0,44	4,20	0,43	4,01	0,58	3,78	0,77	1,973	0,104	
BDS 220'nin Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesine ilişkin İfadeler	4,44	0,53	4,43	0,48	4,31	0,41	4,11	0,58	3,93	0,75	2,251	0,069	
Kalite Yönetim Standartlarının Uygulama Düzey Ölçek Toplamı	4,26	0,18	4,32	0,32	4,27	0,24	4,05	0,37	4,01	0,59	2,592	0,041*	2>5

*p<0,05; Anova Testi- Post Hoc Tukey

Tablo 3.30'da denetçilerin ünvanlarına göre Kalite Yönetim Standartlarının uygulanma düzeylerinde anlamlı farklılık olup olmadığı incelenmiştir. Bağımsız değişken olarak denetçi ünvanları (sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçi, denetçi, denetçi yardımcısı) kullanılmış; bağımlı değişken olarak ise Kalite Yönetim Standartlarının alt boyutları ve toplam uygulama düzeyi puanı değerlendirilmiştir. Tek yönlü varyans analizi (ANOVA) ile yapılan analizlerde anlamlı fark bulunan değişkenler için Post Hoc Tukey testi uygulanarak gruplar arası farklar detaylandırılmıştır.

Üst yönetim ve liderlik yapısına ilişkin ifadeler açısından denetçi ünvanı arasında anlamlı bir farklılık saptanmıştır ($F=3,366$, $p=0,013$). Ortalama puanlar sırasıyla; kıdemli denetçilerde 4,42 ($ss=0,33$), sorumlu ortak baş denetçilerde 4,40 ($ss=0,40$), baş denetçilerde 4,30 ($ss=0,41$), denetçi yardımcılarında 4,19 ($ss=0,71$) ve denetçilerde 4,04 ($ss=0,42$) olarak hesaplanmıştır. Ayrıca Post Hoc testine göre, kıdemli denetçilerin ortalama puanı (ort.=4,42, $ss=0,33$), denetçilerin ortalamasından (ort.=4,04, $ss=0,42$) anlamlı düzeyde yüksektir.

Etik hükümlere ilişkin ifadeler değişkeninde de denetçi ünvanına göre anlamlı bir fark bulunmaktadır ($F=2,907$, $p=0,025$). En yüksek ortalama 4,38 ($ss=0,36$) ile baş denetçilerde görülmüş, bunu kıdemli denetçiler (4,30), denetçi yardımcıları (3,68), denetçiler (4,07) ve sorumlu ortak baş denetçiler (4,09) takip etmiştir. Ayrıca Post Hoc Tukey analizine göre kıdemli denetçilerin ortalaması (ort.=4,30, $ss=0,47$), denetçi yardımcılarının ortalamasına göre (ort.=3,68, $ss=0,91$) anlamlı düzeyde daha yüksektir.

Kaynaklara ilişkin ifadeler değişkeninde de denetçi ünvanları arasında anlamlı fark gözlenmiştir ($F=2,747$, $p=0,032$). Ortalama puanlar incelendiğinde; baş denetçilerin 4,43 ($ss=0,35$), sorumlu ortak baş denetçilerin 4,33 ($ss=0,50$) ortalamasına sahip olduğu, buna karşın denetçi yardımcılarının ortalamasının 3,74 ($ss=0,90$) olduğu görülmektedir. Ayrıca Post Hoc Tukey analizine göre baş denetçilerin ortalama puanı (ort.=4,43, $ss=0,35$), denetçi yardımcılarının ortalamasından (ort.=3,74, $ss=0,90$) anlamlı düzeyde yüksektir.

Bilgi ve iletişime ilişkin ifadeler bakımından da ünvan grupları arasında anlamlı farklılık bulunmaktadır ($F=3,606$, $p=0,009$). En yüksek ortalama 4,53 ($ss=0,51$) ile baş denetçilere aittir. Kıdemli denetçilerin ortalaması 4,37 ($ss=0,60$), denetçi yardımcılarının 4,31 ($ss=0,81$), sorumlu ortak baş denetçilerin 4,22 ($ss=0,41$) ve

denetçilerin ise 3,90 (ss=0,60) olarak bulunmuştur. Ayrıca Post Hoc Tukey testi sonuçlarına göre baş denetçilerin ortalama puanı (ort.=4,53, ss=0,51), denetçilerin ortalamasından (ort.=3,90, ss=0,60) anlamlı düzeyde daha yüksektir.

Kalite Yönetim Standartlarının uygulama düzeyi ölçek toplamı açısından denetçi ünvanlarına göre anlamlı bir fark belirlenmiştir ($F=2,592$, $p=0,041$). En yüksek ortalamalar baş denetçi (4,32, ss=0,32), kıdemli denetçi (4,27, ss=0,24) ve sorumlu ortak baş denetçi (4,26, ss=0,18) gruplarında görülmüştür. Denetçi (4,05, ss=0,37) ve denetçi yardımcısı (4,01, ss=0,59) gruplarında bu değerler daha düşüktür. Ayrıca yapılan Post Hoc Tukey analizine göre baş denetçilerin toplam puanı (ort.=4,32, ss=0,32), denetçi yardımcılarının ortalamasından (ort.=4,01, ss=0,59) anlamlı düzeyde yüksektir. Bu sonuçlara göre "H5: Bağımsız denetim şirketlerinin Kalite Yönetim Standartlarını uygulama düzeyi ile katılımcının şirketteki denetçi ünvanı arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır" hipotezi kabul edilmiştir.

Risk değerlendirme süreci, müşteri ilişkisi ve belirli bir sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesi, denetim veya hizmetin yürütülmesi, izleme ve düzeltme süreci, KYS 1 ve KYS 2'nin uygulanma düzeyleri ile BDS 220'ye ilişkin değerlendirmelerde denetçi ünvanlarına göre istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmamıştır ($p>0,05$). Bu durumda "H5_a: Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 1'i uygulama düzeyi ile katılımcının şirketteki denetçi ünvanı arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır", "H5_b: Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 2'yi uygulama düzeyi ile katılımcının şirketteki denetçi ünvanı arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır" ve "H5_c: Bağımsız denetim şirketlerinin BDS 220'yi uygulama düzeyi ile katılımcının şirketteki denetçi ünvanı arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır" hipotezleri reddedilmiştir.

Tablo 3.31. Hizmet Verilen Sektöre Göre Kalite Yönetim Standartları Uygulama Düzeylerinin Karşılaştırılması

Ölçek ve Boyutlar	6 - Şirketinizin genel olarak en çok hizmet sunduğu sektörü belirtiniz.																			
	Finans (n=20)		Sanayi (n=11)		Turizm (n=9)		Tarım (n=12)		İnşaat (n=10)		Gıda (n=9)		Enerji (n=14)		Tekstil (n=11)		Hizmet (n=10)		Anova Testi	
	Ort	Ss	ort	Ss	Ort	Ss	ort	ss	ort	ss	ort	ss	ort	ss	ort	ss	ort	ss	F	p
Risk Değerlendirme Sürecine İlişkin İfadeler	3,97	0,89	4,16	0,71	4,18	0,56	4,40	0,33	4,40	0,48	4,53	0,37	4,23	0,57	4,25	0,39	4,22	0,58	0,982	0,455
Üst Yönetim ve Liderlik Yapısına İlişkin İfadeler	4,02	0,79	4,13	0,42	4,29	0,35	4,30	0,30	4,16	0,40	4,40	0,36	4,23	0,36	4,22	0,42	4,30	0,42	0,726	0,668
Etik Hükümlere İlişkin İfadeler	3,90	1,02	4,25	0,54	4,11	0,30	4,23	0,59	4,10	0,56	4,56	0,40	4,09	0,63	4,04	0,41	3,64	0,58	1,557	0,148
Müşteri İlişkisinin ve Belirli Bir Sözleşmenin Kabulü ve Devam Ettirilmesine İlişkin İfadeler	4,15	0,34	4,48	0,21	4,08	0,83	4,21	0,80	3,40	1,30	3,97	1,20	4,30	0,36	4,02	0,61	4,33	0,33	1,991	0,055
Denetim veya Hizmetin Yürütülmesine İlişkin İfadeler	4,11	0,68	4,04	0,50	4,04	0,47	4,22	0,49	4,24	0,43	4,16	0,63	4,14	0,38	4,20	0,46	4,08	0,33	0,222	0,986
Kaynaklara İlişkin İfadeler	3,73	0,94	4,07	0,57	3,96	0,41	4,27	0,55	4,32	0,36	4,13	0,49	4,21	0,58	4,18	0,54	3,90	0,58	1,367	0,221
Bilgi ve İletişime İlişkin İfadeler	4,06	0,90	4,05	0,52	4,16	0,63	3,90	0,74	4,40	0,48	4,47	0,51	4,16	0,67	4,35	0,46	4,04	0,52	0,894	0,524
İzleme ve Düzeltme Sürecine İlişkin İfadeler	3,98	0,55	4,13	0,45	4,04	0,37	3,83	0,50	4,16	0,53	4,38	0,34	4,26	0,31	4,33	0,35	3,92	0,58	1,855	0,076
KYS 1'in Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesine ilişkin İfadeler	3,99	0,67	4,16	0,25	4,11	0,28	4,17	0,21	4,17	0,37	4,33	0,32	4,20	0,30	4,20	0,26	4,05	0,31	0,825	0,583
KYS 2'nin Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesine ilişkin İfadeler	3,69	0,81	4,14	0,53	3,94	0,45	3,98	0,39	4,10	0,50	4,44	0,43	4,21	0,47	4,02	0,56	4,20	0,44	1,986	0,056
BDS 220'nin Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesine ilişkin İfadeler	3,98	1,00	4,42	0,40	4,07	0,30	4,12	0,45	4,22	0,46	4,42	0,46	4,36	0,50	4,05	0,35	4,12	0,29	1,043	0,410
Kalite Yönetim Standartlarının Uygulama Düzey Ölçek Toplamı	3,96	0,70	4,18	0,26	4,09	0,22	4,15	0,18	4,17	0,35	4,35	0,29	4,22	0,29	4,17	0,23	4,07	0,25	1,025	0,423

*p<0,05; Anova Testi

Tablo 3.31'de bağımsız denetim şirketlerinin en çok hizmet sundukları sektörlerle göre Kalite Yönetim Standartlarının uygulanma düzeylerinde anlamlı bir fark olup olmadığı incelenmiş ve bu amaçla tek yönlü varyans analizi (ANOVA) uygulanmıştır. Katılımcılar, hizmet verdikleri sektöre göre Finans, Sanayi, Turizm, Tarım, İnşaat, Gıda, Enerji, Tekstil ve Hizmet sektörü şeklinde gruplandırılmıştır.

Tüm alt boyutlar ve toplam ölçek puanı açısından elde edilen F ve p değerlerine göre, sektörler arasında Kalite Yönetim Standartlarının uygulanma düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmamıştır ($p>0,05$). Bu durumda "H6: Bağımsız denetim şirketlerinin Kalite Yönetim Standartlarını uygulama düzeyi ile şirketin en çok hizmet sunduğu sektör arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır", "H6_a: Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 1'i uygulama düzeyi ile şirketin en çok hizmet sunduğu sektör arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır", "H6_b: Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 2'yi uygulama düzeyi ile şirketin en çok hizmet sunduğu sektör arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır" ve "H6_c: Bağımsız denetim şirketlerinin BDS 220'yi uygulama düzeyi ile şirketin en çok hizmet sunduğu sektör arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır" hipotezleri reddedilmiştir.

Tablo 3.32. Şirketin Faaliyet Süresine Göre Kalite Yönetim Standartları Uygulama Düzeylerinin Karşılaştırılması

Ölçek ve Boyutlar	7 - Şirketinizin faaliyet süresini belirtiniz.										Pos Hoc Tukey y
	1-9 Yıl		10-14 Yıl		15-19 Yıl		20 Yıl ve Üzeri		Anova Testi		
	(n=44)		(n=26)		(n=21)		(n=15)				
	ort	ss	ort	ss	ort	ss	ort	Ss	F	P	
Risk Değerlendirme Sürecine İlişkin İfadeler	4,08	0,76	4,32	0,42	4,33	0,52	4,39	0,41	1,703	0,171	
Üst Yönetim ve Liderlik Yapısına İlişkin İfadeler	4,10	0,60	4,17	0,34	4,32	0,39	4,41	0,36	2,162	0,097	
Etik Hükümlere İlişkin İfadeler	3,91	0,82	4,21	0,44	4,13	0,60	4,28	0,48	1,778	0,156	
Müşteri İlişkininin ve Belirli Bir Sözleşmenin Kabulü ve Devam Ettirilmesine İlişkin İfadeler	4,08	0,74	4,34	0,32	3,95	0,91	4,12	0,91	1,181	0,321	
Denetim veya Hizmetin Yürütülmesine İlişkin İfadeler	4,05	0,57	4,18	0,33	4,14	0,50	4,29	0,49	1,031	0,382	
Kaynaklara İlişkin İfadeler	3,91	0,79	4,19	0,52	4,03	0,48	4,33	0,33	2,236	0,089	
Bilgi ve İletişime İlişkin İfadeler	4,01	0,71	4,25	0,53	4,04	0,66	4,60	0,45	3,712	0,014*	1<4 3<4
İzleme ve Düzeltme Sürecine İlişkin İfadeler	3,99	0,59	4,10	0,34	4,09	0,33	4,45	0,31	3,831	0,012*	1<4
KYS 1'in Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesine ilişkin İfadeler	4,01	0,49	4,22	0,20	4,13	0,33	4,37	0,28	3,799	0,013*	1<4
KYS 2'nin Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesine ilişkin İfadeler	3,91	0,71	4,13	0,43	4,02	0,44	4,33	0,44	2,331	0,079	
BDS 220'nin Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesine İlişkin İfadeler	4,02	0,72	4,23	0,42	4,26	0,41	4,44	0,46	2,377	0,074	
Kalite Yönetim Standartlarının Uygulama Düzey Ölçek Toplamı	4,01	0,49	4,21	0,19	4,14	0,31	4,37	0,26	4,078	0,009*	1<4

*p<0,05; Anova Testi- Post Hoc Tukey

Tablo 3.32'de bağımsız denetim şirketlerinin faaliyet süresine göre Kalite Yönetim Standartlarının uygulanma düzeylerinin farklılaşıp farklılaşmadığı incelenmiştir. Bağımsız değişken olarak şirketlerin faaliyet süresi (1–9 yıl, 10–14 yıl, 15–19 yıl, 20 yıl ve üzeri) kullanılmış; bağımlı değişkenler ise Kalite Yönetim Standartlarının alt boyutları ve toplam uygulama düzeyi puanlarıdır. Verilerin

analizinde tek yönlü varyans analizi (ANOVA) uygulanmış, anlamlı sonuçlar için Post Hoc Tukey testi ile gruplar arası farklar detaylı olarak değerlendirilmiştir.

Bilgi ve iletişime ilişkin ifadeler açısından faaliyet süresi grupları arasında anlamlı bir farklılık saptanmıştır ($F=3,712$, $p=0,014$). Ortalama değerlere göre, en yüksek puan 20 yıl ve üzeri faaliyet süresine sahip şirketlerde (ort.=4,60, ss=0,45) görülürken, diğer grupların ortalamaları sırasıyla 10-14 yıl (ort.=4,25), 15-19 yıl (ort.=4,04) ve 1-9 yıl (ort.=4,01) olarak hesaplanmıştır. Ayrıca Post Hoc analiz sonuçlarına göre, 20 yıl ve üzeri süredir faaliyet gösteren şirketlerin ortalama puanı (ort.=4,60, ss=0,45), hem 1-9 yıl (ort.=4,01, ss=0,71) hem de 15-19 yıl (ort.=4,04, ss=0,66) aralığında faaliyet gösteren şirketlerden anlamlı düzeyde daha yüksektir.

İzleme ve düzeltme sürecine ilişkin ifadeler için de faaliyet süresine göre anlamlı farklılık bulunmuştur ($F=3,831$, $p=0,012$). En yüksek ortalama yine 20 yıl ve üzeri faaliyet süresine sahip şirket grubuna aittir (ort.=4,45, ss=0,31), diğer gruplar sırasıyla 15-19 yıl (ort.=4,09), 10-14 yıl (ort.=4,10) ve 1-9 yıl (ort.=3,99) olarak sıralanmıştır. Ayrıca Post Hoc Tukey testi sonuçlarına göre 20 yıl ve üzeri faaliyet süresine sahip şirketlerde bu sürece ilişkin algı ortalaması (ort.=4,45, ss=0,31), 1-9 yıl faaliyet gösteren şirketlere kıyasla (ort.=3,99, ss=0,59) anlamlı şekilde daha yüksektir.

KYS 1'in uygulanma düzeyine ilişkin ifadeler bakımından da gruplar arası farklılık istatistiksel olarak anlamlıdır ($F=3,799$, $p=0,013$). 20 yıl ve üzeri faaliyet süresine sahip şirketlerde ortalama puan 4,37 (ss=0,28) iken, bu değer 10-14 yıl grubunda 4,22, 15-19 yıl grubunda 4,13 ve 1-9 yıl grubunda 4,01 olarak ölçülmüştür. Ayrıca Post Hoc testine göre en yüksek ortalama 20 yıl ve üzeri faaliyet süresine sahip şirketlerde gözlenmiştir (ort.=4,37, ss=0,28), bu ortalama, 1-9 yıl faaliyet gösteren şirketlere göre (ort.=4,01, ss=0,49) anlamlı düzeyde yüksektir.

Kalite Yönetim Standartları uygulama düzeyi ölçek toplamı açısından da anlamlı fark bulunmuştur ($F=4,078$, $p=0,009$). Ortalama değerlere göre, en yüksek puan 20 yıl ve üzeri faaliyet süresine sahip şirket grubundadır (ort.=4,37, ss=0,26), bunu 10-14 yıl (ort.=4,21), 15-19 yıl (ort.=4,14) ve 1-9 yıl (ort.=4,01) grupları takip etmektedir. Ayrıca Post Hoc testine göre 20 yıl ve üzeri faaliyet süresine sahip şirketlerin toplam uygulama düzeyi puanı (ort.=4,37, ss=0,26), 1-9 yıl faaliyet süresine sahip şirketlerden (ort.=4,01, ss=0,49) anlamlı düzeyde daha yüksektir. Bu sonuçlara göre "H7: Bağımsız denetim

şirketlerinin Kalite Yönetim Standartlarını uygulama düzeyi ile şirketin faaliyet süresi arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır" hipotezi kabul edilmiştir.

Risk değerlendirme süreci, üst yönetim ve liderlik yapısı, etik hükümler, müşteri ilişkisi ve belirli bir sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesi, denetim veya hizmetin yürütülmesi, kaynaklar, KYS 2 ve BDS 220 uygulama düzeyleri gibi diğer değişkenlerde şirketin faaliyet süresine göre istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmamıştır ($p>0,05$). Bu durumda "H7_b: Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 2'yi uygulama düzeyi ile şirketin faaliyet süresi arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır" ve "H7_c: Bağımsız denetim şirketlerinin BDS 220'yi uygulama düzeyi ile şirketin faaliyet süresi arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır" hipotezleri reddedilmiştir.

