



T.C.

BANDIRMA ONYEDİ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

Yüksek Lisans Tezi

**DENETİM KALİTESİ ÇALIŞMALARININ
BİBLİYOMETRİK ANALİZİ**

Güler TURHAN

195012230

Tez Danışmanı:

Doç. Dr. Burcu İŞGÜDEN KILIÇ

Bandırma 2022

T.C.
BANDIRMA ONYEDİ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

Yüksek Lisans Tezi

DENETİM KALİTESİ ÇALIŞMALARININ
BİBLİYOMETRİK ANALİZİ

Güler TURHAN
195012230

Tez Danışmanı:

Doç. Dr. Burcu İŞGÜDEN KILIÇ

Bandırma 2022



ETİK BEYAN

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
BANDIRMA ONYEDİ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bu belge ile, bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik ilkelere uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim. (06/07/2022)

ÖZET

DENETİM KALİTESİ ÇALIŞMALARININ BİBLİYOMETRİK ANALİZİ

Güler TURHAN

2000’li yılların başında meydana gelen şirket skandalları, denetim mesleğine olan güvenin yeniden gözden geçirilmesini sağlayarak, bağımsız denetimde kalitenin önemini ortaya koymuştur. Bağımsız denetim kalitesi, bağımsız denetim şirketinin büyüklüğü, bağımsız denetçinin tarafsızlığı, mesleki yeterliliği ve tecrübesi, denetim ücreti gibi birçok faktörden etkilenmektedir.

Araştırmada, bağımsız denetim kalitesi ile ilgili ulusal ve uluslararası literatürde, 2005 - 2020 yılları arasında yayımlanan makalelerin incelenmesi ve mevcut durumunun ortaya koyulması amaçlanmıştır. Bu doğrultuda, ulusal alanda TR Dizin’e kayıtlı Muhasebe ve Finansman Dergisi, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi ve Mali Çözüm Dergisi’ndeki verilerin bibliyometrik analizleri, tablolaştırılarak gösterilmiştir. Uluslararası alanda ise, Web of Science veri tabanındaki verilerin bibliyometrik profilleri çıkarılarak, bir görsel haritalama olan VOSviewer programına yüklenmiştir.

Araştırmadan elde edilen bazı bulgulara göre, ulusal alanda en fazla çalışmanın 2016 yılında yayımlandığı ve Muhasebe ve Finansman Dergisi’nde bulunduğu, çalışmalara en çok Dr. Öğr. Üyesi unvanına sahip yazarların katkı sağladığı, en fazla kaynakçanın Muhasebe ve Finansman Dergisi’nde olduğu, çalışmalarda en çok “bağımsız denetim kalitesi” kavramının yer aldığı tespit edilmiştir. Uluslararası alanda ise, en fazla çalışmanın 2020 yılında, İngilizce dilinde ve “işletme finansı” alanında yer aldığı, çalışmalara en çok katkı sağlayan ülkenin Amerika Birleşik Devletleri, en etkin kaynağın Auditing A Journal of Practice Theory olduğu belirlenmiştir.

Anahtar Sözcükler: Denetim, Kalite, Bağımsız Denetim Kalitesi, Bibliyometrik Analiz, Görsel Haritalama

ABSTRACT

AUDIT QUALITY STUDIES BIBLIOMETRIC ANALYSIS

Güler TURHAN

The company scandals that took place in the early 2000's, by reconsidering the trust in the audit profession, revealed the importance of quality in independent auditing. The independent audit quality is affected by many factors such as the size of the independent audit company, the impartiality of the independent auditor, his professional competence and experience, and the audit fee.

In the research, it is aimed to examine the articles published between 2005 and 2020 in the national and international literature on independent audit quality and to reveal their current status. In this direction, bibliometric analyzes of the data in the Journal of Accounting and Finance, Journal of Accounting and Tax Practices, Journal of Accounting Science World, Journal of Accounting and Auditing and Financial Solution, which are registered in the TR Directory in the national area, have been tabulated. In the international arena, the bibliometric profiles of the data in the Web of Science database were created and uploaded to the VOSviewer program, which is a visual mapping program.

According to some findings obtained from the research, the most studies in the national area were published in 2016 and were found in the Journal of Accounting and Finance and the studies were mostly done by Dr. Instructor It has been determined that the authors with the title of member contribute, the most bibliography is in the Journal of Accounting and Finance, and the concept of "independent audit quality" is the most common in the studies. In the international arena, it has been determined that the highest number of studies took place in the English language and "business finance" in 2020, the country that contributed the most to the studies was the United States of America, and the most effective source was Auditing A Journal of Practice Theory.

Keywords: Audit, Quality, Independent Audit Quality, Bibliometric Analysis, Visual Mapping

ÖNSÖZ

Bu çalışma, bağımsız denetim kalitesi literatürünün ulusal ve uluslararası alandaki gelişimini, bibliyometrik analiz yöntemiyle belirlemek amacıyla hazırlanmıştır.

Yüksek lisans eğitimimde, özellikle bu çalışmanın gerçekleştirilmesinde, bilgi ve tecrübesini benden esirgemeyen, çalışmamı titizlikle takip edip, fikir ve önerilerini her zaman benimle paylaşarak destek olan çok değerli danışman hocam, Sayın Doç. Dr. Burcu İŞGÜDEN KILIÇ'a ve eğitim hayatım boyunca bilgi ve destekleriyle yolumu aydınlatan tüm saygıdeğer hocalarıma en içten teşekkürlerimi sunarım.

Ayrıca, başta annem olmak üzere yaşamımın her anında yanımda olan ve benden maddi manevi desteklerini esirgemeyen canım aileme sonsuz teşekkürler...

Güler TURHAN

Bandırma, 2022

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI.....	ii
ETİK BEYAN SAYFASI.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT	v
ÖNSÖZ.....	vi
İÇİNDEKİLER.....	vii
TABLolar.....	xii
ŞEKİLLER.....	xiii
GRAFİKLER.....	xiv
HARİTALAR.....	xv
KISALTMALAR	xvii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMININ TEMEL HUSUSLARI

1. DENETİM KAVRAMI.....	4
2. DENETİMİN AMACI VE ÖNEMİ.....	5
3. DENETİMİN ÖZELLİKLERİ	7
4. DENETİM TÜRLERİ.....	8
4.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri	8
4.1.1. Finansal Tablo Denetimi.....	8
4.1.2. Uygunluk Denetimi	9
4.1.3. Faaliyet Denetimi	11

4.2. Denetçinin Statüsü Yönünden Denetim Türleri.....	12
4.2.1. İç Denetim.....	12
4.2.2. Kamu Denetimi	13
4.2.3. Bağımsız Denetim	14
4.3. Yapılış Zamanına Göre Denetim Türleri.....	15
4.3.1. Sürekli Denetim.....	15
4.3.2. Sınırlı Denetim	15
4.3.3. Özel Denetim.....	16
4.4. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri	17
4.4.1. Zorunlu Denetim	17
4.4.2. İsteğe Bağlı Denetim	17
5. BAĞIMSIZ DENETİMİN SAĞLADIĞI FAYDALAR.....	18
5.1. Denetlenen İşletmeye ve İlgili Taraflara Sağladığı Faydalar	18
5.2. Kamu Kurumlarına Sağladığı Faydalar.....	20

İKİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ

1. KALİTENİN TANIMI.....	21
2. BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ	22
3. BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTENİN ÖNEMİ VE GEREKLİLİĞİ	25
4. DENETİM KALİTESİ ÇERÇEVESİ.....	27
5. BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİNİ SAĞLAYAN ÖLÇÜTLER	45
5.1. Bağımsız Denetçinin Uyması Gereken Kalite Standartları	45
5.1.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	46
5.1.1.1. Genel Standartlar.....	47
5.1.1.2. Çalışma Alanı Standartları.....	48
5.1.1.3. Raporlama Standartları.....	50
5.1.2. Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol Standardı (BDS 220)	52
5.1.3. Mesleki Etik İlkeler	53

5.2. Bağımsız Denetim Firmasının Uyması Gereken Kalite Standartları	54
5.2.1. Kalite Kontrol Standartları 1 (KKS 1)	54
5.3. Müşteri Firmasının Uyması Gereken Kalite Standartları	55
5.3.1. Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyulması	55
5.3.2. ISO 9001: 2008	56
6. Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler	56
6.1. Bağımsız Denetim Firması ile İlgili Faktörler	57
6.2. Bağımsız Denetçi ile İlgili Faktörler	58
6.3. Müşteri Firma ile İlgili Faktörler	59
6.4. Diğer Faktörler	59

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ KONULU ÇALIŞMALARIN BİBLİYOMETRİK ANALİZİ VE GÖRSEL HARİTALAMA BULGULARI

1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ.....	61
2. ARAŞTIRMANIN EVRENİ VE ÖRNEKLEMİ	61
3. ARAŞTIRMA VERİLERİNİN SEÇİMİ VE ELDE EDİLMESİ.....	62
4. ARAŞTIRMADA KULLANILAN YAZILIMLAR	63
5. ARAŞTIRMANIN SINIRLILIKLARI	65
6. ARAŞTIRMA SORULARI.....	65
7. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ	66
7.1. Bibliyometrik Analiz	66
7.1.1. Bibliyometrik Yasalar	69
7.1.2. Bibliyometrik Yöntemler	72
7.1.3. Literatür Çalışmaları.....	77
7.2. Görsel Haritalama Yöntemi	81
8. ARAŞTIRMA BULGULARI.....	82

8.1. TR Dizin Veri Tabanında Bağımsız Denetim Kalitesi	82
8.1.1. Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Yayın Yıllarına Göre Dağılımı	82
8.1.2. Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Yazar Unvanlarına Göre Dağılımı	84
8.1.3. Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışma Yazarlarının Bulunduğu Kuruma Göre Dağılımı	85
8.1.4. Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarına Katkıda Bulunan Yazarların Cinsiyetlerine Göre Dağılımı	88
8.1.5. Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Sayfa Aralığına Göre Dağılım	89
8.1.6. Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Kaynak ve Atıf Sayılarına Göre Dağılımı	90
8.1.7. Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Konulara Göre Dağılımı	93
8.2. Web of Science Veri Tabanında Bağımsız Denetim Kalitesi.....	95
8.2.1. Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Yayın Yıllarına Göre Dağılımı	95
8.2.2. Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Etkin Olduğu Dillere Göre Dağılımı.....	96
8.2.3. Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Yapıldığı Ülkelere Göre Dağılımı.....	96
8.2.4. Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Yazarlara Göre Dağılımı.....	97
8.2.5. Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Araştırma Alanlarına Göre Dağılımı	98
8.2.6. Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Finansman Sağlayan Kurumlara Göre Dağılımı	99
8.2.7. Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Kaynak Başlıklarına Göre Dağılımı.....	101
8.2.8. Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Kurumlara Göre Dağılımı	102
8.2.9. Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının WoS Kategorilerine Göre Dağılımı.....	103

8.3. Görsel Haritalama Yöntemi ile Analizler	104
8.3.1. Bibliyografik Eşleştirmeye Dayalı Haritalama Analizi	104
8.3.1.1. Belgelere Göre Haritalama Analizi	104
8.3.1.2. Kaynaklara Göre Haritalama Analizi	106
8.3.1.3. Yazarlara Göre Haritalama Analizi	108
8.3.1.4. Kurumlara Göre Haritalama Analizi	111
8.3.1.5. Ükelere Göre Haritalama Analizi	113
8.3.2. Atıf Analizine Dayalı Haritalama Analizi	115
8.3.2.1. Belgelere Göre Haritalama Analizi	115
8.3.2.2. Kaynaklara Göre Haritalama Analizi	116
8.3.2.3. Yazarlara Göre Haritalama Analizi	118
8.3.2.4. Kurumlara Göre Haritalama Analizi	120
8.3.2.5. Ükelere Göre Haritalama Analizi	122
8.3.3. Ortak Yazarlık Analizine Göre Haritalama Analizi	124
8.3.3.1. Yazarlara Göre Haritalama Analizi	124
8.3.3.2. Kurumlara Göre Haritalama Analizi	126
8.3.3.3. Ükelere Göre Haritalama Analizi	128
8.3.4. Eşdizimlilik Analizine Göre Haritalama Analizi	130
8.3.5. Ortak Atıf Analizine Göre Haritalama Analizi	133
8.3.5.1. Alıntılanan Referansa Göre Haritalama Analizi	133
8.3.5.2. Alıntılanan Kaynaklara Göre Haritalama Analizi	135
8.3.5.3. Alıntılanan Yazara Göre Haritalama Analizi	138
8.3.6. Metin Verilerine Dayalı Eşdizimlilik Haritalama Analizi	140
SONUÇ	142
KAYNAKLAR	151

TABLÖLAR

Tablo 1.1. : Finansal Tablo Denetiminin Sınıflandırılması.....	9
Tablo 1.2. : Uygunluk Denetiminin Sınıflandırılması.....	11
Tablo 1.3. : Faaliyet Denetiminin Sınıflandırılması	12
Tablo 2.1. : Kalite Tanımları	21
Tablo 2.2. : Çıktı Faktörleri.....	30
Tablo 2.3. : Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	46
Tablo 3.1. : Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Yayın Yıllarına Göre Dağılımı.....	83
Tablo 3.2. : Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Yazar Unvanlarına Göre Dağılımı.....	84
Tablo 3.3. : Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışma Yazarlarının Bulundukları Kuruma Göre Dağılımı.....	86
Tablo 3.4. : Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarına Katkıda Bulunan Yazarların Cinsiyetlerine Göre Dağılımı.....	88
Tablo 3.5. : Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Sayfa Aralığına Göre Dağılımı	89
Tablo 3.6. : Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Kaynakça ve Atıf Sayılarına Göre Dağılımı.....	91
Tablo 3.7. : Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Konulara Göre Dağılımı	93
Tablo 3.8. : Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Yayın Yıllarına Göre Dağılımı.....	95
Tablo 3.9. : Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Dillere Göre Dağılımı.....	96
Tablo 3.10. : Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Ülkelere Göre Dağılımı	97
Tablo 3.11. : Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Yazarlara Göre Dağılımı	98
Tablo 3.12. : Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Araştırma Alanlarına Göre Dağılımı.....	99
Tablo 3.13. : Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Finansman Sağlayan Kurumlara Göre Dağılımı	100
Tablo 3.14. : Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Kaynak Başlıklarına Göre Dağılımı.....	101
Tablo 3.15. : Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Kurumlara Göre Dağılımı	102
Tablo 3.16. : Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının WoS Kategorilerine Göre Dağılımı.....	103

ŞEKİLLER

Şekil 1	: Denetim Kalitesi Çerçevesi	27
Şekil 2	: Bağlamsal Faktörler	36
Şekil 3	: VOSviewer Örneği	64
Şekil 4	: Bibliyografik Eşleştirme	74
Şekil 5	: Ortak Atıf Analizi	75



GRAFİKLER

Grafik 1 : Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Yayın Yıllarına Göre Dağılımı	83
Grafik 2 : Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Yazar Unvanlarına Göre Dağılımı	84
Grafik 3 : Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışma Yazarlarının Bulundukları Kuruma Göre Dağılımı	87
Grafik 4 : Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarına Katkıda Bulunan Yazarların Cinsiyetlerine Göre Dağılımı	88
Grafik 5 : Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Sayfa Aralığına Göre Dağılımı	90
Grafik 6 : Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Kaynakçalara Göre Dağılımı	91
Grafik 7 : Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Kaynakça Atıf Sayılarına Göre Dağılımı	92
Grafik 8 : Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Konulara Göre Dağılımı	94

HARİTALAR

Harita 1 : Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Belgelerin Bibliyografik Eşleştirme Ağ Haritası	105
Harita 2 : Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Belgelerin İndirgenmiş Bibliyografik Eşleştirme Ağ Haritası	105
Harita 3 : Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Kaynakların Bibliyografik Eşleştirme Ağ Haritası	106
Harita 4 : Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Kaynakların İndirgenmiş Bibliyografik Eşleştirme Ağ Haritası	107
Harita 5 : Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Yazarların Bibliyografik Eşleştirme Ağ Haritası	109
Harita 6 : Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Yazarların İndirgenmiş Bibliyografik Eşleştirme Ağ Haritası	110
Harita 7 : Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Kurumların Bibliyografik Eşleştirme Ağ Haritası	111
Harita 8 : Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Kurumların İndirgenmiş Bibliyografik Eşleştirme Ağ Haritası	112
Harita 9 : Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Ülkelerin Bibliyografik Eşleştirme Ağ Haritası	113
Harita 10 : Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Ülkelerin İndirgenmiş Bibliyografik Eşleştirme Ağ Haritası	114
Harita 11 : Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Belgelerin Alıntı Ağ Haritası.....	115
Harita 12 : Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Belgelerin İndirgenmiş Alıntı Ağ Haritası.....	116
Harita 13 : Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Kaynakların Alıntı Ağ Haritası.....	117
Harita 14 : Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Kaynakların İndirgenmiş Alıntı Ağ Haritası	117
Harita 15 : Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Yazarların Alıntı Ağ Haritası.....	119
Harita 16 : Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Yazarların İndirgenmiş Alıntı Ağ Haritası	119
Harita 17 : Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Kurumların Alıntı Ağ Haritası.....	121
Harita 18 : Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Kurumların İndirgenmiş Alıntı Ağ Haritası	121
Harita 19 : Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Ülkelerin Alıntı Ağ Haritası	123

Harita 20 : Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Ülkelerin İndirgenmiş Alıntı Ağ Haritası	123
Harita 21 : Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Ortak Yazarların Ağ Haritası	125
Harita 22 : Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Ortak Yazarların İndirgenmiş Ağ Haritası	125
Harita 23 : Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Kurumlar Arası Ağ Haritası	127
Harita 24 : Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Kurumlar Arası İndirgenmiş Ağ Haritası	127
Harita 25 : Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Ülkeler Arası Ağ Haritası	129
Harita 26 : Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Ülkeler Arası İndirgenmiş Ağ Haritası	129
Harita 27 : Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Çalışmalarda Birlikte Yer Alan Anahtar Kelimelerin Ağ Haritası ...	131
Harita 28 : Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Çalışmalarda Birlikte Yer Alan Anahtar Kelimelerin İndirgenmiş Ağ Haritası	132
Harita 29 : Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Ortak Atıfta Alıntılanan Referansa Ait Ağ Haritası	133
Harita 30 : Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Ortak Atıfta Alıntılanan Referansa Ait İndirgenmiş Ağ Haritası	134
Harita 31 : Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Ortak Atıfta Alıntılanan Kaynaklara Ait Ağ Haritası	136
Harita 32 : Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Ortak Atıfta Alıntılanan Kaynaklara Ait İndirgenmiş Ağ Haritası	137
Harita 33 : Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Ortak Atıfta Alıntılanan Yazarlara Ait Ağ Haritası	138
Harita 34 : Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Ortak Atıfta Alıntılanan Yazarlara Ait İndirgenmiş Ağ Haritası	139
Harita 35 : Bağımsız Denetim Kalitesi Metin Verilerine Dayalı Haritalama Analizi Ağ Haritası	140
Harita 36 : Bağımsız Denetim Kalitesi Metin Verilerine Dayalı Haritalama Analizi İndirgenmiş Ağ Haritası	141

KISALTMALAR

AICPA	: Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
BDS	: Bağımsız Denetim Standartları
GKGDS	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
IAASB	: Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Kurulu
IIA	: Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü
INTOSAI	: Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü
ISA	: Uluslararası Denetim Standartları
ISQC	: Uluslararası Kalite Kontrol Standardı
İSMMMO	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KKS	: Kalite Kontrol Standartları
MÇ	: Mali Çözüm Dergisi
MDB	: Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi
MÖDAV	: Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi
MUFAD	: Muhasebe ve Finansman dergisi
MUVU	: Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SOX	: Sarbanes - Oxley Yasası
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TÜRMÖB	: Türkiye Serbest Muhasebeci, Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UDS	: Uluslararası Denetim Standartları
VUK	: Vergi Usul Kanunu
WoS	: Web of Science

GİRİŞ

Dış denetim veya finansal tablo denetimi olarak da adlandırılan bağımsız denetimin amacı, yatırımcıların mali tablolara duyduğu güveni artırmak için, şirket yönetimi tarafından sunulan finansal tabloların ne ölçüde gerçeği yansıttığını, mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunu ve mali tablolardaki önemli yanlışlıkları araştırmaktır. Bunlarla beraber, finansal raporlama sürecinin kalitesine olan güvenin sağlanması da, bağımsız denetimin diğer bir amacını oluşturmaktadır. 2000'li yılların başında meydana gelen şirket skandalları incelendiğinde, hem bağımsız denetimin bu amaca tamamen ulaşamadığı hem de denetime ve denetçilere olan güvenin azaldığı görülmektedir (Bulut, 2021: 198).

Enron, WorldCom, Parmalat gibi dünya genelinde tanınan şirketlerin birtakım muhasebe skandallarına sebep olmaları ve bu şirketlerin denetimini gerçekleştiren Arthur Andersen, Deloitte ve Grant Thornton gibi denetim şirketlerinin de skandallara dahil olmaları ya da muhasebe hilelerini görmezden gelmeleri, denetimle ilgili yeni düzenlemelerin getirilmesini zorunlu kılmıştır (Yılmaz, 2018: 3061).

Dünyada ilk olarak, 2002 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde Sarbanes - Oxley adıyla bilinen “Kamuya Açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcıları Koruma Yasası” çıkarılarak hem şirketler ile çıkar grupları (yatırımcılar, kredi verenler gibi) arasındaki güvenin hem de denetçi bağımsızlığının artırılması amaçlanmıştır. Bu yasayla birlikte, bağımsız denetim şirketlerinin gözetimini yapan Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB) kurulmuştur. Daha sonra, 2006 yılında Avrupa Birliği'nin 2006/43/EC sayılı 8. Direktifi ile bağımsız denetimin nasıl gerçekleştirileceğine dair yasal çerçeve belirlenmiştir (Yılmaz, 2018: 3061; Yavuz, 2011: 148).

Ülkemizde 1 Temmuz 2012 tarihinde düzenlenip yürürlüğe konulan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, bağımsız denetim alanında önemli gelişmelerin yaşanmasına yardımcı olmuştur. Bu kanunla bağımsız denetime ilişkin yeni uygulamalar, düzenlemeler getirilmiş ve yalnızca Anonim Şirketleri değil, bütün sermaye şirketleri denetime tâbi tutulmuştur (Haftacı ve Badem, 2011: 11). Diğer bir gelişme ise, bağımsız

denetim faaliyetini düzenlemek, denetlemek ve denetim standartlarını oluşturmak amacıyla Türk Ticaret Kanunu'nda öngörülen 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile 2 Kasım 2011 tarihinde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur (Süklüm, 2020: 18).

Sonuç olarak, son 20 yılda hem dünyada hem de ülkemizde denetim alanında köklü değişiklikler yaşanmış ve hâlâ küresel düzenleyiciler finansal raporlama güvenilirliğini, geçerliliğini ve denetim kalitesini iyileştirme çalışmalarına devam etmektedir (Montenegro ve Brás, 2018: 1). Bu nedenle, denetim kalitesi konusuyla ilgili bilimsel araştırmalar, kamu ve düzenleyici kurumlar için güncel bir konu olmaya devam etmekte ve bu alandaki çalışmaların sayısı artış göstermektedir. Bibliyometrik analiz de bilimsel çalışmalara ait çıktıların değerlendirildiği yöntemlerden biridir (Ciğer, 2020: 475).

Bibliyometrik analizler, belli bir konuya ilişkin literatür çalışmalarının değerlendirilmesini ve ölçülmesini sağlar. Herhangi bir alanda yapılmış olan çalışmaları, belirli dönemler aralığında incelemek, hem ele alınmış olan bilim dalındaki gelişim seviyesinin hem de çoğunlukla hangi konuların üzerinde yoğunlaşıldığının saptanması açısından büyük öneme sahiptir (Kozak, 2000: 16). Kısacası, bu analiz genellikle farklı alanlarda bulunan verileri araştırmacılara sunmak veya belli bir konuya ait derinlerdeki bilgileri ortaya çıkarmak için kullanılır (Al ve Coştur, 2007: 144).