Tablo 3.33. Şirketin Faaliyet Alanına Göre Kalite Yönetim Standartları Uygulama Düzeylerinin Karşılaştırılması

Ölçek ve Alt Boyutlar	8 - Şirketinizin faaliyet gösterdiği alanı belirtiniz					
	Ulusal Denetim Şirketi (n=83)		Uluslararası Denetim Şirketi (n=23)		T Testi	
	ort	ss	ort	Ss	T	P
Risk Değerlendirme Sürecine İlişkin İfadeler	4,23	0,63	4,23	0,52	-0,024	0,981
Üst Yönetim ve Liderlik Yapısına İlişkin İfadeler	4,20	0,51	4,24	0,38	-0,423	0,674
Etik Hükümlere İlişkin İfadeler	4,07	0,70	4,14	0,52	-0,472	0,638
Müşteri İlişkisinin ve Belirli Bir Sözleşmenin Kabulü ve Devam Ettirilmesine İlişkin İfadeler	4,12	0,73	4,13	0,76	-0,058	0,954
Denetim veya Hizmetin Yürütülmesine İlişkin İfadeler	4,12	0,52	4,21	0,37	-0,795	0,428
Kaynaklara İlişkin İfadeler	4,05	0,66	4,10	0,54	-0,359	0,721
Bilgi ve İletişime İlişkin İfadeler	4,12	0,69	4,29	0,50	-1,082	0,282
İzleme ve Düzeltme Sürecine İlişkin İfadeler	4,11	0,49	4,09	0,44	0,170	0,866
KYS 1'in Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesine ilişkin İfadeler	4,13	0,41	4,18	0,33	-0,594	0,554
KYS 2'nin Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesine ilişkin İfadeler	4,06	0,61	3,99	0,45	0,522	0,603
BDS 220'nin Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesine ilişkin İfadeler	4,18	0,61	4,19	0,45	-0,112	0,911
Kalite Yönetim Standartlarının Uygulama Düzey Ölçek Toplamı	4,13	0,41	4,17	0,32	-0,437	0,663

* $p<0,05$; t Testi

Tablo 3.33'de bağımsız denetim şirketlerinin faaliyet gösterdiği alanlar ile Kalite Yönetim Standartlarının uygulanma düzeyleri arasında anlamlı bir fark olup olmadığı

incelenmiş ve bu amaçla bağımsız örneklem t-testi uygulanmıştır. Karşılaştırma ulusal denetim şirketi ve uluslararası denetim şirketi grupları arasında yapılmıştır.

Tüm alt boyutlar ve toplam ölçek puanı açısından değerlendirildiğinde, ulusal ve uluslararası denetim şirketleri arasında Kalite Yönetim Standartlarının uygulanma düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmamıştır ($p>0,05$). Bu durumda "H8: Bağımsız denetim şirketlerinin Kalite Yönetim Standartlarını uygulama düzeyi ile şirketin faaliyet gösterdiği alan arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır", "H8_a: Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 1'i uygulama düzeyi ile şirketin faaliyet gösterdiği alan arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır", "H8_b: Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 2'yi uygulama düzeyi ile şirketin faaliyet gösterdiği alan arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır" ve "H8_c: Bağımsız denetim şirketlerinin BDS 220'yi uygulama düzeyi ile şirketin faaliyet gösterdiği alan arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır" hipotezleri reddedilmiştir.

Tablo 3.34. Şirketteki Denetçi Sayısına Göre Kalite Yönetim Standartları Uygulama Düzeylerinin Karşılaştırılması

Ölçek ve Alt Boyutlar	9 - Şirketinizdeki toplam denetçi sayısını belirtiniz												Post Hoc Tukey
	4-8		9-13		14-18		19-23		24 ve Üzeri		Anova Testi		
	(n=19)		(n=34)		(n=17)		(n=20)		(n=16)				
	ort	Ss	ort	ss	Ort	Ss	ort	ss	ort	ss	F	P	
Risk Değerlendirme Sürecine İlişkin İfadeler	4,40	0,34	3,96	0,82	4,24	0,53	4,40	0,42	4,40	0,40	2,988	0,022*	2<1 2<3 2<4
Üst Yönetim ve Liderlik Yapısına İlişkin İfadeler	4,14	0,35	4,05	0,65	4,31	0,37	4,30	0,33	4,39	0,38	1,954	0,107	
Etik Hükümlere İlişkin İfadeler	4,20	0,49	3,82	0,83	3,93	0,62	4,19	0,47	4,53	0,39	4,057	0,004*	2<5
Müşteri İlişkisinin ve Belirli Bir Sözleşmenin Kabulü ve Devam Ettirilmesine İlişkin İfadeler	4,07	0,91	4,10	0,78	4,18	0,29	4,26	0,35	4,02	1,06	0,324	0,861	
Denetim veya Hizmetin Yürütülmesine İlişkin İfadeler	4,01	0,47	4,15	0,57	4,00	0,43	4,15	0,49	4,38	0,39	1,604	0,179	
Kaynaklara İlişkin İfadeler	4,03	0,39	3,96	0,88	4,09	0,51	4,09	0,56	4,25	0,41	0,601	0,663	
Bilgi ve İletişime İlişkin İfadeler	4,18	0,43	4,02	0,78	4,08	0,57	4,32	0,50	4,29	0,82	0,883	0,477	
İzleme ve Düzeltme Sürecine İlişkin İfadeler	4,06	0,50	3,96	0,52	4,02	0,56	4,29	0,29	4,29	0,32	2,368	0,058	
KYS 1'in Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesine İlişkin İfadeler	4,14	0,21	4,00	0,56	4,10	0,27	4,25	0,25	4,32	0,29	2,535	0,045*	2<5
KYS 2'nin Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesine İlişkin İfadeler	4,03	0,46	3,80	0,72	4,07	0,45	4,26	0,45	4,28	0,45	3,160	0,017**	2<4 2<5
BDS 220'nin Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesine İlişkin İfadeler	4,28	0,48	3,97	0,78	4,09	0,37	4,35	0,39	4,38	0,44	2,367	0,05	
Kalite Yönetim Standartlarının Uygulama Düzey Ölçek Toplamı	4,14	0,20	3,98	0,57	4,10	0,21	4,26	0,23	4,33	0,27	3,068	0,020*	2<5

*p<0,05; Anova Testi- Post Hoc Tukey

Tablo 3.34'te bağımsız denetim şirketlerinde Kalite Yönetim Standartlarının uygulanma düzeylerinin şirket bünyesindeki toplam denetçi sayısına göre farklılık gösterip göstermediği analiz edilmiştir. Bağımsız değişken olarak şirketlerdeki toplam denetçi sayısı (4–8, 9–13, 14–18, 19–23, 24 ve üzeri) alınmış; bağımlı değişken olarak ise Kalite Yönetim Standartlarının alt boyutlarına ait ortalama puanlar kullanılmıştır. Analizler tek yönlü varyans analizi (ANOVA) ile gerçekleştirilmiş, anlamlı farklılıklar Post Hoc Tukey testiyle detaylandırılmıştır.

Risk değerlendirme sürecine ilişkin ifadeler bakımından gruplar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmuştur ($F=2,988$, $p=0,022$). Ortalama değerlere göre en yüksek puanlar 4-8 kişi, 19-23 kişi ve 24+ gruplarında 4,40 civarında hesaplanmıştır. En düşük ortalama ise 9-13 kişi aralığında 3,96 ($ss=0,82$) olarak bulunmuştur. Ayrıca Post Hoc testine göre, 9–13 denetçiye sahip şirketlerin ortalama puanı ($ort.=3,96$, $ss=0,82$), 4–8 denetçiye sahip şirketlerden ($ort.=4,40$, $ss=0,34$), 14–18 denetçiye sahip şirketlerden ($ort.=4,24$, $ss=0,53$) ve 19–23 denetçiye sahip şirketlerden ($ort.=4,40$, $ss=0,42$) anlamlı düzeyde daha düşüktür.

Etik hükümlere ilişkin ifadeler açısından anlamlı bir farklılık gözlenmiştir ($F=4,057$, $p=0,004$). En yüksek ortalama 24 ve üzeri çalışanı olan şirketlerde 4,53 ($ss=0,39$) iken, en düşük ortalama 3,82 ($ss=0,83$) ile 9-13 denetçi bulunan şirketlere aittir. Ayrıca Post Hoc analizine göre 9–13 denetçi istihdam eden şirketlerin ortalama puanı ($ort.=3,82$, $ss=0,83$), 24 ve üzeri denetçi istihdam eden şirketlerin ortalamasına göre ($ort.=4,53$, $ss=0,39$) anlamlı düzeyde düşüktür.

KYS 1'in uygulanma düzeyine ilişkin ifadeler değişkeninde gruplar arasında anlamlı fark tespit edilmiştir ($F=2,535$, $p=0,045$). En yüksek ortalama 24 ve üzeri denetçi çalışanı olan grupta 4,32 ($ss=0,29$) iken, 9-13 kişi denetçi çalışan şirketlerde ortalama 4,00 ($ss=0,56$) ile daha düşüktür. Ayrıca Post Hoc analizine göre 9–13 denetçi çalışan şirketlerin ortalama puanı ($ort.=4,00$, $ss=0,56$), 24 ve üzeri denetçi çalışan şirketlere göre ($ort.=4,32$, $ss=0,29$) anlamlı düzeyde düşüktür. Bu sonuçlara göre "H9_a: Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 1'i uygulama düzeyi ile şirketteki denetçi sayısı arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır" hipotezi kabul edilmiştir.

KYS 2'nin uygulanma düzeyine ilişkin ifadeler de anlamlı farklılık göstermektedir ($F=3,160$, $p=0,017$). Ortalama değerlere göre en düşük uygulama düzeyi 9-13 denetçi çalıştıran şirket grubunda 3,80 ($ss=0,72$), en yüksek ise 24 ve üzeri denetçi çalıştıran

şirket grubunda 4,28 (ss=0,45) olarak hesaplanmıştır. Ayrıca Post Hoc analizine göre, 9–13 denetçi istihdam eden şirketlerin ortalama puanı (ort.=3,80, ss=0,72), hem 19–23 denetçi istihdam eden şirketlerden (ort.=4,26, ss=0,45) hem de 24 ve üzeri denetçi istihdam eden şirketlerden (ort.=4,28, ss=0,45) anlamlı düzeyde daha düşüktür. Bu sonuçlara göre "H9_b: Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 2'yi uygulama düzeyi ile şirketteki denetçi sayısı arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır" hipotezi kabul edilmiştir.

Kalite Yönetim Standartları uygulama düzeyi ölçek toplamı açısından gruplar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmaktadır (F=3,068, p=0,020). Ortalama puanlar 24 ve üzeri denetçi çalışan şirket grubunda 4,33 (ss=0,27), 19-23 denetçi çalışan şirket grubunda 4,26 (ss=0,23), en düşük ise 9-13 denetçi çalışan şirket grubu 3,98 (ss=0,57) olarak hesaplanmıştır. Ayrıca Post Hoc testi sonuçlarına göre ortalama toplam puan, 9–13 denetçi çalışan şirketlerde (ort.=3,98, ss=0,57) 24 ve üzeri denetçi çalışan şirketlere göre (ort.=4,33, ss=0,27) anlamlı şekilde daha düşüktür. Bu sonuçlara göre "H9: Bağımsız denetim şirketlerinin Kalite Yönetim Standartlarını uygulama düzeyi ile şirketteki denetçi sayısı arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır" hipotezi kabul edilmiştir.

Üst yönetim ve liderlik yapısı, müşteri ilişkisi ve belirli bir sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesi, denetim veya hizmetin yürütülmesi, kaynaklar, bilgi ve iletişim, izleme ve düzeltme süreci, BDS 220 uygulama düzeyine ilişkin ifadelerde denetçi sayısına göre istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmamıştır (p>0,05). Bu durumda "H9c: Bağımsız denetim şirketlerinin BDS 220'yi uygulama düzeyi ile şirketteki denetçi sayısı arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır" hipotezi reddedilmiştir.

Tablo 3.35. Şirket İçi Kalite Yönetim Standartları Eğitimine Katılım Durumuna Göre Uygulama Düzeylerinin Karşılaştırılması

Ölçek ve Alt Boyutlar	11. Kalite Yönetim Standartları hakkında şirket içi sürekli eğitimler aldınız mı?					
	Evet (n=94)		Hayır (n=12)		T Testi	
	Ort	Ss	ort	ss	t	p
Risk Değerlendirme Sürecine İlişkin İfadeler	4,27	0,54	3,97	0,98	1,039	0,320
Üst Yönetim ve Liderlik Yapısına İlişkin İfadeler	4,23	0,44	4,00	0,72	1,577	0,118
Etik Hükümlere İlişkin İfadeler	4,19	0,58	3,22	0,66	5,391	0,000*
Müşteri İlişkisinin ve Belirli Bir Sözleşmenin Kabulü ve Devam Ettirilmesine İlişkin İfadeler	4,13	0,69	4,06	1,05	0,302	0,764
Denetim veya Hizmetin Yürütülmesine İlişkin İfadeler	4,16	0,48	3,97	0,61	1,259	0,211
Kaynaklara İlişkin İfadeler	4,10	0,58	3,78	0,92	1,633	0,105
Bilgi ve İletişime İlişkin İfadeler	4,22	0,63	3,67	0,63	2,851	0,005*
İzleme ve Düzeltme Sürecine İlişkin İfadeler	4,17	0,42	3,58	0,56	4,343	0,000*
KYS 1'in Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesine ilişkin İfadeler	4,18	0,34	3,77	0,59	2,377	0,035*
KYS 2'nin Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesine İlişkin İfadeler	4,09	0,54	3,71	0,77	2,187	0,031*
BDS 220'nin Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesine İlişkin İfadeler	4,25	0,52	3,65	0,72	3,547	0,001*
Kalite Yönetim Standartlarının uygulama düzey ölçek toplamı	4,18	0,33	3,76	0,59	3,799	0,000*

*p<0,05; t Testi

Tablo 3.35'de katılımcıların şirket içi Kalite Yönetim Standartları eğitimlerine katılıp katılmadıklarına göre Kalite Yönetim Standartlarının uygulanma düzeyinde anlamlı bir fark olup olmadığı incelenmiş ve bu amaçla bağımsız örneklem t-testi uygulanmıştır. Katılımcılar iki gruba ayrılmıştır: eğitime katılanlar (n=94) ve katılmayanlar (n=12).

Etik hükümlere ilişkin ifadeler değişkeninde gruplar arasında anlamlı bir fark bulunmuştur (t=5,391, p=0,000). Eğitim alan grubun ortalaması 4,19 (ss=0,58) iken, eğitim almayan grubun ortalaması 3,22 (ss=0,66) olarak belirlenmiştir.

Bilgi ve iletişime ilişkin ifadelerde de anlamlı fark gözlenmiştir ($t=2,851$, $p=0,005$). Eğitim alan grubun ortalaması 4,22 ($ss=0,63$), eğitim almayan grubun ortalaması 3,67 ($ss=0,63$) olduğu görülmektedir.

İzleme ve düzeltme sürecine ilişkin ifadelerde de anlamlı farklılık vardır ($t=4,343$, $p=0,000$). Eğitime katılanların ortalaması 4,17 ($ss=0,42$), katılmayanların ortalaması ise 3,58 ($ss=0,56$) olduğu görülmektedir.

KYS 1'in uygulanma düzeyine ilişkin ifadelerde gruplar arasında anlamlı fark tespit edilmiştir ($t=2,377$, $p=0,035$). Eğitim alanların ortalaması 4,18 ($ss=0,34$), almayanların ortalaması ise 3,77 ($ss=0,59$) olarak bulunmuştur. Dolayısıyla "H10_a: Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 1'i uygulama düzeyi ile Kalite Yönetim Standartları hakkında şirket içi eğitimlerin varlığı arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır" hipotezi kabul edilmiştir.

KYS 2'nin uygulanma düzeyine ilişkin ifadelerde de anlamlı fark vardır ($t=2,187$, $p=0,031$). Eğitime katılanlarda ortalama 4,09 ($ss=0,54$), katılmayanlarda ise 3,71 ($ss=0,77$) olarak ölçülmüştür. Dolayısıyla "H10_b: Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 2'yi uygulama düzeyi ile Kalite Yönetim Standartları hakkında şirket içi eğitimlerin varlığı arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır" hipotezi kabul edilmiştir.

BDS 220'nin uygulanma düzeyine ilişkin ifadelerde anlamlı farklılık saptanmıştır ($t=3,547$, $p=0,001$). Eğitim alanlar ortalama 4,25 ($ss=0,52$), eğitim almayanlar 3,65 ($ss=0,72$) ortalamasına sahiptir. Dolayısıyla "H10_c: Bağımsız denetim şirketlerinin BDS 220'yi uygulama düzeyi ile Kalite Yönetim Standartları hakkında şirket içi eğitimlerin varlığı arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır" hipotezi kabul edilmiştir.

Genel Kalite Yönetim Standartları uygulama düzeyinin toplam puanında da gruplar arasında anlamlı bir fark vardır ($t=3,799$, $p=0,000$). Eğitim alanların toplam ortalaması 4,18 ($ss=0,33$), almayanların ortalaması ise 3,76 ($ss=0,59$) olarak bulunmuştur. Dolayısıyla "H10: Bağımsız denetim şirketlerinin Kalite Yönetim Standartlarını uygulama düzeyi ile Kalite Yönetim Standartları hakkında şirket içi eğitimlerin varlığı arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır" hipotezi kabul edilmiştir.

Risk değerlendirme süreci, üst yönetim ve liderlik yapısı, müşteri ilişkisi ve belirli bir sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesi, denetim veya hizmetin yürütülmesi ve

kaynaklara ilişkin ifadelerde eğitim alıp almamaya göre anlamlı bir fark bulunmamıştır ($p>0,05$).

3.9.7. Kalite Yönetim Standartları Uygulama Düzeyi Ölçek ve Alt Boyutları Arasındaki İlişkilere Ait Korelasyon Analizleri

Bu bölümde Kalite Yönetim Standartları uygulama düzeyi ölçek ve alt boyutlarının aralarındaki ilişkilere dair korelasyon katsayıları sunulmaktadır. Söz konusu değişkenler arasında ilişki düzeyini belirlemek amacıyla pearson korelasyon analizi uygulanmıştır. Yapılan korelasyon analizi neticesinde elde edilen korelasyon katsayısı “ r ” harfi ile gösterilmekte olup, bu katsayı -1 ile +1 arasında değer almaktadır. Katsayının +1 veya -1 değerlerine ulaşması, iki değişken arasında tam (pozitif veya negatif) bir ilişkinin mevcut olduğunu ifade ederken, “0 (sıfır)” değerini alması ise değişkenler arasında herhangi bir ilişkinin bulunmadığını göstermektedir (Coşkun vd., 2015: 228). Bu bağlamda, katsayının mutlak değeri ilişkinin gücünü, işareti ise ilişkinin yönünü belirlemektedir (Ural ve Kılıç 2013: 243).

Tablo 3.36. Kalite Yönetim Standartları Alt Boyutları Arasındaki İlişkilere Ait Pearson Korelasyon Katsayıları

Ölçek ve Alt Boyutlar		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1- Risk Değerlendirme Sürecine İlişkin İfadeler	r	1											
	p												
2- Üst Yönetim ve Liderlik Yapısına İlişkin İfadeler	r	,626**	1										
	p	0											
3- Etik Hükümlere İlişkin İfadeler	r	,392**	,432**	1									
	p	0	0										
4- Müşteri İlişkisinin ve Belirli Bir Sözleşmenin Kabulü ve Devam Ettirilmesine İlişkin İfadeler	r	-0,022	0,047	-0,027	1								
	p	0,824	0,635	0,787									
5- Denetim veya Hizmetin Yürütülmesine İlişkin İfadeler	r	,478**	,547**	,308**	0,094	1							
	p	0	0	0,001	0,337								
6- Kaynaklara İlişkin İfadeler	r	,528**	,498**	,410**	0,039	,479**	1						
	p	0	0	0	0,692	0							
7- Bilgi ve İletişime İlişkin İfadeler	r	,503**	,523**	,297**	0,171	,535**	,545**	1					
	p	0	0	0,002	0,08	0	0						
8- İzleme ve Düzeltme Sürecine İlişkin İfadeler	r	,544**	,449**	,505**	-0,01	,334**	,455**	,459**	1				
	p	0	0	0	0,917	0	0	0					
9- KYS 1'in Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesine İlişkin İfadeler	r	,760**	,761**	,637**	,247*	,696**	,754**	,767**	,690**	1			
	p	0	0	0	0,011	0	0	0	0				
10- KYS 2'nin Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesine İlişkin İfadeler	r	,320**	,468**	,619**	0,093	,194*	,346**	,341**	,536**	,551**	1		
	p	0,001	0	0	0,344	0,047	0	0	0	0			
11- BDS 220'nin Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesine İlişkin İfadeler	r	,398**	,501**	,751**	0,066	,235*	,393**	,383**	,554**	,623**	,795**	1	
	p	0	0	0	0,503	0,016	0	0	0	0	0		
12- Kalite Yönetim Standartlarının Uygulama Düzey Ölçek Toplamı	r	,720**	,755**	,711**	,223*	,627**	,718**	,726**	,714**	,979**	,694**	,760**	1
	p	0	0	0	0,021	0	0	0	0	0	0	0	

*p<0,05; Pearson korelasyon analizi

Tablo 3.36 incelendiğinde risk değerlendirme sürecine ilişkin ifadeler ile KYS 1'in uygulanma düzeyinin ölçülmesine ilişkin ifadeler arasında pozitif yönde kuvvetli ve anlamlı bir ilişki bulunduğu görülmektedir ($r=,760$; $p<0,001$). Bu bulgu, denetim sürecinde risk değerlendirme uygulamalarının KYS 1'in gereklilikleriyle yüksek oranda örtüştüğünü göstermektedir. Risk değerlendirme sürecine ilişkin ifadeler ile Kalite Yönetim Standartlarının uygulama düzeyi ölçek toplamı arasında pozitif kuvvetli bir ilişki saptanmıştır ($r=,720$; $p<0,001$); bu da risk değerlendirme süreçlerinin kalite yönetim sisteminin genel uygulanma düzeyiyle güçlü biçimde bağlantılı olduğunu ortaya koymaktadır.

Risk değerlendirme sürecine ilişkin ifadeler ile üst yönetim ve liderlik yapısına ilişkin ifadeler arasında pozitif ve kuvvetli bir ilişki bulunmaktadır ($r=,626$; $p<0,001$). Bu sonuç, liderlik yapısının ve yönetsel desteğin risk değerlendirme sürecinin başarısı üzerinde önemli bir etkisi olduğunu işaret etmektedir. Öte yandan, kaynaklara ilişkin ifadeler ($r=,528$; $p<0,001$), bilgi ve iletişime ilişkin ifadeler ($r=,503$; $p<0,001$) ve izleme ve düzeltme sürecine ilişkin ifadeler ($r=,544$; $p<0,001$) ile risk değerlendirme sürecine ilişkin ifadeler arasında pozitif yönde orta kuvvetli ilişkiler bulunmuştur.

Denetim veya hizmetin yürütülmesine ilişkin ifadeler ile risk değerlendirme sürecine ilişkin ifadeler arasında da pozitif orta kuvvetli bir ilişki olduğu görülmektedir ($r=,478$; $p<0,001$). Bu durum, denetim faaliyetlerinin planlanması ve yürütülmesinde risk analizlerinin dikkate alındığını düşündürmektedir. Etik hükümlere ilişkin ifadeler ile olan ilişki ise ($r=,392$; $p<0,001$) pozitif ve orta kuvvetli düzeydedir.

BDS 220'nin uygulanma düzeyinin ölçülmesine ilişkin ifadeler ile risk değerlendirme süreci arasında da pozitif orta kuvvetli bir ilişki bulunmuştur ($r=,398$; $p<0,001$), bu da kalite yönetimi kapsamında Uluslararası Denetim Standartlarının da risk değerlendirme süreçleriyle ilişkili olduğunu göstermektedir. KYS 2'nin uygulanma düzeyine ilişkin ifadeler ile ise pozitif fakat zayıf düzeyde anlamlı bir ilişki saptanmıştır ($r=,320$; $p=0,001$); bu, KYS 2 kapsamında yer alan uygulamaların risk değerlendirme süreçleriyle kısmen örtüştüğünü göstermektedir.

Üst yönetim ve liderlik yapısı ile KYS 1'in uygulanma düzeyinin ölçülmesine ilişkin ifadeler arasında pozitif yönde kuvvetli bir ilişki tespit edilmiştir ($r=,761$; $p<0,001$). Benzer şekilde, Kalite Yönetim Standartlarının uygulama düzeyi toplamı ile de pozitif kuvvetli bir ilişki bulunmuştur ($r=,755$; $p<0,001$).

Denetim veya hizmetin yürütülmesine ilişkin ifadeler ($r=,547$; $p<0,001$), bilgi ve iletişime ilişkin ifadeler ($r=,523$; $p<0,001$), BDS 220'nin uygulanma düzeyine ilişkin ifadeler

($r=,501$; $p<0,001$), kaynaklara ilişkin ifadeler ($r=,498$; $p<0,001$), KYS 2'nin uygulanma düzeyine ilişkin ifadeler ($r=,468$; $p<0,001$), izleme ve düzeltme sürecine ilişkin ifadeler ($r=,449$; $p<0,001$) ve etik hükümlere ilişkin ifadeler ($r=,432$; $p<0,001$) ile pozitif yönde orta kuvvetli anlamlı ilişkiler belirlenmiştir.

Etik hükümler ile BDS 220'nin uygulanma düzeyinin ölçülmesine ilişkin ifadeler arasında pozitif yönde kuvvetli bir ilişki bulunmaktadır ($r=,751$; $p<0,001$). Benzer şekilde, Kalite Yönetim Standartlarının uygulama düzeyi toplamı ($r=,711$; $p<0,001$) ve KYS 1'in uygulanma düzeyinin ölçülmesine ilişkin ifadeler ($r=,637$; $p<0,001$) ile de pozitif kuvvetli ilişkiler tespit edilmiştir. Ayrıca, KYS 2'nin uygulanma düzeyine ilişkin ifadeler ile de pozitif kuvvetli ve anlamlı bir ilişki gözlemlenmiştir ($r=,619$; $p<0,001$).

Etik hükümler ile izleme ve düzeltme sürecine ilişkin ifadeler arasında pozitif yönde orta kuvvetli bir ilişki saptanmıştır ($r=,505$; $p<0,001$). Etik ilkelerin, kalite döngüsünde düzeltici ve önleyici faaliyetlerin sürdürülebilirliğiyle yakından ilişkili olduğu anlaşılmaktadır. Diğer taraftan, kaynaklara ilişkin ifadeler ($r=,410$; $p<0,001$), denetim veya hizmetin yürütülmesine ilişkin ifadeler ($r=,308$; $p=0,001$) pozitif yönde orta kuvvetli ilişki gözlemlenmiştir. İzleme ve düzeltme sürecine ilişkin ifadeler ile bilgi ve iletişime ilişkin ifadeler ($r=,297$; $p=0,002$) arasında pozitif yönde zayıf ilişki gözlemlenmiştir.

Müşteri ilişkisi ve belirli bir sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesine ilişkin ifadeler ile diğer Kalite Yönetim Standartları boyutları arasındaki korelasyon analizine göre, yalnızca sınırlı sayıda değişkenle anlamlı ilişki saptanmıştır. Öncelikle, müşteri ilişkisi ve belirli bir sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesine ilişkin ifadeler ile KYS 1'in uygulanma düzeyinin ölçülmesine ilişkin ifadeler arasında pozitif yönde zayıf ancak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır ($r=,247$; $p=0,011$). Benzer şekilde, Kalite Yönetim Standartlarının uygulama düzeyi toplamı ile de pozitif ve zayıf düzeyde anlamlı bir ilişki saptanmıştır ($r=,223$; $p=0,021$).

Denetim veya hizmetin yürütülmesine ilişkin ifadeler ile KYS 1'in uygulanma düzeyinin ölçülmesine ilişkin ifadeler arasında pozitif yönde kuvvetli bir ilişki bulunmaktadır ($r=,696$; $p<0,001$). Benzer şekilde, Kalite Yönetim Standartlarının uygulama düzeyi toplam puanı ile de pozitif kuvvetli bir ilişki saptanmıştır ($r=,627$; $p<0,001$).

Ayrıca, bilgi ve iletişime ilişkin ifadeler ($r=,535$; $p<0,001$) ve kaynaklara ilişkin ifadeler ($r=,479$; $p<0,001$) ile pozitif yönde orta kuvvetli ilişkiler bulunmuştur. Bu durum, denetim süreçlerinin başarılı yürütülmesinde etkili iletişim ve yeterli kaynakların önemli olduğunu

ortaya koymaktadır. İzleme ve düzeltme sürecine ilişkin ifadeler ile de pozitif yönde orta kuvvetli ancak göreceli olarak daha düşük düzeyde bir ilişki gözlemlenmiştir ($r=,334$; $p<0,001$).

Bununla birlikte, BDS 220'nin uygulanma düzeyi ($r=,235$; $p=0,016$) ve KYS 2'nin uygulanma düzeyi ($r=,194$; $p=0,047$) ile pozitif ancak zayıf düzeyde anlamlı ilişkiler saptanmıştır. Bu, ilgili standartların denetim faaliyetleriyle ilişkisinin var olduğunu, ancak bu ilişkinin diğer boyutlara kıyasla daha sınırlı düzeyde olduğunu göstermektedir.

Kaynaklar ile KYS 1'in uygulanma düzeyinin ölçülmesine ilişkin ifadeler arasında pozitif yönde kuvvetli bir ilişki bulunmaktadır ($r=,754$; $p<0,001$). Benzer şekilde, kaynaklara ilişkin ifadeler ile Kalite Yönetim Standartlarının uygulama düzeyi toplam puanı arasında pozitif kuvvetli bir ilişki saptanmıştır ($r=,718$; $p<0,001$).

Kaynaklara ilişkin ifadeler ile bilgi ve iletişime ilişkin ifadeler arasında pozitif yönde orta kuvvetli bir ilişki tespit edilmiştir ($r=,545$; $p<0,001$). Bu ilişki, kaynakların yalnızca maddi değil, bilgi akışı ve iletişim altyapısı açısından da kalite uygulamalarıyla bütünleşik olduğunu göstermektedir. Kaynaklara ilişkin ifadeler ile izleme ve düzeltme sürecine ilişkin ifadeler ($r=,455$; $p<0,001$), BDS 220'nin uygulanma düzeyi ($r=,393$; $p<0,001$) ve KYS 2'nin uygulanma düzeyine ilişkin ifadeler ($r=,346$; $p<0,001$) arasında pozitif yönde orta kuvvetli anlamlı ilişkiler gözlemlenmiştir.

Bilgi ve iletişim ile KYS 1'in uygulanma düzeyinin ölçülmesine ilişkin ifadeler arasında pozitif yönde kuvvetli bir ilişki vardır ($r=,767$; $p<0,001$). Aynı şekilde, Kalite Yönetim Standartlarının uygulama düzeyi ölçek toplamı ile de pozitif kuvvetli bir ilişki saptanmıştır ($r=,726$; $p<0,001$).

Ayrıca, izleme ve düzeltme sürecine ilişkin ifadeler ($r=,459$; $p<0,001$), BDS 220'nin uygulanma düzeyi ($r=,383$; $p<0,001$) ve KYS 2'nin uygulanma düzeyine ilişkin ifadeler ($r=,341$; $p<0,001$) ile pozitif yönde orta kuvvetli ilişkiler belirlenmiştir.

KYS 1 ile Kalite Yönetim Standartlarının uygulama düzeyi ölçek toplamı arasında gözlemlenen pozitif yönde çok kuvvetli bir ilişkidir ($r=,979$; $p<0,001$). Ayrıca, BDS 220'nin uygulanma düzeyine ilişkin ifadeler ile pozitif yönde kuvvetli bir ilişki ($r=,623$; $p<0,001$) ve KYS 2'nin uygulanma düzeyine ilişkin ifadeler ile de pozitif yönde orta kuvvetli bir ilişki ($r=,551$; $p<0,001$) bulunmuştur.

KYS 2 ile BDS 220'nin uygulanma düzeyinin ölçülmesine ilişkin ifadeler arasında pozitif yönde kuvvetli bir ilişki bulunmaktadır ($r=,795$; $p<0,001$). Buna ek olarak, KYS 2 ile

Kalite Yönetim Standartlarının uygulama düzeyi ölçek toplamı arasında da pozitif yönde kuvvetli bir ilişki tespit edilmiştir ($r=,694$; $p<0,001$).

BDS 220'nin uygulanma düzeyinin ölçülmesine ilişkin ifadeler ile Kalite Yönetim Standartlarının uygulama düzeyi ölçek toplamı arasında pozitif yönde kuvvetli ve anlamlı bir ilişki olduğu belirlenmiştir ($r=,760$; $p<0,001$).

Tablo 3.37. Araştırma Hipotezlerinin Kabul/Red Durum Tablosu

	HİPOTEZLER	SONUÇ
H1	Bağımsız denetim şirketlerinin Kalite Yönetim Standartlarını uygulama düzeyi ile katılımcının cinsiyet faktörü arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.	RET
H1_a	Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 1'i uygulama düzeyi ile katılımcının cinsiyet faktörü arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.	RET
H1_b	Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 2'yi uygulama düzeyi ile katılımcının cinsiyet faktörü arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.	RET
H1_c	Bağımsız denetim şirketlerinin BDS 220'yi uygulama düzeyi ile katılımcının cinsiyet faktörü arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.	RET
H2	Bağımsız denetim şirketlerinin Kalite Yönetim Standartlarını uygulama düzeyi ile katılımcının yaş faktörü arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.	KABUL
H2_a	Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 1'i uygulama düzeyi ile katılımcının yaş faktörü arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.	KABUL
H2_b	Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 2'yi uygulama düzeyi ile katılımcının yaş faktörü arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.	RET
H2_c	Bağımsız denetim şirketlerinin BDS 220'yi uygulama düzeyi ile katılımcının yaş faktörü arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.	RET

H3	Bağımsız denetim şirketlerinin Kalite Yönetim Standartlarını uygulama düzeyi ile katılımcının eğitim durumu arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.	RET
H3_a	Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 1'i uygulama düzeyi ile katılımcının eğitim durumu arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.	RET
H3_b	Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 2'yi uygulama düzeyi ile katılımcının eğitim durumu arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.	KABUL
H3_c	Bağımsız denetim şirketlerinin BDS 220'yi uygulama düzeyi ile katılımcının eğitim durumu arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.	RET
H4	Bağımsız denetim şirketlerinin Kalite Yönetim Standartlarını uygulama düzeyi ile katılımcının bağımsız denetçi olarak çalışma süresi arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.	KABUL
H4_a	Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 1'i uygulama düzeyi ile katılımcının bağımsız denetçi olarak çalışma süresi arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.	RET
H4_b	Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 2'yi uygulama düzeyi ile katılımcının bağımsız denetçi olarak çalışma süresi arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.	RET
H4_c	Bağımsız denetim şirketlerinin BDS 220'yi uygulama düzeyi ile katılımcının bağımsız denetçi olarak çalışma süresi arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.	KABUL
H5	Bağımsız denetim şirketlerinin Kalite Yönetim Standartlarını uygulama düzeyi ile katılımcının şirketteki denetçi ünvanı arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.	KABUL
H5_a	Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 1'i uygulama düzeyi ile katılımcının şirketteki denetçi ünvanı arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.	RET
H5_b	Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 2'yi uygulama düzeyi ile katılımcının şirketteki denetçi ünvanı arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.	RET

H5_c	Bağımsız denetim şirketlerinin BDS 220'yi uygulama düzeyi ile katılımcının şirketteki denetçi ünvanı arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.	RET
H6	Bağımsız denetim şirketlerinin Kalite Yönetim Standartlarını uygulama düzeyi ile şirketin en çok hizmet sunduğu sektör arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.	RET
H6_a	Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 1'i uygulama düzeyi ile şirketin en çok hizmet sunduğu sektör arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.	RET
H6_b	Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 2'yi uygulama düzeyi ile şirketin en çok hizmet sunduğu sektör arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.	RET
H6_c	Bağımsız denetim şirketlerinin BDS 220'yi uygulama düzeyi ile şirketin en çok hizmet sunduğu sektör arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.	RET
H7	Bağımsız denetim şirketlerinin Kalite Yönetim Standartlarını uygulama düzeyi ile şirketin faaliyet süresi arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.	KABUL
H7_a	Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 1'i uygulama düzeyi ile şirketin faaliyet süresi arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.	KABUL
H7_b	Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 2'yi uygulama düzeyi ile şirketin faaliyet süresi arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.	RET
H7_c	Bağımsız denetim şirketlerinin BDS 220'yi uygulama düzeyi ile şirketin faaliyet süresi arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.	RET
H8	Bağımsız denetim şirketlerinin Kalite Yönetim Standartlarını uygulama düzeyi ile şirketin faaliyet gösterdiği alan arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.	RET
H8_a	Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 1'i uygulama düzeyi ile şirketin faaliyet gösterdiği alan arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.	RET

H8_b	Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 2'yi uygulama düzeyi ile şirketin faaliyet gösterdiği alan arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.	RET
H8_c	Bağımsız denetim şirketlerinin BDS 220'yi uygulama düzeyi ile şirketin faaliyet gösterdiği alan arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.	RET
H9	Bağımsız denetim şirketlerinin Kalite Yönetim Standartlarını uygulama düzeyi ile şirketteki denetçi sayısı arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.	KABUL
H9_a	Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 1'i uygulama düzeyi ile şirketteki denetçi sayısı arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.	KABUL
H9_b	Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 2'yi uygulama düzeyi ile şirketteki denetçi sayısı arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.	KABUL
H9_c	Bağımsız denetim şirketlerinin BDS 220'yi uygulama düzeyi ile şirketteki denetçi sayısı arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.	RET
H10	Bağımsız denetim şirketlerinin Kalite Yönetim Standartlarını uygulama düzeyi ile Kalite Yönetim Standartları hakkında şirket içi eğitimlerin varlığı arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.	KABUL
H10_a	Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 1'i uygulama düzeyi ile Kalite Yönetim Standartları hakkında şirket içi eğitimlerin varlığı arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.	KABUL
H10_b	Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 2'yi uygulama düzeyi ile Kalite Yönetim Standartları hakkında şirket içi eğitimlerin varlığı arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.	KABUL
H10_c	Bağımsız denetim şirketlerinin BDS 220'yi uygulama düzeyi ile Kalite Yönetim Standartları hakkında şirket içi eğitimlerin varlığı arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.	KABUL

SONUÇ VE ÖNERİLER

Bağımsız denetim sektöründe meydana gelen hızlı değişimler, artan paydaş beklentileri ve denetim kalitesinin finansal piyasalardaki kritik rolü, Kalite Yönetim Standartlarına duyulan ihtiyacı çarpıcı bir şekilde ortaya koymakta ve bağımsız denetim şirketlerinin söz konusu standartları etkin bir şekilde uygulamasını zorunlu kılmaktadır. Kalite Yönetim Standartları, bağımsız denetim şirketlerinin kaliteyi daha etkili ve şeffaf bir şekilde yönetmelerine olanak sağlayarak, finansal tablo kullanıcılarının denetim raporlarına duyduğu güveni artıracak ve piyasa istikrarına katkı sağlayacaktır. Bu bağlamda, bu araştırmanın temel amacı, bağımsız denetim şirketlerinin Kalite Yönetim Standartlarını uygulama düzeylerini ölçmek ve bu uygulama düzeylerinin çeşitli demografik özellikler ve denetim şirketi niteliği değişkenlerine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemektir.

Araştırma kapsamında, KAYİK dâhil bağımsız denetim alanında İstanbul ilinde faaliyet gösteren 108 bağımsız denetim şirketi (1 gayri faal, 107 faal) evren olarak belirlenmiştir. Her faal şirketten bir bağımsız denetçiyle toplam 107 anket gerçekleştirilmiş; eksik bilgi içeren bir form elenerek geriye kalan 106 anket üzerinden örneklem oluşturulmuştur. Böylece araştırmanın örneklemini 106 bağımsız denetim şirketinden elde edilen verilerle sınırlanmıştır.

Elde edilen verilerin analizinde ilk aşamada, tanımlayıcı istatistikler (ortalama, standart sapma, minimum ve maksimum) hesaplanarak değişkenlerin dağılım özellikleri incelenmiştir. İkinci aşamada, ikili grupların (cinsiyet, eğitim düzeyi, şirket içi eğitim vb.) karşılaştırılması için bağımsız örneklem t-testi, üç veya daha fazla gruplu değişkenlerde (yaş grubu, mesleki deneyim, denetçi unvanı, hizmet verilen sektör, şirket yaşı, denetçi sayısı vb.) ise tek yönlü varyans analizi (ANOVA) uygulanmıştır. ANOVA sonucunda anlamlı fark tespit edilen durumlarda, gruplar arasındaki farkın kaynağını belirlemek amacıyla Post Hoc Tukey testinden yararlanılmıştır. Son aşamada ise Kalite Yönetim Standartlarının alt boyutları arasındaki ilişkileri ortaya koymak üzere Pearson korelasyon analizi gerçekleştirilmiştir.