Üç bölümden oluşan bu çalışma, 2005 – 2020 yılları arasında bağımsız denetim kalitesi konusuyla ilgili yapılan ulusal ve uluslararası bilimsel çalışmaların nasıl bir seyir izlediğini belirlemek amacıyla gerçekleştirilmiştir.

Çalışmanın ilk bölümünde, denetim ile ilgili bilgilere yer verilmiştir. Denetim kavramının farklı kişiler ve kuruluşlar tarafından nasıl tanımlandığı, denetimin amacı ve önemi, özellikleri, türleri ve toplumun farklı kesimlerine ne tür faydalar sağladığı incelenmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde kalite kavramı açıklanarak, bağımsız denetim kalitesinin tanımına, önemine ve gerekliliğine değinilmiştir. Daha sonra sırasıyla, denetim kalitesi çerçevesi, kaliteli bir denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesini sağlayan ölçütler ve bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörler ele alınmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, çalışmanın amacına, önemine, evrenine ve örneklemine, verilerin seçiminde ve elde edilmesinde göz önünde bulundurulmuş hususlara, kullanılan yazılımlara, çalışma sorularına ilişkin bilgiler yer almaktadır. Ardından bibliyometrik analiz ve bilimsel haritalama yöntemi kavramsal çerçevede ele alınmış, “bağımsız denetim kalitesi” konusunda yapılan çalışmaları değerlendirmek amacıyla, bibliyometrik profil oluşturularak bilimsel haritalama gerçekleştirilmiştir.

Sonuç kısmında ise, araştırma esnasında yapılan analiz sonuçları değerlendirilmiş ve sonraki dönemlerde araştırmada bulunacaklar için öneriler sunulmuştur.



BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMININ TEMEL HUSUSLARI

1. DENETİM KAVRAMI

Dilimize muhasebe denetimi ve bağımsız denetim olarak çevrilen denetim kelimesinin, Anglo - Sakson ülkelerindeki karşılığı “Auditing” kavramıdır. Latince “işitme, dinleme” anlamına gelen “Auditing” kelimesinin kökeni, “Audire” fiilinden türetilmiştir. Bu fiil, eski dönemlerde, ehil ve seçilmiş kişilerin, belirli alanlarda yetkilendirilmiş kişileri dinleyerek, yapılan işlerin doğruluğunu bulmaları anlamına gelmektedir (Bozkurt, 2018: 23).

Denetim sözcüğü genel bir kavram olup, hem teoride hem de uygulamada farklı biçimlerde tanımlanmaktadır. Bu bağlamda yapılan denetim tanımlarından bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

Türk Dil Kurumu sözlüğünde denetim kavramı, kamu veya özel bir kuruluşa ait bilgilerin, daha önce belirlenmiş kriterlere uygun olup olmadığının tespit edilmesi ve raporlanması amacıyla, uzman kişiler tarafından kanıt toplama ve değerlendirme süreci olarak açıklanmıştır (<http://www.tdk.gov.tr/>, 2021).

Kamu Gözetim Kurumu’na göre denetim kavramı, finansal tablo ve bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygun ve doğru olması konusunda yeterli kanıtların elde edilmesiyle, bağımsız denetim standartlarında yer alan ve uygulanması zorunlu olan denetim yöntemlerinin defter, kayıt ve belgeler aracılığıyla denetimin gerçekleştirilip değerlendirilerek, rapor haline getirilme süreci olarak tanımlanmıştır (www.kgk.gov.tr, 2021).

Amerikan Muhasebe Birliği’ne bağlı olarak çalışan Temel Denetim Kavramları Komitesi denetimi, ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin iddiaların önceden tespit edilmiş kriterlere uygunluk düzeyinin incelenerek, ortaya çıkan sonuçların bilgi kullanıcılarına aktarılması amacıyla objektif bir şekilde kanıt elde eden ve kanıtları değerlendiren sistematik süreç olarak açıklamıştır (Silvoso, 1972: 18).

3568 sayılı kanun gereğince “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esaslar Yönetmeliği” nin 48. maddesinde denetim, kurum ve kuruluşlara ait finansal bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve mevzuat hükümlerine uygun olarak ekonomik faaliyetlerin ve olayların esas nitelikleriyle kayıtlarda bulunup bulunmadığını, objektif bir şekilde kanıtlarla inceleyip neticelendiren ve tasdik eden sistematik bir çalışma şeklinde tanımlanmıştır (<http://www.turmob.org.tr/>, 2021).

Denetim kavramı başka bir tanımda, işletmenin finansal durum ve olaylarına ait ortaya koyulan bilgilerin, daha önce saptanmış ölçütlere uygun olup olmadığını tespit etmek ve rapor haline getirmek maksadıyla bu bilgilere ilişkin kanıtların objektif olarak toplanılarak, analiz edilerek ve sonucu rapor haline getirilerek şirket ilgililerine aktarılması süreci olarak tanımlanmıştır (Güredin, 1994: 1).

Macmillan’a göre denetim kavramı, “yapılacak olan bir yatırımın yasal yükümlülükleri ve ekonomik durumları ile ilgili denetçilerin fikirlerini ortaya koymaları amacıyla gerçekleştirilen tarafsız bir incelemedir. Denetim, muhasebe kayıtları esas alınarak hazırlanan raporların, işletmelerin ya da kurumların finansal performanslarının gözlemlenerek kontrol edilmesidir.” (Özer, 1997: 14).

2. DENETİMİN AMACI VE ÖNEMİ

İngiltere’de Sanayi Devrimi ile beraber denetim zaman içerisinde gelişmiştir. Sanayi Devrimi’nin ilk zamanlarında denetimin temel amacı hataları, hileleri ve düzensizlikleri saptayıp, engellemek olmuştur. 20. yüzyılın yarısına gelindiğinde ise hatayı, hileyi ve düzensizlikleri tespit etmenin yanı sıra, bilgi kullanıcılarına, bilginin doğruluğu konusunda uygun bir güvence sağlamak denetimin temel amacını oluşturmuştur (Luliana, 2012: 271 - 272).

Amerikan Yeminli Hesap Uzmanları Enstitüsü Denetim Standartları Kurulu (American Institute of Certified Public Accountants) tarafından açıklanan AU - C Bölüm 200’ün 4. maddesine göre denetimin amacı, denetçinin, finansal tablolara ait önemli hususların hedef kullanıcılarına finansal raporlama çerçevesinde tarafsız bir biçimde sunulup sunulmadığına ilişkin görüş bildirmesidir. Denetçinin görüş

oluşturmasını, genel kabul görmüş denetim standartları ile etik yargılara uygun bir şekilde gerçekleştirilen denetim süreci sağlar (<https://www.aicpa.org/>, 2021).

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebe Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre, kurum ve kuruluşların sahip ve ortaklarına alacakları ile kredi sağlayan kuruluşlarına, işçi ve işveren kuruluşlarına, devletin iktisadi ve idari birimleri ile vergi idaresine finansal tablolarında doğru ve güvenilir kayıtların olduğunu ortaya koymak denetimin amacını oluşturmaktadır (www.turmob.org.tr, 2021).

Bağımsız Denetim Standardı'nda (BDS 200) denetimin amacı, bilgi kullanıcılarının finansal tablolara göstermiş olduğu güvenilirlik derecesini artırmak şeklinde ifade edilmiştir (www.kgk.gov.tr, 2021).

Iddrisu'ya göre denetimin temel amacı denetçinin, finansal tablolara ilişkin görüş ortaya koymasını sağlamaktır. Denetçi tarafından oluşturulan görüş, bir şirketin finansal durumunun gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde finansal tablolarda yer alıp almadığının belirtilmesidir (Iddrisu, 2015: 14).

Denetimin esas amacı, yapılması gereken ile yapılmış olanı kıyaslamaktır. Denetlenen işletmelerin veya bireylerin faaliyetlerinin uygulanmakta olan kanun, kural ve yönetmelikler doğrultusunda görevlerini doğru ve uygun bir biçimde yerine getirip getirmediğinin tespit edilmesi denetimin temel görevidir (Durmuş, Otlı ve Özkan, 2018: 68).

Güredin'e göre denetimin amacı, şirketlerin hazırlamış oldukları finansal tabloların düzenlenmesinin ve genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olup olmadığının belirtilmesidir (Güredin, 2014:157).

Haftacı'ya göre denetimin amacı, finansal tablolara dair görüş elde etmek, hata ve hileleri ortaya çıkarıp önlemek ve denetlenen şirket yöneticilerine tavsiyelerde bulunmaktır (Haftacı, 2014:9).

Yatırımcıların, kamu kuruluşlarının, paydaşların işletme faaliyetleri hakkında bilgi sahibi olmaları finansal tablolar aracılığıyla sağlanır. Bu nedenle finansal tablolar, gerçeğe uygun şekilde hazırlanıp sunulmalıdır (Başpınar, 2005: 37). Ancak, işletme yönetiminin hazırladığı finansal tabloların hatalı bilgiler içermesi ihtimali olduğundan

kullanıcılara yanlış bilgiler aktarılabilir (Olagunji ve Leyira, 2012: 201). Bu durum da bilgi kullanıcılarının finansal tablolara olan güvenini azaltmaktadır. Bu nedenle bilgi kullanıcılarının finansal tablolara olan güvenilirliğinin artması ve finansal bilginin kalitesinin korunması denetim ile sağlandığından, denetimin önemi artar (Bagshaw, 2013: 6 – 7).

Denetimin önemini artıran bir diğer husus, işletme yönetimine finansal tablolara yönelik tahminde bulunma, analiz etme, denetleme ve raporlama konularıyla ilgili ileriye dönük kararlar almasına, ortaya çıkabilecek zararları engellemesine ve sonuç çıkarmasına imkan sağlamasıdır (Holmes ve Overmyer, 1975:2).

3. DENETİMİN ÖZELLİKLERİ

Yapılan denetim tanımlamalarından yola çıkarak denetimin özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz (Erdoğan, 2002: 56):

Denetim sistematik bir süreçtir: Denetim, tek bir işlem ve faaliyet olmayıp, belirli bir plan içerisinde, birbirini izleyen çeşitli aşamalardan oluşan bir süreçtir (Selimoğlu, 2019: 12). Söz konusu aşamalar, denetimi gerçekleştirmek için ihtiyaç duyulan bilgi ve kanıtların elde edilip değerlendirilmesi ve değerlendirme neticesine göre denetçinin bir görüşe ulaşip denetim raporunu hazırlaması ve ilgili kişilere sunulmasına kadar olan tüm süreci içermektedir (Güredin, 2014: 11). Denetim süreci, denetçilerin önemli kanıtları eksiksiz inceleyip, analiz edebilecekleri şekilde planlanmalı ve yapılandırılmalıdır (Hayes ve diğerleri, 2005: 11).

İktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddialarla ilgilenir: Muhasebedeki iktisadi faaliyetlerin tespit edilmesi, ölçülmesi ve raporlanması işlevleridir (Erdoğan, 2002: 56). Denetçi, denetimden geçen işletmenin finansal tablolarını ve ekonomik faaliyetlerini kapsayan raporların incelemelerini tamamladıktan sonra, işletmenin raporunda ortaya koyduğu bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırıp, raporların onaylanmasını gerçekleştirmektedir (Yılmaz, 2017: 8-9).

Önceden saptanmış ortak ölçütler kullanılır: Denetçi, denetim neticesinde ulaştığı rapor ve bulguları ilgili taraflara iletmek için ortak bir dil kullanılır (Erdoğan, 2002: 56). Söz konusu ortak dil, kanunlar, sözleşmeler, genel kabul görmüş muhasebe

ilkeleri, işletme yönetiminin önceden belirlemiş olduğu hedefler ve usuller olabilmektedir (Çalış, 2013: 15).

Kanıtlar uzman kişilerce ve tarafsız bir şekilde incelenip değerlendirilir:

Denetçi, hiçbir baskı altında kalmadan ve ön yargı taşımadan elde ettiği kanıtları incelemeli ve ulaştığı sonuçları tarafsız ve titiz bir şekilde değerlendirmelidir (Güredin, 2007: 6).

İlgili taraflara sonuç bildirilir:

Denetçi yapmış olduğu incelemeler sonucunda elde ettiği bulgulara, görüş ve önerilerini de dahil ederek yazılı bir rapor ile açıklamaktadır. Bu süreç denetimin son sürecidir (Güredin, 2007: 6).

4. DENETİM TÜRLERİ

Denetim faaliyetini amaçlarına göre, statüsüne göre, yapılış zamanına göre ve yapılış nedenlerine göre dört farklı sınıflandırma ile ele almak mümkündür.

4.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Amaçlarına göre denetim türleri; finansal tablo denetimi, faaliyet denetimi ve uygunluk denetimi olarak sınıflandırılır.

4.1.1. Finansal Tablo Denetimi

Finansal tablo denetimi, geleneksel anlamda akla ilk gelen ve denetçilerin uygulamada en sık kullandığı denetim türüdür.

Bir işletmenin Bilanço ve Gelir Tablosu olan temel finansal tablolarının ve Nakit Akış Tablosu, Fon Akış Tablosu, Kâr Dağıtım Tablosu gibi ek finansal tablolarının önceden saptanmış kriterlere uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı, bu tablolarda bulunan bilgilerin doğruluğu, muhasebe bilgilerinin defterlere doğru aktarılması ve defterlerde yer alan bilgilerin finansal tablolara doğru bir şekilde geçirilmesi gibi hususları inceleyen ve değerlendiren denetimdir (Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay, 2019: 14).

Finansal tablo denetiminde amaç, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile yasal mevzuata (örneğin; SPK Muhasebe Standartları) uygunluğunu ve tabloların bütün halde işletmenin esas durumunu gösterip göstermediğini tespit etmektir (İSMMMO, 2021).

Finansal tablo denetiminin kapsadığı genel özellikler aşağıda sıralanmıştır (Bozkurt, 2018: 34):

- Finansal tablo denetiminin amacı, işletme tarafından hazırlanmış olan finansal tablolara güvenilirlik sağlamaktır.
- Finansal tabloların denetimini gerçekleştiren denetçi, ön yargısız bir kişiliğe sahip olmalı ve işletme veya işletme yönetiminden bağımsız olmalıdır.
- Denetimi gerçekleştiren denetçinin amacı, tablolardaki eksik ve gerçeği yansıtmayan beyanları belirlemektir.
- Denetçi, mevcut hatalar üzerinde ayrı ayrı durmadan, finansal tablo hakkındaki görüşünü, tek bir yargı elde ederek oluşturmamalıdır.
- Denetçi, finansal tabloların güvenilirliğine ilişkin görüşünü, mantıklı bir nedene dayandırmalıdır. Ancak buradan finansal tabloların %100 güvenilir olduğu sonucu çıkarılmamalıdır.

Tablo 1.1 Finansal Tablo Denetiminin Sınıflandırılması

AMAÇ	Finansal bilgilerin güvenilirliklerini ve doğruluklarını incelemek
KAPSAM	Temel ve ek finansal tablolar (bilanço, gelir tablosu, nakit akış tablosu, fon akış tablosu...)
ÖLÇÜT	Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve finansal bilgilere etki eden diğer düzenlemeler
SONUÇLARIN İLETİLMESİ	Muhasebe bilgilerini kullanan tarafların tümü

Kaynak: İSMMMO, 2021; Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay 2019: 15

4.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, işletmelerin iktisadi faaliyetlerinin ya da işlemlerinin, işletme yönetim organları veya işletme dışı yetkililerce belirlenmiş usullere, kurallara ve yönetmeliklere uygunluğunun belirlenmesi için yapılan denetim türüdür (İSMMMO, 2021).

Uygunluk denetiminin amacı, işletme yönetimin gerçekleştirdiği işlemlerin yetkili organlarca saptanmış usullere, kurallara ve mevzuata uygunluğunun araştırılmasıdır (Çetinoğlu ve Kurnaz, 2010: 14).

Uygunluk denetimi, bilhassa vergi düzenlemeleri kapsamında işletmelerin uymakla yükümlü oldukları belgelerin düzenine veya başka yöntemlere ait düzenlemelerin bulunduğu Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümlerinin uygulanıp uygulanmadığına dair yapılan denetimdir (Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay, 2019: 14 – 15).

Bu denetim kapsamında denetçilerin yapmış oldukları denetimlerden bazı örnekler aşağıda yer almaktadır (Bozkurt, 1999: 29):

- Sınırlı kredi verme yetkisine sahip banka şube müdürünün, banka müfettişleri tarafından incelenmesi.
- İşletme tarafından yetkilendirilen kişilerin mahsup fişlerini imzalayıp imzalamadıklarının, iç denetçilerce incelenmesi.
- Vergi inceleme uzmanları tarafından, vergi dairesi müdürünün, vergi tahsilatı için belirlenen sürelerle uyup uymadığının incelenmesi
- Vergi levhası gösterme mecburiyetinde olan özel sektör şirketlerinin, vergi inceleme uzmanları tarafından incelenmesi.

Tablo 1.2 Uygunluk Denetiminin Sınıflandırılması

AMAÇ	İşletme içinden veya dışından yetkili kişilerce, işletme faaliyetlerinin belirlenen kriterlere uygun olup olmadığının tespit edilmesi
KAPSAM	İşletme faaliyetlerinin tümü
ÖLÇÜT	Yetkili kişiler tarafından konulan yasa ve kurallar, şirket ana sözleşmesi, işletme yönetimi tarafından belirlenen iç kontrol politikaları ve prosedürleri
SONUÇLARIN İLETİLMESİ	Üst yönetim

Kaynak: İSMMO, 2021; Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay, 2019: 15

4.1.3. Faaliyet Denetimi

Performans veya verimlilik denetimi olarak da ifade edilen faaliyet denetimi, işletmenin geleceğe ait büyüme, gelişme, kârlılık gibi fırsatlarını ortaya koymak ya da bu amaçlara ait şirket hedeflerinin doğruluk düzeyini ve hedefleri elde etmedeki başarısını test etmek, şirket hedeflerine erişimde engelleri ve olumsuz gelişmeleri belirleyerek şirket yönetimine destek olan sistemli incelemelerdir (Kaval, 2008:9).

Bozkurt'a göre faaliyet denetimi, işletmenin faaliyetlerini hem etken hem de etkin bir şekilde gerçekleştirip gerçekleştirmediğini göstermeyi hedefleyen denetim çeşididir. Etkenlik, şirketin hedeflerini elde etmede ne düzeyde başarılı olup olmadığını ölçerken etkinlik ise, hedefleri elde etmede kaynaklardan verimli bir şekilde yararlanıp yararlanılmadığını ölçmeye yaramaktadır. Faaliyet denetimi, bu yönüyle “danışmanlık hizmeti” olarak da ifade edilmektedir (Bozkurt, 2000: 29).

Faaliyet denetiminde temel amaç, işletmenin belirlediği hedeflere ulaşmada başarı sağlayıp sağlamadığını ve işletme kaynaklarından verimli bir şekilde yararlanıp yararlanılmadığının belirlenmesidir. Aynı zamanda, işletme yönetiminin performansını değerlendirmek de faaliyet denetiminin amaçları arasında yer almaktadır (Durmuş ve Taş, 2008: 14 - 15).

İç denetçilerin kamu ve özel sektörde, kamu denetçilerinin ve müfettişlerin ise kamu kuruluşlarında gerçekleştirdikleri faaliyet denetiminin genel özellikleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Güredin, 2007: 16):

- İç denetime kıyasla daha kapsamlı niteliğe sahiptir.
- Amaçlarına göre denetim türleri içinde faaliyet denetimi, diğerlerine oranla daha zor olanıdır.
- Fiili durumun karşılaştırılması ve olması gereken durumlara ait kriterlerin tespit edilmesi büyük ölçüde öznel niteliğe sahiptir.

Tablo 1.3 Faaliyet Denetiminin Sınıflandırılması

AMAÇ	Faaliyet etkinliğini ve verimliliğini ölçmek
KAPSAM	İşletme faaliyetlerinin tümü
ÖLÇÜT	Etkinliğin ve verimliliğin ölçülmesi için daha önce tespit edilmiş performans göstergeleri, bütçeler, verimlilik oranları
SONUÇLARIN İLETİLMESİ	Üst yönetim ya da değerlemeyi gerçekleştiren birimin yöneticileri

Kaynak: İSMMMO, 2021; Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay, 2019: 15

4.2. Denetçinin Statüsü Yönünden Denetim Türleri

Denetçinin statüsü yönünden denetim türleri; iç denetim, kamu denetimi ve bağımsız denetim olarak sınıflandırılır.

4.2.1. İç Denetim

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'ne (The Institute of Internal Auditors – IIA) göre iç denetim, işletme faaliyetlerinin gelişmesini sağlamak ve değerini artırmak amacıyla, bağımsız, tarafsız ve danışmanlık hizmeti sağlayan bir birim tarafından yürütülen denetim türüdür. İç denetim, işletmenin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin faaliyetlerini değerlendirmek ve gelişmesini sağlamak amacıyla disiplinli ve sistematik bir yaklaşım ortaya koyarak işletmenin amaçlarına ulaşmasını sağlar (The Institute of Internal Auditors, 2021).

Bozkurt'a göre iç denetim kavramı, "işletmenin veya denetlenen kurumun faaliyet sonuçlarının etkinlik, etkililik, kârlılık yönünden ya da işletmenin belirlemiş olduğu hedeflere uygunluğu açısından denetim" olarak ifade edilmektedir. Bu tanımdan hareketle iç denetimin, faaliyet (performans) denetimini içerdiği de görülmektedir. (Bozkurt, 2012: 29).

İç denetçiler tarafından gerçekleştirilen iç denetimin amacı, şirket varlıklarının bütün zararlara karşı muhafaza edilip edilmediğini ve faaliyetlerin saptanmış politikalara göre düzen içerisinde uygulanıp uygulanmadığını incelemektir (Kepekçi, 2008: 4).

4.2.2. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, kamu kurumlarında oluşturulan birimler ve yetkilendirilmiş kişiler tarafından, görev ve yetkilerini yasa, yönetmelik ve genelgelerden alan, otoriteyi sağlamak, sahip olduğu hakları korumak ve kaynaklardan verimli bir şekilde yararlanılıp yararlanılmadığını belirlemek amacıyla kamu adına yapılan ya da yaptırılan denetimdir (Sağlam, Uyar ve Yolcu, 2020: 48).

Başka bir tanıma göre kamu denetimi, kurumların yasalara, yönetmeliklere ve devletin belirlediği iktisadi amaçlara uygunluğunu dikkate alarak gerçekleştirilen denetim çeşididir (Güredin, 2010: 21).

Kamu denetiminde amaç, işletmenin vergi ve iş kanunlarına ya da kuruma ilişkin yönetmelik, emir, talimatname, bütçe mevzuatlarına uygun olup olmadığının incelenmesidir (Kaval, 2008: 11). Kamu denetimi, özellikle vergi düzenlemelerinde işletmelerin uymaları zorunlu tutulan belge düzenine veya diğer usullere ilişkin düzenlemelerin bulunduğu Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümlerine uygun olup olmadığına dair yapılan bir denetim şeklidir (Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzun, 2019: 14-15). Bu bağlamda, kamu denetiminin uygunluk (usul) denetimini içerdiği de görülmektedir.