Araştırmanın demografik özelliklere ilişkin sonuçları incelendiğinde, araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %61,3'ü erkek, %38,7'si kadındır. Yaş dağılımı incelendiğinde en büyük oranın 20-29 yaş grubunda olduğu, bunu 30-39 yaş ve 40-49 yaş gruplarının izlediği, 60 yaş ve üzeri katılımcı bulunmadığı görülmüştür. Eğitim durumuna göre katılımcıların %70,8'i lisans, %24,5'i yüksek lisans, %4,7'si doktora mezunudur. En yüksek katılım lisans mezunlarından gelmiş, lisansüstü eğitim yapanların oranı %30'a yakındır. Bağımsız denetçi olarak çalışma süresi dağılımında en yüksek katılım %43,4 ile 1-4 yıl

tecrübeye sahip denetçilerdedir; bunu sırasıyla 5-9 yıl, 10-14 yıl, 15-19 yıl ve 20 yıl ve üzeri deneyim grupları takip etmektedir. Denetim şirketindeki ünvana göre dağılımda en büyük grubu denetçiler oluştururken, kıdemli denetçiler, denetçi yardımcıları, sorumlu ortak baş denetçiler ve baş denetçiler sırasıyla gelmektedir.

Araştırmanın denetim şirketi niteliklerine ilişkin sonuçlar incelendiğinde, araştırmaya katılan bağımsız denetim şirketlerinin en çok hizmet verdiği sektör %18,9 ile finans sektörüdür. Bunu sırasıyla enerji, tarım, tekstil, sanayi, hizmet, inşaat, turizm ve gıda sektörleri izlemektedir. Bağımsız denetim şirketlerinin faaliyet süreleri incelendiğinde, en yüksek oran 5-9 yıl faaliyet gösterenlerde görülmekte; bunu sırasıyla 10-14 yıl, 15-19 yıl, 20 yıl ve üzeri, 1-4 yıl faaliyet sürelerine sahip olanlar izlemektedir. Faaliyet alanı açısından bağımsız denetçilerin büyük çoğunluğunun ulusal denetim şirketlerinde çalıştığı görülmektedir. Bağımsız denetim şirketlerinin istihdam ettiği denetçi sayıları açısından ise en yaygın grubu 9-13 arası denetçi kadrosuna sahip şirketler oluşturmakta; bunu sırasıyla 19-23, 4-8, 14-18, 24 ve üzeri denetçi ekiplerine sahip şirketler takip etmektedir.

Bağımsız denetçilerin %96,2'si Kalite Yönetim Standartları hakkında yeterli bilgiye sahip olduğunu belirtmiş, bu durum bilgi düzeylerinin oldukça yüksek olduğunu ortaya koymuştur. Katılımcıların %88,7'sinin şirket içi sürekli eğitim aldığı görülmüş, bu da denetim şirketlerinde Kalite Yönetim Standartları hakkında yüksek düzeyde sürekli eğitimler verildiğini göstermektedir. Denetçilerin %95,3'ü bağımsız denetim şirketlerinin Kalite Yönetim Standartlarını uygulamada yeterince dikkate aldığını düşünmektedir.

Kalite Yönetim Standartlarının uygulama düzeyinin ölçülmesi amacıyla oluşturulan ölçek ve alt boyutlarına ilişkin tanımlayıcı istatistiklere ilişkin sonuçlar incelendiğinde, genel Kalite Yönetim Standartları uygulama düzeyi ölçek toplamı açısından ortalama puan 4,13 (ss=0,39) olarak hesaplanmış, bu bulgu Kalite Yönetim Standartlarının genel uygulama düzeyinin oldukça yüksek olduğunu göstermektedir.

Bu sonuçlar, İstanbul'daki bağımsız denetim şirketlerinin büyük ölçüde genç ve eğitilmiş bir işgücü tarafından şekillendirildiğini, Kalite Yönetim Standartlarına yönelik farkındalık ve uygulama düzeyinin yüksek olduğunu göstermektedir. Ancak, şirketlerdeki deneyim dağılımının genç denetçiler lehine yoğunlaşması ve uluslararası şirketlerin görece düşük temsiliyeti, sektörün gelişimine yönelik değerlendirilmesi gereken unsurlar olarak öne çıkmaktadır. Denetim kalitesinin sürdürülebilirliği açısından, özellikle deneyim aktarımı ve küresel standartlara uyum konularında odaklanılması gerektiği anlaşılmaktadır.

Araştırma kapsamında belirlenen alt boyutlara ilişkin analiz sonuçları, her bir alt boyut bazında aşağıda ayrıntılı olarak sunulmuştur.

Risk değerlendirme sürecine ilişkin bulgular incelendiğinde, katılımcıların risk değerlendirme sürecinin işletildiğine yönelik güçlü bir görüş birliği içinde oldukları, kalite hedeflerini açık bir şekilde tanımladıkları ve şirketlerinde kalite risklerine karşı yapılacak işleri tasarlayıp uyguladıkları görülmektedir. Ayrıca bağımsız denetim şirketlerinde kalite yönetiminin sürekli gelişimini sağlamak adına yapılandırılmış politika ve prosedürlerin geliştirildiği ve bu yönde farkındalık bulunduğu sonucuna varılmaktadır.

Üst yönetim ve liderlik yapısına ilişkin bulgular incelendiğinde, katılımcıların büyük çoğunluğu şirketlerinde kaliteye bağlılık gösteren bir kültürün hâkim olduğunu, ortakların kalite konusunda sorumluluk üstlendiğini ve hesap verebilirliği sağladığını, ortakların eylem ve davranışlarıyla kaliteye bağlılıklarını sergilediğini, organizasyon yapısının kalite yönetim sisteminin etkin işleyişi açısından uygun olduğunu ve kalite yönetim sisteminin geliştirilmesi için yeterli kaynak sağlandığını düşünmektedir. Bağımsız denetim şirketinde kalite odaklı bir kültürün hâkim olduğuna dair güçlü bir algı olduğu görülmektedir. Ayrıca liderliğin kalite yönetimine olan bağlılığı ve sorumluluğu konusunda olumlu bir algı olduğu ve liderlerin kalite konusunda örnek teşkil ettiğine dair güçlü bir inancın olduğu görülmektedir. Ancak katılımcıların kaynak tahsisi konusunda bazı endişelerinin olduğu söylenebilir.

Etik hükümlere ilişkin bulgular incelendiğinde, katılımcıların büyük çoğunluğu tüm personelin etik hükümlere hâkim olduğuna, sorumluluklarını yerine getirdiğine ve denetim ağı/hizmet sağlayıcıların da etik hükümlere hâkim olduğuna inanmaktadır. Etik hükümlerin açık bir şekilde belgelendirildiği ve şirket içinde etkin iletişim sağlandığı ifadesi en yüksek ortalama sahiptir. Denetim ağı ve diğer dış paydaşların etik sorumluluklarını yerine getirme konusunda algı farklılıklarının daha belirgin olduğu ve bu ifadenin en düşük ortalama sahip olduğu görülmüştür. Sonuç olarak, şirket genelinde etik kurallar konusunda yaygın bir bilgi ve farkındalık düzeyinin olduğu görülmektedir. Ayrıca şirketin etik değerleri şeffaf bir şekilde tanımlama ve tüm çalışanlarını bu konuda bilgilendirme konusunda başarılı olduğu söylenebilir. Aynı zamanda şirketin sadece kendi personeli değil, aynı zamanda dış paydaşlarının da etik kurallar konusunda bilgi sahibi olduğu yönünde olumlu bir algı saptanmıştır.

Müşteri ilişkisinin ve belirli bir sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesine ilişkin bulgular incelendiğinde, bu alt boyut, tüm ölçek içinde en yüksek varyansı içermektedir, bu

da katılımcı değerlendirmelerinde daha fazla farklılık olduğunu göstermektedir. Kararların denetim/hizmet niteliği, koşullar, müşterinin dürüstlüğü ve etik değerler dikkate alınarak verildiğine dair yüksek katılım ve mesleki standartlar/mevzuat hükümleri doğrultusunda yürütüldüğüne dair genel benimseme görülmüştür. Şirketlerin müşteri ilişkisi kararlarında finansal ve operasyonel önceliklere önem verdiği ortaya konmuştur. Talebin yoğun olduğu zamanlarda dahi yeterli personel bulundurulduğuna dair güçlü bir algı mevcuttur.

Denetim veya hizmetin yürütülmesine ilişkin bulgular değerlendirildiğinde, denetim sorumluluklarının etkin biçimde yerine getirildiği yönünde güçlü bir uzlaşa bulunmaktadır. Ancak mesleki şüphecilik uygulamalarına yönelik algının görece daha eleştirel veya kararsız bir tutum içerdiği ve bazı katılımcıların bu konuda kısmi çekinceleri olduğu belirlenmiştir. İhtilafli konularda istişare kültürünün köklü bir uygulama olduğu ve bu alandaki olumlu yaklaşımların katılımcılar arasında en yüksek düzeyde benimsendiği ortaya konmuştur. Denetim ekibi içindeki görüş farklılıklarının yönetimine ilişkin değerlendirmelerde ise katılımcılar arasında en yüksek uyumun gözlemlendiği, bu konudaki tutumların nispeten daha homojen olduğu görülmüştür. Buna karşılık, çalışma dokümanlarının korunması ve arşivlenmesine dair görüşlerde en belirgin tutarsızlıkların yaşandığı ve katılımcıların bu konuda en fazla görüş ayrılığı gösterdiği tespit edilmiştir.

Kaynaklara ilişkin bulgular incelendiğinde, her bir denetim veya hizmet için uygun yetkinlik ve kabiliyete sahip kişilerin görevlendirildiği yönünde genel bir olumlu algı mevcuttur, ancak bu konudaki görüşler belirgin ölçüde dağılmıştır. Personelin kaliteye olan bağlılığının ödüllendirme, terfi gibi teşviklerle takdir edildiği ifadesine yönelik %9,4'lük bir eleştirel grup bu alanda iyileştirme ihtiyacına işaret etmektedir. Kalite yönetim sistemi faaliyetleri için yetkin kişilerin görevlendirildiği algısı tutarlıdır. Teknolojik kaynakların katkısına dair algılarda %13,2'lik bir olumsuz görüş bulunmaktadır. Bu da teknolojik altyapının bazı çalışanlar tarafından yetersiz veya etkisiz algılandığını göstermektedir. Entelektüel kaynaklara dair algı ise en yüksek uzlaşa ile desteklenmektedir.

Bilgi ve iletişime ilişkin bulgular incelendiğinde, bilgi sistemlerinin kalite yönetim sistemini desteklediği yönünde güçlü bir olumlu algı ve yüksek uzlaşa mevcuttur. Şirket içinde bilgi alışverişini sağlayan bir kültür bulunduğu ve ihtiyaca uygun, güvenilir bilginin sürekli paylaşıldığı ve uygun iletişim kanallarının kullanıldığı düşünülmektedir. Şirket dışı bilgi akışının da etkin ve güvenilir şekilde yönetildiği algısı mevcuttur.

İzleme ve düzeltme sürecine ilişkin bulgular incelendiğinde, bu alt boyutta görüşlerin oldukça homojen dağıldığı görülmektedir. İzleme ve düzeltme sürecinin etkin bir şekilde benimsendiği ve yüksek mutabakat olduğu, tamamlanan denetimlerin teftişinin izleme faaliyetlerine dâhil edildiği, izleme faaliyetlerini yürüten kişilerin yetkinlik ve kabiliyetine dair politika/prosedürlerin oluşturulduğu algısının son derece tutarlı olduğu belirtilmiştir. Tarafsızlık politikalarının tüm çalışanlar nezdinde net olmayabileceği düşünülmektedir. Eksiklerin proaktif şekilde ele alındığına dair güçlü bir inanç mevcuttur. Sonuç olarak, bağımsız denetim şirketinde denetim sonrası süreçlerin de sistematik olarak takip edildiği söylenebilir.

Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 1'i uygulama düzeyi, tüm alt boyutları dikkate alındığında genel olarak olumlu bir tablo çizmektedir. Risk değerlendirme süreçlerinin etkin işletildiği, kalite hedeflerinin açıkça tanımlandığı ve yapılandırılmış politikalarla sürekli iyileştirme çabalarının desteklendiği görülmektedir. Üst yönetim ve liderlik yapısının kaliteye bağlılık konusunda örnek teşkil ettiği, organizasyonel kaynakların etkin kullanımına yönelik olumlu algıların ağırlıkta olduğu belirlenmiştir. Ancak kaynak tahsisi ve teknolojik altyapıya dair bazı endişelerin varlığı, bu alanlarda iyileştirme fırsatları olduğunu göstermektedir. Etik değerlerin şirket genelinde yaygın bir şekilde benimsendiği, belgelendirme ve iletişim süreçlerinin başarılı bulunduğu sonucuna varılmıştır. müşteri ilişkisi ve belirli bir sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesinde mesleki standartlara uyumun ön planda tutulduğu, finansal ve operasyonel önceliklerin dikkate alındığı gözlemlenmiştir. Denetim sorumluluklarının etkin yerine getirilmesi ve istişare kültürünün köklü bir uygulama olması, süreçlerin olgunluğuna işaret etmektedir. Bilgi ve iletişim sistemlerinin kalite yönetimini desteklediği, iç ve dış bilgi akışının güvenilir şekilde yönetildiği yönünde güçlü bir konsensüs bulunmaktadır.

Bağımsız denetim şirketlerinin KYS 2'yi uygulama düzeyi incelendiğinde, Bu alt boyut en düşük varyansa sahiptir, bu da katılımcıların bu konudaki değerlendirmelerinin oldukça benzer olduğunu göstermektedir. Kalitenin gözden geçirilmesine yönelik politika ve prosedürlerin oluşturulduğu yönünde son derece tutarlı bir benimseme ve yüksek mutabakat vardır. Belgelendirme süreçlerinin yüksek düzeyde standardize edildiği ve güçlü uzlaşısı olduğu görülmektedir. Kaliteyi gözden geçiren kişilerin atanmasında yetkinlik, kabiliyet ve uygun yetkiye sahip kişilerle ilgili politikaların net olarak iletilmediği veya uygulamada tutarsızlıklar olabileceği yönünde görece daha zayıf algı ve liyakat kriterlerinin tanımlanması/şeffaf uygulanması konusunda endişeler olduğu görülmektedir.

Bağımsız denetim şirketlerinin BDS 220'yi uygulama düzeyi incelendiğinde, bu standardın genel olarak yüksek düzeyde uygulandığı ancak katılımcılar arasında tam bir fikir birliği olmadığı görülmektedir. Sorumlu denetçinin kalite yönetimi ve kaliteye ulaşılmasına ilişkin genel sorumluluğu üstlendiği yönünde yüksek düzeyde olumlu görüş ve güçlü liderlik algısı mevcuttur. Etik hükümlere hâkimiyet ve müşteri ilişkisi/sözleşme kabulü/sürdürülmesi politika/prosedürlerine uyum değerlendirmesi konularında da yüksek farkındalık ve kabul vardır. Kaynak tahsisi konusunda bazı şirketlerde farklılık olabileceği görülmüştür. Sorumlu denetçinin ekip üyelerinin yönlendirilmesi, gözetimi ve çalışmalarının gözden geçirilmesinden sorumlu olduğuna dair bulgular, denetim sürecinde sorumlu denetçinin rehberlik ve kontrol işlevinin kurum içinde etkin bir şekilde uygulandığını ve genel bir kabul gördüğünü göstermektedir.

Katılımcıların cinsiyetlerine göre Kalite Yönetim Standartları uygulama düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığının tespit edilmesi amacıyla gerçekleştirilen bağımsız örneklem t-testi sonuçları, katılımcıların cinsiyet değişkeni ile Kalite Yönetim Standartlarının uygulama düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olmadığını ortaya koymaktadır. Bu bulgu, kadın ve erkek bağımsız denetçilerin Kalite Yönetim Standartları alt boyutları ve genel ölçek puanı açısından benzer algı ve uygulama düzeylerine sahip olduğunu göstermektedir. Dolayısıyla, "H1", "H1_a", "H1_b" ve "H1_c" hipotezlerinin reddedilmesi, cinsiyetin kalite yönetim süreçlerinin etkinliği veya algılanan performansı üzerinde belirleyici bir rol oynamadığı anlamına gelmektedir.

Katılımcıların yaş grupları ile Kalite Yönetim Standartları uygulama düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığının tespit edilmesi amacıyla Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA) ve Post Hoc Tukey testleri uygulanmıştır.

➤ Etik hükümlere ilişkin ifadeler yaş grupları arasında anlamlı bir fark göstermektedir. 30-39 yaş grubunun ortalaması en yüksek olup, bunu 40 ve üzeri ve 20-29 yaş grupları izlemektedir. Post Hoc testine göre, 30-39 ve 40 ve üzeri yaş gruplarının ortalamaları 20-29 yaş grubundan anlamlı düzeyde daha yüksektir. Bu durum, etik hükümlere ilişkin farkındalık ve uygulama düzeyinin yaşla birlikte arttığını göstermektedir.

➤ Kaynaklara ilişkin ifadeler yaş grupları arasında anlamlı bir farklılık göstermektedir. 40 ve üzeri yaş grubunun ortalaması en yüksek olup, bunu 30-39 ve 20-29 yaş grupları takip etmektedir. Post Hoc testine göre, 40 ve üzeri grubun ortalaması 20-29 yaş grubundan anlamlı

düzeyde daha yüksektir. Bu fark, yaş ilerledikçe kaynaklara ilişkin ifadelerin daha olumlu değerlendirildiğini ortaya koymaktadır.

➤ Bilgi ve iletişime ilişkin ifadeler açısından anlamlı bir farklılık saptanmıştır. 40 ve üzeri yaş grubunun ortalaması en yüksektir. Post Hoc testine göre, 40 ve üzeri grubun ortalaması 30-39 yaş grubundan anlamlı düzeyde daha yüksektir. Bu sonuç, daha ileri yaş grubunun bilgi ve iletişim süreçlerindeki kalite uygulamalarına daha olumlu yaklaştığını göstermektedir.

➤ KYS 1'in uygulanma düzeyine ilişkin ifadeler bakımından yaş grupları arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir. Post Hoc testine göre, 40 ve üzeri grubun ortalama puanı 20-29 yaş grubunun ortalamasına göre anlamlı düzeyde yüksektir. Bu bulgu, KYS 1 uygulamalarına yönelik deneyimsel bir farkındalığın ileri yaş gruplarında daha belirgin olduğunu göstermektedir. Dolayısıyla, "H2_a" hipotezi kabul edilmiştir.

➤ Kalite Yönetim Standartlarının uygulama düzeyi ölçek toplamı açısından da yaş grupları arasında anlamlı bir farklılık bulunmuştur. 40 ve üzeri yaş grubunun ortalaması diğer yaş gruplarına göre daha yüksektir. Post Hoc testine göre, özellikle 40 yaş ve üzeri grubun ortalama puanı 20-29 yaş grubunun ortalamasından anlamlı şekilde daha yüksektir. Bu bulgu, yaşın artmasıyla birlikte kalite yönetim uygulamalarına ilişkin algının da olumlu yönde arttığını ortaya koymaktadır. Dolayısıyla, "H2" hipotezi kabul edilmiştir.

➤ Risk değerlendirme süreci, üst yönetim ve liderlik yapısı, müşteri ilişkisi ve belirli bir sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesi, denetim veya hizmetin yürütülmesi, izleme ve düzeltme süreci, KYS 2 ve BDS 220 uygulama düzeyine ilişkin ifadelerde yaş grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmamıştır. Dolayısıyla, "H2_b" ve "H2_c" hipotezleri reddedilmiştir.

Katılımcıların eğitim düzeyi ile Kalite Yönetim Standartlarının uygulama düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığının tespit edilmesi amacıyla bağımsız örneklem t-testi uygulanmıştır. Eğitim düzeyi lisans ve yüksek lisans/doktora olarak iki grupta incelenmiştir.

➤ Etik hükümlere ilişkin ifadelerde eğitim düzeyine göre anlamlı bir farklılık bulunmuştur. Yüksek lisans ya da doktora mezunlarının ortalaması, lisans mezunlarının ortalamasından daha yüksektir. Daha yüksek eğitim düzeyine sahip olan grubun etik hükümlere ilişkin uygulama düzeylerini daha olumlu değerlendirdiği görülmektedir.

➤ KYS 2'nin uygulanma düzeyine ilişkin ifadelerde de gruplar arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir. Yüksek lisans/doktora grubunun ortalaması lisans grubunun ortalamasından daha yüksektir. Akademik seviyesi daha yüksek olan bireylerin KYS 2'nin uygulanma düzeyini daha olumlu değerlendirdikleri görülmektedir. Dolayısıyla, "H3_b" hipotezi kabul edilmiştir.

➤ Diğer tüm alt boyutlar (Risk değerlendirme süreci, üst yönetim ve liderlik yapısı, müşteri ilişkisi ve belirli bir sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesi, denetim veya hizmetin yürütülmesi, kaynaklar, bilgi ve iletişim, izleme ve düzeltme süreçleri, KYS 1, BDS 220) ve toplam Kalite Yönetim Standartları puanı açısından eğitim düzeyine göre istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmamıştır. Dolayısıyla, "H3", "H3_a" ve "H3_c" hipotezleri reddedilmiştir.

Katılımcıların bağımsız denetçi olarak çalışma süresi ile Kalite Yönetim Standartlarının uygulama düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığının tespit edilmesi amacıyla Tek yönlü varyans analizi (ANOVA) ve Post Hoc Tukey testleri uygulanmıştır.

➤ Etik hükümlere ilişkin ifadeler açısından çalışma süresi grupları arasında anlamlı bir fark bulunmuştur. Ortalamalar deneyim süresi arttıkça artış göstermiştir. Post Hoc analiz sonuçlarına göre, 1–4 yıl deneyimi olan denetçilerin ortalama puanı hem 5–9 yıl hem de 10–14 yıl deneyime sahip olanlardan anlamlı düzeyde düşüktür. Bu sonuç, mesleki deneyimin etik konulara ilişkin duyarlılığı artırdığını göstermektedir.

➤ Kaynaklara ilişkin ifadeler değişkeninde de gruplar arasında anlamlı fark tespit edilmiştir. Ortalamalar deneyim süresi arttıkça artmıştır. Post Hoc analiz sonucuna göre, 15 yıl ve üzeri deneyime sahip denetçilerin ortalama puanı 1–4 yıl deneyimi olanlardan anlamlı düzeyde yüksektir. Bu bulgu, kıdemli denetçilerin kaynak erişimi ve kullanımında Kalite Yönetim Standartlarını daha etkin uyguladığını ortaya koymaktadır.

➤ BDS 220'nin uygulanma düzeyine ilişkin ifadeler açısından da deneyim sürelerine göre anlamlı bir farklılık gözlenmiştir. Ortalamalar deneyim süresi arttıkça artış göstermiştir. Post Hoc analiz sonuçlarına göre, 15 yıl ve üzeri denetçi olarak çalışan grubun ortalama puanı 1–4 yıl deneyimi olan grubun ortalamasına göre anlamlı düzeyde daha yüksektir. Bu durum, denetim süreci ve raporlamaya ilişkin BDS 220'nin uygulanmasında deneyimin belirleyici bir etken olduğunu göstermektedir. Dolayısıyla, "H4_c" hipotezi kabul edilmiştir.

➤ Kalite Yönetim Standartları uygulama düzeyi ölçek toplamı açısından da gruplar arasında anlamlı bir fark vardır. Ortalamalar deneyim süresi arttıkça artış göstermiştir. Post Hoc Tukey testine göre, 15 yıl ve üzeri deneyime sahip denetçilerin toplam puanı 1–4 yıl

deneyimi olanlardan anlamlı düzeyde daha yüksektir. Bu genel sonuç, mesleki tecrübenin kalite yönetim sistemlerinin bütünsel olarak daha güçlü algılanmasında etkili olduğunu göstermektedir. Dolayısıyla, "H4" hipotezi kabul edilmiştir.

➤ Risk değerlendirme süreci, üst yönetim ve liderlik yapısı, müşteri ilişkisi ve belirli bir sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesi, denetim veya hizmetin yürütülmesi, bilgi ve iletişim, izleme ve düzeltme süreci, KYS 1 ve KYS 2 uygulama düzeyleri gibi diğer değişkenlerde denetçilik süresine göre anlamlı bir fark bulunmamıştır. Dolayısıyla, "H4_a" ve "H4_b" hipotezleri reddedilmiştir.

Katılımcıların denetçi ünvanı ile Kalite Yönetim Standartlarının uygulama düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığının tespit edilmesi amacıyla Tek yönlü varyans analizi (ANOVA) ve Post Hoc Tukey testleri uygulanmıştır.

➤ Üst yönetim ve liderlik yapısına ilişkin ifadeler açısından denetçi ünvanları arasında anlamlı bir farklılık saptanmıştır. Ortalamalar yönetim düzeyi daha yüksek olan denetçilerde daha yüksektir. Post Hoc testine göre ise kıdemli denetçilerin ortalama puanı denetçilerin ortalamasından anlamlı düzeyde yüksektir. Bu bulgu, kıdemli personelin üst yönetim ve liderlik yapısını kalite açısından daha güçlü algıladığını göstermektedir.

➤ Etik hükümlere ilişkin ifadeler değişkeninde de ünvanlara göre anlamlı bir fark bulunmaktadır. En yüksek ortalama baş denetçilerde görülmüştür. Post Hoc Tukey analizine göre kıdemli denetçilerin ortalaması denetçi yardımcılarının ortalamasına göre anlamlı düzeyde daha yüksektir. Bu bulgu, etik ilkelere dair algının kıdemle birlikte daha da güçlendiğini ortaya koymaktadır.

➤ Kaynaklara ilişkin ifadeler açısından gruplar arasında anlamlı fark gözlenmiştir. En yüksek ortalamalar baş denetçilerde ve sorumlu ortak baş denetçilerde iken, en düşük ortalama denetçi yardımcılarındadır. Post Hoc Tukey analizine göre baş denetçilerin ortalama puanı denetçi yardımcılarının ortalamasından anlamlı düzeyde yüksektir. Bu sonuç, tecrübeli ve yönetici pozisyonundaki personelin kaynaklara erişim ve kullanım süreçlerini daha pozitif değerlendirdiğini göstermektedir.

➤ Bilgi ve iletişime ilişkin ifadeler bakımından da ünvan grupları arasında anlamlı farklılık bulunmaktadır. En yüksek ortalama baş denetçilere aittir. Post Hoc Tukey testi sonuçlarına göre baş denetçilerin ortalama puanı denetçilerin ortalamasından anlamlı düzeyde daha yüksektir. Bu durum, üst kademe denetçilerin bilgi akışı ve iletişim süreçlerini daha sağlıklı ve etkili olarak değerlendirdiklerini göstermektedir.

➤ Kalite Yönetim Standartlarının uygulama düzeyi ölçek toplamı açısından denetçi ünvanlarına göre anlamlı bir fark belirlenmiştir. En yüksek ortalamalar baş denetçi, kıdemli denetçi ve sorumlu ortak baş denetçi gruplarında görülmüştür. Post Hoc Tukey analizine göre baş denetçilerin toplam puanı denetçi yardımcılarının ortalamasından anlamlı düzeyde yüksektir. Bu genel sonuç, kalite uygulamalarının deneyim ve yetki düzeyi yükseldikçe daha güçlü şekilde algılandığını desteklemektedir. Dolayısıyla, "H5" hipotezi kabul edilmiştir.

➤ Risk değerlendirme süreci, müşteri ilişkisi ve belirli bir sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesi, denetim veya hizmetin yürütülmesi, izleme ve düzeltme süreci, KYS 1 ve KYS 2'nin uygulanma düzeyleri ile BDS 220'ye ilişkin değerlendirmelerde denetçi ünvanlarına göre istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmamıştır. Dolayısıyla, "H5_a", "H5_b" ve "H5_c" hipotezleri reddedilmiştir.

Bağımsız denetim şirketinin hizmet verdiği sektör ile Kalite Yönetim Standartlarının uygulama düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığının tespit edilmesi amacıyla Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA) uygulanmıştır. Tüm alt boyutlar ve toplam ölçek puanı açısından, sektörler arasında Kalite Yönetim Standartlarının uygulanma düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmamıştır. Bu bulgu, farklı sektörlerde faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerinin KYS alt boyutları ve genel ölçek puanı açısından benzer uygulama ve algı düzeylerine sahip olduğunu göstermektedir. Bu durumda "H6", "H6_a", "H6_b" ve "H6_c" hipotezleri reddedilmiştir.

Bağımsız denetim şirketinin faaliyet süresi ile Kalite Yönetim Standartlarının uygulama düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığının tespit edilmesi amacıyla Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA) ve Post Hoc Tukey testleri uygulanmıştır.

➤ Bilgi ve iletişime ilişkin ifadeler ile şirketlerin faaliyet süresi grupları arasında anlamlı bir farklılık saptanmıştır. En yüksek puan ortalaması, 20 yıl ve üzeri faaliyet süresine sahip şirketlerde görülmüştür. Post Hoc analiz sonuçları, 20 yıl ve üzeri süre faaliyet gösteren şirketlerin ortalama puanı hem 1–9 yıl hem de 15–19 yıl aralığındaki şirketlerden anlamlı düzeyde daha yüksektir. Bu bulgu, uzun süredir faaliyet gösteren şirketlerde bilgi paylaşımı ve iletişim süreçlerinin daha etkin şekilde yürütüldüğünü göstermektedir.

➤ İzleme ve düzeltme sürecine ilişkin ifadeler için de şirketlerin faaliyet süresine göre anlamlı farklılık bulunmuştur. En yüksek ortalama 20 yıl ve üzeri faaliyet süresine sahip şirket grubuna aittir. Post Hoc Tukey testi sonuçlarına göre 20 yıl ve üzeri faaliyet süresine sahip şirketlerde bu sürece ilişkin algı ortalaması 1–9 yıl faaliyet gösteren şirketlere kıyasla

anlamlı şekilde daha yüksektir. Bu durum, daha köklü şirketlerin kalite süreçlerini izleme ve gerekli düzeltmeleri yapma konusunda daha sistematik çalıştığını düşündürmektedir.

➤ KYS 1'in uygulanma düzeyine ilişkin ifadeler bakımından da gruplar arası farklılık istatistiksel olarak anlamlıdır. 20 yıl ve üzeri faaliyet süresine sahip şirketlerde ortalama puan en yüksektir. Post Hoc testine göre bu ortalama, 1–9 yıl faaliyet gösteren şirketlere göre anlamlı düzeyde yüksektir. Bu sonuç, faaliyet süresi uzadıkça KYS1 uygulamalarına yönelik olumlu algının arttığını göstermektedir. Dolayısıyla, H7_a" hipotezi kabul edilmiştir.

➤ Kalite Yönetim Standartları uygulama düzeyi ölçek toplamı açısından da anlamlı fark bulunmuştur. En yüksek puan 20 yıl ve üzeri faaliyet süresine sahip şirket grubundadır. Post Hoc testine göre 20 yıl ve üzeri faaliyet süresine sahip şirketlerin toplam uygulama düzeyi puanı 1–9 yıl faaliyet süresine sahip şirketlerden anlamlı düzeyde daha yüksektir. Bu bulgu, kalite yönetimi uygulamalarının kurumsal olgunlukla birlikte geliştiğini ortaya koymaktadır. Dolayısıyla, "H7" hipotezi kabul edilmiştir.

➤ Risk değerlendirme süreci, üst yönetim ve liderlik yapısı, etik hükümler, müşteri ilişkisi ve belirli bir sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesi, denetim veya hizmetin yürütülmesi, kaynaklar, KYS 2 ve BDS 220 uygulama düzeyleri gibi diğer değişkenlerde şirketin faaliyet süresine göre istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmamıştır. Dolayısıyla, "H7_b" ve "H7_c" hipotezleri reddedilmiştir.

Bağımsız denetim şirketinin faaliyet alanı ile Kalite Yönetim Standartlarının uygulama düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığının tespit edilmesi amacıyla bağımsız örneklem t-testi uygulanmıştır. Ulusal ve uluslararası şirketler karşılaştırılmıştır. Tüm alt boyutlar ve toplam ölçek puanı açısından, ulusal ve uluslararası denetim şirketleri arasında Kalite Yönetim Standartlarının uygulanma düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmamıştır. Bu bulgu, Kalite Yönetim Standartlarının coğrafi faaliyet alanından bağımsız olarak tutarlı bir şekilde uygulandığı anlamına gelmektedir. Bu durumda "H8", "H8_a", "H8_b" ve "H8_c" hipotezleri reddedilmiştir.

Bağımsız denetim şirketinde çalışan bağımsız denetçi sayısı ile Kalite Yönetim Standartlarının uygulama düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığının tespit edilmesi amacıyla Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA) ve Post Hoc Tukey testleri uygulanmıştır.

➤ Risk değerlendirme sürecine ilişkin ifadeler bakımından gruplar arasında anlamlı bir fark bulunmuştur. En yüksek puanlar küçük (4-8 kişi) ve büyük (19-23 ve 24+) ölçekli

denetçi kadrosuna sahip şirketlerde görülürken, en düşük ortalama orta ölçekli şirketlerde (9-13 kişi aralığı) bulunmuştur. Post Hoc testine göre, 9-13 denetçiye sahip şirketlerin ortalama puanı, 4-8, 14-18 ve 19-23 denetçiye sahip şirketlerden anlamlı düzeyde daha düşüktür. Bu bulgu, orta ölçekli şirketlerde risk değerlendirme süreçlerinin daha zayıf algılandığını ortaya koymaktadır.

➤ Etik hükümlere ilişkin ifadeler açısından anlamlı bir farklılık gözlenmiştir. En yüksek ortalama 24 ve üzeri denetçi olan şirketlerde iken, en düşük ortalama 9-13 denetçi bulunan şirketlere aittir. Post Hoc testine göre, 9-13 denetçi istihdam eden şirketlerin ortalama puanı, 24 ve üzeri denetçi istihdam eden şirketlerin ortalamasına göre anlamlı düzeyde düşüktür. Bu sonuç, büyük ölçekli denetim şirketlerinde etik hükümlerin daha güçlü bir şekilde uygulandığını düşündürmektedir.

➤ KYS 1'in uygulanma düzeyine ilişkin ifadeler değişkeninde gruplar arasında anlamlı fark tespit edilmiştir. En yüksek ortalama 24 ve üzeri denetçi çalışanı olan grupta iken, 9-13 kişi denetçi çalışan şirketlerde ortalama daha düşüktür. Post Hoc analizine göre 9-13 denetçi çalışan şirketlerin ortalama puanı, 24 ve üzeri denetçi çalışan şirketlere göre anlamlı düzeyde düşüktür. Bu durum, KYS 1 uygulamalarının daha büyük ölçekli denetim şirketlerinde daha iyi entegre edildiğini göstermektedir. Dolayısıyla, H9_a" hipotezi kabul edilmiştir.

➤ KYS 2'nin uygulanma düzeyine ilişkin ifadeler şirketlerin istihdam ettiği denetçi sayısına göre anlamlı farklılıklar göstermektedir. En düşük uygulama düzeyi, 9-13 denetçi çalıştıran şirketlerde gözlemlenirken; en yüksek düzey, 24 ve üzeri denetçi istihdam eden şirketlerde kaydedilmiştir. Post Hoc analizi, 9-13 denetçi istihdam eden şirketlerin ortalama puanı, hem 19-23 hem de 24 ve üzeri denetçi istihdam eden şirketlerden anlamlı düzeyde daha düşüktür. Bu sonuç, KYS 2 uygulamasının daha fazla denetçiye sahip şirketlerde daha sistematik ve etkin bir şekilde yürütüldüğünü ortaya koymaktadır. Dolayısıyla, "H9_b" hipotezi kabul edilmiştir.

➤ Kalite Yönetim Standartları uygulama düzeyi ölçek toplamı açısından gruplar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmaktadır. Ortalamalar büyük ölçekli şirketlerin (24+ ve 19-23 denetçi) ortalamaları en yüksek seviyede kaydedilirken, en düşük ortalama orta ölçekli şirketlerde (9-13 denetçi) gözlemlenmiştir. Post Hoc testi sonuçlarına göre, ortalama toplam puan, 9-13 denetçi çalışan şirketlerde 24 ve üzeri denetçi çalışan şirketlere göre anlamlı şekilde daha düşüktür. Bu genel bulgu, şirket büyüklüğü arttıkça kalite

uygulamalarına yönelik toplam algının da yükseldiğine işaret etmektedir. Dolayısıyla, "H9" hipotezi kabul edilmiştir.

➤ Üst yönetim ve liderlik, müşteri ilişkisi ve belirli bir sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesi, denetim veya hizmetin yürütülmesi, kaynaklar, bilgi ve iletişim, izleme ve düzeltme süreci, BDS 220 uygulama düzeyine ilişkin ifadelerde denetçi sayısına göre istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmamıştır. Dolayısıyla, "H9_c" hipotezi reddedilmiştir.

Şirket içi Kalite Yönetim Standartları eğitimine katılım durumu ile Kalite Yönetim Standartlarının uygulama düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığının tespit edilmesi amacıyla bağımsız örneklem t-testi uygulanmıştır. Katılımcılar eğitime katılanlar ve katılmayanlar olarak iki gruba ayrılmıştır.

➤ Etik hükümlere ilişkin ifadeler değişkeninde gruplar arasında anlamlı bir fark bulunmuştur. Eğitim alan grubun ortalaması eğitim almayan grubun ortalamasından anlamlı düzeyde yüksektir. Bu fark, etik konularda eğitim alanların standartlara daha yüksek düzeyde uyum gösterdiğini ortaya koymaktadır.

➤ Bilgi ve iletişime ilişkin ifadelerde de anlamlı fark gözlenmiştir. Eğitim alan grubun ortalaması eğitim almayan grubun ortalamasından anlamlı düzeyde yüksektir. Eğitimli bireylerin bilgi ve iletişim süreçlerini daha olumlu değerlendirdiği görülmektedir.

➤ İzleme ve düzeltme sürecine ilişkin ifadelerde de anlamlı farklılık vardır. Eğitime katılanların ortalaması katılmayanların ortalamasından anlamlı düzeyde yüksektir. Bu durum izleme ve düzeltme sürecinde eğitimin olumlu etkisini göstermektedir.

➤ KYS 1'in uygulanma düzeyine ilişkin ifadelerde gruplar arasında anlamlı fark tespit edilmiştir. Eğitim alanların ortalaması almayanların ortalamasından anlamlı düzeyde yüksektir. Dolayısıyla, "H10_a" hipotezi kabul edilmiştir.

➤ KYS 2'nin uygulanma düzeyine ilişkin ifadelerde de anlamlı fark vardır. Eğitime katılanlarda ortalama katılmayanlardan anlamlı düzeyde yüksektir. Dolayısıyla, "H10_b" hipotezi kabul edilmiştir.

➤ BDS 220'nin uygulanma düzeyine ilişkin ifadelerde anlamlı farklılık saptanmıştır. Eğitim alanlar ortalama eğitim almayanlardan anlamlı düzeyde yüksektir. Dolayısıyla, "H10_c" hipotezi kabul edilmiştir.

➤ Genel Kalite Yönetim Standartları uygulama düzeyinin toplam puanında da gruplar arasında anlamlı bir fark vardır. Eğitim alanların toplam ortalaması almayanların ortalamasından anlamlı düzeyde yüksektir. Bu durum, şirket içi eğitimlerin genel kalite

uygulamaları üzerindeki pozitif etkisini açıkça göstermektedir. Dolayısıyla, "H10" hipotezi kabul edilmiştir.

Risk değerlendirme süreci, üst yönetim ve liderlik yapısı, denetim veya hizmetin yürütülmesi, müşteri ilişkisi ve belirli bir sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesi ve kaynaklara ilişkin ifadelerde eğitim alıp almamaya göre istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmamıştır.

Kalite Yönetim Standartları uygulama düzeyi ölçek ve alt boyutları arasındaki ilişkilerin incelenmesi amacıyla gerçekleştirilen korelasyon analizi sonuçlarına ilişkin detaylı açıklamalar aşağıda yer almaktadır.