Kamu veya özel sektörü denetleme amacıyla görevlendirilen kurum ve kuruluşlar aşağıda sıralanmıştır (Bozkurt, 2018: 39 – 40):

- Sayıştay
- Devlet Denetleme Kurulu
- Yüksek Denetleme Kurulu
- Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak Vergi Müfettişleri
- Bankalar Yeminli Murakıpları Kurulu
- Sermaye Piyasası Denetleme Kurulu
- Ticaret Bakanlığı Teftiş Kurulu
- SGK Teftiş Kurulu

4.2.3. Bağımsız Denetim

Kamu Gözetim Kurumu (KGK) bağımsız denetim kavramını, finansal tablo ve bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygun ve doğru olması konusunda yeterli kanıtların elde edilmesiyle, bağımsız denetim standartlarında yer alan ve uygulanması zorunlu olan denetim yöntemlerinin defter, kayıt ve belgeler aracılığıyla denetimin gerçekleştirilip değerlendirilerek, rapor haline getirilme süreci olarak tanımlamıştır (www.kgk.gov.tr, 2021).

Başka bir tanıma göre bağımsız denetim, finansal tabloların tüm yönleriyle yürürlükte yer alan finansal raporlama standartları kapsamında hazırlandığı ve önemli bilgilerin yanlış yansıtmadığı konusunda bağımsız denetçinin yüksek oranda güvenilirlik içeren bir görüş sunmasıdır (Selimoğlu, 2009: 5).

Bazı araştırmacılar bağımsız denetimi, “denetim, finansal denetim, finansal tablo denetimi, dış denetim, muhasebe denetimi” kavramlarını kullanarak da ifade etmektedirler. Uluslararası Denetim Standartları'nda bağımsız denetim kavramı, “finansal tabloların denetimi” olarak yer almaktadır (Yeşilçelebi, 2014: 25 – 26).

Bağımsız denetiminde amaç, işletmelere ait finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunu tespit etmektir. Böylece işletmelerin finansal tablolarının anlaşılabilir olmasının artması ile beraber standartların uygulanabilir olması da sağlanmış olur (Kızıl, Akman ve Korkmaz, 2015: 200). Bağımsız denetimin diğer bir amacı ise, işletmenin yatırımcılarına finansal tabloların güvenilirliği hakkında bilgi

vermeftir. İşletme yönetimi, denetimin gerçekleştirildiği andaki durumu, finansal tablolar üzerinde oynamaya, düzeltmeye, azaltmaya yer vermeden ilgili kişilere dürüst bir biçimde yansıtmalıdır (İrkrc, 2019: 20).

4.3. Yapılış Zamanına Göre Denetim Türleri

Yapılış zamanına göre denetim türleri; sürekli denetim, sınırlı denetim ve özel denetim olarak sınıflandırılır.

4.3.1. Sürekli Denetim

Devamlı denetim ya da yıl sonu denetimi olarak da adlandırılan sürekli denetim, yasal mevzuat açısından ülkemizde ilk kez Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) yayımladığı düzenlemelerde ele alınmıştır (Uyar, 2015: 20). Sürekli denetim, halka açık işletmelerin, bankaların, SPK denetimine tabi olan işletmelerin, sigorta şirketlerinin yıl sonuna ilişkin finansal tablolarının, defterlerinin ve belgelerinin mevzuata ve genel kabul görmüş denetim standartlarına uygunluğu yönünden her yıl denetimin gerçekleştirilmesidir (Kızıl, Akman ve Korkmaz, 2015: 196 – 197).

Sürekli denetimin temel özelliği, denetim alanında sınırlama olmayıp, tam denetimin gerçekleşmesidir. Bu nedenle denetçilere, yeterli kanıt toplaması ve bütün bağımsız denetim standartlarını uygulaması imkanı verilmiştir (Kaval, 2008: 13).

Bu denetim türünde, denetim sonucu denetçi tarafından verilen raporun güvenilirlik seviyesinin yüksek düzeyde olmasının nedeni, gerçekleştirilen denetimde sınırlamanın olmamasıdır (Karacan ve Uygun, 2012: 38).

4.3.2. Sınırlı Denetim

İnceleme denetimi veya ara dönem denetimi olarak da adlandırılan sınırlı denetim, yasal mevzuat açısından ülkemizde ilk kez Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) yayımladığı düzenlemelerde ele alınmıştır (Uyar, 2015: 20).

Sınırlı denetim, menkul ve gayrimenkul yatırım ortakları ve fonlarının, hisse senetleri pay piyasasında işlem gören şirketlerin, emeklilik yatırım fonları şirketlerinin ve aracı kurumların ara dönem finansal tablolarının (Mart, Haziran, Eylül), genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak, şirketin sürekli denetimini gerçekleştiren

bağımsız denetim kuruluğu tarafından denetlenmesidir (Gücenme, 2004: 27-28; Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay, 2011: 9).

Sınırlı denetim ile denetim firması, gerekli kanıtları toplayarak ve analitik inceleme yöntemlerinden yararlanarak sürekli denetim türüne katkıda bulunmayı amaçlamaktadır (Gücenme, 2004: 28).

Sınırlı denetimi sürekli denetimden ayıran en önemli unsur, kanıtların toplanması yönünden sınırlamanın söz konusu olmasıdır. Bu denetim türünde, ara döneme ait finansal tablo rakamları geçici ve değışken olduğundan kesin ve tam bilgiler sunulamamaktadır. Bu nedenle sınırlı denetimde finansal tablolar oldukça düşük güvenilirlik düzeyine sahiptir. Örneğın, ara dönemde stok sayımın gerçekleştirilmemesi, yıl sonu olmaması sebebiyle duran varlıklar için ayrılan amortismanların belirlenememesi, finansal tablonun tam ve güvenilir nitelik taşımadığını göstermektedir (Kaval, 2003: 13 – 14).

4.3.3. Özel Denetim

Özel denetim, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ‘nın Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Tebliğı’nin 6. maddesine göre, SPK’ya, sermaye piyasası araçlarının halka arz edilmesi amacıyla başvuru esnasında ya da işletmelerin birleşmesi, bölünmesi, devretmesi ve tasfiyesi durumunda herhangi bir tarihte düzenlenen finansal tabloların, bağımsız denetimin gerekli kıldığı esaslara uygun bir şekilde denetlenmesini ifade eder (www.spk.gov.tr, 2021).

Özel denetim, vurgulanan yere uygun olarak şekillenebilen, özel bir alanı, hususu veya dönemi gösteren ve kısmi denetim, ara sıra denetim gibi kavramlarla kendi içinde bölümlendirilen bir denetimdir (Sazena, Srivinas ve Rai, 2009: 21).

Özel denetime örnek olarak aşağıdaki işlemler gösterilebilir (Karacan ve Uygun, 2012: 36):

- Birleşme, bölünme, tasfiye, satın alma, devir durumlarında ve işletmeye ortak olmadan önce gerçekleştirilen denetimler,
- Kamu kuruluşları tarafından gerçekleştirilen denetim ve incelemeler,
- Kredi kuruluşları tarafından yaptırılan incelemeler,

- Bir usulsüzlüğün ya da ihmalin incelenmesi,
- Mahkemeler tarafından yaptırılan özel incelemeler,
- Vergi denetimleri.

4.4. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri

Yapılış nedenine göre denetim türleri; zorunlu denetim ve isteğe bağlı denetim olarak sınıflandırılır.

4.4.1. Zorunlu Denetim

Yasal denetim olarak da ifade edilen zorunlu denetim, kanunla zorunlu tutulan denetimdir. Denetimi kimin yapacağı, nasıl ve ne zaman gerçekleştirileceği kanunlarda, yönetmeliklerde ve tebliğlerde detaylı olarak belirtilmiştir (Karacan ve Uygun, 2016: 49). Bu denetim türüne halka açık şirketler, aracı kurumlar, sigorta şirketleri, bankalar, enerji piyasasına ait şirketler örnek olarak gösterilebilir (Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay, 2019: 14).

Zorunlu denetimin temel özellikleri aşağıda belirtilmiştir (Sazena, Srivinas ve Rai, 2009: 22):

- Girişimciler için zorunludur.
- Denetçi, muhasebe alanında yetkisi olan ve yeterli düzeyde uzman kişi olmalıdır.
- Zorunlu denetim kısmi değil, tam denetimdir.
- Denetçi, işletme ortaklarını temsil eder, ortakların vekilidir.
- Denetçinin atanması, ilgili yasa gereğince gerçekleşir.
- Denetçinin kanunla belirlenmiş olan hakları ve görevleri değiştirilemez.

4.4.2. İsteğe Bağlı Denetim

İhtiyari denetim olarak da adlandırılan isteğe bağlı denetim, herhangi bir yasal zorunluluğa tabi tutulmadan yalnızca şirket taraflarının talepleri üzerine gerçekleştirilen denetim türüdür (Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay, 2019: 14).

Hisselere yatırım yapılmadan ya da kredi kuruluşları tarafından kredi verilmeden önce, ortaklıkla ilgili bilgilendirilmek istenildiğinde, şirket yönetimi hakkında usulsüzlük iddialarının incelenmesi durumlarında isteğe bağlı denetim uygulanabilir (Haftacı, 2014: 8).

İsteğe bağlı denetim işleminin sınırları, denetimi talep edenler tarafından belirlenir. Denetçi denetimi belirlenen sınırlar içerisinde ve denetim standartlarına uygun gerçekleştirerek, doğru ve güvenilir denetim sonucunu talep eden bireylere sunmalıdır (Aksoy, 2006: 68).

5. BAĞIMSIZ DENETİMİN SAĞLADIĞI FAYDALAR

Bağımsız denetim faaliyetlerinin toplumun farklı kesimlerine sağladığı yararları mevcuttur. Bağımsız denetimin yarar sağladığı kesimleri denetlenen işletmeye ve ilgili taraflara sağladığı faydalar ve kamu kurumlarına sağladığı faydalar şeklinde ele almak mümkündür.

5.1. Denetlenen İşletmeye ve İlgili Taraflara Sağladığı Faydalar

Bağımsız denetim, işletme ile ilgili tarafsız, objektif bir düşünce sağlar ve bu durum işletme yönetiminin doğru ve güvenilir kararlar almasına katkı sağlar (Erdoğan, 2002: 62).

Bağımsız denetimin denetlenen işletmeye sağladığı faydalar aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir (Güredin, 1994: 16):

- Bağımsız denetim, işletmenin finansal tablolarında kaydedilen belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığını tespit eder. Bu durum finansal tablolara olan güven düzeyini artırır.
- Denetlenen finansal tablolar, devlet tarafından güvenilir bulunduğu için, gerçekleştirilecek olan vergi denetimlerinin riskini azaltmaktadır.
- Denetlenen finansal tablolar ile raporlar analiz edilerek, ilgili taraflara eksiksiz ve güvenilir bilgi aktarıldığından, şirketin kredi imkanlarının genişlemesine de olanak sağlanır.
- Bağımsız denetim, şirketin piyasadaki itibari değerini artırarak güvenli bir yatırım aracı olmasını sağlar.

- Bağımsız denetim, işletme tarafından uygulamaya koyulan politikalara, hükümlere uyulduğuna dair bilgi ve güvence verir.
- Bağımsız denetim, işletmede ortaya çıkan faaliyetlerin, olayların yasalara uygunluğunu inceler ve olası bir usulsüzlükte düzeltilmesini sağlar (Doğan, 1996: 133).
- Denetlenen finansal tablolar, işletme yönetiminin gelecek dönemler için alacağı kararlarla ilgili yol göstermektedir (Dabbağöğlu, 1998: 4).
- İşletme yönetici ve çalışanlarının sahtekârlık, usulsüzlük gibi eğilimlerinin engellenmesini sağlar (Duman, 2008: 25).
- Bağımsız denetim, üstlerin astlarını denetleme olanağı sağlar. Bununla birlikte, astlar da üstlerin geleceğe ilişkin planlarını, beklentilerini anlayabilmesi yönünden iletişim görevi görür (Pekiner, 1988: 9).
- Bağımsız denetim, etkin ve verimli çalışmaları konusunda şirket yöneticilerine ve çalışanlarına yardımcı olur (Tokmar, 2019: 7).
- Bağımsız denetim, işletme tarafından oluşturulan iç kontrol sisteminde etkinliğin artmasını sağlar (Çelen, 2001: 31).

Bağımsız denetimin işletme dışındaki ilgili taraflara sağladığı faydalar aşağıda belirtilmiştir (Güredin, 2014: 25):

- Denetlenen finansal tablolar, tasarruf sahiplerine yatırım kararı almalarında rehberlik eder.
- Bağımsız denetim, şirket birleşmeleri, başka bir şirketin alınması veya satılması esnasında alıcı ve satıcı gruplara gerçeğe uygun bilgiler sunar.
- Denetlenen finansal tablolar ilgili gruplara özellikle müşterilerine, işletmenin finansal durumu, faaliyet verimliliği ve kârlılığına ilişkin güvenilir bilgi sunar.
- Kredi sağlama konusunda kreditorlere, denetlenmiş finansal tablolara göre karar vermesinde yardımcı olur.

- Denetlenen finansal tablolar, işveren ile işçi sendikaları arasında yapılacak olan ücret, sosyal yardım konularıyla ilgili gerçekleşecek görüşmelere de rehberlik eder.

5.2. Kamu Kurumlarına Sağladığı Faydalar

Bağımsız denetimin kamu kurumlarına sağladığı faydalar aşağıda yer almaktadır (Güredin, 2014: 25):

- Denetlenmiş finansal tablolara dayanarak hazırlanan finansal raporların ve vergi bildirimlerinin güvenilirlik seviyesi yüksektir.
- Bağımsız denetçiler tarafından denetlenen kamu yararını sağlamak amacıyla çalışan kuruluşlara ait finansal tabloların, denetim içeriği kısıtlanır ve ayrıntılı denetimin gerçekleştirilmesine ihtiyaç duyulmaz. Bundan dolayı vergi müfettişlerine, denetimi yapılmış finansal raporlar üzerinde fazla durmadan başka vergi kayıp ve kaçaklarına ulaşabilme imkanı sağlar.
- Finansal tabloları denetlenmiş kuruluşların hukuki işlemlerinde, tarafsız ve güvenilir bilgi elde edilir. Böylelikle işletmenin borçlu taraf olması, iflas durumu ya da ortaklık, vekâlet sözleşmelerinin düzenlenme işlemleri daha kolay gerçekleşecektir (Akdağ, 2015: 18).
- Bağımsız denetim, gerçek bilgiler üzerinden oluşturulan planlama, devletin gelir ve giderlerinde bağış, teşvik, borç ve iktisadi politikalarında etkin ve gerçeğe uygun sağlam dayanaklar kapsamında hareket etmesini sağlar (Çelen, 2001: 31).

İKİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ

1. KALİTENİN TANIMI

Kalite kavramı, ilk olarak eski Yunan yazarlar tarafından “nitelik” anlamına gelen, Latince “qualitas” sözcüğünden türetilmiştir (Halis, 2013: 18). Kaliteyle ilgili karşılaşılan ilk yazılı belge, Hammurabi Kanunları’nın 229. maddesinde yer alan “eğer bir inşaat ustası herhangi bir kişi için bina inşa eder ve bu binayı uygun bir şekilde yapmayıp, sahibinin üzerine yıkılarak ölümüne sebebiyet verirse o inşaat ustası da öldürülür.” şeklindeki cümledir (Şimşek, 2001: 15).

Kalite kavramının literatürde birçok tanımı bulunmakla birlikte, alanında öncü kişilerin yapmış oldukları tanımlar aşağıdaki tabloda yer almaktadır:

Tablo 2.1 Kalite Tanımları

Tanımlayan	Tanımlar
Joseph M. Juran	Amaç ve kullanıma uygunluktur.
Philip Crosby	Mevcut şartlara uygunluktur.
W. Edwards Deming	Müşterinin hem mevcut hem de ileriye yönelik gereksinimlerinin sürekli olarak karşılanmasıdır.
Walter A. Shewhart	Kalite, objektif kalite ve subjektif kalite olmak üzere ikiye ayrılır. Objektif kalite, insan faktöründen etkilenmeden hareket eden objektif unsurların kalitesi olarak ifade edilirken; subjektif kalite ise, objektif gerçekliğin oluşturduğu sonuca göre bireylerin gördüğü, hissettiği, düşündüğü özellikler olarak ifade edilmiştir.
Armand V. Feigenbaum	Müşteri tatminine yönelik ortaya koyulan ürün ya da hizmetin pazarlama, mühendislik, üretim ve bakım evrelerinden sonra elde ettiği ayırt edici özelliklerdir.
Genichi Taguchi	Belirlenen tasarımların özelliklerine uygunluğudur.
Kaoru Ishikawa	Üretici firmaların sunduğu ürün performansı ile müşteri beklentisi olan ürün performansının karşılaştırılmasıdır.
ISO 9000: 2005	İşletmeye ait bütün yapısal özelliklerin koşulları karşılama derecesidir.

Kaynak: Durukan ve İkiz, 2007: 34

Çeşitli kurumlar tarafından yapılmış kalite tanımları ise şunlardır:

- Türk Dil Kurumu’nda kalite kavramı, “bir ürünün bilinen en iyi özelliklerini bünyesinde bulundurması durumu” şeklinde tanımlanmıştır (<https://www.tdk.gov.tr>, 2021).
- Alman Standartları Enstitüsü kaliteyi, “ürün veya hizmetin öngörülen gereksinimlere uyum sağlama yeteneği” olarak tanımlamaktadır (Oktay ve Özçomak, 2001; Kesen, 2019: 13).
- Amerikan Kalite Kontrol Derneği, “bir ürün ya da hizmetin öngörülen ihtiyaçları karşılayabilmek için ortaya koyulan karakteristiklerin tümüdür.” ifadesiyle kalitenin tanımını yapmıştır.
- Japon Endüstri Standartları’nca kalitenin tanımı, “ürün ya da hizmeti iktisadi bir yoldan üreten ve tüketici isteklerine cevap veren bir üretim sistemidir” şeklinde yapılmıştır (Taner ve Kaya, 2005: 354).

Kalite, müşterilerin ihtiyaçlarını karşılayabilecek ürün ve hizmetlerin sunulmasında, işletmelerin faaliyet verimliliğinin artırılmasında ve maliyetlerin azaltılmasında bir araç görevi görmektedir (Murat ve Çelik, 2007: 2). Kalite ile ilgili yapılan tanımlar farklılık gösterse de, birçok tanımda ele alınan ortak nokta, müşterinin ihtiyaçlarını karşılayabilmektir. İşletmeler müşterilerinin ihtiyaçlarını karşılayabildikleri takdirde kaliteli ürün ve hizmet ortaya koymuş olurlar (Yayla, 2019: 4). Sunulan kaliteli ürün ve hizmete bağlı olarak da müşterinin işletmeye karşı sadakat oluşturması beklenir. Sadakat kalite kavramında, müşterilerin işletmeye olan sürekliliğini ifade eder ve bu süreklilik sayesinde işletmeler kârlılık düzeyine ulaşabilirler (Bilge, 2010: 332).

2. BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ

Denetim kalitesi, literatürde sürekli tartışılan bir kavram olup, denetim kalitesi ile ilgili ortak bir tanım bulunmamaktadır. Bu nedenle finansal raporlama sürecine dahil olan bütün bilgi kullanıcılarının denetim kalitesine yönelik yaptığı tanımlar farklılık göstermektedir. Finansal tablo kullanıcılarına göre denetim kalitesi, hatalı beyanların bulunmaması olarak tanımlanırken, denetimi gerçekleştiren denetçi yönünden ise işletmenin denetim standartlarına uygun, tatmin edici bir biçimde denetlenmesidir.

Denetim şirketlerine göre denetim kalitesi, denetim aşamasında meydana gelen sorunların başarılı şekilde yönetilmesi olarak değerlendirilirken, düzenleyici ve denetleyici kurumlar açısından mesleki standartlara uygunluk olarak görülebilir. Toplum açısından yüksek kaliteli denetim, işletmeler için ekonomik sorunlardan kaçınan denetim olarak görülebilir (Knechel ve diğerleri, 2013: 4).

Bu kavramsal açıklamalara zemin hazırlayan ve 1981 yılında yaptığı “Auditor Size and Audit Quality” adlı çalışmasıyla bağımsız denetim kalitesi kavramını ilk defa ortaya koyup, yaygın bir tanımlama yapan Linda DeAngelo bağımsız denetim kalitesini, “denetçinin denetlediği finansal tablolarda var olan hata veya hile gibi bir yanlışlığı ortaya çıkarabilme ve bu yanlışlığı açıklama ihtimallerinin toplamı” olarak tanımlamıştır (DeAngelo, 1981: 115). Bu tanım denetim kalitesini iki unsura ayırmaktadır. İlki, finansal tablolarda yer alan hata ve hilelerin denetçi tarafından saptanma ihtimali olup, denetçinin yeterliliği ve gayret seviyesi ile ilişkilendirilir. Diğer unsur ise denetçinin hata ve hileleri saptamak için uygun şekilde davranma ihtimalidir ve denetçinin objektifliği ve mesleki şüpheciligi ile ilişkilendirilmektedir (Knechel ve diğerleri, 2013: 4 – 5).

Palmrose denetim kalitesini, güvenilirlik seviyesi ile bağdaştırarak, hatalı ve hileli işlemlerin işletmeye ait finansal tablolarında yer almaması olarak tanımlamıştır. Yüksek güvenilirlik seviyesi kaliteli denetim hizmeti sağlar (Palmrose, 1998: 4).

Becker ve diğerleri denetim kalitesini, denetçinin finansal tablolardaki hata ve hileleri tespit ederek, denetim raporlarında belirtmesi olarak tanımlamışlardır. Denetçinin yüksek kaliteli denetimde, şüpheli muhasebe uygulamalarına karşı çıkarak, tespit ettiği hata ve hileleri denetim raporunda belirtme olasılığının daha yüksek olduğunu vurgulamışlardır (Becker ve diğerleri 1998: 6).

Titman ve Trueman denetim kalitesini, denetçi kalitesi yönünden ele alarak tanımlamışlardır. İşletme dışı kullanıcılara sunulan bilgilerin güvence düzeyinin, denetçi yetkinliğine göre belirleneceğini ifade etmişlerdir (Titman ve Trueman, 1986: 160).

Denetim kalitesi, finansal tablolarda yer alan önemli eksikliklerin ve yanlışlıkların saptanmasını ve raporlanmasını sağlar. Aynı zamanda ilgili tarafların

menfaatlerini korumak amacıyla yönetim ile çıkar grupları arasındaki bilgi eşitsizliğinin azalmasına da yardımcı olur. Bağımsız denetçiler tarafından denetlenen finansal tabloların önemli hata ve hileleri içermeye ihtimali düşük oranda gerçekleştiğinden, finansal tabloların yüksek bilgi kalitesi, yüksek denetim kalitesi ile ilişkilendirilmektedir (Dang, 2004: 1).

Francis'e göre, denetim kalitesi ile denetim başarısızlıkları arasında ters orantılı bir ilişki vardır. Buna göre, denetim kalitesi arttıkça denetim başarısızlık oranı azalmaktadır. Denetim başarısızlığının, finansal tablo kullanıcılarına yönelik iki şekilde yanıltıcı olma ihtimali vardır. Bunlardan ilki, denetçinin genel kabul görmüş muhasebe standartlarına bağlı kalma konusunda istekli olmamasıdır. Diğerisi ise, olumlu rapor vermemesi gereken bir durumda, olumlu rapor hazırlaması olarak ortaya çıkar (Francis, 2004: 346).

Knechel ve diğerleri denetim kalitesini, “teşvik, belirsizlik, benzersizlik, süreç ve mesleki yargı” olarak beş özellikte tanımlamışlar (Knechel ve diğerleri 2013: 3).

- **Teşvik**, denetim ekonomik yönden risklere karşı harekete geçirilmiş bir sistemdir.
- **Belirsizlik**, denetim sonuçlarının ve raporlarının belli olmadığı ve doğrudan gözlemlenemediğidir.
- **Benzersizlik**, müşteri firmanın, denetim ekibinin ve denetim sözleşmesinin birbirinden farklı olduğudur.
- **Süreç**, denetimin sistematik bir faaliyet olduğudur.
- **Mesleki yargı**, denetimin yeteneğe ve uzmanlığa uygun bir şekilde yerine getirilmesidir.

Yapılan tanımlardan hareketle denetim kalitesi; denetim şirketleri tarafından bir işletmenin finansal tablolarına ilişkin bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal mevzuatlara uygunluğunun tespit edilmesi, finansal tablo kullanıcılarına makul bir güvence sağlanması ve denetçi tarafından objektif, tam ve doğru bir denetim raporunun hazırlanması olarak ifade edilebilir (Akçay ve Bilen, 2018: 232).

3. BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTENİN ÖNEMİ VE GEREKLİLİĞİ

Günümüzde rekabetin artması, işletme faaliyetlerinin karmaşık hale gelmesi, teknolojinin gelişmesi, hem muhasebeye hem de denetime yönelik yeni düzenlemelerin getirilmesi finansal bilgiye olan güvenilirliği etkilemektedir. Söz konusu bilgilerin güvenilirliği ise denetim sayesinde değerlendirilmektedir (İlgün, 2019: 7). 2001 yılında Amerika’da yaşanan Enron skandalı ve sonrasında devam eden Worlcom, Owest, Global Crossing, Adelphia, Parmalat gibi skandallar denetim mesleğine olan güveni azaltarak, bağımsız denetimde kalitenin önemini ortaya çıkarmıştır (Akçay ve Bilen, 2018: 228).

Yaşanan skandallarda meydana gelen raporlama eksiklikleri, bağımsız denetim kalitesinin uluslararası denetim standartlarının yanında yasal düzenlemelere de gereksinim olduğunu göstermektedir. Bu nedenle 2002 yılında Amerika’da yürürlüğe giren ve tüm dünyada uygulanmaya başlanan Sarbanes - Oxley Yasası (SOX) çıkarılmıştır. Buradan hareketle bağımsız denetimde kalitenin yalnızca yasal düzenlemeler ve uluslararası denetim standartlarıyla sağlanabileceğini ifade etmek mümkündür (Özyurt, 2010: 12).

Bağımsız denetimde kalite, gerekli olduğu kadar aynı zamanda önemlidir. Denetimde kalitenin önemi, sunulan denetim hizmetinin sağladığı faydalar ifade edilerek ortaya koyulmaktadır. Bu doğrultuda kaliteli denetimin sağladığı yararlar aşağıda belirtilmiştir (Oktay, 2013: 48 – 50):

- Denetim raporlarından faydalanan bilgi kullanıcılarına yönelik sorumluluk yerine getirilmiş olur. Denetim şirketlerinin ve denetçilerin, kamu yararı gözeterek ve sosyal sorumluluk bilinci ile kaliteli bir denetim hizmeti sunmaları gerekmektedir.
- Bağımsız denetim firmasının en önemli varlığı piyasada sağladığı güven ve itibardır. Bu nedenle kaliteli bir denetim, bağımsız denetim firmasının güvenilirliği ile birlikte aynı zamanda piyasadaki itibarını da koruyup geliştirmiş olur.
- Bağımsız denetim şirketinin piyasadaki rekabet gücü artar ve bu artış şirketin pazar payındaki ve kârlılığındaki artışı da etkiler. Kurumsal yönetim anlayışını

benimseyen işletmeler, denetim şirketi seçiminde etkili olan denetim ücreti unsurunu dikkate almadan değerlendirme yaparsa, kaliteli ve güvenilir bağımsız denetim hizmeti sunan şirketleri tercih ederler.

- Bağımsız denetim şirketi var olan müşterilerinin şirkete olan bağlılıklarını sürdürür. Kaliteli denetim hizmetinden memnun olan müşteriler, denetim şirketi rotasyonu gibi zorunlu haller ve önemli sebepler dışında denetim şirketlerini değiştirme gereksinimi duymazlar.
- Etkin yapısı sebebiyle, devamlı olarak değişen ve gelişen sermaye piyasasının başarısını artırır. İşletmeye ait finansal tabloların kaliteli bağımsız denetimden geçerek tasdik edilmesi, finansal tablolardaki bilgilerin eksiksiz ve doğru şekilde kamuoyuna aktarılması ve sermaye piyasası araçlarına önceden yatırım yapan ya da yatırım yapma düşüncesinde olan tasarruf sahiplerine ait hakların korunması ve faydalarının gözetilmesi sermaye piyasası başarısının artmasında etkili olur.
- Kaliteli denetim, bağımsız denetim şirketi aleyhine açılacak dava ihtimalini azaltır. Kamu kurumları, yatırımcılar, bankalar gibi kesimlerin bağımsız denetim şirketinin denetim başarısızlığını ileri sürerek açabilecekleri davalar potansiyel tehlike niteliği taşımaktadır. Davaların bağımsız denetim şirketinin aleyhine sonuçlanması durumunda, şirketin piyasadaki itibarının zarar görmesine, müşteri kaybetmesine, mahkeme harcamalarını karşılamasına yol açar. Dava riskini minimum seviyede tutmak yalnızca kaliteli bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştirmekle sağlanır.
- Bağımsız denetim şirketlerine mesleki kuruluşlar ve/veya düzenleyici otoriteler tarafından uygulanacak yaptırımlar minimum seviyeye düşürülmüş olur.
- Bağımsız denetim şirketlerinin kaliteli denetim hizmeti sunabilmeleri için sahip oldukları en değerli kaynak, kalifiye işgücüdür. Kaliteli bir denetim sayesinde, üst düzey niteliklere sahip kişilerin çalışmayı tercih edecekleri yerler bağımsız denetim şirketleri olacaktır.

Girdi Faktörleri:

Girdi faktörleri, denetim şirketinde mevcut olan kültürün etkisi altında kalan etik, tutum ve değerler ile denetçilerin, denetim faaliyetinin gerekli kıldığı bilgiye, beceriye ve deneyime sahip olmaları ve denetim faaliyetini gerçekleştirmek amacıyla kendilerine ayrılan zamanı ifade eder (Bulut, 2021: 203).

- **Denetçilerin uygun değer, etik ve davranışları:** Denetim kalitesi, denetçilerin uygun değer, etik ve tutumları ile ilişkilidir. Bir denetim işi düzeyinde denetçi, denetim ekibi üyelerinin değerlerini, etiklerini ve tutumlarını teşvik etmede önemli bir rol üstlenmeli ve ekip üyelerinin geçerli etik değerlere önem vermesi sağlanmalıdır (Kitiwong, 2014: 106).

Bu girdi faktörü denetim sözleşmesi, denetim şirketi ve ulusal düzeyde geçerlidir. Sözleşme düzeyinde, sözleşmede bulunan denetim ekibi üyelerinin etik ilke ve kodlara uygun davranması olarak ifade edilebilir. Denetim şirketi düzeyinde, şirket içinde etik tutumların motivasyonu sağlanmalı ve denetçinin tereddüt ettiği durumlarda, fikir alışverişinde bulunacağı ortam sunulmalıdır. Ulusal düzeyde ise, denetçi ve denetçi adaylarına gerekli eğitim verilerek, etik ilke ve kodları uygulamanın önemi anlatılmalıdır (Balsarı, 2016: 9 – 10).

- **Denetçilerin bilgi, beceri ve deneyimleri ile denetimi gerçekleştirmeleri için kendilerine ayrılan süre:** Kaliteli bir denetim gerçekleştirmek için denetçi, denetim görüşü vermeden önce uygun bilgi, beceri ve deneyimlere sahip olmalı ve yeterli denetim kanıtı elde edebilmek için kendilerine ayrılan uygun zamana sahip olmalıdır (www.ifac.org, 2021).

Bu girdi faktörü de denetim sözleşmesi, denetim şirketi ve ulusal düzeyde geçerlidir. Sözleşme düzeyinde, denetim ekibi üyelerinin yeterli bilgi ve deneyime sahip olmasıdır. Denetim şirketi düzeyinde, personel performansının zamanında değerlendirilmesi, personele devamlı olarak eğitim verilmesi ve denetimin gerçekleştirilmesi için denetim ekibine yeterli zamanın verilmesi gerekmektedir. Ulusal düzeyde ise, denetçilere veya denetim şirketlerine lisans verilmesi için etkili düzenlemelerin yapılması ve eğitimlerin içerik ve sıklık yönünden uygulama birliğinin sağlanması gereklidir (Balsarı, 2016: 10).

Süreç Faktörleri:

Denetim sürecinin titizliği ve kalite kontrol yöntemleri denetim kalitesini etkiler. Denetçilerin, kanunlara, yönetmeliklere ve geçerli denetim standartlarına uygun kalite kontrol yöntemlerini uygulaması denetim kalitesini artırmaktadır (Neri ve Russo, 2014: 28).

Süreç faktörleri; denetim sözleşmesi, denetim şirketi ve ulusal düzeyde geçerlidir. Sözleşme düzeyinde, yapılan denetimin, geçerli standartlara ve güncel denetim yöntemlerine uygun olup olmadığının incelenmesinden denetim ekibi sorumludur. Denetim şirketi düzeyinde, kalite kontrol süreçlerini ve denetim yöntemlerini denetim şirketi devamlı olarak güncellemeli ve süreçlere uygun denetimler yapıldığından emin olmalıdır. Ulusal düzeyde ise, denetim standartlarının uygulanması amacıyla, standartlar yayımlanmalı ve uygulamanın doğruluğu kontrol edilmelidir (Balsarı, 2016: 10).

Çıktı Faktörleri:

Bir tarafın resmi olarak hazırlayıp başka bir tarafa sunduğu raporları ve finansal bilgileri, denetim sürecinden kaynaklanan ve denetlenen kurum dışındaki kişiler tarafından görülemeyen çıktıları içerir. Örneğin; denetçi bulgularından kaynaklanan, işletmenin finansal raporlama uygulamalarına ve iç kontrollerine yönelik iyileştirmeleri içermektedir (www.ifac.org, 2021).

Bir denetimden her paydaş farklı çıktılar elde eder. Bu çıktıları, sağladığı yararlar ve güncel olmaları bakımından değerlendirmek ve denetim kalitesinin bir yönü olarak görmek mümkündür (Erdoğan ve Azgın, 2019: 35). Raporların yararlılığı ve güncelliği, denetim çıktılarını her düzeyde değerlendirmek için kullanılan temel ölçütlerdir (Kiti Wong, 2014: 108).

Denetim sözleşmesi, denetim şirketi ve ulusal düzeyde geçerli çıktı faktörleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Tablo 2.2 Çıktı Faktörleri

Sözleşme Düzeyinde	Denetçinin hazırladığı çıktılar; • Denetimden geçmiş finansal tabloların kullanıcılarına sunulan denetçi raporları • Üst yönetimden sorumlu olanlara sunulan denetçi raporları • Yönetime sunulan denetçi raporları • Finansal ve ihtiyatlı düzenleyicilere sunulan denetçi raporları İşletmenin hazırladığı çıktılar; • Denetimden geçmiş finansal tablolar • Denetim komitelerini de kapsayan üst yönetimden sorumlu olanların raporları Denetim düzenleyici kuruluşların hazırladığı çıktılar, • Düzenleyici kurumların denetimler hakkında bilgi sunması
Denetim Şirketi ve Ulusal Düzeyde	Denetim şirketinin hazırladığı çıktılar, • Şeffaflık raporları • Yıllık raporlar Denetim düzenleyici kuruluşların hazırladığı çıktılar, • Denetim şirketi kontrollerinin sonuçlarına yönelik toplu görüş sağlamak

Kaynak: A Framework for Audit Quality: Key Elements That Create An Environment for Audit Quality, February 2014, s. 15 – 16

Finansal Raporlama Tedarik Zincirindeki Temel Etkileşim Faktörleri:

Finansal raporlama tedarik zincirinde yer alan her bir paydaşın, yüksek kaliteli finansal raporlamanın desteklenmesinde önemli bir role sahip olmasıyla birlikte, paydaşlar arasındaki etkileşimlerin de, denetim kalitesi üzerinde belli bir etkisi olabilir. Bu etkileşimler, resmi ve gayri resmi iletişimlerini içerir, denetimin gerçekleştirildiği çevreden etkilenir ve girdiler ile çıktılar arasındaki ilişkinin oluşmasını sağlar. Örneğin, planlama sürecinde borsaya kayıtlı bir şirket denetçisi ile denetim komitesi arasındaki tartışmalar, uzmanlık becerilerinin kullanımını (girdi) ve üst yönetimden sorumlu olanlara sunulan denetçi raporunun şeklini ve içeriğini (çıktı) etkileyebilir (www.ifac.org, 2021).

Finansal raporlama tedarik zincirindeki temel etkileşim faktörleri; denetçilerin, yönetimin, üst yönetimden sorumlu olan kişilerin, finansal tablo kullanıcılarının ve düzenleyici kuruluşların aralarındaki etkileşimleri şeklinde ifade edilmektedir (www.ifac.org, 2021).

- **Denetçiler ile Yönetim Arasındaki Etkileşim**

İşletme yönetimi, finansal tabloların hazırlanmasına yönelik bilgilerin zamanında ve güvenilir bir şekilde ulaşılabilir olmasını sağlamak amacıyla gereken iç kontrolden, finansal tabloların finansal raporlama çerçevesine uygunluğunu sağlamaktan ve söz konusu faaliyet ve olayların gerçeğe uygun bir şekilde aktarılmasından sorumludur. İşletme içindeki ve dışındaki kişilere tam ve zamanında ulaşmak, denetçinin kanıt elde etmesine yardımcı olur. Net ve olumlu bir ilişki, komplike veya olağandışı durumlara ya da önemli muhakeme ve belli olmayan durumları içeren konulara ilişkin hata risklerini saptama, değerlendirme ve cevaplama hususunda denetçiye yardımcı olur (www.ifac.org, 2021).

Denetim verimliliğine yardımcı olmak amacıyla, denetimin ilk aşamasında denetçi, ihtiyacı olan bilgileri işletme yönetimi ile görüşür ve uygun bir zaman üzerinde uzlaşmaya varılır. Ayrıca denetçi, işletme yönetiminin zamanında açıklama ve ek analizler yapabilmesi amacıyla, denetim kanıtlarını işletme yönetimi ile görüşebilir (www.ifac.org, 2021).

- **Denetçiler ile Yönetimden Sorumlu Olan Kişiler Arasındaki Etkileşim**

Şirketin stratejik yönünün ve hesap verme sorumluluğuna dair yükümlülüklerinin denetimi, üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından gerçekleştirilir ve buna şirketin finansal raporlama sürecinin gözetimi de dahildir. Borsaya kayıtlı olan ve diğer büyük şirketlerde, şirketin finansal raporlama sürecinin gözetimiyle ilgili çalışmalar, genel olarak denetim komitesi tarafından gerçekleştirilir (www.ifac.org, 2021).

Üst yönetimden sorumlu olanların, denetçilerle etkin bir iletişim kurması, sorumluluklarını yerine getirmelerinde yardımcı olur. Üst yönetimden sorumlu olanlar, şirketin karşılaştığı finansal raporlama risklerine ve sürecin kalitesine dair konularda, denetçinin görüşünden yararlanabilir (www.ifac.org, 2021).

Denetçinin ise, üst yönetimden sorumlu olanlarla ya da varsa denetim komitesiyle iletişim kurması, planlama konularına ve önemli kanıtlara ilişkin bilgi almalarını sağlar. Bazen yönetimin katılımı olmadan, bir toplantının tamamının veya bir bölümünün gerçekleşmesi durumunda etkili iletişim kolaylaştırılır (www.ifac.org, 2021).

- **Denetçiler ile Finansal Tablo Kullanıcıları Arasındaki Etkileşim**

Düzenleyici çerçeve kimi ülkelerde, finansal tablo kullanıcılarına, denetçilerle etkileşim halinde olma imkanı sunmaktadır. Örneğin birçok alanda, şirkete denetçinin atanması, yeniden atanması ya da değiştirilmesine dair önerileri genel kurulda, şirketin paydaşları onaylar ve denetime ilişkin önemli hususlarda denetçiye sorgulama hakkına sahiptirler. Bu etkileşimler, kaliteli denetim gerçekleştirmek için denetçileri motive edebilir. Finansal tablo kullanıcıları, denetçi değişikliğinin sebebini, araştırmak isteyebilir. Değişiklik sebebiyle ilgili bilgilerin kamuya zamanında sunulması, kullanıcıların araştırmalarını kolaylaştıracaktır (www.ifac.org, 2021).

- **Denetçiler ile Düzenleyici Kuruluşlar Arasındaki Etkileşim**

Birçok düzenleyici kuruluş, denetimi etkilemektedir. Bu kuruluşlar (www.ifac.org, 2021):

- Finansal raporlama düzenleyicileri, finansal piyasa düzenleyicileri ve katılımcıları (finansal düzenleyiciler)
- Banka ve sigorta firmaları gibi belli türdeki kuruluşların düzenleyicileri (ihtiyati düzenleyiciler)
- Bazı denetim şirketleri üzerinde, doğrudan denetime sahip düzenleyiciler (denetim düzenleyicileri)

Finansal ve ihtiyati düzenleyiciler, bazı ülkelerde çok sayıda bulunmaktadır. Bu düzenleyiciler arası etkileşim, düzenleyici süreçlerin gelişmesini sağlar ve denetim kalitesiyle ilgili faaliyetlerin koordine edilmesinde faydalı olur (www.ifac.org, 2021).

Bazı ülkelerde, denetim kalitesini artırmak ve kullanıcıları için daha şeffaf hale getirmek amacıyla, denetim şirketlerinin denetimi ve bireysel denetimler ile görevli bağımsız denetim düzenleyicileri oluşturulmalıdır (www.ifac.org, 2021).

- **Yönetim ile Yönetimden Sorumlu Olanlar Arasındaki Etkileşim**

Bir şirkette, doğruluk ve bütünlüğe sıkı bir bağlılığın olması, finansal raporlama sürecinin güvenilirliği ve kalitesi üzerinde olumlu bir etkiye sahiptir. İşletme yönetimi ile beraber çalışan, üst yönetimden sorumlularca oluşturulan bir kültür, uygun muhasebe politikalarının ve süreçlerinin geliştirilmesini ve sürdürülmesini sağlar. Aynı zamanda, yüksek kaliteli finansal raporlama için gereken bilgilerin paylaşılmasına katkı sağlar. Bunu sağlamak için, finansal raporlama sürecinin denetim sorumluluklarını yerine getirmek amacıyla, üst yönetimden sorumlu olanlar, işletme yönetimi ile olumlu ve şeffaf bir ilişki içinde olmalıdır (www.ifac.org, 2021).

- **Yönetim ile Düzenleyiciler Arasındaki Etkileşim**

Düzenleyicilerin, finansal raporlamayla ilgili yönetim ile etkileşim düzeyi, hem endüstri sektöründe hem de ülkeler arasında değişkenlik gösterir. Birçok finansal düzenleyici, finansal raporlama çerçevelerini oluşturabilir, uygulayabilir ve yönetime, finansal tablolar ile ilgili sorular yöneltebilir. Bu durum, yönetiminin ileriki yıllarda denetim kalitesini etkileyecek sorunları denetçiyle incelemesini sağlar. Ayrıca ihtiyati düzenleyiciler, bazı sektörlerde (bankacılık gibi), yönetimle etkileşimi kapsayan doğrudan denetim faaliyetlerini yerine getirebilir. Denetçi, ilgili bilgi ve algıların kaynağı olduğundan, bu etkileşimlere ilişkin bilgi edinir (www.ifac.org, 2021).

- **Yönetim ile Finansal Tablo Kullanıcıları Arasındaki Etkileşim**

Yönetimin, finansal tabloları düzenlemesinin yanında, önemli faaliyet ve olayları ilan eden basın bildirilerini yayımlamak, çözümleyici bilgiler sunmak, yatırımcılarla yapılan toplantıları düzenlemek gibi farklı biçimlerde finansal tablo kullanıcılarıyla, bilhassa yatırımcılarla etkileşim halinde olabilir. Yönetim ile finansal tablo kullanıcıları arasındaki etkileşim, finansal tabloların, kullanıcılar tarafından daha net anlaşılmasını sağlamak amacıyla imkan sunar. Ayrıca yönetimin, yüksek kalitede finansal raporlamaya ulaşması için, yönetim ile yatırımcılar arasındaki toplantılar gibi çift taraflı etkileşimler ilave bir motivasyon sağlar (www.ifac.org, 2021).

- **Yönetimden Sorumlu Olanlar ile Düzenleyiciler Arasındaki Etkileşim**

Üst yönetimden sorumlu olanlar ile düzenleyiciler arasındaki etkileşim düzeyi, sektörler ve ülkeler arasında değişkenlik gösterir. Üst yönetimden sorumlu olanlar ile denetim düzenleyicileri arasında şimdiye kadar daha az etkileşim olmasına karşın, yine de bir potansiyele sahiptir. Örneğin, denetim düzenleyicileri her denetim kontrolünde, elde ettiği bulguları, işletmenin üst yönetiminden sorumlu olanlarına aktarır ya da denetçilerin aktarmasını zorunlu hale getirir. Aynı zamanda denetim müfettişi, kontrol işlemlerinin bir bölümü olarak, üst yönetimden sorumlu olanlara, denetim kalitesi ile ilgili görüşlerini sorabilir (www.ifac.org, 2021).

- **Yönetimden Sorumlu Olanlar ile Finansal Tablo Kullanıcıları Arasındaki Etkileşim**

Bazı ülkelerde, üst yönetimden sorumlu olanlar (varsa denetim komiteleri de dahil), denetçilerin bir seviyeye kadar gözetimi ya da denetim sürecinin yönleri için belirli sorumluluklara sahiptir. Finansal tablo kullanıcılarının denetim kalitesine ilişkin algıları, yüksek kaliteli, şeffaf bir denetim komitesinin aktif katılımıyla geliştirilebilir. Fakat üst yönetimden sorumlu olanların, sorumluluklarını yerine getirme şekillerini kullanıcılara aktarma seviyesinde önemli farklılıklar söz konusudur (www.ifac.org, 2021).

- **Düzenleyiciler ile Finansal Tablo Kullanıcıları Arasındaki Etkileşim**

Denetim düzenleyicileri, faaliyetleri ile ilgili raporları kamuya sunar. Bu durum, denetim kalitesi hakkında kullanıcılara izlenim bırakabilir. Kimi gözetimciler ise, münferit denetim şirketlerine yönelik tespitlerini kamuya sunar. Bu durum ise, finansal tablo kullanıcılarına daha spesifik bilgiler sunulmasını sağlar (www.ifac.org, 2021).

Bağlamsal (Çevresel) Faktörler:

Denetimin ve finansal raporlamanın gerçekleştirildiği ortamlar ülkeler arasında değişkenlik gösterir. Örneğin, ticari uygulamalar kimi ülkelerde, resmi olmayabilir ve ticaret hukuku yönünden diğer ülkelere göre daha az gelişmişlik gösterebilir. Bu ülkelerde, dış finansal raporlama kısıtlı olabilir ve buna bağlı olarak kullanıcılar, yüksek beklenti içerisinde olmazlar. Bir ülke geliştiğinde, bilhassa şirketler büyüdüğünde ve

sermaye piyasalarından fon sağlama gereksinimi duyulduğunda, raporlama ve denetim ortamı daha karmaşık bir hal alır. Böyle bir ortamda, finansal raporlama önem kazanır ve kullanıcıların hem hızla hem de güvenilirliğe yönelik beklentileri sürekli artış gösterir. Buna karşın, hukuk, kurumsal yönetim süreci ve finansal raporlama ihtiyacı gelişir (www.ifac.org, 2021).

Genel olarak, bağlamsal (çevresel) faktörler, hem finansal raporlama kalitesini hem de doğrudan ya da dolaylı bir şekilde denetim kalitesini etkileme özelliğine sahiptir. Denetçiler, yeterli ve uygun denetim kanıtlarının en iyi şekilde nasıl elde edileceğini tespit ederken, bağlamsal faktörlere cevap verirler (www.ifac.org, 2021).