Risk değerlendirme sürecine ilişkin ifadeler ile KYS 1'in uygulanma düzeyinin ölçülmesine ilişkin ifadeler arasında pozitif yönde kuvvetli ve anlamlı bir ilişki bulunduğu görülmektedir. Bu bulgu, denetim sürecinde risk değerlendirme uygulamalarının KYS 1'in gereklilikleriyle yüksek oranda örtüştüğünü göstermektedir. Risk değerlendirme sürecine ilişkin ifadeler ile Kalite Yönetim Standartlarının uygulama düzeyi ölçek toplamı arasında pozitif kuvvetli bir ilişki saptanmıştır; bu da risk değerlendirme süreçlerinin kalite yönetim sisteminin genel uygulanma düzeyiyle güçlü biçimde bağlantılı olduğunu ortaya koymaktadır. Risk değerlendirme süreci ile BDS 220'nin uygulanma düzeyinin ölçülmesine ilişkin ifadeler arasında da pozitif orta kuvvetli bir ilişki bulunmuştur. KYS 2'nin uygulanma düzeyine ilişkin ifadeler ile ise pozitif fakat zayıf düzeyde anlamlı bir ilişki saptanmıştır; bu, KYS 2 kapsamında yer alan uygulamaların risk değerlendirme süreciyle kısmen örtüştüğünü göstermektedir.

Üst yönetim ve liderlik yapısı ile KYS 1'in uygulanma düzeyinin ölçülmesine ilişkin ifadeler arasında pozitif yönde kuvvetli bir ilişki tespit edilmiştir. Benzer şekilde, Kalite Yönetim Standartlarının uygulama düzeyi toplamı ile de pozitif kuvvetli bir ilişki bulunmuştur. Bu bulgular, üst yönetim ve liderlik yapısının kalite yönetim sisteminin uygulanabilirliğinde temel bir rol oynadığını göstermektedir. Üst yönetim ve liderlik yapısı ile BDS 220 ve KYS 2'nin uygulanma düzeyinin ölçülmesine ilişkin ifadeler arasında pozitif yönde orta kuvvetli bir ilişki tespit edilmiştir. Bu sonuçlar, üst yönetimin liderlik rolüyle yönetim uygulamalarına katkı sağladığını göstermektedir.

Etik hükümler ile BDS 220'nin uygulanma düzeyinin ölçülmesine ilişkin ifadeler arasında pozitif yönde kuvvetli bir ilişki bulunmaktadır. Benzer şekilde, Kalite Yönetim Standartlarının uygulama düzeyi toplamı ve KYS 1'in uygulanma düzeyinin ölçülmesine

ilişkin ifadeler ile de pozitif kuvvetli ilişkiler tespit edilmiştir. Ayrıca, KYS 2'nin uygulanma düzeyine ilişkin ifadeler ile de pozitif kuvvetli ve anlamlı bir ilişki gözlemlenmiştir. Bu bulgular, etik hükümlere verilen önemin kalite yönetim sistemlerinin standartlara uygun şekilde yürütülmesinde temel bir rol oynadığını göstermektedir.

Müşteri ilişkisi ve belirli bir sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesine ilişkin ifadeler ile KYS 1'in uygulanma düzeyinin ölçülmesine ilişkin ifadeler arasında pozitif yönde zayıf ancak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Benzer şekilde, Kalite Yönetim Standartlarının uygulama düzeyi toplamı ile de pozitif ve zayıf düzeyde anlamlı bir ilişki saptanmıştır. Bu bulgular, Müşteri ilişkisi ve belirli bir sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesinin, genel kalite uygulamalarıyla belirli ölçüde bağlantılı olduğunu ancak doğrudan etkili bir unsur olmadığını göstermektedir.

Denetim veya hizmetin yürütülmesine ilişkin ifadeler ile KYS 1'in uygulanma düzeyinin ölçülmesine ilişkin ifadeler arasında pozitif yönde kuvvetli bir ilişki bulunmaktadır. Benzer şekilde, Kalite Yönetim Standartlarının uygulama düzeyi toplam puanı ile de pozitif kuvvetli bir ilişki saptanmıştır. Bu sonuçlar, denetim veya hizmetin yürütülmesinin, kalite yönetim sistemlerinin bütünsel uygulanma düzeyiyle yakından ilişkili olduğunu göstermektedir. Bununla birlikte, BDS 220'nin uygulanma düzeyi ve KYS 2'nin uygulanma düzeyi ile pozitif ancak zayıf düzeyde anlamlı ilişkiler saptanmıştır. Bu, ilgili standartların denetim faaliyetleriyle ilişkisinin var olduğunu, ancak bu ilişkinin diğer boyutlara kıyasla daha sınırlı düzeyde olduğunu göstermektedir. Sonuç olarak, denetim veya hizmetin yürütülmesinin, kalite yönetim sisteminin uygulanma düzeyi ve KYS 1 ile güçlü bir bağa sahip olduğu; buna karşılık KYS 2 ve BDS 220 gibi bazı teknik düzenlemelerle daha zayıf ilişkiler sergilediği ortaya konulmuştur.

Kaynaklar ile KYS 1'in uygulanma düzeyinin ölçülmesine ilişkin ifadeler arasında pozitif yönde kuvvetli bir ilişki bulunmaktadır. Benzer şekilde, kaynaklara ilişkin ifadeler ile Kalite Yönetim Standartlarının uygulama düzeyi toplam puanı arasında pozitif kuvvetli bir ilişki saptanmıştır. Bu bulgular, kurum içi kaynakların yeterliliğinin, kalite yönetim sistemlerinin uygulanmasında belirleyici bir rol oynadığını göstermektedir. Kaynaklara ilişkin ifadeler ile BDS 220'nin uygulanma düzeyi ve KYS 2'nin uygulanma düzeyine ilişkin ifadeler arasında pozitif yönde orta kuvvetli anlamlı ilişkiler gözlenmiştir. Bu bulgular, kalite yönetiminin sürekliliği ve düzenleyici standartlara uyum açısından kaynakların etkili kullanımının önemli bir faktör olduğunu desteklemektedir.

Bilgi ve iletişim ile KYS 1'in uygulanma düzeyinin ölçülmesine ilişkin ifadeler arasında pozitif yönde kuvvetli bir ilişki vardır. Aynı şekilde, Kalite Yönetim Standartlarının uygulama düzeyi ölçek toplamı ile de pozitif kuvvetli bir ilişki saptanmıştır. Bu sonuçlar, etkili bilgi akışı ve açık iletişim süreçlerinin, kalite yönetim sistemlerinin uygulanmasında önemli bir rol oynadığını ortaya koymaktadır. Ayrıca, BDS 220'nin uygulanma düzeyi ve KYS 2'nin uygulanma düzeyine ilişkin ifadeler ile pozitif yönde orta kuvvetli ilişkiler belirlenmiştir. Bu bulgular, bilgi ve iletişim süreçlerinin yalnızca sistem içi etkileşimi kolaylaştırmakla kalmayıp aynı zamanda kalite kontrol, izleme ve Uluslararası Denetim Standartlarına uyum gibi alanlarda da katkı sağladığını göstermektedir.

KYS 1 ile Kalite Yönetim Standartlarının uygulama düzeyi ölçek toplamı arasında gözlenen pozitif yönde çok kuvvetli bir ilişkidir. Bu bulgu, KYS 1 kapsamındaki uygulamaların kalite yönetim sisteminin genel işleyişiyle neredeyse birebir örtüştüğünü, bu boyutun sistemin temelini oluşturduğunu göstermektedir. Ayrıca, BDS 220'nin uygulanma düzeyine ilişkin ifadeler ile pozitif yönde kuvvetli bir ilişki ve KYS 2'nin uygulanma düzeyine ilişkin ifadeler ile de pozitif yönde orta kuvvetli bir ilişki bulunmuştur. Bu sonuçlar, KYS 1'in sadece ulusal kalite gereklilikleriyle değil, aynı zamanda Uluslararası Denetim Standartları (BDS 220) ve KYS 2 gibi diğer standartlarla da uyumlu olduğunu ve bu standartlarla bütüncül bir yapıda çalıştığını göstermektedir.

KYS 2 ile BDS 220'nin uygulanma düzeyinin ölçülmesine ilişkin ifadeler arasında pozitif yönde kuvvetli bir ilişki bulunmaktadır. Bu bulgu, KYS 2 kapsamındaki uygulamaların, özellikle Uluslararası Denetim Standartlarıyla yüksek düzeyde uyum içinde yürütüldüğünü göstermektedir. Buna ek olarak, KYS 2 ile Kalite Yönetim Standartlarının uygulama düzeyi ölçek toplamı arasında da pozitif yönde kuvvetli bir ilişki tespit edilmiştir. Bu sonuç, KYS 2'nin kalite yönetim sistemi bütünlüğü içinde önemli bir yer tuttuğunu ve genel kalite uygulamalarını desteklediğini ortaya koymaktadır.

BDS 220'nin uygulanma düzeyinin ölçülmesine ilişkin ifadeler ile Kalite Yönetim Standartlarının uygulama düzeyi ölçek toplamı arasında pozitif yönde kuvvetli ve anlamlı bir ilişki olduğu belirlenmiştir. Bu bulgu, BDS 220'nin genel kalite yönetim sistemi uygulamalarıyla güçlü biçimde bütünleştiğini ve sistemin etkinliği açısından önemli bir bileşen olduğunu göstermektedir.

Araştırma sonuçları genel olarak değerlendirildiğinde, İstanbul'da faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerinde Kalite Yönetim Standartları hakkında yüksek düzeyde sürekli

eğitimler verildiği sonucuna varılmaktadır. Bağımsız denetçilerin büyük bir çoğunluğunun Kalite Yönetim Standartları hakkında yeterli bilgiye sahip olduğu tespit edilmiş olup, bu durum söz konusu denetçilerin bilgi düzeylerinin oldukça yüksek olduğunu ortaya koymuştur.

Genel olarak, bağımsız denetim şirketlerinde Kalite Yönetim Standartları'nın geniş bir kabul ve uygulanma düzeyi sergilendiği; özellikle risk değerlendirme süreci, üst yönetim ve liderlik yapısı ile etik hükümlerde yüksek düzeyde uyum ve güçlü algı bulunduğu; müşteri ilişkisi ve belirli bir sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesi, denetim veya hizmetin yürütülmesi, bilgi ve iletişim ile izleme ve düzeltme sürecinin sistematik ve tutarlı biçimde yürütüldüğü görülmüştür. Şirketlerin, kalite hedeflerini netleştirme, sürekli iyileştirme kültürü oluşturma ve etik değerleri şeffaf şekilde belgeleme konularında başarılı oldukları görülmüştür. Buna karşın, kaynak tahsisi, teknolojik altyapı ve mesleki şüphecilik gibi bazı kritik alanlarda gelişim potansiyeli olduğu da tespit edilmiştir. Ayrıca kalite gözden geçirme sorumlularının yetkilendirilmesi ile liyakat kriterlerinin şeffaflığı konularında görece belirsizlikler ortaya çıkmıştır. KYS 1 bağlamında, denetim sonrası izleme süreçlerinin sistematikliği ve bilgi akışının güvenilirliği öne çıkarken; KYS 2'de belgelendirme süreçlerinin standardizasyonunda başarılı olursa da liyakat kriterlerinin şeffaflığı konusunda zayıf algılar mevcuttur. BDS 220'de ise sorumlu denetçilerin liderlik rolü ve etik uyum vurgulanırken, bazı şirketlerde kaynak dağılımına dair tutarsızlıklar dikkat çekmektedir.

Bağımsız denetim şirketlerinde Kalite Yönetim Standartlarının yaygın ve tutarlı bir biçimde benimsendiğini; risk değerlendirme süreci, üst yönetim ve liderlik yapısı, etik hükümler, müşteri ilişkisi ve belirli bir sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesi ile izleme ve düzeltme sürecinin güçlü algılandığını ortaya koymaktadır. Bununla birlikte, demografik ve mesleki değişkenler bakımından yaş, deneyim, ünvan ve eğitim düzeyi arttıkça Kalite Yönetim Standartlarına ilişkin algının da olumlu yönde yükseldiği; 9-13 arası denetçi istihdam eden şirketlerde risk değerlendirme süreçlerinin, teknoloji ve kaynak tahsisinin ise zaman zaman yeterince güçlü algılanmadığı; şirket faaliyet süresi ve çalışan sayısının artmasıyla bilgi ve iletişim ile izleme ve düzeltme sürecinde olumlu farklılıklar gözlemlendiği anlaşılmaktadır. Ayrıca, şirket içi Kalite Yönetim Standartları konusunda verilen eğitimin etik hükümler, bilgi ve iletişim, izleme ve düzeltme süreci ile genel Kalite Yönetim Standartları uygulama düzeyini anlamlı biçimde iyileştirdiği saptanmıştır. Bu çerçevede, Kalite Yönetim Standartlarının sürdürülebilir olgunluğa erişebilmesi için özellikle kaynak yönetimi,

teknolojik altyapı ve 9-13 arası denetçi istihdam eden şirketler üzerinde odaklanarak eğitim ve destek mekanizmalarının güçlendirilmesi gerekmektedir.

Bağımsız denetimde kalite yönetimi konusunda çalışma yapacak araştırmacılara yönelik öneriler aşağıda sunulmuştur;

- Çalışmanın coğrafi kapsamı genişletilerek Türkiye genelindeki tüm bağımsız denetim şirketlerini kapsayacak şekilde tasarlanabilir.
- Ölçek farklılıklarının etkisini incelemek üzere, küçük, orta ve büyük ölçekli bağımsız denetim şirketleri arasındaki Kalite Yönetimi Standartlarının uygulanma düzeyleri karşılaştırmalı olarak analiz edilebilir.
- Anket çalışmasına ek olarak derinlemesine görüşmeler, odak grup çalışmaları veya vaka analizleri gibi nitel yöntemler kullanılabilir.
- Araştırmada yer alan her bir KYS alt boyutu (risk değerlendirme süreci, üst yönetim ve liderlik yapısı, müşteri kabul kriterleri, izleme-düzeltilme süreci vb.) için ayrı çalışmalar tasarlanabilir.
- Denetim kalitesinin yönetimi ve kontrolünde Avrupa Birliği (AB) üye devletleri ile Amerika Birleşik Devletleri (ABD) arasında kayda değer uygulama farklılıkları bulunmaktadır: AB’de, risk odaklı bütüncül bir çerçeveye sunan Uluslararası Kalite Yönetim Standartları (ISQM) benimsendiği halde; ABD’de, kalite kontrol süreçlerini özel olarak düzenleyen QC 1000 (Kalite Kontrol Standardı) yürürlükte. Araştırmacılar, bu iki yaklaşımın karşılaştırmalı analizini yaparak, uygulamadaki benzerlik ve farklılıkların denetim kalitesine etkilerini ayrıntılı şekilde ortaya koyabilirler.

KAYNAKÇA

- Adamu, J. (2023). The Impact Of High-Quality Financial Statements On The Quality Of Independent Audits. A Study Of Independent Auditors In Ghana, *Anadolu University, Graduate School of Social Sciences*, Eskişehir.
- Al-Ajmi, J. (2009). Audit Firm, Corporate Governance, And Audit Quality: Evidence From Bahrain. *Advance In Accounting*, 25(1), 64-74. <https://doi.org/10.1016/j.adiaac.2009.02.005>.
- Alberti, C. T., Bedard, J. C., Bik, O., & Vanstraelen, A. (2022). Audit firm culture: Recent developments and trends in the literature. *European Accounting Review*, 31(1), 59-109.
- Al-Khaddash, H., R., Al-Nawas, A, Ramadan. (2013). Factors Affecting The Quality Of Auditing: The Case Of Jordanian Commercial Banks, *International Journal Of Business And Social Science*, 11, 206-222.
- Alpar, R. (2017). *Uygulamalı çok değişkenli istatistiksel yöntemler*. 5. Bs. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Alpaslan, H, İ., ve Haksever, Ö. (2013). Türk Bağımsız Denetim Sektöründe Kalite Güvence Sistemleri Uygulamaları, *Batman Üniversitesi, Yaşam Bilimleri Dergisi*, Cilt:3, Sayı:1, 45-69.
- Altunışık, Remzi, Recai Coşkun, Serkan Bayraktaroğlu ve Engin Yıldırım. *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri, SPSS Uygulamalı*. 4.Baskı. Sakarya: Sakarya Kitabevi, 2005.
- Alzeban, A. (2019). The impact of audit committee, CEO, and external auditor quality on the quality of financial reporting. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*.
- Ammann, M., Oesch, D., & Schmid, M. M. (2011). Corporate governance and firm value: International evidence. *Journal of Empirical Finance*, 18(1), 36-55.
- Andreas Christmann ve Stefan Van Aelst, Robust estimation of Cronbach's alpha, Technical Report, SFB 475: *Komplexitätsreduktion in Multivariaten Datenstrukturen*, Universität Dortmund, 2002, 2.
- Apak, İ. (2022). *Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Kalitesi (Kavram, Yöntem ve Bulgular)*, Gazi Kitabevi, Ankara.

- Aqel, S. (2006). *Bağımsız Denetim Uygulamalarında Beklenti Farkları ve Türkiye’de Algılanması Üzerine Araştırma*, Doktora Tezi, İstanbul.
- Arens, A. A, Elder, R.J., Beasley, M.S. (2005). *Auditing and Assurance Services; An Integrated Approach*, 10 th Edition, Prentice Hall, USA.
- Arun, T. G., Almahrog, Y. E., & Aribi, Z. A. (2015). Female directors and earnings management: Evidence from UK companies. *International Review of Financial Analysis*, 39, 137-146.
- Ashbaugh, H., R. Lafond and B., Mayhew. (2003). Do Non-Audit Services Compromise Auditor Independence? Further Evidence. *The Accounting Review* 78(July) pp. 611–639.
- Augustine, O.E., Mgbame, C., Efayena, O., Edegware, J. (2014). Audit Firm Characteristics And Auditing Quality: The Nigerian Experience, *Research Journal Of Finance And Accounting*, 5(6), Pp. 23-44.
- Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 220- *Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Yönetimi*, [https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20220\(1\).pdf](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20220(1).pdf), (12.03.2024).
- Bajra, U., & Čadež, S. (2018). Audit committees and financial reporting quality: The 8th EU Company Law Directive perspective. *Economic Systems*, 42(1), 151-163.
- Bamahros, H. M., Wan-Hussin, W. N., & Abdullah, Â. (2015). Non-audit services, audit firm tenure and earnings management in Malaysia. *Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance*, 11(1), 145-168.
- Bamber, E. M., & Bamber, L. S. (2009). Discussion of “Mandatory audit partner rotation, audit quality, and market perception: Evidence from Taiwan”. *Contemporary Accounting Research*, 26(2), 393-402. <https://doi.org/10.1506/car.26.2.3>.
- Bauer, T. D. (2015). The effects of client identity strength and professional identity salience on auditor judgments. *The Accounting Review*, 90(1), 95-114.
- Beatty, R. (1993). The Economic Determinants Of Auditor Compensation In The Initial Public Offerings Mar.Et. *Journal Of Accounting Research*, 31, 294-302.
- Becker, C., Defond, M., Jambalvo, J. and Subramanyam, K. (1998). The effect of audit quality on earnings management. *Contemporary Accounting Research*, 15 (1), 1-24.

- Bedard, J. C., & Johnstone, K. M. (2004). Earnings manipulation risk, corporate governance risk, and auditors' planning and pricing decisions. *The Accounting Review*, 79(2), 277-304.
- Bedir Erişti, S. D., (2013) *Bilimsel Araştırma Yöntemleri*, ed. A. A. Kurt, (s. 1-18). Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir.
- Bezirci, M., Karasioğlu, F. (2011). Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi. *Selçuk Üniversitesi İİBF Dergisi*.
- BDDK, Bağımsız Denetimi Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik
- Boynton, W., Jhonson, R., Kell, W. (2006). *Modern Auditing*. 8th ed. USA: Richard D. Irwin Inc.
- Bozkurt, N. (2006). *Muhasebe Denetimi*, Alfa Yayıncılık, s, 379, İstanbul.
- Bryan, D. B., & Reynolds, J. K. (2016). Auditor Size And The Cost Of Equity Capital Over Auditor Tenure. *International Journal Of Auditing*, 20(3), 278-294. <https://doi.org/10.1111/ijau.12071>.
- Brown, R. G. (1961). *A Scientific Approach to Auditing*. Doktora Tezi, Ohio State Üniversitesi Enstitüsü, Ohio, ABD.
- Cameran, M., Francis, J. R., Marra, A., & Pettinicchio, A. (2013). Are There Adverse Consequences Of Mandatory Auditor Rotation? Evidence From The Italian Experience. *Auditing: A Journal Of Practice & Theory*, 34(1), 1-24. <https://doi.org/10.2308/Ajpt-50663>.
- Carter, C., & Spence, C. (2014). Being a successful professional: An exploration of who makes partner in the Big 4. *Contemporary Accounting Research*, 31(4), 949-981.
- Cheung, T. C., & Qiang, C. (2002). Internal audit at Guangdong nuclear power joint venture Company limited. *Managerial Auditing Journal*.
- Cohen, L., vd., (2000), *Research Methods in Education*, (5. Baskı), RoutledgeFarmer, London.
- Coram, P. J., & Robinson, M. J. (2017). Professionalism and performance incentives in accounting firms. *Accounting Horizons*, 31(1), 103-123.
- Coso, I. I. (2004). Enterprise risk management-integrated framework. *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, 2.

- Coşkun, S., & Bebiş, H. (2015). Adolesanlarda e-sağlık okuryazarlığı ölçeği: Türkçe geçerlik ve güvenirlik çalışması. *Gülhane Tıp Dergisi*, 57(4), 378-384.
- Coşkun, R., vd., (2015), *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı*. Sakarya Yayıncılık, Sakarya.
- Council, F. R. (2008). The audit quality framework. *London: Financial Reporting Council*.
- Council, F. R. (2018). Audit Culture Thematic Review: Firms' activities to establish, promote and embed a culture that is committed to delivering consistently high-quality audits. *London: Financial Reporting Council Limited*.
- Cowton, C., & Peters, I. (2021). Putting ethical values at the heart of audit firm culture. In *Audit Firm Culture: Challenge. Trust. Transformation: A Collection of Perspectives* (pp. 10-11). Financial Reporting Council (FRC).
- Carson, E. (2014). *Globalization of auditing*. (D. K. W. R. ve W. M. Hay, Ed.), The Routledge Companion to Auditing (1. Baskı). New York: Taylor & Francis Book. <https://doi.org/10.4324/9780203094921>.
- Chaney, P., D. Jeter; And L. Shivakumar. (2002). *Audit Pricing In Private Firms Working Paper*, Owen Graduate School Of Management, Vanderbilt University.
- Chang, S. I., Tsai, C. F., Shih, D. H., & Hwang, C. L. (2008). The development of audit detection risk assessment system: Using the fuzzy theory and audit risk model. *Expert Systems with Applications*, 35(3), 1053-1067.
- Chen, C. Y., Lin, C. J., & Lin, Y. C. (2008). Audit Partner Tenure, Audit Firm Tenure, And Discretionary Accruals: Does Long Auditor Tenure Impair Earnings Quality? *Contemporary Accounting Research*, 25(2), 415-445. <https://doi.org/10.1506/Car.25.2.5>.
- Chi, W., Huang, H., Liao, Y., & Xie, H. (2009). Mandatory Audit Partner Rotation, Audit Quality, And Market Perception: Evidence From Taiwan. *Contemporary Accounting Research*, 26(2), 359-391. <https://doi.org/10.1506/Car.26.2.2>.
- Choi, J. S., Lim, H. J., & Mali, D. (2017). Mandatory Audit Firm Rotation And Big4 Effect On Audit Quality: Evidence From South Korea. *Asian Academy Of Management Journal Of Accounting And Finance*, 13(1), 1-40.
- Coetzee, P., & Lubbe, D. (2014). Improving the efficiency and effectiveness of risk-based internal audit engagements. *International Journal of Auditing*, 18(2), 115-125.

- Cohen, J., Krishnamoorthy, G., & Wright, A. (2017). Enterprise risk management and the financial reporting process: The experiences of audit committee members, CFO s, and external auditors. *Contemporary Accounting Research*, 34(2), 1178-1209.
- Cook , J. W., ve Winkle, G. M. (1976). Auditing: Philosophy and Technique. Boston: Houghton Mifflin Company.
- Craswell, A. T., J. R. Francis, And S. L. Taylor. (1995). Auditor Brand Name Reputations And Industry Specialization, *Journal Of Accounting And Economics* (20), 297–322.
- Daugherty, B. E., Dickins, D., Hatfield, R. C., & Higgs, J. L. (2013). Mandatory audit partner rotation: Perceptions of audit quality consequences. *Current Issues in Auditing*, 7(1), 30-35. <https://doi.org/10.2308/ciia-50446>.
- Davidson, R. A., and D. Neu. (1993). A Note on the Association Between Audit Firm Size and Audit Quality. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 9, pp.479-488.
- DeAngelo, L. (1981a). Auditor Independence, ‘Low alling’ and Disclosure Regulation. *Journal of Accounting and Economics*, 3. pp.113–127.
- DeAngelo, L. (1981b). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 3 (3). pp.183–199.
- Defliese, P. L., Jaenicke, H. R., Sullivan, J. D., ve Gnospelius, R. A. (1984). *Montgomery’s Auditing*. 10. Baskı, ABD: John Wiley& Sons.
- Deis, J., D. R. and Giroux, G.A. (1992). Determinants of audit quality in the public sector. *The Accounting Review*, 67 (3), 462-479.
- Dellai, H., & Omri, M. A. B. (2016). Factors affecting the internal audit effectiveness in Tunisian organizations. *Research Journal of Finance and Accounting*, 7(16), 208-211.
- Dopuch, N., and D. Simunic. (1982). *Competition in Auditing: an Assessment. Fourth Symposium on Auditing Research*, University of Illinois.
- Doyle, J., Ge, W., & McVay, S. (2007). Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting. *Journal of accounting and Economics*, 44(1-2), 193-223.
- Dumitrescu, D., & Bobitan, N. (2019). The effectiveness of the system of quality control in accounting practices. Annals of the University of Oradea, *Economic Science Series*, 28(2).
- Durukan, M. B., İkiz, A. K. (2007). Denetim Kalitesi, Kaliteye Hizmet Kalitesine İlişkin Modeller: Kavramsal Çerçeve, *Mali Çözüm Dergisi*, (82), 29-56.

- Esendemir, E. (2011). Finansal Bilginin Güvenilirliği İle İlgili Bağımsız Denetimin Amacı ve Bağımsız Denetim Süreci İle İlgili Son Gelişmeler, *Journal of Yasar University*, 23(6) 3890-3903.
- Fargher, N., Lee, H. Y., & Mande, V. (2008). The effect of audit partner tenure on client managers accounting discretion. *Managerial Auditing Journal*, 23(2), 161-186. <https://doi.org/10.1108/02686900810839857>.
- Ferguson, A., J. R. Francis, and D. J. Stokes, (2003). The effects of firm-wide and office-level industry expertise on audit pricing, *Accounting Review*, 78, 429–448.
- Financial Report Council. (2021). Audit Firm Culture: Challenge. Trust. Transformation - Collection of Perspectives. *London: Financial Reporting Council Limited*.
- Florea, R., & Florea, R. (2013). Internal audit and corporate governance. *Economy Transdisciplinarity Cognition*, 16(1), 79.
- Francis, J. R and D. T. Simon. (1987). A test of audit pricing in the small- client segment of the USA. Audit Market, *The accounting review*, 62 (1), 142-157.
- Francis, J. R. (2004). What do we know about audit quality?, *British Accounting Review* (36), 345-368.
- Francis, J.R. and Yu, M.D. (2009). Big 4 office size and audit quality. *The Accounting Review*, 84 (5), 1521-1552.
- Geiger, M., and K. Raghunandan. (2002). Going-concern opinions in the „new“ legal environment, *Accounting Horizons*, 16, (March): 17–29.
- Ghosh, A., & Moon, D. (2005). Auditor tenure and perceptions of audit quality. *The Accounting Review*, 80(2), 585-612. <https://doi.org/10.2308/accr.2005.80.2.585>.
- Goodwin, J. and P. Kent. (2006). “Relation Between External Audit Fees, Audit Committee Characteristics and Internal Audit”, *Journal Of Accounting And Finance*, 46, (2006), 387-404.
- Gökoğlan, K. (2019). *Bağımsız Denetimin Kalitesi Açısından Denetimin Katma Değeri: Yatırım Kuruluşları Üzerine Bir Araştırma*. Doktora Tezi, Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi SBE İşletme ABD Muhasebe-Finansman BD. Nevşehir.
- Gören, İ., Atakan, N., Efe, Ş., Özbaran, M. H. (2003). Denetimde Kalite Yönetimi/Güvencesi/Kontrolü, *Sayıştay Yayınları*, 1- 88.
- Güredin, E. (2014). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, Yayın No: 344, 14. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi.

- Hatunoğlu, Z., Koca, N. (2020). Denetim Firması Faaliyet Alanına Göre Bağımsız Denetçinin, Mesleki Bağlılık Ve Denetimde Kalite Algı Düzeyi, *Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 13(3), ss 621-636.
- Hazaea, S. A., Tabash, M. I., Khatib, S. F., Zhu, J., & Al-Kuhali, A. A. (2020). The impact of internal audit quality on financial performance of Yemeni commercial banks: an empirical investigation. *The Journal of Asian Finance, Economics, and Business*, 7(11), 867-875.
- Hossain, M., Mitra, S., Rezaee, Z., & Sarath, B. (2011). Corporate governance and earnings management in the pre-and post-Sarbanes-Oxley Act regimes: Evidence from implicated option backdating firms. *Journal of accounting, auditing & finance*, 26(2), 279-315.
- <http://asq.org/>. (2013). ASQ Global State of Quality Studay: <http://asq.org/>.
- Iachimovschi, A., & Cuşmăunsă, R. (2022). Opportunities for modernizing the financial audit quality management system in the Republic of Moldova. In *Competitivitatea și inovarea în economia cunoaşterii* (pp. 271-279).
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), (2020a). *IAASB Quality Management ISQM 1 - Quality Management for Firms*, (Retrieved on 12.03.2024).
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), *International Standard on Quality Management 1 (ISQM 1), Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements*, 2020b, <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Quality-Management-ISQM-1-Quality-Management-for-Firms.pdf> , (07.03.2024).
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), *Supplement to The Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, And Related Services Pronouncements*, 2021 <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2021-Handbook-Volume-3.pdf>, (12.03.2024).
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), *International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements Handbook*, 2022, <https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2024-08/IAASB-2023-2024-Handbook-Volume-1.pdf>, (Retrieved on 12.11.2024).
- INTOSAI Code of Ethics and Auditing Standards (2001).

- Ionescu, L. (2014). The effect of mandatory partner rotation on audit quality. *Economics, Management, and Financial Markets*, 9(1), 124-129.
- IRBA, (2017). IRBA Manual of Information, IRBA, Johannesburg. IRBA 2017, IRBA Announces Mandatory Audit Firm Rotation, IRBA, Johannesburg.
- Ittonen, K., Johnstone, K., & Myllymäki, E. R. (2015). Audit partner public-client specialisation and client abnormal accruals. *European Accounting Review*, 24(3), 607-633.
- Jackson, A. B., Moldrich, M., & Roebuck, P. (2008). Mandatory audit firm rotation and audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 23(5), 420-437. <https://doi.org/10.1108/02686900810875271>.
- James, I. and Lzien, O. (2014). Audit firm characteristics and audit quality in Nigeria. *International Journal of Business and Economics Research*, 3 (5), 187-195.
- Johnson, V. E., Khurana, I. K., & Reynolds, J. K. (2002). Audit-firm tenure and the quality of financial reports. *Contemporary Accounting Research*, 19(4), 637-660. <https://doi.org/10.1506/LLTH-JXQV-8CEW-8MXD>.
- Kalite Kontrol Standardı (KKS) 1- Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri İle Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol ,[https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/KAL%C4%B0TE%20KONTROL%20STANDARTLARI/kks1.p](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/KAL%C4%B0TE%20KONTROL%20STANDARTLARI/kks1.pdf)df, (12.03.2024).
- Kalite Yönetim Standardı (KYS) 1- Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri İle Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Kalite Yönetimi, <https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/KKS/KYS%201.pdf>. (12.03.2024).
- Kalite Yönetim Standardı (KYS) 1- Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri İle Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Kalite Yönetimi, İlk Uygulama Rehberi, <https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/KKS/KYS%201%20%C4%B0lk%20Uygulama%20Rehberi.pdf>. (12.03.2024).

- Kalite Yönetim Standardı (KYS) 2- Denetimin Kalitesinin Gözden Geçirilmesi, <https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/KKS/KYS%202.pdf>, (12.03.2024).
- Kalite Yönetim Standardı (KYS) 2- Denetimin Kalitesinin Gözden Geçirilmesi, İlk Uygulama Rehberi, <https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/KKS/KYS%202%20%C4%B0lk%20Uygulama%20Rehberi.pdf>
- Kaplan, S. E., & Mauldin, E. G. (2008). Auditor Rotation And The Appearance Of Independence: Evidence From Non-Professional Investors. *Journal Of Accounting And Public Policy*, 27(2), 177-192. <https://doi.org/10.1016/J.Jaccpubpol.2008.01.004>.
- Kavut, L., TAŞ O., Savlı, T. (2009). Uluslararası Denetim Kapsamında Bağımsız Denetim, *İSMMM* (130), İstanbul.
- Kaya, H. P., & Uzay, Ş. (2024). Kalite Yönetim Standartları Kapsamında Denetim Şirketleri Tarafından Oluşturulan Davranış Kuralları. *Denetim Dergisi*, (30), 143-158.
- Kewo, C. L., & Afiah, N. N. (2017). Does quality of financial statement affected by internal control system and internal audit? *International Journal of Economics and Financial Issues*, 7(2), 568-573.
- KGK, Türkiye Denetim Standartları Külliyyatı, 2019 ve 2020 Seti.
- KGK (Kamu Gözetimi Kurumu, 2017), 2016 Yıllık İnceleme Raporu, https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/İncelem_Raporu_Haziran%202017_16_06_2017_Kapak.pdf
- Khan, M. A. (1995). *Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş* (Çev. Faruk Eroğlu). Sayıştay Dergisi, 19, Ekim- Aralık.
- Kilgore, A. (2007). Corporate governance, professional regulation and audits quality. *Malaysian Accounting Review*, 6 (1), 65-84.
- Kinney. W. R. and R. Libby. (2002). Discussion of the relation between auditors' fees for no audit services and earnings management, *The Accounting Review*, 77 (Supplement), 107-14.
- Knechel, W. R., & Willekens, M. (2006). The role of risk management and governance in determining audit demand. *Journal of Business Finance & Accounting*, 33(9-10), 1344-1367.

- Knechel, R.W., G. V. Krishnan, M. Pevzner, L. B. Shefchik and U. K. Velury. (2013). Audit Quality: Insights from the Academic Literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 32, Supplement 1, pp. 385-421.
- Koca, N. (2021). *Bağımsız Denetimde Beş Boyutlu Kalite Algısı Ölçeği*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Koch, C., & Salterio, S. E. (2017). The effects of auditor affinity for client and perceived client pressure on auditor proposed adjustments. *The Accounting Review*, 92(5), 117-142.
- Konrath, L. F. (2001). *Auditing a risk analysis approach*, 5. Edition, South-Western: Thomson Learning.
- KTP, <https://www.ktp.com.my/blog/differencebetween-isqc1-isqm1/14feb22> , (12.03.2024).
- Köksal, A. (2008). *Bağımsız Denetim Sözleşmesi*, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Özel Hukuk (Ticaret Hukuku) Anabilim Dalı, Ankara.
- Krishnan, G. and P. Schauer. (2001). Differences in Quality Among Audit Firms. *Journal of Accountancy*, 85.
- Krishnan, G. (2003). Does Big 5 auditor industry expertise constrain earnings management?, *Accounting Horizons* (Supplement), 1-16.
- Kueppers, R. J., & Sullivan, K. B. (2010). How and why an independent audit matters. *International Journal of disclosure and governance*, 7(4), 286-293.
- Lawrence, A., Minutti-Meza, M. and Zhang, P. (2011). Can big 4 versus non-big 4 differences in audit-quality proxies be attributed to client characteristics? . *The Accountin Review* 86 (1), 259-286.
- Lapițkaia, L. (2023). Firm's risk assessment process as an component of the quality management system of an auditing firm. *In Strategii și politici de management în economia contemporană* (pp. 114-118).
- Lee, C. J., C. Liu and T. Wang. (1999). The 150-hour Rule. *Journal of Accounting & Economics*, Vol.27 (2), pp. 203-228.
- Lubenchenko, O. E., Shulha, S. V., & Korinko, M. D. (2022). New Standards of Quality Management in Audit. The Risk-Based Approach. *Statistics of Ukraine*, 96(1), 117-126.
- Manea, L. R., & Bratu, A. (2023). New Perspectives For Improving The Quality Of Audit Management. *Internal Auditing & Risk Management*, 18(1).

- Magill, H. T., and G. J. Previts. (1991). CPA Professional Responsibilities: An Introduction, Cincinnati, OH: South- Western Publishing Co, Inc.
- Myers, J. N., L. A. Myers, and T. C. Omer. (2003). Exploring the term of the auditor-client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory auditor rotation, *The Accounting Review*, 78, (July), pp. 759–778.
- Musah, A., Anokye, F. K., & Gakpetor, E. D. (2018). The impact of interest rate spread on bank profitability in Ghana. *European Journal of Business, Economics and Accountancy*, 6(1), 27-39.
- Nunnally, J. C. (1967). *Psychometric Theory*, McGraw-Hill, Inc., 1. Baskı, New York.
- Özdoğan, B., & Ata, F. İ. (2021). Kalite Kontrolden Kalite Yönetimine Geçiş: Bağımsız Denetim Kalite Standartlarındaki Değişim Üzerine Bir Değerlendirme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 23(4), 649-664.
- Pal, J., & Bhattacharjee, V. (2012). Application of fuzzy clustering on software quality using max-min method. *Procedia Technology*, 6, 67-73.
- Picard, C. F., Durocher, S., & Gendron, Y. (2018). The colonization of public accounting firms by marketing expertise: Processes and consequences. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 37(1), 191-213.
- Pisani, C. (2022). *The implications of the revised audit quality management standards on local audit firms* (Master's thesis, University of Malta).
- Ponemon, L. A., and D. R. L. Gabhart. (1990). Auditor independence judgments: A cognitive-developmental model and experimental evidence, *Contemporary Accounting Research*, 7 (1), PP 227-251.
- Porter, B., Simons, J., Hatherly, D. (2003). *Principles of External Auditing*. (Second Edition, John Wiley&Sons, Ltd., NJ., USA).
- Porter, B., Simon, J., Hatherley, D. (2009). *Principles Of External Auditing*, (Third Edition), England: Wiley.
- Rahman, M. M., Meah, M. R., & Chaudhory, N. U. (2019). The impact of audit characteristics on firm performance: an empirical study from an emerging economy. *The Journal of Asian Finance, Economics, and Business*, 6(1), 59-69.
- Raiborn, C., Schorg, C. A., & Massoud, M. (2006). Should auditor rotation be mandatory? *Journal of Corporate Accounting and Finance*, 17(4), 37-49. <https://doi.org/10.1002/jcaf.20214>.