Denetim kalitesine ait bağlamsal (çevresel) faktörler; iş uygulamaları ve ticaret hukuku, finansal raporlamaya ilişkin yasa ve yönetmelikler, uygulanabilir finansal raporlama çerçevesi, bilgi sistemleri, kurumsal yönetim, genişletilmiş kültürel faktörler, denetim yönetmeliği, yargı çevresi, yetenekli kişileri mesleğe çekmek ve finansal raporlama zaman çizelgesidir (www.ifac.org, 2021).



Şekil 2. Bağlamsal Faktörler

Kaynak: IAASB, 2014, s.26

- ***İş Uygulamaları ve Ticaret Hukuku***

İş uygulamaları ve ticaret hukuku ile ilgili durumlar şunlardır (www.ifac.org, 2021):

- Ulusal gümrük ve ticaret hukuku, kuruluşun çalışma şeklini etkiler. Örneğin, bazı ulusal alanlarda, kuruluşlar, ilgili taraflarla resmi olmayan ve güvenilirliğe dayanarak işlemlerde bulunmayı alışkanlık edinebilirler.
- Kuruluşların işlemlerini gerçekleştirme şekilleri, ticaret hukukundan etkilenecektir. Bilhassa hakların ne zaman tesis edileceğini ve işlemler

tamamlandığında yükümlölüklerin ne zaman oluşturulacağını sözleşme hukuku tespit eder. Ticari kanunların az geliştiğı yerlerde, mülkiyet iddialarının öne sürölmesi ve yükümlölükler için uygun karşılıkların ayrılıp ayrılmadığının değerlendirilmesi zor olabilir.

- Bazı durumlarda, faaliyetlerin hüküm ve şartları belli veya kayıtlı olmayabilir. Ayrıca, sözleşmeler de sözlü değişikliğe tabi olabilir. Buna bağılı olarak, sorumlulukların ayrıştırılması zorlaşacak ve iç kontrol sisteminin etkinliği azalacaktır. Böyle bir durumda, hile ve usulsüzlükler için fırsat yaratılmış olacaktır.
- Vergi uyumuna ilişkin davranışlar da değişkenlik göstermektedir. Kimi ortamlarda yönetim, vergi borçları yerine getirilse bile fatura düzenlemeyi ertelemek gibi tedbirlerle vergi borçlarını minimize etmeye çalışırken; kimi ortamlarda ise, bir tarafın iktisadi diğier tarafın vergi konumunu gösteren birden fazla muhasebe kaydı tutulabilir ve bu durum karmaşıklığa yol açabilir.
- ***Finansal Raporlamaya İlişkin Yasa ve Yönetmelikler***

Finansal raporlamaya ilişkin yasa ve yönetmelikler, genellikle kuruluşların paydaşlara karşı hesap verme sorumluluğuna yanıt olarak geliştirilir. Düzenleme ve finansal raporlama açıklamaları, yönetim ile paydaşlar arasındaki yakınlığın eksik olduğı borsaya kayıtlı olan kuruluşlarda, iç finansal bilgilere ulaşım sağlayamayan paydaşların menfaatlerini korumak amacıyla hazırlanmıştır. Buna karşın, paydaşların, işletme yönetiminde yer aldığı ve iç finansal bilgilere ulaşımı sağladığı göz önünde bulundurularak, diğier işletmelerdeki düzenlemelerin ve finansal raporlama açıklamalarının içeriğı daha düşük bir düzeyde belirlenir (www.ifac.org, 2021).

Yasa ve yönetmelikler, işlerin gerçekleştirilmesine yönelik genel bir çerçeve sağlamanın yanında, katı bir şekilde uygulandıklarında, belli bir paydaş grubuna sunulan finansal raporlama bilgilerinin kalitesini ve içeriğini direkt olarak etkileyebilir. Bu koşullarda, yasa ve yönetmelikler aşağıdaki durumlarda faydalı olabilir (www.ifac.org, 2021):

- İşletme yönetiminin, finansal raporlama ile ilgili sorumluluklarının tanımlanması,

- İşletme yönetimine, hileli finansal raporlama hazırlamaktan dolayı, cezai işlem uygulanması,
- Gözetim ve yaptırım yöntemleriyle, finansal raporlamanın gereklerine uyulması,
- Denetçilere ihtiyaç duydukları bütün bilgilerin verilmesi ve bilgilere ulaşmalarını sağlamak da dâhil olmak üzere, işletme yönetimine, denetçilerle işbirliği sağlaması hususunda sorumluluk yüklenmesi,
- Denetçilere yanıltıcı bilgi sunan işletme yönetimine, cezai yaptırımlar uygulanması.

Uygun ve etik olmayan iş uygulamalarına dair, en ağır yasa ve yönetmelikler uygulansa bile, zayıf davranışlar tam anlamıyla ortadan kaldırılamayacaktır. Bu nedenle, işletme yönetimine ait tutumların, yasal ve düzenleyici çerçeveden ne seviyede etkilenebileceği hususunda kısıtlamalar mevcuttur (www.ifac.org, 2021).

- ***Uygulanabilir Finansal Raporlama Çerçevesi***

Finansal raporlama kalitesi, finansal raporlama çerçevesinde önemli bir unsurdur. Anlaşılır bir finansal raporlama çerçevesi, işletme yönetimine muhasebe ile ilgili alacağı kararlarda yardımcı olur ve muhasebe uygulamalarında tutarlılık sağlar. Ancak karmaşık bir çerçeve, işletme yönetiminin muhasebe gereklerini fark etmesini ve finansal raporlama sürecinin, üst yönetimden sorumlular tarafından etkin gözetilmesini zorlaştırır. Bu zorluklar kısa dönemde, standartların farklı işletmelerce nasıl uygulanacağı hususunda, daha büyük çelişkili olma potansiyelini artıracaktır. Ayrıca finansal raporlama ve açıklama gereklerinde sıkça yapılan değişiklikler, zorlukları daha fazla artıracaktır (www.ifac.org, 2021).

Finansal raporlama çerçevesinin yapısı ve karışıklığı, denetim kalitesine yönelik algıları etkiler. Bazı taraflar, gereğinden fazla ilkelere bağlı bir finansal raporlama çerçevesinin, işletme yönetiminin amaçlarına uygun olarak işlemleri göz önünde bulundurma konusunda yönetime, fazlasıyla serbestlik tanındığına ve denetçiler tarafından itiraz edilmesinin zor olduğuna inanır. Bazı taraflar ise, kuralların gereğinden fazla vurgulanmasının, finansal raporlamaya katı bir uyum yaklaşımını teşvik ettiğine inanır. Bu durumun, hem işlemlerin derinine odaklanılmasının hem de finansal

tabloların gerçeğe uygun sunulmasına karşı çıkılmasının, denetçiler açısından zor olduğu ifade edilmektedir (www.ifac.org, 2021).

- **Bilgi Sistemleri**

Güçlü bilgi sistemleri, yüksek kaliteli finansal raporlamayı desteklemek amacıyla gereklidir. Kimi kuruluşların muhasebesine, diğer sistemlerine ve iç kontrollerine ait belli yasal gereklilikleri ve standartları mevcuttur. Bilgi sistemlerinin, denetçiler tarafından değerlendirilmesine ilişkin belli yasaların ve yönetmeliklerin de olması mümkündür. Ancak öyle olmasa dahi, toplanılan denetim kanıtlarının kalitesi, zamana uygunluğu ve içeriği, işletmeye ait bilgi sistemlerinden etkilenecektir. Küçük işletmelerin üstlendiği işlerin, anlaşılması daha kolay ve az sayıda gelir ve faaliyet kaynağına sahiptirler. Bu tür işletmelerin, genel olarak muhasebe sistemleri basittir ve nispeten anlaşılabilir teknoloji kullanırlar. Ayrıca bu işletmelerde, bazen resmi iç kontroller kısıtlı olabilir (www.ifac.org, 2021).

Birçok işletmeye ait muhasebe sistemlerinin kontrolleri iyi yapılmış ve güvenilir olsa bile, finansal raporlama gereklilikleri (özellikle finansal tablolara ait dipnotlar için) giderek daha fazla bilgiyi gerekli kılar. Varlıklara ait gerçeğe uygun değerler ve finansal olmayan kilit performans göstergeleri gibi konulara ilişkin bilgiler, genel olarak başka bir faaliyette ya da muhasebe sistemine ait olmayan sistemlerden sağlanması gerekir. Bu bilgiler, muhasebe sistemlerinden alınan bilgiler kadar iyi kontrol edilmemiş olabilir. Bu durum da, bütün finansal raporlama kalitesini etkiler. Bilgi sistemleri, genel olarak bilgisayarlıdır ve bilginin doğru işlenmesi sırasında bilgisayar sistemleri, güvenlik sistemsel eksiklik ve süreklilik problemleriyle karşılaşabilmektedir. Şirket yönetimine ait etkili düzenlemeler, iç denetçilerin, üst yönetimden veya yönetimden sorumlu olanlara karşı, işletmeye ait bilgi sistemlerinin güvenilirliği hususunda güvence vermelerini gerektirir (www.ifac.org, 2021).

Bilgi sistemlerinin önemi, finansal raporlamanın ötesine geçiyor. Bundan dolayı işletmeler, giderek artan karmaşık sistemlere ve teknolojiye bağımlı hale dönüşüyor. Örneğin bazı üreticiler, üretim süreçlerini zamanında yönetmek amacıyla, otomatik süreçlere güvenirken; bazı perakendeciler, otomatik stok ve dağıtım sistemlerine bağlıdır ve sadece çevrimiçi olarak iş yapar. Aynı zamanda birçok finansal kurum,

telekomünikasyon şirketi ve önemli kamu kuruluşları, global bazda yüksek hacimli işlemleri hızlı ve uygun bir şekilde gerçekleştirip, işlemek amacıyla otomatik sistemlere güvenir (www.ifac.org, 2021).

Bilgi teknolojilerine bağlı otomatik sistemlerin arızalanması, işletme için önemli maliyetlere ve bu arızaların sürekli olarak yaşanması ise, işletmenin başarısızlığına sebep olabilir (www.ifac.org, 2021).

- ***Kurumsal Yönetim***

Uygulanan finansal raporlama çerçevesinin detaylı gerekliliklerini dikkate almadan, yüksek kaliteli finansal raporlama, işletme yönetiminin, doğru ve güvenilir finansal bilgileri sunmak amacıyla hem gerekli olan motivasyona hem de bunu gerçekleştirebilecek bilgi ve tecrübeye sahip olmasıyla desteklenir. Yönetimin, üst yönetimden sorumlu olanlarca yapılan gözetimi, tutuma yönelik beklentileri belirler ve yönetime, sorumluluklarını yerine getirmesi amacıyla motivasyon sağlanır. İşletme tarafından hazırlanan finansal bilgilerin güvenilirliği, güçlü kurumsal yönetim uygulamalarından olumlu yönde etkilenebilir (www.ifac.org, 2021).

Denetim komiteleri, başta büyük kuruluşlarda olmak üzere, birçok kuruluşta mevcuttur. Bu üyeler, belli bir finansal okuryazarlık düzeyine sahip ve işletme yönetiminden bağımsız olduğundan, kurumsal yönetim gücüne katkı sağlar. Denetime ilişkin yaklaşımlar, işletme yönetimi ile üst yönetimden sorumlu olanlar arasındaki etkileşimler, kurumsal yönetim düzenlemelerinin gücündeki değişikliklerden etkilenebilir. Kullanıcılar, denetim komitesi üyelerinin, belli bir finansal okuryazarlık düzeyine sahip ve işletme yönetiminden bağımsız olduğuna inanmaları durumunda, işletmenin finansal raporlama kalitesine yönelik algılarının artması mümkün olacaktır. Aynı zamanda, denetim komitesinin gerçekleştirdiği faaliyetlerden, ele aldıkları temel sorunlardan ve sonuçların nedenleri konusunda kullanıcılar, yıllık raporlar halinde bilgilendirilirse, yönetime olan güvenin artması da mümkün olur (www.ifac.org, 2021).

Bazı büyük kuruluşlar, yönetim ve iç kontrol yapılarının kapsamında olan bir iç denetim fonksiyonu kurarlar. İç denetim fonksiyonunun sahip olduğu amaç ve kapsam büyük oranda değişkenlik gösterse bile, kuruluşun, yönetim süreçlerinin, risk

yönetiminin ve iç kontrol etkinliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi amacıyla hazırlanan güvenilirlik ve danışmanlık hizmetlerini içerir (www.ifac.org, 2021).

Bağımsız denetimde önemli olan, bir kuruluş liderinin, işletme yöneticilerinin tutumudur. Bazı taraflar bağımsız denetimi, sadece maliyetlerin minimize edilmesi gereken düzenleyici bir zorunluluk olarak değerlendirirken; bazı taraflar ise, işletmenin karşı karşıya olduğu risk, kontrol alanı ve raporlama süreci konusunda, bilgi sahibi ve objektif bir gözlemciden anlaşılması zor yorumları elde etme imkanı sağlayan ve sunulan finansal bilgilerin güvenilir olduğuna dair güvence veren titiz bir süreç olarak değerlendirir (www.ifac.org, 2021).

Başta borsada işlem gören şirketler olmak üzere, büyük şirketlerde, denetçi ile şirket arasındaki ilişkinin denetlenmesi amacıyla denetim komiteleri mevcuttur ve bu, denetçinin atanmasını, denetçinin tarafsızlığının değerlendirilmesini ve denetim ücretlerinin onaylanmasını da kapsar. Denetime yeterli ve uygun kaynakların sağlanması, denetim komitelerinin maliyetleri minimize etmesinden ziyade, denetim kalitesinin en yüksek seviyeye çıkarılması için motive olmalarıyla gerçekleşir (www.ifac.org, 2021).

Denetim kalitesi ile denetim sırasında yararlanılan kaynak miktarları ve nitelikleri arasında bir ilişki mevcuttur. Bu ilişki, genel olarak denetim ücretine yansıtılır. Bununla beraber, denetim ücretinin düşük olması, hem yeteri kadar kaynak sağlanamaması hem de yeterli ve uygun denetim kanıtının toplanamaması için geçerli sebep olamaz. Denetim komitelerinin, yeterli denetim sürelerine sahip olup olmadıklarını göz önünde bulundurmaları gerekir. Bu durum, bilhassa denetim ücretleri konusunda doğrudan işletme yönetimiyle görüşüldüğünde önemlidir. İşletme yönetimi, genel olarak denetim ücretlerinin tespit edilmesinde oldukça etkilidir. Aynı zamanda, denetim kalitesi hususunda, denetim komitesinden farklı bir bakış açısına sahiptir (www.ifac.org, 2021).

- ***Genişletilmiş Kültürel Faktörler***

Milli kültürler, finansal raporlama tedarik zincirinde bulunan bütün hissedarların davranış ve işlemlerini direkt olarak etkiler. Bununla beraber, muhasebe gereklilikleri

ve yürürlükteki yasaların ve yönetmeliklerin niteliği ve içeriği de milli kültürlerden dolayı olarak etkilenir (www.ifac.org, 2021).

Kültürel boyutlar şunları içerir (www.ifac.org, 2021):

Otoriteye Yönelik Davranışlar: Kimi kültürlerde, hiyerarşide yer alan bireyler arasındaki güç dağılımı, davranışı ve iletişimi etkileyecek geniş bir aralığa sahiptir. Örneğin, kimi kültürlerde fazla deneyimi olmayan çalışanın, daha deneyimli çalışanın fikirlerine karşı çıkması saygısızlık olarak görülebilir. Otoriteye saygısızlık, hem işletme içerisinde fazla deneyimi olmayan muhasebecilerin, yaşadıkları kaygıları yöneticilerine aktarmalarını hem de denetim ekibindeki çalışma ilişkisini etkiler (www.ifac.org, 2021).

Belirsizlikten Kaçınma: Kimi kültürlerin belirsizliği tolere etme yeteneği, diğer kültürlerle oranla daha yüksektir. Bu durum, riske girmeye ve bunun zıttı olan tutuculuğa yönelik davranışları etkiler. Tutuculuğun, işletme yönetiminin stratejilerini, içsel tutumunu ve muhasebe kararlarını etkilemesi mümkündür. Belirsizlikten kaçınma, denetçilerin hem risk değerlendirmelerini hem de yeterli ve uygun olduğunu belirledikleri kanıtların miktarını etkiler (www.ifac.org, 2021).

Kolektif davranış: Kimi kültürler, kolektif davranışlara (devlete, işverene, aileye bağlılık gibi) toplumsal değer verir ve kişilerin grup kurallarına ve süreçlerine sadık kalmaları daha mümkündür. Kimi toplumlarda kişisel görüşlere ve yaklaşımlara daha çok değer verilir. Bu durum, mesleki şüpheciliğe teşvik ederken, tutum ve çıktılar, büyük bir değişikliklerle neticelenir (www.ifac.org, 2021).

Şeffaflık: Kültürün, finansal raporlama ve denetçi ile işletme yönetimi arasındaki etkileşimi üzerinde etkisi olan bir diğer yönü ise, ticari ilişkilerde ne derece gizlilik beklendiğidir. İşletme yönetiminin, şeffaflıktan (açıklıktan) eksik olması, denetçinin, finansal tablolardaki önemli hataları barındıran riskleri tespit etmek ve değerlendirmek için işletme hakkında gerekli bilgileri elde etmesini zorlaştırır (www.ifac.org, 2021).

Bu kültürel boyutların tarafsızlığı, mesleki şüpheciliği, kişilerin ortak çalışması, fikir beyan etme ve diğer kişilerle iletişime geçme biçimlerini etkilemesi mümkündür. İş uygulamaları ve kültürel faktör değişiklikleri, hem çok uluslu şirketlere hem de o şirketlerin denetçilerine uygulamada güçlükler ortaya çıkarabilir. Bu tür güçlüklerin

etkilerini hafifletmek amacıyla grup yönetimi, finansal raporlama sürecinde grubun genelinde aktif kontrollerin ve sürekliliğin sağlanması yollarıyla belirli tedbirler alabilir. İş uygulamaları ve kültürel faktör değişikliklerini anlamak, grup denetçisi tarafından farklı yetki alanlarında, grup denetiminin planlanmasını ve uygulanmasını sağlar (www.ifac.org, 2021).

- ***Denetim Yönetmeliği***

Yönetmelik, bireylere ve şirketlere denetimi gerçekleştirmek için ruhsat verilmesi, standartların tespit edilmesi, kaliteli denetimin kontrolü, standartlara uyulmadığında ve denetim başarısızlıklarında disiplin cezalarını içerir. Bu durumlar ulusal seviyede, ya sadece bağımsız düzenleyiciler veya mesleki muhasebe şirketleri tarafından ya da her ikisinin kombinasyonu tarafından yürütülür (www.ifac.org, 2021).

Kanun, denetim ve etik standartlar, yönetmeliğin birçok yönü için temel oluşturur. Denetim gereklilikleri ve ilgili diğer standartlar, uygun bir şekilde uygulanırsa etkili olur ve bu durum, standartların yasal statüsünü, denetim kontrolünü, başarısız denetim iddialarının incelenmesini ve gereken durumlarda disiplin cezasının uygulanmasını kapsar. Denetim kontrolleri, genel olarak ulusal seviyede, ayrı bir denetim şirketi (bir emsal değerlendirmesi), bazen bir düzenleyicinin sorumluluk devrettiği mesleki muhasebe kuruluşu ya da bağımsız denetim düzenleyicileri tarafından gerçekleştirilir. Kanun ve yönetmelikler, gittikçe artan bir biçimde, borsaya kayıtlı şirketlerin ve kamu yararı olan kurumların denetimlerinin bağımsız denetim düzenleyicileri tarafından gerçekleştirilmesini sağlar (www.ifac.org, 2021).

Denetim müfettişlerince belirlenen zayıf yönleri gidermek amacıyla denetim şirketleri tarafından alınan tedbirler kaliteli denetimde iyileştirmelere neden olur. Denetim kontrollerinde elde edilen bulgular incelenmeli ve standart belirleyicilere geri gönderilmelidir. Denetim kontrollerine ait sonuçlar, çoğunlukla yayımlanır ve hissedarlar arasında denetim kalitesine yönelik problemlere daha fazla farkındalık sağlayacaktır (www.ifac.org, 2021).

- ***Yargı Çevresi***

Denetimin gerçekleştirilmesi esnasında, meydana gelen direkt maliyetlere ek olarak, bir denetimin başarısızlık sonuçları için, denetim şirketinin, davacının zararını

karşılama ihtimali vardır. Dava riskinin, denetim kalitesine etkisi, ülkeler arasında değişkenlik gösterir (www.ifac.org, 2021).

Bazı taraflar dava riskinin, denetim başarısızlığı ihtimalini minimum seviyeye indirmesini sağladığından, denetim kalitesini artıracığına inanıyorlar. Bazı taraflar ise, denetim riskini yaratıcı bir biçimde incelemenin yollarını, “kontrol listesi” anlayışıyla ele alacağından ve yetenekli kişilerin denetim mesleğine katılmalarını caydıracağı için, dava riskinin, denetim kalitesine olumsuz bir etkisi olacağına inanıyorlar (www.ifac.org, 2021).

- ***Yetenekli Kişilerin Mesleğe Çekilmesi***

Denetim; iyi muhakemenin, sorgulayan aklın, önemli bir işin, finansal raporlamanın ve belli bilgilerin denetimini zorunlu kılan entelektüel bir faaliyet olarak ifade edilir. Meslek, denetçileri gereken yetkinliklerle donatmayı çabalarken; etkinliği, zorunlu olarak işe alınan kişilerin kalitesinden etkilenecektir (www.ifac.org, 2021).

Pek çok ülkede, işe alımlarda, üniversite mezunları önemli bir kaynaktır. Bu mezunların çoğu, işletme ve muhasebe alanlarında ihtisas yapmış bireylerdir. Bu durum, uygun etik davranışları ve ilgili bilgiyi sağlar (www.ifac.org, 2021).

Denetim mesleğine, uygun nitelikte personel istihdamının sağlanması, denetim kalitesinin esasını oluşturur. Denetim mesleğinin çekiciliği, işe alınacak adaylara mümkün olduğunca kısa sürede iletilmelidir. Aynı zamanda, denetim mesleğinin çekiciliği, ülkeler arasında değişkenlik gösterir. Mesleğin itibarı, statüsü gibi unsurların yanında karşılaştırmalı fiyat düzeyleri ve olası çalışma gayretiyle ilgili algılar gibi daha direkt unsurlardan etkilenir. Uygun şekilde eğitim almış potansiyel işe alımlarda sıkıntı yaşanırsa, doğru niteliklere sahip adayları istihdam etmek güç olabilir (www.ifac.org, 2021).

- ***Finansal Raporlama Zaman Çizelgesi***

Finansal raporlama süreçleri ve işletme yönetimi ile üst yönetimden sorumlu olanların finansal tabloları doğrulama şekli, denetimin tamamlanması için gerekli olan zaman çerçevesinden etkilenebilir. Aynı zamanda, bazı yargı çevresinde hızlandırılmış finansal raporlama düzenlerinin meydana gelmesi, raporlama döneminin sona ermesinin

ardından, denetçinin, detaylı çalışmayı ne derecede yapabileceğini de kısıtlar. Bu nedenle denetçinin, iç kontrol sistemlerine dönem sonu yönetimden önce itimat etmesi ve denetim yöntemlerini yürütmesi, gitgide daha zorunlu bir hal almıştır (www.ifac.org, 2021).

Borsada işlem gören şirketlerin, kâr tahminlerini ya da ön sonuçları erken bir zamanda açıklama gereksinimi, finansal bilgilerin hazırlanma sürelerini etkiler. Bazı yargı çevrelerinde, denetçiler ya bu tür yayınları kabul etmeli ya da yayımlar üzerinde belli çalışmalarda bulunmaları gerekir. Bu durum, denetçinin bilgi yayımlanmadan önce finansal sonuçlar konusunda rahat olma avantajı sağlar fakat daha fazla zaman baskısı yaratır (www.ifac.org, 2021).

Daha küçük işletmelerin raporlama süreleri, borsada işlem gören şirketlere kıyasla daha az külfetli olabilir. Böylelikle denetçiye, raporlama döneminden sonraki olaylarda ve işlemlerde toplanılan kanıtlardan faydalanma imkanı sunar. Ayrıca küçük işletmelerin kâr tahminlerini, denetim tamamlanmadan önce yayımlamaları yaygın bir durum değilken; bankalara ve diğer sermaye şirketlerine aylık, üç aylık ya da yıllık dönemlere ait denetlenmemiş finansal tabloları sunmaları alışılmış bir durumdur (www.ifac.org, 2021).

5. BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİNİ SAĞLAYAN ÖLÇÜTLER

Bağımsız denetimde kalite ve güvenilirlik, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk ile sağlanır. Bu ölçütler, denetim standartlarıdır. Bu standartlar denetimin yürütülmesinde, denetçiye yol gösteren ilke ve kuralların tamamını ifade eder ve denetçi, söz konusu ilke ve kurallara uymak zorundadır (Toroslu, 2012: 93).

Bağımsız denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde esas olan standartlar; bağımsız denetçinin uyması gereken kalite standartları, bağımsız denetim şirketinin uyması gereken kalite standartları ve müşteri firmanın uyması gereken kalite standartları olarak üç başlıkta incelenebilir.

5.1. Bağımsız Denetçinin Uyması Gereken Kalite Standartları

Bağımsız denetçinin, denetimi gerçekleştirirken uyması gereken kalite standartları; Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, Finansal Tabloların Bağımsız

Denetiminde Kalite Kontrol Standardı (BDS 220) ve Mesleki Etik İlkeler olmak üzere üç grupta ele alınabilir.

5.1.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Mesleğin bir düzen içerisinde gerçekleştirilmesini sağlayan ve denetçinin görüşlerinden faydalanacak bilgi kullanıcılarına güvenilir ve kaliteli bir denetim güvencesi veren genel nitelikli kurallara genel kabul görmüş denetim standartları denir. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS), 1947 yılında Amerikan Yeminli Hesap Uzmanları Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA) tarafından yayımlanmıştır (Kavut, 2000: 253).

GKGDS, bir denetim gerçekleştirilirken, ana hatlarıyla yapılması gerekenleri belirterek rehberlik işlevi görür. Fakat bu standartlar, neyin, hangi zamanda, ne kadar ve nasıl yapılacağı konularını belirlemez; bu belirlemeleri denetçilere bırakır (Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay, 2019: 70).

GKGDS, on adet standart olup genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olmak üzere üç ana grupta toplanır.

Tablo 2.3 Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Genel Standartlar	• Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı • Bağımsızlık Standardı • Mesleki Dikkat ve Özen Standardı
Çalışma Alanı Standartları	• Planlama ve Yardımcıların Gözlemlenmesi Standardı • İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı • Yeterli Sayıda ve Güvenilirlikte Kanıt Toplama Standardı
Raporlama Standartları	• Genel kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı • Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik Standardı • Tam Açıklama Standardı • Görüş Bildirme Standardı

Kaynak: Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay, 2019: 70

5.1.1.1. Genel Standartlar

Genel standartlar, çalışma alanı ve raporlama standartlarından istenilen sonuçlara ulaşabilmek için gereken ön şartları içerir. Bunlar, denetimi üstlenmede, planlamada, gerçekleştirmede ve sonuçların raporlanmasında denetçinin mesleki yeterliliğini, sorumluluğunu ve yetkisini hedef belirleyen kurallardır (Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay, 2019: 71). Bu bağlamda genel standartlar, *denetçiye yönelik standartlar* veya *kişisel standartlar* olarak da adlandırılmaktadır (İSMMMÖ, 2021).

Genel standartlar; mesleki eğitim ve deneyim standardı, bağımsızlık standardı ve mesleki dikkat ve özen standardı olmak üzere üç standarttan oluşur.

Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı

Bu standart, denetim faaliyetinin uygun düzeyde eğitim görmüş ve belli bir tecrübeye sahip olan muhasebe uzmanları tarafından gerçekleştirilmesini öngörür. Uzmanlık belgesine sahip olabilmek için, yükseköğrenimin tamamlanıp, bir uzman kişinin yanında staj yapıldıktan sonra, mesleki yeterlilik sınavında başarılı olunması gerekir. Bununla beraber, yükseköğrenim sırasında maliye, hukuk, muhasebe ve iktisat alanlarından kuramsal bilgiler alınmalıdır. Staj esnasında, kuramsal bilgiler uygulama ile pekiştirilmeli ve yanında çalışılan uzman kişinin bilgi ve tecrübelerinden yararlanılmalıdır. Bu aşamalar tamamlandıktan sonra, odalar birliği tarafından açılacak olan mesleki yeterlilik sınavında başarı sağlandığı takdirde uzmanlık belgesine sahip olunur. Mesleğe giren uzman bir kişi, gün içindeki gelişmeleri, yeni yayınları yakından takip etmeli ve bunları uygulamaya koymalıdır. Aynı zamanda, yasalardaki değişiklikler de her gün düzenli olarak takip edilmelidir (Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay, 2019: 71).

Bağımsızlık Standardı

Bağımsızlık standardı, denetçinin hem denetimi gerçekleştirirken hem de denetim sonrası raporu hazırlarken objektif ve dürüst davranmasını ifade etmektedir. Genel olarak şirket yöneticileri ile finansal bilgi kullanıcıları arasında çıkar çatışmaları mevcuttur. Denetimin objektif olarak yürütülebilmesi için denetçi, hem finansal bilgi kullanıcılarının hem de şirket yöneticilerinin etkisi altında kalmadan görevini sürdürmelidir. Bağımsızlık, denetçinin objektif ve dürüst davranması ile mümkündür

(Kepekçi, 2000: 16). Denetçinin bağımsızlık standardına olan bağlılığı arttıkça, denetime olan güvenilirlik de artacaktır (Dönmez, Berberoğlu ve Ersoy, 2005: 55).

Finansal bilgi kullanıcıları genellikle denetçilerin bağımsız oldukları görüşüne sahiptirler. Denetçilik faaliyetinin sürekliliği açısından finansal bilgi kullanıcılarının böyle bir düşünceye sahip olmaları fazlasıyla önemlidir. Kullanıcılar denetçilerin bağımsızlıklarında herhangi bir şüpheye düştükleri durumda, denetim sonucu hazırlanan raporlara da şüpheyle bakacaklardır. Bu durumun yaşanmaması için, denetçiler bağımsızlıklarına zarar veren faaliyet ve ilişkilerden uzak durmalıdır (İlgün, 2019: 14).

Mesleki Dikkat ve Özen Standardı

Denetçi, hem denetim faaliyetini gerçekleştirirken hem de denetim raporlarını hazırlarken tüm dikkatini vermeli ve gereken özeni göstermelidir. Bu durum, denetçinin mesleğini şevkle yerine getirmesini ve karşılaşılabileceği tüm durumlara karşı uyanık olmasını gerektirir. Bu amaçla da denetçi, denetleyeceği şirketin yapısını bilmeden, iç kontrol sistemlerini incelemeyen denetimi planlamamalı, planını tam ve hataya yer vermeden uygulamalı ve raporda belirteceği görüşünü mutlaka kanıtlara dayandırmalıdır (Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay, 2019: 72).

Denetçinin mesleki dikkat ve özen standardına bağlılığı, denetime olan güvenilirliği ve denetim kalitesini etkileyecektir. Denetçinin bu standarda olan bağlılığı artarsa, denetime olan güvenilirlik ve denetim kalitesi artacaktır (Dönmez, Berberoğlu ve Ersoy, 2005: 56). Aynı zamanda standarda bağlılık, denetçinin mesleğine de saygı duyduğunu göstermektedir (Erdoğan, 2006: 12).

5.1.1.2. Çalışma Alanı Standartları

Bu standart denetçinin, denetimde nasıl bir yöntem izleyeceğini ve denetim faaliyetini nasıl yürüteceğini ifade etmektedir. Çalışma alanı standardı; planlama ve yardımcılarının gözlenmesi standardı, iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi standardı ve kanıt toplama standardı olarak üç standarttan oluşmaktadır (Azgın, 2018: 80).

Planlama ve Yardımcıların Gözlenmesi Standardı

Bu standart gereği, denetçi, denetimi gerçekleştirmeden önce çalışmanın süresini, hangi yöntemleri uygulayacağı gibi konuları ayrıntılı bir şekilde planlamalıdır. Böylelikle, hem zamanın ve kaynakların verimli kullanılması hem de denetimin başarıyla sonuçlanması sağlanır (Yazar, 2017: 19). Aynı zamanda denetimde, denetçi yardımcıları bulunuyorsa denetçi, onlara uygun bir görev vererek, yaptıkları işleri gözlemlemeli, gerekli uyarıları yapmalı ve onların yetişmelerini sağlamalıdır (Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay, 2019: 72).

İç kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi

Bu standarda göre, gerçekleştirilecek denetime ait testlerin kalitesini, içeriğini, miktarını tespit etmek ve daha sonra yapılacak çalışmalara dayanak sağlamak amacıyla denetçi, denetleyeceği şirketin iç kontrol sistemini incelemeli, iç kontrol yapısına dair bilgiler edinmeli ve değerlendirmelidir (Karacan ve Uygun, 2012: 59). Aktif iç kontrol sistemine sahip olan bir şirketin, finansal raporlarının doğruluğu ve güvenilirliği artmaktadır (Toroslu, 2012: 99).

İç kontrol sisteminin incelenip değerlendirilmesinde iki amaç bulunur. İlk amaç, iç kontrol sisteminin etkinliğini belirlemek amacıyla, sistemin güvenilirliği incelenmelidir. Diğer amaç ise, uygulanacak denetim faaliyetlerinin içeriğini ve detay seviyesini belirleyerek, uygun bir denetim görüşüne ulaşmaktır (Güredin, 1997: 30).

Kanıt Toplama Standardı

Kanıt toplama standardı, denetçilerin finansal tablolara ilişkin görüş elde edebilmesi ve bu görüşün sahip olduğu açıklamaya dayanak oluşturması amacıyla yeterli miktarda, güvenilir kanıtların toplanmasını gerektirir. Kanıtların miktarı, yeterlilik ile ilgiliyken, kanıtların niteliklerine göre değişkenlik göstermesi güvenilirlikle ilgilidir. Denetçi, hem kanıtları ne şekilde ve ne miktarda toplayacağına hem de hangi kanıtların güvenilirliği yansıttığına karar verir. Bu standart yalnızca, yeterli ve güvenilir kanıtların toplanmasını belirtir (Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay, 2019: 72 – 73). Kanıtın nesnelliği, kanıtın geçerliliği, kanıtın zamanlılığı ve kanıtın sürekliliği denetim kanıtının kalitesine etki eden unsurları oluşturmaktadır (Toroslu, 2012: 98).

5.1.1.3. Raporlama Standartları

Raporlama standartları, denetim tamamlandıktan sonra hazırlanan denetçi raporlarında nelerin bulunacağını, nasıl ve neden ele alınacağını belirler (Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay, 2019: 73). Bu standartta amaç, denetim raporlarından yararlanacakların, ihtiyaçları olan bilgilere yeteri kadar açık ve kesin bir biçimde, belli bir sistem çerçevesinde ulaşmalarını sağlamaktır (Karacan ve Uygun, 2012: 60).

Raporlama standartları, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde uygunluk standardı, muhasebe ilkelerinde değişmezlik standardı, yeterli açıklama standardı ve görüş bildirme standardı olmak üzere dört standardı içermektedir.

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Uygunluk Standardı

Bu standart gereği denetçi, denetlediği şirkete ait finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir şekilde düzenlenip düzenlenmediğini, denetim raporunda belirtmesi gerekir. Şirket tarafından, finansal işlemlerinin belgelenmesi, muhasebe işlemlerinin uygun olarak kaydedilmesi ve finansal tablolara yansıtılması, denetçi tarafından araştırılarak finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği tespit edilir ve bunlar, denetim raporunda belirtilir (Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay, 2019: 73). Eğer muhasebe ilkelerine uymayan bir durum saptanmışsa, denetçinin, hem bu durumun ne olduğunu hem de muhtemel etkilerini denetim raporunda açıklaması gerekir (Yılancı, Yıldız ve Kiracı, 2016: 29).

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik Standardı

Bu standart, muhasebenin temel kavramlarında yer alan tutarlılık kavramı ile ilişkilidir (Karacan ve Uygun, 2016: 79). Denetlenen işletmenin, bir önceki dönemde uyguladığı muhasebe politikalarının ve tekniklerinin, mevcut dönemde de değişiklik yapılmadan, aynı şekilde uygulanıp uygulanmadığı, denetçi tarafından araştırılarak denetim raporunda belirtilmelidir (Organ, 2008: 19). Bu politika ve tekniklerin her dönem aynı şekilde uygulanması, finansal tabloların kıyaslanabilmesini sağlar. Aksi takdirde bilgi kullanıcılarının, bu tablolardan yararlanarak iktisadi karar almaları gerektiğinde, finansal analizler yapılamayacaktır (Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay, 2019: 73).

Birbirini takip eden dönemlere ait finansal tabloların kıyaslanması açısından bu tablolara dayanak sağlayan politika ve teknikler, geçerli bir gerekçeye dayanmadan değiştirilmemelidir. Geçerli bir gerekçe sunularak değiştirildiği takdirde, açıklamaların dipnotlarda yer alması gerekir ve bu durumu denetçi, hazırladığı raporda ifade etmelidir (Durmuş ve Taş, 2008: 31).

Tam Açıklama Standardı

Bu standart, muhasebenin temel kavramlarında yer alan tam açıklama kavramı ile ilişkilidir (Karacan ve Uygun, 2012: 62). Finansal tablolar, bilgi kullanıcılarının alacakları iktisadi kararlara ilişkin gereken tüm bilgileri zamanında, tarafsız, tam ve geçerli olarak sunmalıdır. Söz konusu bilgilerden kimlerin yararlanacağı ve hangi kararların alınacağı denetçi tarafından bilinmez (Başpınar, 2005: 58).

Denetçiler, denetlenen şirketin finansal tablolarında bulunması gereken açıklamaların yeterli olup olmadığını inceler. Aynı zamanda bu tabloların bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarına yönelik hazırlanıp hazırlanmadığı da denetçiler tarafından değerlendirilir (İSMMMO, 2021). Denetçi, finansal tablolarda yer alan açıklamaları yeterli bulduysa, raporda belirtmesine gerek yoktur. Ancak, açıklamaların yeterli olmadığını tespit ederse, bu durumu raporunda mutlaka belirtmelidir (Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay, 2019: 74).

Görüş Bildirme Standardı

Bu standart gereği, denetim raporu finansal tabloların tamamına ait bir görüşü bildireceğine veya bildirmeyeceğine yönelik açıklamaların, görüş ayrıntılı bir şekilde açıklanamıyorsa, bunların nedenlerinin ve denetçinin adı finansal tablolarla beraber yer alacaksa, denetçi tarafından yapılan incelemenin kalitesinin ve sorumluluk düzeyinin denetim raporunda belirtilmesi gerekir (Berçin, 2012: 19).

Denetçi hazırladığı raporda, denetim faaliyeti sonucu incelediği finansal tablolara yönelik görüşünü dört farklı görüşten uygun olanını seçerek bildirmesi gerekir. Bunlar (Kesen, 2019: 24):

- Olumlu Görüş: Finansal tablolar, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlandığında ve gerçekleri yansıttığında bildirilen görüş türüdür.

- Olumsuz Görüş: Finansal tablolar, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanmadığında ve gerçekleri yansıtmadığında bildirilen görüş türüdür.
- Sınırlı (Şartlı) Görüş: Finansal tablolarda bazı aykırılıkların yer alması ancak, tabloların güvenilirliğinin bu aykırılıklardan etkilemediği durumlarda bildirilen görüş türüdür.
- Görüş Bildirmekten Kaçınma: Denetçi, finansal tablolardan yeterli bilgiyi sağlayamadığında ve görüş bildirmek amacıyla kanıt elde edemediğinde, olumlu ya da olumsuz görüş bildirmekten kaçınır.

Denetçi raporunda, geçerli sebepleriyle birlikte hem seçtiği görüş türlerinden birini belirtmeli hem de yapılan çalışmanın özelliklerini ve alınan sorumluluk düzeyini belirtmelidir (Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay, 2019: 74).

5.1.2. Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol Standardı (BDS 220)

Uluslararası Denetim Standartları (UDS), farklı ülkelerde bulunan muhasebe meslek mensupları tarafından 1977 yılında kurulan, Uluslararası Muhasebeciler Kurulu (IFAC) bünyesinde faaliyetini sürdüren Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Boards - IAASB) tarafından yayımlanmaktadır. Uluslararası Denetim Standartları, denetçinin denetime yönelik amaçları hakkında kesin bir açıklama içerir. Ülkemizde ise, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından, Türkiye Denetim Standartları (TDS) yayımlanmıştır. Aynı zamanda bu standartlar, Uluslararası Denetim Standartları ile uyumludur (Yeşilçelebi, 2014: 41).

International Standard on Auditing (ISA) 220, IAASB tarafından hazırlanarak, 2002 yılında yayımlanan kalite kontrolü ile ilgili uluslararası denetim standardıdır. ISA 220, 2013 yılında KGK tarafından uyarlanarak, Bağımsız Denetim Standartları (BDS 220) adıyla mevzuata kazandırılmıştır (Yeşilçelebi, 2014: 41)

BDS 220, Finansal Tabloların Denetiminde Kalite Kontrol Standardı, finansal tabloların denetimine yönelik kalite kontrol usulleri yönünden hem denetçinin kişisel sorumluluklarını hem de uygun durumlarda denetim kalitesini inceleyen bireyin

sorumluluklarını düzenler (BDS 220, 2021: md.1). Bu standardın amacı, gerçekleştirilen denetime ait kalitenin kontrol edilmesine yönelik prensiplerin, yöntemlerin ve esasların belirlenmesidir. Denetim kalitesinin sağlanmasında baş denetçinin sorumlulukları ve kaliteli bir denetimin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğine dair inceleme yapacak denetçinin sorumlulukları, bu standardın içeriğinde belirtilmiştir (Toroslu, 2012: 106).

5.1.3. Mesleki Etik İlkeler

Mesleki etik ilke ve standartlar, kaliteli bir denetimin sağlanabilmesi amacıyla, uluslararası kurumlar ve meslek örgütleri tarafından oluşturulmuş, muhasebe meslek üyelerinin uyması zorunlu olan prensipleri ve ahlaki davranış kurallarını içeren standartlardır (Yaşar, 2011: 21).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants - IFAC) ve Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA) tarafından bağımsız denetim mesleğiyle ilgili düzenlenen etik kurallar bulunmaktadır. IFAC, *“Muhasebe Mesleği İçin Meslek Etiği Kuralları”* nı, AICPA, *“Mesleki Davranış Yasası İlkelerini”* ve *“Mesleki Davranış Yasası Kurallarını”* çıkarmıştır. Ülkemizde ise; 3568 sayılı Kanun’da, Türkiye Serbest Muhasebeci, Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)’nde ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Tebliğler’inde, *“Meslek Etiği Kuralları”* bulunmaktadır. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından ise denetçilerin uyması gereken *“Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar”* yayımlanmıştır (Yeşilçelebi, 2014: 42).

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI), IFAC, AICPA gibi birçok kuruluş tarafından meslek etiği ile ilgili düzenlemeler mevcuttur. Örneğin, IFAC Etik Komitesi’nin bağımsız denetçilere ve muhasebecilere yönelik hazırladığı etik standartlar, üye kuruluşları tarafından benimsenerek, uyulması zorunlu tutulmuştur. Bu etik standartlar, bütün meslek mensuplarına karşı uygulanmakta ve mesleki yeterlilik, tarafsızlık ve ahlak kavramlarıyla desteklenmektedir (Yaşar, 2011: 21).

5.2. Bağımsız Denetim Firmasının Uyması Gereken Kalite Standartları

Bağımsız denetim firmasının uyması gereken kalite standartlarında, Kalite Kontrol Standartları 1 (KKS 1) yer almaktadır.

5.2.1. Kalite Kontrol Standartları 1 (KKS 1)

Kalite Kontrol Standartları (KKS), AICPA tarafından 1978 yılında hazırlanıp yayımlanan ve denetim şirketlerinin uymak zorunda olduğu standartlardır. Bu standartlar, denetimin etkinliğini artırmak amacıyla uyulması gereken ilkeleri ve politikaları içerir. Denetim sürecinde, genel kabul görmüş denetim standartları kadar kalite kontrol standartları da önemlidir. GKGDS, denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesiyle ilgiliyken; KKS, denetim şirketinin denetim faaliyetlerinin tamamıyla ilgilenir (Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay, 2019: 85).

Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 1 (International Standards on Quality Control - ISQC 1), IFAC bünyesinde faaliyet gösteren Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından, 2004 yılında ‘‘Finansal Tabloların Denetimi ve Sınırlı İnceleme Çalışmaları ile Diğer Güvence ve İlgili Hizmetler Sunan Firmalarda Kalite Kontrol’’ adıyla yayımlanan standarttır. Ülkemizde ise, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Türkiye Denetim Standartları’nı yayımlama yetkisiyle, Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1)’ i yayımlamıştır. Aynı zamanda bu standart, ISQC 1 ile uyumludur (Yeşilçelebi, 2014: 43).

KKS 1 denetim firmalarının; finansal tablolarının, sınırlı bağımsız denetimleri ve bağımsız denetimleriyle ilgili hizmetlere yönelik kalite kontrol sistemlerini ve diğer güvence denetimleriyle ilgili yükümlülükleri düzenler (KKS 1, 2013: md.1).

Kalite kontrol sistemi, bazı amaçlara erişebilmek için hazırlanan politikalardan ve bu politikaları uygulamak amacıyla gerekli prosedürleri içermektedir. Denetim şirketi, makul bir güvence elde etmek amacıyla, kalite kontrol sistemini oluşturmayı ve sürdürmeyi amaçlamaktadır. ISQC 1 gereğince, kalite kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için; hem denetim şirketi ve çalışanlar mesleki etik standartlara ve mevzuattaki hükümlere uymalı hem de denetim şirketi, denetçi raporlarını koşula uygun olarak sunmalıdır (www.ifac.org, 2021).

Kalite kontrol sistemini, bağımsız denetim ekibinin sorumlulukları, etik ilkeler, müşteri kabulü ve mevcut müşteri devamlılığı, insan kaynakları, denetim faaliyetlerinin yürütülmesi ve gözetim olmak üzere altı temel unsur oluşturmaktadır. Söz konusu unsurların, daima birlikte ve birbirleriyle bağdaştırılarak ele alınması gerekir. Bu unsurlar ayrı ayrı ele alınırsa, kalite kontrol sisteminde hiçbir şey ifade etmeyeceklerdir (Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay, 2019: 90 – 91).

5.3. Müşteri Firmanın Uyması Gereken Kalite Standartları

Müşteri firmanın uyması gereken kalite standartları; kurumsal yönetim ilkelerine uyulması ve ISO 9001: 2008 olmak üzere iki başlık altında incelenebilir.

5.3.1. Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyulması

Kurumsal yönetim anlayışının etkili olabilmesi için amacıyla, kabul edilen bazı kurumsal yönetim ilkelerine uymak gerekir. Bu ilkeler; eşitlik, şeffaflık (açıklık), hesap verebilirlik ve sorumluluk kavramlarından oluşmaktadır.