- Rattray, Janice ve Jones Martyn (2005) "Essential Elements of Questionnaire Design and Development", *Journal of Clinical Nursing*, 16, 234–243.
- Reeves, C. A., Bednar, D. A. (1994). Defining Quality: Alternatives and Implications, *Academy of Management Review*, 19 (3), 419-445.
- Redmayne, N. B. (2013). Audit quality - an academic's perspective. New Zealand Institute of Chartered Accountants. Home. News. News archive. 2013. August.
- Reisch, J.T. (2000). Ideas for future research on audit quality. *The Audit Report*, 24 (1), 10-15.
- Rusmin, R. (2010). Auditor quality and earnings management: Singaporean evidence. *Managerial Auditing Journal*, 25 (7), 618-638.
- Salih, J. I., & Flayyih, H. H. (2020). Impact of audit quality in reducing external audit profession risks. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, 13(7), 176-197.
- Sayar, A., Karataş, M. (2017). Muhasebe Ve Denetim Alanında Yaşanan Son Gelişmeler İle Muhasebe Mesleğinde Yeni Trendler, *Mali Çözüm Dergisi*, Ss. 13-28.
- Sayyar, H., Basiruddin, R., Zaleha, S., Rasid, A., & Sayyar, L. (2014). Mandatory audit firm and audit partner rotation. *European Journal of Business and Management*, 26(6), 80-81.
- Schuetze, W. (1994). A Mountain Or A Molehill, *Accounting Horizons*, 8 (1), PP 69-75.
- Sharma, D. S. (2003). The Efficacy Of Audit Committee Monitoring Of Audit Quality: Test Of Main And Interaction Effects, Paper Presented At AFAANZ Conference, Brisbane Australia, July.
- Simunic, D., and M. Stein. (1987). *Product differentiation in auditing: Auditor choice in the market for unseasoned new issues*, Canadian Certified General Accountants' Research Foundation, Vancouver, British Columbia, Canada.
- Sundgren, S. (1998). Auditor choices and auditor reporting practices: evidence from Finnish small firms, *European Accounting Review*, 7(3), pp. 441–465.
- Sweeney, B., & McGarry, C. (2011). Commercial and professional audit goals: Inculcation of audit seniors. *International Journal of Auditing*, 15(3), 316-332.
- Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğ (Seri: X, No: 22).
- Şeker, Y., Dinç, E. (2016). Bağımsız Denetim Şirketlerinde Kalite Kontrol Standartlarının Uygulama Etkinliğini Ölçmeye Yönelik Bir Çalışma: Türkiye Örneği, *Maliye Bilim Dünyası Dergisi*, 18(2), Ss. 421-452.

- Şimşek, A., (2018), *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*, ed. A. Şimşek, Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir.
- Tanören, D., & Biçer, A. A. (2023). Kalite Yönetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim Kalitesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, vol.1, no.501, 27-43.
- Tanören, D. (2024). *Bağımsız Denetim Kalitesi ve Yeni Kalite Yönetim Standartları: İlgili Paydaşların Algıları Üzerine Bir İnceleme*, (1. Baskı). İstanbul: Hiper Yayın.
- Teck-Heang L, Ali AMD. (2008). The Evolution of Auditing: An Analysis of the Historical Development. *Journal of Modern Accounting and Auditing* 4(12): 1-8.
- The Institute of Internal Auditors (IIA). (1999). Standard for the Professional Practice Internal Auditing. Florida: *The IIA Research Foundation*
- Tie, R. (1999). Concerns over Auditing Quality Complicate the Future of Accounting. *Journal of Accountancy*, pp. 14-15.
- Titman, S. and B. Trueman. (1986). Information Quality And Valuation of New Issues. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 8 pp.159–172.
- Ubius, Ülle ve Alas, Ruth. (2009). Organizational Culture Types as Predictors of Corporate Social Responsibility. *Engineering Economics*, 1(61), 90-99.
- Ujunwa, A., Okoyeuzu, C., & Nwakoby, I. (2012). Corporate board diversity and firm performance: Evidence from Nigeria. *Revista de Management Comparat International*, 13(4), 605.
- Usul, H. (2015). *Bağımsız Denetim*, Detay Yayıncılık, 2.Yenilenmiş Baskı, Ankara.
- Uzay, Ş., Tanç, A. ve Erciyes M. (2009). Türkiye'de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe-1. *Mali Çözüm Dergisi*, 95, 125-140.
- Vaicekauskas, D., & Mackevičius, J. (2014). Developing a framework for audit quality management in audit firms. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 75(131).
- Wang, K. J., & Tuttle, B. M. (2009). The impact of auditor rotation on auditor–client negotiation. *Accounting, Organizations and Society*, 34(2), 222-243. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2008.06.003>.
- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1986). *Positive accounting theory*.
- Williams, P. (2014). Concept of Auditing, Fundamentals of Accounting and Auditing, Study Material, Paper 4, The Institute of Company Secretaries of India, by Aarushi Graphics, (Prashant Vihar, New Delhi).

- Woolf, A. H. (1912). *A Short History of Accountants and Accountancy*, Londra: Gee & Co. Publishers Ltd.
- Wright, A., and S. Wright. (1997). An examination of factors affecting the decision to waive audit adjustments, *Journal of Accounting, Auditing, and Finance*, Vol, 12, pp. 15-36.
- Yahşi Yazıcıoğlu ve Samiye Erdoğan, *SPSS Uygulamalı Bilimsel Araştırma Yöntemleri*, 4. Baskı, Ankara, 2014, 248.
- Yaroğlu, Z. (2022). *Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Göstergelerin Tespiti ve Bir Model Önerisi*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Ankara.
- Yılancı, M., Yıldız, B., Kiracı, M. (2013). *Muhasebe Denetimi*, Detay Yayıncılık, Ankara, 150s
- Yükçü, S. ve Koçakoğlu, Ö. (2017). Denetim kalitesi göstergelerinin elektronik ortamda denetlenmesi, kamuoyu ile paylaşılması ve eğitime yönelik öneriler, *Vergi Dünyası Dergisi*, 434, 6-19.
- Yükçü, S., & Koçakoğlu, Ö. (2022). Bağımsız Denetimde Risk Değerlendirme Sürecine Denetim Kalite Göstergelerinin Katkısı. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 24(MODAVICA Özel Sayısı), 1-18.
- Zalata, A. M., Taurigana, V., & Tingbani, I. (2018). Audit committee financial expertise, gender, and earnings management: Does gender of the financial expert matter? *International review of financial analysis*, 55, 170-183.
- Zeff, S. A. (2003). “How the U.S. accounting profession got where it is today: Part I”. *Accounting Horizons*, 3(17), 189-205.
- Zheng, Y., Sulaiman, N. A., & Shahimi, S. (2023). Quality Management System and Audit Quality: The Moderating Effect of Independent Audit Inspection in China. *Asian Journal of Accounting Perspectives*, 26-53.

EKLER

EK-1. ANKET FORMU

Sayın Katılımcı

İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe-Finansman Bilim Dalı'nda, Doç. Dr. Ahmet Fethi DURMUŞ'un danışmanlığında yürütülmekte olan "Bağımsız Denetim Şirketlerinde Kalite Yönetim Standartlarının Uygulama Düzeyi: İstanbul İlinde Bir Araştırma" başlıklı doktora tez çalışması kapsamında düzenlenen bu anket, yeni bir uygulama olan Kalite Yönetim Standartlarının bağımsız denetim şirketlerince n düzeyde uygulandığını belirlemeyi amaçlamaktadır.

Anket sorularına verilen cevaplar gizli tutulacak olup, ankette isim yer almayacaktır. Analizin sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için sorulara içtenlikle ve dikkatlice cevap verilmesi, boş soru bırakılmaması büyük önem taşımaktadır.

Bilimsel araştırmaya katkınızdan dolayı şimdiden teşekkür eder, saygılarımı sunarım.

Ali AKSÜT
İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı/Muhasebe-Finansman Bilim Dalı
Doktora Öğrencisi

Genel Bilgiler

1 – Cinsiyetinizi belirtiniz.

a) Bayan b) Bay

2 – Yaşınızı belirtiniz.

a) 20–29 b) 30–39 c) 40–49 d) 50–59 e) 60 ve Üzeri

3 - Eğitim durumunuzu belirtiniz.

a) Lisans b) Yüksek lisans c) Doktora

4 - Bağımsız denetçi olarak çalışma sürenizi belirtiniz.

a) 1- 4 Yıl b) 5 - 9 Yıl c) 10 - 14 Yıl d) 15 -19 Yıl e) 20 Yıl ve Üzeri

5 – Şirketteki denetçi ünvanınızı belirtiniz.

a) Sorumlu Ortak Baş Denetçi b) Baş Denetçi c) Kıdemli Denetçi
d) Denetçi e) Denetçi Yardımcısı

6 - Şirketinizin genel olarak en çok hizmet sunduğu sektörü belirtiniz.

a) Finans b) Sanayi c) Turizm d) Tarım e) İnşaat

f)Gıda g) Enerji h) Tekstil i)Hizmet

7 - Şirketinizin faaliyet süresini belirtiniz.

a) 1- 4 Yıl b) 5 - 9 Yıl c) 10 - 14 Yıl D) 15 -19 Yıl E) 20 Yıl ve Üzeri

8 - Şirketinizin faaliyet gösterdiği alanı belirtiniz.

a) Ulusal Denetim Şirketi b) Uluslararası Denetim Şirketi

9 - Şirketinizdeki toplam denetçi sayısını belirtiniz.

a) 4-8 b) 9-13 c) 14-18 d) 19-23 e) 24 ve Üzeri

10 - Kalite Yönetim Standartları hakkında yeterli bilgiye sahip misiniz?

a) Evet b) Hayır

11 - Kalite Yönetim Standartları hakkında şirket içi sürekli eğitimler aldınız mı?

a) Evet b) Hayır

12 - Şirketinizde KYS'lerin uygulamada yeterince dikkate alındığını düşünüyor musunuz?

a) Evet b) Hayır

KYS 1'in Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesi

Aşağıdaki ifadelerle katılım düzeyinizi “**Kesinlikle Katılmıyorum**”, “**Katılmıyorum**”, “**Kararsızım**”, “**Katılıyorum**”, “**Kesinlikle Katılıyorum**” arasındaki ölçek sisteminde yer alan seçeneklerden birine (X) işaret koyarak belirtiniz.

Risk Değerlendirme Sürecine İlişkin İfadeler	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1.Şirketimizde risk değerlendirme süreci yürütülmektedir.					
2. Şirketimizde KYS 1 kapsamında kalite hedefleri ve ilave kalite hedefleri tanımlanmaktadır.					
3.Şirketimizde kalite riskleri belirlenip değerlendirilmektedir.					
4.Şirketimizde kalite risklerine karşı yapılacak işler tasarlanıp uygulanmaktadır.					
5. Şirketimizde ilave kalite hedefleri, ilave kalite riskleri ve risklere karşı yapılacak işlere ihtiyaç duyulduğunu belirlemek üzere politika ve prosedürler geliştirilmektedir.					

Üst Yönetim ve Liderlik Yapısına İlişkin İfadeler	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1.Şirketimizde kaliteli denetim ve hizmetlere odaklanan bir kültürle kaliteye bağlılık gösterilmektedir.					
2.Şirketimizde ortaklar, kalite konusunda sorumluluğu üstlenmekte ve hesap verebilirliği sağlamaktadır.					
3.Şirketimizde ortaklar, eylem ve davranışlarıyla kaliteye bağlılıklarını sergilemektedir.					
4. Şirketimizde organizasyon yapısı; görev, sorumluluk ve yetkilerin dağılımı kalite yönetim sisteminin etkin işleyişi açısından uygundur.					
5. Şirketimizde kalite yönetim sisteminin geliştirilmesi, belgelendirilmesi ve desteklenmesi için yeterli kaynak sağlanmaktadır.					

Etik Hükümlere İlişkin İfadeler	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1. Şirketimizde tüm personel, denetim şirketinin ve yürütülen denetim veya hizmetlerin tabi olduğu etik hükümlere hâkimdir.					
2. Şirketimizde tüm personel, denetim şirketinin ve yürütülen denetim veya hizmetlerin tabi olduğu etik hükümlere ilişkin sorumluluklarını yerine getirmektedir.					
3. Şirketimizde denetim ağı, hizmet sağlayıcılar, denetim ağına dâhil şirketler ve kişiler, kendileri için geçerli olan etik hükümlere hâkimdir.					
4. Şirketimizde denetim ağı, hizmet sağlayıcılar, denetim ağına dâhil şirket ve kişiler, kendileri için geçerli olan etik hükümlere dair sorumlulukları yerine getirmektedir.					
5. Şirketimizde etik hükümler açık şekilde belgelendirilmekte ve konuyla ilgili etkin iletişim sağlanmaktadır.					

Müşteri İlişkisinin ve Belirli Bir Sözleşmenin Kabulü ve Devam Ettirilmesine İlişkin İfadeler	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1. Şirketimizde bir müşteri ilişkisini veya belirli bir sözleşmeyi kabul etme ya da devam ettirme kararı, denetim veya hizmetin niteliği, mevcut koşullar, müşterinin dürüstlüğü ve etik değerleri dikkate alınarak verilmektedir.					
2.Şirketimizde bir müşteri ilişkisini veya belirli bir sözleşmeyi kabul etme ya da devam ettirme kararı, denetim veya hizmetin mesleki standartlar ve mevzuat hükümleri doğrultusunda yürütülmektedir.					
3. Şirketimizde bir müşteri ilişkisini veya belirli bir sözleşmeyi kabul etme veya devam ettirme kararında, finansal ve operasyonel öncelikler dikkate alınmamaktadır.					
4. Şirketimizde talebin yoğun olduğu zamanlarda dahi tüm denetimlerin yürütülebilmesi için yeterli personel bulundurulmaktadır.					

Denetim veya Hizmetin Yürütülmesine İlişkin İfadeler	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1. Şirketimizde denetim ekipleri, denetim ve hizmetlere ilişkin sorumluluklarını yerine getirmektedir.					
2. Şirketimizde denetim ekipleri, mesleki muhakemelerini doğru şekilde kullanmakta ve denetim ya da hizmetin türüne bağlı olarak mesleki şüphecilik içinde hareket etmektedir.					
3. Şirketimizde zor veya ihtilaflı konularda istişare yapılmakta ve üzerinde mutabık kalınan sonuçlar uygulanmaktadır.					
4. Şirketimizde denetim ekibi içindeki görüş farklılıkları denetim şirketine bildirilmekte ve çözüme kavuşturulmaktadır.					
5. Şirketimizde çalışma kâğıtları uygun şekilde korunmakta ve muhafaza edilmektedir.					

Kaynaklara İlişkin İfadeler	Kesinlikle Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1. Şirketimizde her bir denetim veya hizmet için uygun yetkinlik ve kabiliyete sahip kişiler görevlendirilmektedir.				
2. Şirketimizde personelin kaliteye olan bağlılığı, ödüllendirme, terfi ve diğer teşviklerle takdir edilmektedir.				
3. Şirketimizde kalite yönetim sistemi kapsamında yürütülen faaliyetler için uygun yetkinlik ve kabiliyete sahip kişiler görevlendirilmektedir.				
4. Şirketimizde teknolojik kaynaklar, kalite yönetim sisteminin işleyişine ve denetimlerin yürütülmesine katkı sağlamaktadır.				
5. Şirketimizde entellektüel kaynaklar, kalite yönetim sisteminin işleyişine ve denetimlerin yürütülmesine katkı sağlamaktadır.				

Bilgi ve İletişime İlişkin İfadeler	Kesinlikle Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1.Şirketimizde bilgi sistemleri kalite yönetim sistemini destekleyen, ihtiyaca uygun ve güvenilir bilgiyi belirleyip kayıt altına almaktadır.				
2. Şirketimizde personelin üst yönetim ve birbirleriyle bilgi alışverişinde bulunmasını sağlayan bir şirket kültürü bulunmaktadır.				
3. Şirketimizde ihtiyaca uygun ve güvenilir bilgi sürekli olarak paylaşılmakta ve açık bilgi alışverişini kolaylaştırmak için uygun iletişim kanalları kullanılmaktadır.				
4.Şirketimizde ihtiyaca uygun ve güvenilir bilgi, şirket dışındaki taraflara da iletilmektedir.				
5. Şirketimizde bilgi paylaşımı konusunda yeterli politika ve süreçler bulunmaktadır.				

İzleme ve Düzeltme Sürecine İlişkin İfadeler	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1.Şirketimizde izleme ve düzeltme süreci uygulanmaktadır.					
2.Şirketimizde tamamlanan denetim veya hizmetlerin teftişi izleme faaliyetlerine dâhil edilmektedir.					
3.Şirketimizde izleme faaliyetlerini yürüten kişilerin uygun yetkinlik ve kabiliyete sahip olmalarını zorunlu kılan politika ve prosedürler oluşturulmaktadır.					
4.Şirketimizde izleme faaliyetlerini yürüten kişilerin tarafsızlığını ele alan politika ve prosedürler oluşturulmaktadır.					
5.Şirketimizde izleme ve düzeltme sürecinde eksikler tespit edilerek gerekli önlemler alınmaktadır.					

KYS 2'nin Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesi

Aşağıdaki ifadelere katılım düzeyinizi “**Kesinlikle Katılmıyorum**”, “**Katılmıyorum**”, “**Kararsızım**”, “**Katılıyorum**”, “**Kesinlikle Katılıyorum**” arasındaki ölçek sisteminde yer alan seçeneklerden birine (X) işaret koyarak belirtiniz.

KYS 2'nin Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesine İlişkin İfadeler	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1. Şirketimizde kalitenin gözden geçirilmesine yönelik politika ve prosedürler oluşturulmaktadır.					
2. Şirketimizde kaliteyi gözden geçiren kişilerin atanması için gerekli yetkinlik, kabiliyet ve uygun yetkiye sahip kişilere bu sorumluluğun verilmesini gerektiren politika ve prosedürler oluşturulmaktadır.					
3. Şirketimizde kaliteyi gözden geçiren kişilerin liyakatine ilişkin kıstasları belirleyen politika ve prosedürler oluşturulmaktadır.					
4. Şirketimizde kalitenin gözden geçirilmesinin belgelendirilmesine dair politika ve prosedürler oluşturulmaktadır.					

BDS 220'nin Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesi

Aşağıdaki ifadelerle katılım düzeyinizi “**Kesinlikle Katılmıyorum**”, “**Katılmıyorum**”, “**Kararsızım**”, “**Katılıyorum**”, “**Kesinlikle Katılıyorum**” arasındaki ölçek sisteminde yer alan seçeneklerden birine (X) işaret koyarak belirtiniz.

BDS 220'nin Uygulanma Düzeyinin Ölçülmesine İlişkin İfadeler	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1.Şirketimizde sorumlu denetçi, kalite yönetimi ve kaliteye ulaşılmasına ilişkin genel sorumluluğu üstlenmektedir.					
2. Şirketimizde sorumlu denetçi, denetimin nitelik ve koşulları doğrultusunda geçerli olan etik hükümlere hâkimdir					
3. Şirketimizde sorumlu denetçi, bir müşteri ilişkisinin veya belirli bir sözleşmenin kabulü ya da devam ettirilmesiyle ilgili politika ve prosedürlere uyulmasını değerlendirmektedir.					
4. Şirketimizde sorumlu denetçi, denetim ekibine yeterli ve uygun kaynakların tahsis edilmesini sağlamaktadır.					
5. Şirketimizde sorumlu denetçi, denetim ekibi üyelerinin yönlendirilmesi, gözetimi ve çalışmalarının gözden geçirilmesinden sorumludur.					

EK-2. ETİK KURUL RAPORU

Etki22004v02549v: 03/01/2025-E.535257

Etik Kurul Otomasyonu

T.C. İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ BİLİMSEL ARAŞTIRMA VE YAYIN ETİĞİ KURULU Sosyal ve Beşeri Bilimler Bilimsel Araştırma ve Yayın Etik Kurulu			
Oturum Tarihi : 03-12-2024		Oturum Sayısı : 21	
Karar Sayısı : 17			
Etik Açından Uygun			
Çalışma Adı	Bağımsız Denetim Şirketlerinin Kalite Yönetim Standartlarını Uygulama Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma: İstanbul İli uygulaması		
Araştırmacılar	Doktora Öğrencisi ALİ AKSÜT (Yürütücü) Dr.Öğretim Üyesi Ahmet Fethi DURMUŞ (Danışman)		
Başkan			
Prof.Dr. EMİN ÇELEBİ			
Kurul Üyeleri			
Kullanıcı : pınar özbay		Prof.Dr. Bilal ALTAY	
Prof.Dr. Mehmet ÖNAL		Prof.Dr. Yusuf BATAR	
Prof.Dr. Mehmet GÜNGÖR		Prof.Dr. Süleyman ÇALDAK	
Prof.Dr. Lutfiye ÖZDEMİR			

Bu belge güvenli elektronik imza ile imzalanmıştır.
etik.inonu.edu.tr adresinden doğrulanabilir.
etik.inonu.edu.tr adresinden doğrulanabilir.



1/1