Eşitlik İlkesi: Bu ilke, ortakların sahip olduğu hakların korunmasını ve ortakların mülkiyet sahibi olarak tanınmasını, yapılan sözleşmelere uyulmasını, işletme yönetiminin pay sahiplerinin tamamına karşı eşit davranışlarda bulunmasını ifade eder. Buna göre ortaklar, işletmedeki menfaatlerini devam ettirme ya da elden çıkarma haklarına sahiptir (Haftacı, 2011: 48). Başka bir ifadeyle, işletme yönetiminin gerçekleştirdiği faaliyetlerde ortaklarına eşit davranarak, çıkar çatışmalarını önlemesi olarak da açıklanabilir (Çetinoğlu ve Kurnaz, 2010: 22).

Şeffaflık (Açıklık) İlkesi: Bu ilke, işletmeye ait tüm bilgilerin karşılaştırılarak eksiksiz ve zamanında kamuoyu ile paylaşılmasını ifade etmektedir. Bu sayede hem kamuoyu aydınlatılmış hem de finansal bilgi kullanıcıları işletmeye ait bilgilere sahip olmuşlardır. Böylece paydaşların, yatırımcıların ve diğer ilgili kişilerin işletmeye olan güvenilirliği sağlanır ve şeffaflığın artmasıyla, işletmeye olan güven de artar. Paydaşların gerçek ve yeterli bilgilere ulaşmasında ve yatırımcıların yatırımlarını sağlıklı bir şekilde değerlendirmesinde şeffaflık, büyük bir öneme sahiptir. İşletmeyle ilgili bilgiler, işletmenin finansal durumu, performansı, sermaye ve yönetim yapısı konularını içermektedir (Haftacı, 2011: 47).

Hesap Verebilirlik İlkesi: Bu ilke, işletmelerde faaliyetlerin karar verilmesinden ve uygulanmasından sorumlu bireylerin, verdikleri kararları ve uyguladıkları faaliyetlerden dolayı yetkili kişilere hesap verme zorunluluğunu ifade etmektedir. Uyulması gereken kurallar ve yerine getirilmesi gereken sorumluluklar, kurumsal yönetim anlayışı içerisinde net ve anlaşılır bir şekilde tanımlanmalıdır. Bu ilkeyle, işletme yönetiminin aldığı kararların, ilgili taraflarca sorgulanması sağlanır ve yönetimin beklenmedik kararlar alması kısıtlanarak, tarafların güvenilirliklerinin zedelenmesi önlenir. Bu sayede, işletmeyle ilgili tarafların daha etkili kararlar almaları sağlanır (Haftacı, 2011: 47).

Sorumluluk İlkesi: İşletme yönetiminde yer alan yönetim kurulu üyeleri ve üst düzey yöneticiler, işletme adına gerçekleştirilen faaliyetlerin mevzuata, işletmedeki düzenlemelere ve ana sözleşmeye uygun bir şekilde yürütülmesinden sorumlu olduklarını bilerek hareket etmelidir. Bu nedenle, işletme içinde sağlıklı bir görev dağılımı yapılarak, sorumluluk alanları açık ve kesin bir şekilde belirlenmeli ve tüm ilgililer tarafından bilinmelidir (Haftacı, 2011: 48).

5.3.2. ISO 9001: 2008

Kalite Güvence Sistem Standardı; ISO 9001, ISO 9002 ve ISO 9003 üç alt boyut olarak, 1987 yılında yayımlanmıştır. Üç alt boyuttan oluşan bu standart, yıllar itibariyle revizyona uğrayarak, “ISO 9001: 2008” adıyla tek standart haline dönüşmüştür. İşletmelerin, bu belgeye sahip olması ve şartlarını uygulaması için hangi alanlarda faaliyet gösterdikleri önemli değildir. Bu belgelerin alınmasındaki amaç, kalite ve müşteri memnuniyeti sağlanarak, bu güvenin müşteriye verilmesidir. Bağımsız denetim şirketleri, bir hizmet işletmesinde yer aldığından, ISO 9001: 2008 belgesine sahip olmalıdırlar (Yeşilçelebi, 2014: 50).

6. BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Bağımsız denetim kalitesinin sağlanmasında birçok faktörün etkisi mevcuttur. Bu faktörler; bağımsız denetim firması ile ilgili faktörler, bağımsız denetçi ile ilgili faktörler, müşteri firma ile ilgili faktörler ve diğer faktörler olmak üzere dört başlıkta sınıflandırılabilir (Ada ve Yardımcıoğlu, 2017: 1734).

6.1. Bağımsız Denetim Firması ile İlgili Faktörler

Bağımsız Denetim Firmasının Büyüklüğü: Büyük şirketlerin, müşteri potansiyelinin geniş olması, müşterilerini kaybetme kaygısı yaşamamaları ve piyasadaki itibarlarını artırmak istemeleri denetim kalitesini olumlu yönde etkiler (Oktay, 2013: 53). Ayrıca büyük şirketler küçük şirketlere oranla birçok alanda hizmet sunar (Sawan ve Alsaqqa, 2013: 213).

Bağımsız Denetim Firmasının Örgütsel Yapısı: Bağımsız denetim firmalarında, bütün çalışanların görev ve sorumlulukları belirlenmiş ise, o firmanın örgütsel yapıya sahip olduğu söylemek mümkündür. Görev ve sorumlulukların belirlenmiş olması, denetim kalitesini olumlu yönde etkiler (Ergun, 1995: 100). Örgüt yapısının yetersiz olduğu denetim firmalarının kaliteli bir hizmet sunması beklenemez (Oktay, 2013: 57).

Bağımsız Denetim Firması Kültürü: İşletme kültürünü, yönlendirme ve ödüllendirme olmak üzere iki unsur etkiler. Yönlendirme ile çalışan bireylere kültürel değerler aktarılırken; ödüllendirme ile çalışan bireylerin, işletme kültürüne uygun davranışlarda bulunmaları desteklenir. Bu sayede, işletmede ödüllendirilen davranışların tekrarlanması artar. Buna göre, denetim kalitesinin artmasında yönlendirmenin ve ödüllendirmenin etkisi vardır (Çırpan ve Koyuncu 1998: 224). Aynı zamanda denetçi denetimi gerçekleştirirken kamunun menfaatlerini hesaba katıyorsa ve müşterilerin kabulü için denetim firması bir sistem kurduysa, işletme kültürü denetim kalitesinin artmasına yardımcı olur (Senal, 2011: 23 – 24).

Bağımsız Denetim Firmasının Etkin Kalite Kontrol Sistemi ve Gözetimi: Bağımsız denetim şirketine uygun olarak yapılandırılan ve etkin bir biçimde çalışan kalite kontrol sisteminin var olması, düzenleyici otoritelere sistem bilgilerinin düzenli olarak raporlanması ve bu bilgilerin düzenleyiciler tarafından gözetlenmesi ve denetlenmesi denetim kalitesinin korunmasında, geliştirilmesinde ve sürdürülmesinde etkilidir (Oktay, 2013: 54).

İç kontrol sistemi: Şirketlerin büyümesi, işlem sayılarının artması, faaliyetlerin karmaşık hale gelmesi, hataların düzeltilmesi, gelirlerin ve giderlerin tespit edilmesi, kriterlerle kıyaslanabilmesi ve güvenilir kanıtların elde edilmesi işletme yönetimi için gereken durumlar haline gelmiştir (Göğer, 2006: 26). İç kontrol sisteminin yeterli ve

sağlam olduğu şirketlerde, denetim görüşüne olan güvenilirlik artar. Tersi bir durum olduğunda ise, kayıplar, kaçaklar ve hatalı işlemler artar (Kaval, 2008: 107).

Bağımsız Denetim Firmasının İşe Alım Programının Olması: Denetçilerin özellikleri, denetimin kalitesini önemli boyutta etkiler. Bu nedenle, denetim şirketlerinin, işe alma süreçlerinde dikkatli ve özenli davranışlarda bulunması ve işe alma politikalarının ve prosedürlerinin oluşturularak, etkin biçimde uygulanması gerekir (Göğer, 2006: 20).

Bağımsız Denetim Firmasının Terfi Politikasına ve Prosedürlerine Sahip Olması: Denetim kalitesinin sağlanması açısından, denetim şirketine uygun kişilerin, doğru mevkilere terfi ettirilmesinin saptanması ve değerlendirilmesi önemlidir. Terfi edilen denetçi, kendisine verilecek olan yeni görevleri ve sorumlulukları üstlenecek karakter, meslek ahlakı, zeka, iş motivasyonu gibi niteliklere sahip olmalıdır (Thomas ve Henke, 1986: 116).

Bağımsız Denetim Firmasının Denetçilerin Eğitimine Verdiği Önem: Denetçilerin mesleki ve teknik bilgilerinin gelişimlerinin artması, eğitimle sağlanmaktadır ve denetim kalitesi bu durumdan olumlu yönde etkilenmektedir. Aynı zamanda denetim kalitesi, denetçilerin kalite hususunda bilinçlendirilmesinden de önemli boyutta etkilenmektedir (Oktay, 2013: 55).

Bağımsız Denetim Firmasının Müşteri Kabul Politikası: Bağımsız denetim firması, yeni müşterilerin kabul edilmesinin ya da mevcut müşterilerle devam edilmesinin kararını almasında müşteri, işletme yönetiminin doğruluğuna ve mesleki yeterlilik kapsamında yüklenen işi uygulayıp uygulayamayacağını dikkate almalıdır. Denetim süreci, uygunluğa aykırı bir karar verildiğinde bu durumdan olumsuz etkilenecektir. Buna bağlı olarak da denetim kalitesi düşecektir (Göğer, 2006: 21).

6.2. Bağımsız Denetçi İle İlgili Faktörler

Bağımsız Denetçinin Bağımsızlığı, Tarafsızlığı ve Dürüstlüğü: Bağımsız denetçiler denetim faaliyetini gerçekleştirirken, bağımsız, tarafsız ve dürüst olmalıdırlar. Denetçilerin objektif ve dürüst davranışları ile denetim faaliyetinin ve raporunun doğru ve güvenilir olması arasında doğrudan bir ilişki mevcuttur (Oktay, 2013: 57-58).

Bağımsız Denetçinin Mesleki Yeterliliği ve Tecrübesi: Bağımsız denetçinin, mesleğine yönelik bilgi ve deneyime sahip olması, denetim kalitesi açısından önemlidir. Denetçinin mesleğini gerçekleştirebilecek eğitimi alması ve mesleğini yerine getirecek seviyede mesleki bilgi ve deneyime sahip olması, mesleki yeterlilik olarak ifade edilmektedir (Kavut, 2002: 8).

Denetçiler, kaliteli bir denetim faaliyetinin gerçekleştirilebilmesi amacıyla, mesleki yeterliliğinin yanı sıra, mesleğine gereken önemi ve özeni göstermelidir. Gerçekleştirilen faaliyetlerin kalitesi, denetçinin başarısı ile ölçülmektedir (Bozkurt, 1998: 39).

Denetlenen finansal tablolardaki hilelerin saptanmasında, yeterli ve uygun kanıtların elde edilmesinde ve güvenilir raporlara ulaşmada denetçilerin edindikleri deneyimler önemli bir yere sahiptir (Yeşilçelebi, 2014: 31 – 32).

6.3. Müşteri Firma İle İlgili Faktörler

Müşteri İşletmenin Tutumu: Denetlenen müşteri firmanın denetime karşı davranışı, denetim kalitesinde önemli bir etkiye sahiptir. Müşteri firma yöneticileri, finansal tablolarına yönelik olumlu görüş bildirmeleri hususunda denetim şirketlerine baskı yapabilirler ve bu tarz baskıları, bir sonraki dönemde denetim şirketinde değişiklik yapacağını belirterek gerçekleştirirler. Denetçiler de gelecek dönemde aynı müşteri firmayla çalışabilmek adına, tespit ettikleri hataları yok sayarak ve incelemelerini ayrıntılı bir şekilde yapmayarak aralarındaki ilişkiyi olumlu seviyede tutmaya çalışırlar (Wilson, 1998: 90).

6.4. Diğer Faktörler

Mesleki Standartlara Uygun Davranılması: Denetim mesleğiyle ilgili standartların bulunması, denetim kalitesini etkileyen önemli bir unsurdur ve bu standartlar meslek kuruluşları ve düzenleyici otoriteler tarafından belirlenir. Mesleki standartlar, hem denetim faaliyetinin nasıl ve hangi koşullarda gerçekleştirileceğini hem de kaliteli denetimin sağlanabilmesi hususunda meslek mensuplarına rehberlik etmektedir. Aynı zamanda, denetçilerin de standartlara uygun hareket etmeleri denetim kalitesi açısından önemlidir (Göğer, 2006: 23).

Yasal Yapı: Bağımsız denetçi, kalitesiz bir denetim faaliyeti gerçekleştirdiğinde, olumsuz bir sonuçla karşılaşılırsa, hem kendisine hem de denetim şirketine büyük zarar verir. Müşteri işletmeler ya da denetim sonuçlarından faydalanan kullanıcılar, kalitesiz bir denetim faaliyetinde uğradıkları zararları karşılamak için dava açabilirler. Denetçinin ya da denetim şirketinin dava sonunda suçlu bulunması halinde, cezai işlemler ve itibarın zarar görmesi gibi durumlarla karşılaşılabilir. Bu durumlar da denetçiyi, daha kaliteli bir denetim gerçekleştirmesine iter (Oktay, 2013: 62).

Denetim Ücreti: Denetim ücreti denetim kalitesini iki yönden etkiler. İlki, denetim ücretleri yüksek olduğunda, denetçinin daha kaliteli denetim gerçekleştireceği düşüncesidir. İkincisi ise, denetim ücretleri yüksek olduğunda, denetim dışı faaliyetlerden, denetim ücretine göre daha fazla gelir elde edilmesi, müşteri firmaya olan iktisadi bağlılığa sebep olmasıdır. Denetim kalitesi de bu durumdan olumsuz yönde etkilenmektedir (Acar, Senal ve Usul, 2011: 301).

Rotasyon Uygulaması: Rotasyon uygulamasında, bir şirketin denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçilerini belirli dönemlerde değiştirmesi amaçlanır (Göğer, 2006: 23). Çünkü müşteri işletme ile denetçi arasında uzun süren iş ilişkilerinde, yakınlık oluşabileceğinden, denetçinin bağımsız ve tarafsız olması engellenir. Bu durumda, denetim kalitesi de olumsuz yönde etkilenmiş olur (Özger, 2019: 57).

Denetim Bilinci: Denetim faaliyetinin sonuçlarından faydalanan olan kullanıcıların denetim hususundaki bilinç ve bilgileri, denetim kalitesini olumlu yönde etkiler. Aynı zamanda hem denetlenen şirketin hem de denetim faaliyetinin sonuçlarından faydalanan kullanıcıların, kalitesiz bir denetim faaliyetinin doğurduğu olumsuz sonuçlara karşı, hangi yasal haklara sahip olduklarının farkında olmaları da, denetim şirketini, kaliteli bir denetim hizmeti sunmasına iter (Oktay, 2013: 64).

Kamu Otoritelerinin Gözetim Etkinliği: Kamu otoriteleri tarafından yapılan gözetim ve denetim, kaliteli bir denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesi için gereklidir. Gözetim ve denetim, etkin bir biçimde gerçekleştirilirse, denetim şirketlerinin eksik ve yanlış yönleri saptanarak, düzeltilmeleri sağlanır. Böylece, bağımsız denetim kalitesi de bu durumdan olumlu yönde etkilenir (Oktay, 2013: 65).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ KONULU ÇALIŞMALARIN BİBLİYOMETRİK ANALİZİ VE GÖRSEL HARİTALAMA BULGULARI

1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Bağımsız denetim kalitesi alanında yapılan ulusal ve uluslararası akademik çalışmaların 2005 - 2020 yılları arasında nasıl bir seyir izlediğinin belirlenmesi, çalışmanın temel amacını oluşturmaktadır. 2005 yılında ISA 220 - Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol Standardı'nın revize halinin yayımlanması ve 2000'li yılların başında oluşan Enron Vakası sonrası denetim alanında gerçekleşen önemli düzenlemelerin arasında bu standart revizyonlarının da yer alması nedeniyle bibliyometrik analiz 2005 yılından itibaren başlatılmaktadır.

2. ARAŞTIRMANIN EVRENİ VE ÖRNEKLEMİ

Araştırmanın evrenini, ULAKBİM TR Dizin ve Web of Science veri tabanlarında yer alan bilimsel (hakemli) dergilerde bulunan makaleler oluştururken; örneklemine ise, Şubat 2022 tarihinde “denetim kalitesi (audit quality), bağımsız denetim kalitesi (independent audit quality), finansal tablo denetim kalitesi (financial statement audit quality), dış denetim kalitesi (external audit quality)” anahtar kelimeleri kullanılarak gerçekleştirilen arama neticesinde ulaşılan makaleler oluşturmaktadır.

Bu doğrultuda, 2005 - 2020 yılları arasında muhasebe ve denetim alanında yayımlanan ulusal çalışmaların yer aldığı dergilerden, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi ve Mali Çözüm Dergisi incelenirken; uluslararası çalışmalarda ise muhasebe ve denetim alanında Web of Science (WoS) veri tabanında yer alan makaleler incelenmiştir.

3. ARAŞTIRMA VERİLERİNİN SEÇİMİ VE ELDE EDİLMESİ

Çalışmada bağımsız denetim kalitesinin, ulusal alandaki yerinin belirlenebilmesi için ülkemizde hazırlanan makaleleri incelemek amacıyla, muhasebe ve denetim alanı dergilerinden, Muhasebe ve Finansman Dergisi'nin, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi'nin, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi'nin, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi'nin ve Mali Çözüm Dergisi'nin yer aldığı TÜBİTAK ULAKBİM TR Dizin veri tabanı kullanılmıştır.

Bağımsız denetim kalitesinin uluslararası alandaki yerinin belirlenebilmesi için dünya genelinde hazırlanan makaleleri incelemek amacıyla, bilim dünyasının ve akademinin sıkça kullandığı ve bibliyometri alanında oluşturulan SCI, SSCI, A-HCI ve E-SCI ilk dizinleri de kapsayan Web of Science veri tabanı kullanılmıştır.

Atıf analizi yöntemi gereğince veri kümesi içindeki künye bilgilerinin bilimsel olarak geçerli ve tutarlı olması, analizin ilk koşuludur (Shibata ve diğerleri, 2009; Yalçın ve Yayla, 2016: 295). Bundan dolayı, Web of Science veri tabanı, Pubmed, Google Scholar, Scopus gibi veri tabanlarına oranla daha yüksek etki faktörüne sahip dergileri kapsamı ve yüksek düzeyde kalite özelliğine sahip olması nedeniyle ön planda yer almaktadır (Bar - Ilan, Levene ve Lin, 2007: 32). Bu çalışmada, Web of Science'ın kullanılmasında güvenilir, çok boyutlu ve dünya çapında bir veri tabanı olmasının önemli bir etkisi vardır.

2005 - 2020 yılları arasında ülkemizde yayımlanan makaleleri belirlemek amacıyla, TR Dizin veri tabanında “denetim kalitesi, bağımsız denetim kalitesi, finansal tablo denetim kalitesi, dış denetim kalitesi” anahtar kelimeleri kullanılarak yapılan taramada 19 adet makaleye ulaşılmış ve elde edilen makaleler Pdf. formatında indirilmiştir.

Uluslararası alanda 2005 - 2020 yılları arasında yayımlanan makaleleri belirlemek amacıyla, Web of Science veri tabanında “audit quality, independent audit quality, financial statement audit quality, external audit quality” anahtar kelimeleri kullanılarak ve “Business Finance (İşletme Finansı), Management (Yönetim), Economic (Ekonomi), Business (İşletme), Social Sciences Interdisciplinary (Sosyal Bilimler Disiplinlerarası)” kategorileri baz alınarak yapılan taramada 3786 adet

makaleye ulaşılmıştır. Elde edilen makaleler düz metin (text/txt) formatında indirilmiş ve aralarındaki ilişkileri görselleştirmek amacıyla, VOSviewer 1.6.18 programına yüklenmiştir.

4. ARAŞTIRMADA KULLANILAN YAZILIMLAR

Çalışmada bağımsız denetim kalitesiyle ilgili ulusal literatürde tarama yapılan makalelerden toplanan verilerin bibliyometrik analizleri, görsel haritalama programına yüklenemediğinden tablolaştırılarak gerçekleştirilmiştir. Uluslararası literatürden toplanan verilerde ise, bilimsel haritalama yöntemi kullanılmıştır.

Bilimsel haritalama analizinin yapılabilmesi için, Pajek, UNICET, CiteSpace II, CoPalRed, VantagePoint, CytoSpace, IN - SPIRE, Bibexcel, Science of Science Tool ve VOSviewer yazılımları geliştirilmiştir (Cobo ve diğerleri, 2012: 1609).

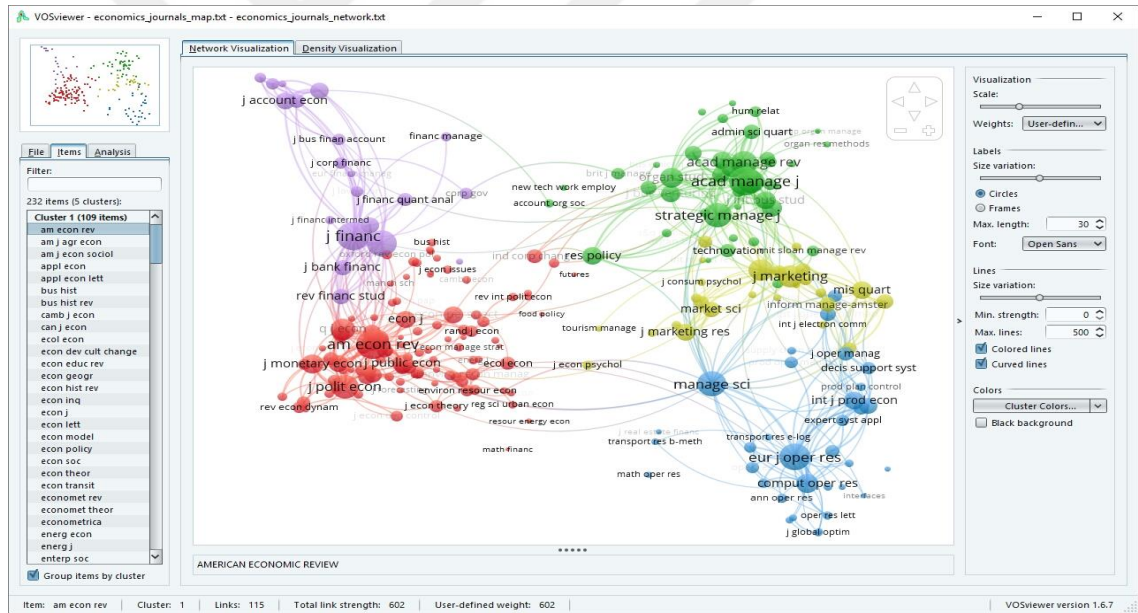
Çalışmada bibliyometrik ağların oluşturulması ve görselleştirilmesi için, Nees Jan Van ECK tarafından geliştirilen VOSviewer 1.6.18 yazılımı kullanılmıştır. Bu yazılım, veriler arasındaki ilişkinin kurulmasına ve gösterilmesine imkan sağlar. Nees Jan Van ECK tarafından hazırlanan “Methodological Advances in Bibliometric Mapping of Science” isimli doktora tezinde, Pajek gibi ilişkinin kurulduğu ve görselleştirmenin yapıldığı birçok yazılım programına göre, VOSviewer sonuçlarının daha iyi olduğu ve diğer yazılımların eksik yönlerini giderdiği belirtilmiştir. Bu yazılım, küme tabanlı çalışır ve bu sayede verilerin daha kolay bir şekilde analiz edilmesi sağlanır (Özköse, 2017: 13).

Verilerin VOSviewer yazılım programında minimum değerlerinin belirlenmesi oldukça önemlidir. Bunun sebebi, farklı minimum değerlerinden elde edilebilecek kümelerde değişikliklerin görülebilmesi ve farklı öğeleri içerisinde bulundurabilmesidir. Bu nedenle, birden çok minimum değerler ile denemelerin yapılması, uygun olan minimum değer belirlenmesini sağlar.

Bununla birlikte VOSviewer programı, bibliyometrik ağların görselleştirilmesinde, mesafe tabanlı yaklaşım haritaları oluşturmaktadır. Bu haritalar, öğeler arasındaki ilişkinin görülmesini sağlar. Öğelerin aralarındaki mesafe ne kadar yakın olursa, birbirleri arasındaki ilişkiler o kadar kuvvetli olur (Van Eck ve Waltman, 2014: 293). Bu yazılım programında, her öğeye ait sayısal değerler ile temsil edilen bir

ağırlık bulunmaktadır ve yüksek ağırlığa sahip öge, diğerlerine kıyasla daha önemli kabul edilir. Bağlantı gücü ve toplam bağlantı gücü olmak üzere, iki tür ağırlık özelliği yer almaktadır. Bağlantı gücü, bir öge ile diğer öge arasında meydana gelen bağlantı sayısını gösterirken; toplam bağlantı gücü ise, bir ögeye ait bağlantıların toplam gücünü gösterir (Van Eck ve Waltman, 2020: 6).

VOSviewer yazılımıyla ilgili daha fazla bilgiye sahip olmak için, Nees Jan Van ECK' in hazırladığı “Methodological Advances in Bibliometric Mapping of Science” isimli doktora tezinden ya da <http://www.vosviewer.com/> web adresinden yararlanılabilir ve programa erişim sağlanabilir. VOSviewer arayüzünden alınan bir örnek, Şekil 3’te gösterilmiştir.



Şekil 3. VOSviewer Örneği

Kaynak: <http://www.vosviewer.com/>, 2022

Şekil 3’te renkler ve yazı puntoları olmak üzere iki önemli husus bulunmaktadır. Her renk farklı bir kümenin temsilcisi iken, etiketler ise o alanda bulunan başlık, yazar, terim gibi birçok kavramı göstermektedir. Bir kavramın önemlilik derecesi, yazı puntolarına göre belirlenmektedir. Bu doğrultuda, bir kavramın önemi arttığında yazı puntolarının büyüyeceği, önemi diğer kavramlara göre azaldığında ise yazı puntolarının küçüleceği görülmektedir (Özköse, 2017: 14).

5. ARAŞTIRMANIN SINIRLILIKLARI

Her çalışmada olduğu gibi bu çalışmada da birtakım sınırlılıklar bulunmaktadır. Bu çalışma, TÜBİTAK ULAKBİM TR Dizin veri tabanında kayıtlı muhasebe ve denetim alanındaki dergilerden Muhasebe ve Finansman Dergisi, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi ve Mali Çözüm Dergisi kapsamında elde edilen ulusal çalışmalar ile Web of Science veri tabanından elde edilen uluslararası çalışmalar ile sınırlıdır. Çalışmaların sürekli online olarak güncellenmesinden dolayı net sonuçların elde edilebilmesi için 2005 - 2020 zaman aralığının baz alınması ve yalnızca ulusal ve uluslararası dergilerde bulunan makalelerin dikkate alınması çalışmanın diğer sınırlılıklarını oluşturmaktadır. Ulusal alanyazında elde edilen verilerin VOSviewer yazılım programı ile haritalandırılmaması ise araştırmanın son sınırlılığı olarak kabul edilebilir.

6. ARAŞTIRMA SORULARI

Araştırma sorularıyla, “Bağımsız Denetim Kalitesi” konusunun literatürdeki yerinin bibliyometrik analiz aracılığı ile incelenmesi ve genel hatlarıyla belirlenmesi sağlanmaktadır. Buna göre, ulusal ve uluslararası alanda yer alan çalışmaların bibliyometrik analizinin gerçekleştirilebilmesi için hazırlanan araştırma soruları aşağıda yer almaktadır.

Ulusal Çalışmalar İçin Hazırlanan Araştırma Soruları

- Bağımsız denetim kalitesi çalışmalarının yayın yıllarına göre dağılımı nasıldır ?
- Bağımsız denetim kalitesi çalışmalarının yazar unvanlarına göre dağılımı nasıldır ?
- Bağımsız denetim kalitesi çalışma yazarlarının bulunduğu kuruma göre dağılımı nasıldır ?
- Bağımsız denetim kalitesi çalışmalarına katkıda bulunan yazarların cinsiyetlerine göre dağılımı nasıldır ?
- Bağımsız denetim kalitesi çalışmalarının sayfa aralığına göre dağılımı nasıldır ?
- Bağımsız denetim kalitesi çalışmalarının kaynak ve atıf sayılarına göre dağılımı nasıldır ?

- Bağımsız denetim kalitesi çalışmalarının konulara göre dağılımı nasıldır ?

Uluslararası Çalışmalar İçin Hazırlanan Araştırma Soruları

- Bağımsız denetim kalitesi çalışmalarının yayın yıllarına göre dağılımı nasıldır ?
- Bağımsız denetim kalitesi çalışmalarının etkin olduğu dillere göre dağılımı nasıldır ?
- Bağımsız denetim kalitesi çalışmalarının yapıldığı ülkelere göre dağılımı nasıldır ?
- Bağımsız denetim kalitesi çalışmalarının yazarlara göre dağılımı nasıldır ?
- Bağımsız denetim kalitesi çalışmalarının araştırma alanlarına göre dağılımı nasıldır ?
- Bağımsız denetim kalitesi çalışmalarının finansman sağlayan kurumlara göre dağılımı nasıldır?
- Bağımsız denetim kalitesi çalışmalarının kaynak başlıklarına göre dağılımı nasıldır ?
- Bağımsız denetim kalitesi çalışmalarının kurumlara göre dağılımı nasıldır ?
- Bağımsız denetim kalitesi çalışmalarının WoS kategorilerine göre dağılımı nasıldır ?

7. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Bu ana başlık altında, çalışmanın yöntemini oluşturan ve verilerin incelenmesinde kullanılan bibliyometrik analiz ve bilimsel haritalama yöntemiyle ilgili bilgiler yer almaktadır. Aynı zamanda, bağımsız denetim konusunda bibliyometrik incelemeler yapan bazı literatür çalışmalarına da yer verilmiştir.

7.1. Bibliyometrik Analiz

Latince ve Yunanca “biblio (kitap)” ve “metric (ölçüm, ölçek)” sözcüklerinin bir araya gelmesiyle oluşan bibliyometri kavramı, “ölçü bilimi” anlamına gelmektedir (Sengupta, 1992: 76).

Bibliyometri kavramı ilk olarak 1934 yılında P. Otlet'in “Traite De Documentation Le Livre Sur Le Livre Theorie Et Pratique” adlı çalışmasında geçmiştir. Ancak kütüphane ve bilgi bilimi alanyazınında bu kavram ilk kez Journal of

Documentation dergisinde 1969 yılında A. Pritchard tarafından hazırlanan “Statistical Bibliography or Bibliometrics?” adlı çalışmada görülmüştür (Yılmaz, 1999: 2).

Pritchard bibliyometri kavramını, “istatistiksel ve matematiksel metodların kitaplara ve kullanılan diğer iletişim alanlarına uygulanması” şeklinde tanımlamıştır (Pritchard, 1969: 348).

Başka bir tanımda bibliyometri kavramı, kişiler ya da kurumlar tarafından belirli bir dönemde, belirli bir alanda ve bölgede hazırlanmış yayınların ve bu yayınlar arasındaki ilişkilerin sayısal değerlerle analiz edilmesi olarak ifade edilmiştir (www.cabim.ulakbim.gov.tr, 2022).

Bibliyometri, belgelerin veya yayınların içeriğinden çok, niceliksel (istatistiksel) yönüyle ilgilenir. Tez, makale, kitap, bildiri gibi çalışmalardan elde edilen verilerin sayılması ile kaynakların disiplin sınırlarına bakılmadan, niceliksel olarak değerlendirilmesidir (De Bellis, 2009: 3).

Farklı niceliksel tekniklerle belli bir alanda yayımlanmış olan çalışmaların yazarları arasındaki ilişkileri, kullanılan teknikleri, alıntıları, anahtar kelimeleri ve hem pratikte hem de teoride yer alan konuları analiz ederek, söz konusu alandaki gelişmelerin görülmesini ve değerlendirilmesini sağlayan yöntemdir (McBurney ve Novak, 2002; Köseoğlu ve diğerleri, 2016: 2).

Araştırmacılar çoğu zaman, bir çalışma alanında bulunan literatür sayılarının ve bilgi birikimlerinin fazlalığı karşısında kendilerini eksik ya da çaresiz hissetmektedirler. Bu sorunu çözecek ve etkin okuma seviyesine kısa bir sürede ulaştıracak yöntemler arasında bibliyometrik analiz de bulunmaktadır (Kurutkan ve Orhan, 2018: 3).

Hertzel’e göre, nicel bir bilim olarak ifade edilen bibliyometri, betimleyici ve değerlendirci olmak üzere iki alanda incelenir. Betimleyici alanda, farklı yerlerde, farklı zamanlarda ya da belirli bir alana ait farklı alt dallarında hazırlanan çalışmaların sayısını kıyaslamak amacıyla, yayınların sayıları ya da verimlilikleri incelenirken; değerlendirci alanda, belirli bir alanda faaliyet gösteren araştırmacıların tercih ettikleri literatür incelenmektedir. Bu tür yapılan incelemeler, genel olarak çalışmalarında araştırmacıların büyük çoğunluğunun atıfta bulunduğu künyelerin hesaplanması ile gerçekleştirilir (Hertzel, 1987: 156; Yılmaz, 1999: 25).

Bir araştırma alanı içerisindeki esas çalışmaların ya da yayınların günümüze kadar nasıl bir gelişme gösterdikleri konusundaki genel durum, atıf analizi ile ifade edilir (Doyle ve Julian, 2005: 239).

Atıf analizi çalışmalarında yayınların kullanımı, yazarların verimliliği gibi farklı konular ele alınmaktadır ve bu yönüyle birden çok konunun ortaya çıkarılması sağlanır. Örneğin, belirli bir çalışma alanındaki en verimli araştırmacıların, en çok kullanılan kaynakların ve bu kaynakların ne sıklıkla kullanıldığının tespit edilmesi, çekirdek dergilerin oluşturulması gibi konuların ortaya çıkarılmasını sağlar (Altıntop, 2019: 27).

Bibliyometrik analizler, *atıf konusunu çözümlemek ve çalışmaların performansı hakkında genel bir sonuca varmak* amacıyla yapılmaktadır. Atıf ile ilgili temel değişkenler, en çok atıf alan çalışma, yazar ve dergi, en fazla çalışılan konu, işbirliği yapılan ülke, yazarların çalışmalarında birlikte yapılan atıf, bir çalışmada beraber atıf yapılan yazarlar tarafından belirli bir konu hakkında öne çıkarılan kelimeler ve kavramlardır. Çalışmaların performansı hakkında öne çıkan konular ise, bireylerin, kurumların ve ülkelerin durumlarının karşılaştırılmış bir biçimde verilmesidir (Kurutkan ve Orhan, 2018: 9).

Uluslararası literatürde yer alan ilk bibliyometrik çalışma, 1917 yılında Cole ve Eales tarafından yapılmıştır. Ardından 1923 yılında E. Hulme tarafından tarih bilimi alanında istatistiksel bir çalışma ortaya koyulmuştur. 1927 yılında ise, “Journal of the American Chemical Society” dergisinde yayımlanan makalelere ait kaynakçaların değerlendirildiği atıf analizi çalışması Paul Gross ve Edward Gross tarafından gerçekleştirilmiştir. Cole ve Eales ile Hulme tarafından yapılan çalışmalarda atıf analizi göz ardı edilerek, bibliyografik özelliklere odaklanılmıştır. Bu nedenle, atıf analizi ile yapılan ilk çalışma Gross ve Gross tarafından yapılan çalışma olarak kabul edilir (Lawani, 1981: 295).

Ülkemizde ise ilk bibliyometrik çalışmanın 1970 yılında A. Kemal Özınönü tarafından hazırlanan “Growth in Turkish Positive Basic Sciences” adlı kitap olduğu kabul edilmektedir. Çalışmada hem astronomi, kimya, yer bilimleri gibi belirli alanlardaki bilimsel verimliliğin ölçülmesi hem de ülkemizin temel bilimlerdeki durumunun incelenmesi amaçlanmıştır (Al, 2008: 10).

7.1.1. Bibliyometrik Yasalar

Bibliyometrik yasalar, genellikle iki farklı değişkenin aralarındaki ilişkiyi inceleyen istatistiksel ve matematiksel kurallardır. 1920 yılına kadar yapılan analizlerde istatistiksel ya da matematiksel yöntemler kullanılmamıştır. 1920 yılından sonra ise, üç önemli bibliyometrik yasa ortaya çıkarak, dönüm noktası yaşanmıştır. Bunlar, Lotka tarafından yapılan “bilimsel makalelerin yazarlar arasındaki dağılımı ile ilgili verimlilik araştırmaları”, Zipf’in yapmış olduğu “metinde bulunan kelimelerin dağılımı” araştırmaları ve Bradford’un yapmış olduğu “bilimsel dergilerde belirli bir konuda yapılan yayınların dağılımı” araştırmaları üç temel bibliyometrik yasayı oluşturmaktadır (De Bellis, 2009: 156). Günümüzde ise, bu üç temel yasaya Price ve Pareto yasaları da dahil edilerek beş temel bibliyometrik yasanın olduğu söylenebilir.

Bu yasalarla gerçekleştirilen bibliyometrik araştırmaların önemi iki şekilde ifade edilebilir (Kılıç, 2021: 18):

- Sayısal semboller, bilimsel araştırmaların bilim insanları tarafından daha kolay analiz edilmesini ve yorumlanmasını sağlar.
- Bilimsel araştırmalardaki yasalar, mevcut kalıpların ortaya çıkarılmasında ve bu kalıpların mevcudiyet sebeplerinin belirlenmesinde araştırmacılara yardımcı olur.

• Lotka Yasası

Bu yasa, 1926 yılında Alfred Lotka tarafından hazırlanan “İstatistik - Bilimsel Verimliliğin Frekans Dağılımı” adlı çalışmanın yayımlanmasıyla ortaya atılmıştır. Ters kare yasası olarak da bilinen bu yasayla; belirli bir alanda çalışma yürüten araştırmacıların literatüre olan katkılarının belirlenmesi ve araştırmacılar tarafından yayımlanan bilimsel araştırmaların literatürdeki dağılımları incelenerek, verimlilik süreciyle ilgili tahminlerde bulunup durumun açıklanması amaçlanmıştır (Yılmaz, 1999: 40).

Belirli bir konuyla ilgili yıllarca yayımlanmış birçok çalışma mevcuttur. Bu çalışmalar, araştırmacıların üretkenliklerine göre incelendiğinde, çoğu araştırmacının çok sayıda çalışma yayımlamadıkları görülmektedir. Lotka, araştırmacı sayısı ile üretkenlikleri arasındaki ilişkiyi; belirli sayıda çalışma hazırlayan araştırmacı sayısının,

yayımlanan çalışmaların karesi ile ters orantılı olduğunu belirtmiştir (Bailón-Moreno, 2005: 216).

Lotka'ya göre yasa, şu şekilde ifade edilmiştir: İki çalışma hazırlayan yazarların sayısı, bir çalışma hazırlayan yazarların yaklaşık 1/4'ü; üç çalışma hazırlayan yazarların sayısı, bir çalışma hazırlayan yazarların yaklaşık 1/9'u ve n sayıda çalışma hazırlayan yazarların sayısı, bir çalışma hazırlayan yazarların yaklaşık 1/n² 'si kadardır. Buna göre tüm çalışma hazırlayanların yalnızca tek bir çalışma hazırlayanlara oranı, yaklaşık olarak %60'tır (Hertzel, 1987:157).

- **Zipf Yasası**

1932 yılında Zipf, Lotka'ya atıf yapmadan yazdığı kitapta ters kare yasasına değinmiştir. Bu nedenle, Lotka'nın yasası, Zipf yasası olarak da ifade edilmektedir. Ancak Zipf kitabında, hem en çok kullanılan sözcükleri belirtmemiş hem de istatistiksel analizleri yapmamıştır. Zipf, 1935 yılında “Dilin Psiko – Biyolojisi” isimli kitabında Lotka'nın ters kare yasasını; kütle boyutlarına çok fazla bağımlı olmayan ve frekans dağılımlarına ilave özellik sağlayan başka görüntüleme metodu mevcuttur. Bir kelime, sözcüklerin sıklığına göre (en sık kullanılan ilk sözcük, ikinci, beşinci, yüzüncü, bininci sözcük gibi) sıralandığında, sözcük frekansları koordine edilebilir. Böylece, ikili logaritmaya ait tablonun apsisinde, seride yer alan sözcüklerin sayılarının ve sıklıklarının da yer aldığını açıklamıştır. Zipf yasasında, bir sözcüğün uzunluğu ile kullanım sıklığı arasında ters yönlü bir ilişki vardır. Buna göre, sözcüğün uzunluğunun azalması durumunda, kullanım sıklığının arttığı sonucuna varılmıştır (Rousseau, 2002: 13).

Zipf'in yaptığı hesaplamalar neticesinde, sözcük sayısının (r), sözcük frekansı (f) ile çarpıldığında “c” sabitine ulaşılacağı belirtilmiştir. Bu yasanın matematiksel formülü ise (Wyllys, 1981: 54);

$$\log r + \log f = \log c \quad (3.1)$$

Bu doğrusal denklemin eğimi “B” olarak seçildiğinde ise formül şu şekildedir (Wyllys, 1981: 54):

$$B(\log r) + \log f = \log c \quad (3.2)$$

Zipf yasası genelleştirildiğinde (Wyllys, 1981: 54);

$$r^B \times f = c \quad (B \leq 1) \quad (3.3)$$

- **Bradford Yasası**

İngiltere'de bilim müzesinde görevli olan kimyager, matematikçi ve kütüphaneci S. C. Bradford için belgeleme büyük öneme sahipti. Bradford'un 1928 - 1931 yılları arasında jeofizik alanıyla ilgili yayımladığı çalışma ile 1931 - 1933 yılları arasında yağlama konusuyla ilgili yayımladığı kaynakçalar, bibliyometrik çalışmaların ilki sayılmaktadır (Bailon - Moreno, 2005: 212).

Bradford'un yayımladığı bu çalışmalarda makaleler, üç grupta ele alınarak incelenmiştir. Birinci grup, az sayıda ve önemli olan dergilerin yer aldığı çekirdek grup; ikinci grup, birinci gruptaki dergilerden daha fazla derginin yer aldığı grup (ortalama sayıda dergi); üçüncü grup ise, etkisi az fakat sayıca çok olan dergilerin yer aldığı gruptur. Dağılım ya da saçılım olarak da adlandırılan bu yasada Bradford, jeofizik alanında incelediği 326 dergiden yola çıkarak $1/n/n^2$ formülüyle grup ilişkisini açıklamıştır (Bookstein, 1980; Aydemir, 2021: 16).

Birçok yazar, koleksiyon yönetimiyle ilgili sorunların çözümünde Bradford yasasının kullanılmasını önermiştir. Bradford yasasında temel amaç, dergilerin sıralanıp, çekirdek gruba dahil olan ve dahil olmayan dergileri tespit etmektir. Bu yasa, üç adımda gerçekleşir. İlk adım, ilgili alanda yer alan makalelerin tanımlanması; ikinci adım, en fazla çalışmanın yapıldığı dergiden başlanarak makalelerin sıralanması ve listelenmesi; üçüncü adım ise, dergi sıralarında değişiklik yapılmadan, listenin grup veya bölgelere ayrılmasıdır (Hjørland ve Nicolaisen, 2005: 98).

- **Price Yasası**

De Solla Price, yaptıkları çalışmalara göre bilim insanlarını kıyaslayarak, onların üretkenliklerinin sayılarını saptamak amacıyla farklı incelemelerde bulunmuştur. Price tarafından ortaya çıkarılan bu yasanın temel olarak Lotka yasasından türetildiği söylenebilir. Karekök yasası olarak da adlandırılan bu yasa, belirli bir alanda hazırlanan tüm çalışmaların yarısı, toplam bilim insanı sayısının kareköküne eşit araştırmacı sayısı tarafından yazılmasıdır (Sengupta, 1992: 80). Örnek verecek olursak; “Denetim”

alanında çalışma hazırlayan bilim insanı sayısının 121, bu alanda hazırlanan çalışmaların sayısının da 242 olduğunu varsayarsak, denetim alanında hazırlanan 242 çalışmanın 121'ini yalnızca 11 bilim insanı yazmış olacaktır.

- **Pareto Yasası**

80/20 Kuralı olarak da adlandırılan Pareto yasası, 1897 yılında Vilfredo Pareto tarafından ortaya çıkmıştır. Bu yasa, yaklaşık olarak makale, atıfta bulunma, yayın sayısı gibi parçaların %80'inin, dergi, yazar gibi kaynakların %20'lik kısmının gerçekleştirildiği düşüncesine dayanmaktadır (Rao-Neelaneghan,1992: 253; Yılmaz, 1999: 47). Başka bir deyişle, belli bir alanda yayımlanmış makalelerin %80'i, o alanda bulunan verimli dergilerin %20'lik kısmı tarafından; aynı alanda bulunan literatürün %80'i ise mevcut alanda çalışma hazırlayan araştırmacıların %20'lik kısmı tarafından gerçekleştirilmesidir (Egghe ve Rousseau, 1990: 362).

7.1.2. Bibliyometrik Yöntemler

Bibliyometrik yöntemler, yayımlanan bilimsel araştırmalara ait tanımların, gelişimlerin ve odak noktaların sayısal olarak gösterilmesini sağlar. Bu yöntemlerin eski olmalarına rağmen yaygın bir şekilde kullanılmalarının nedeni, hem çevrimiçi veri platformlarının artması hem de analiz programlarının ortaya çıkmasıdır. Özne sapmaların ortadan kaldırılıp, okuyuculara en verimli araştırmaların ve çalışma alanlarının sunulması bibliyometrik yöntemler ile sağlanmaktadır (Zupic ve Čater, 2015: 2).

Bibliyometrik yöntemler, yaz okullarında, çalıştayda, konferanslarda vb. yerlerde birbirleriyle tanışan ve aynı konuda araştırmalar hazırlayan bireylerin görünmeyen iş arkadaşlıklarının da ortaya koyulmasını sağlar. Bu sayede, bir alana ait araştırma vitrininin ortaya çıkmasına da öncülük eder. Araştırma Vitrini (Research Front), 1965 yılında Price tarafından önerilmiş ve veri platformunda yer alan güncel makaleleri kaynak olarak belirten araştırmaları ifade eder (Zupic ve Čater, 2015: 3).

Bibliyometrik yöntemler, *performans analizi* ve *bilim haritası* olmak üzere iki önemli amaca sahiptir. Performans analizinde amaç, hem enstitülere hem de araştırmacılara ait çalışma ve yayın performanslarının değerlendirilmesi iken; bilim haritasında amaç, çalışma alanlarına ait hareketliliğin ve yapının haritalandırılmasıdır.

Böylece bibliyometrinin nicel bir kaynak taraması olduğu görülmektedir (Cobo ve diğerleri, 2012: 1382).

Bibliyometrik yöntemler temel olarak, *atıf analizi*, *bibliyografik eşleştirme*, *ortak atıf analizi*, *ortak yazar analizi*, *bilimsel haritalama* ve *ortak kelime analizi* olarak ele alınmaktadır.

- **Atıf Analizi**

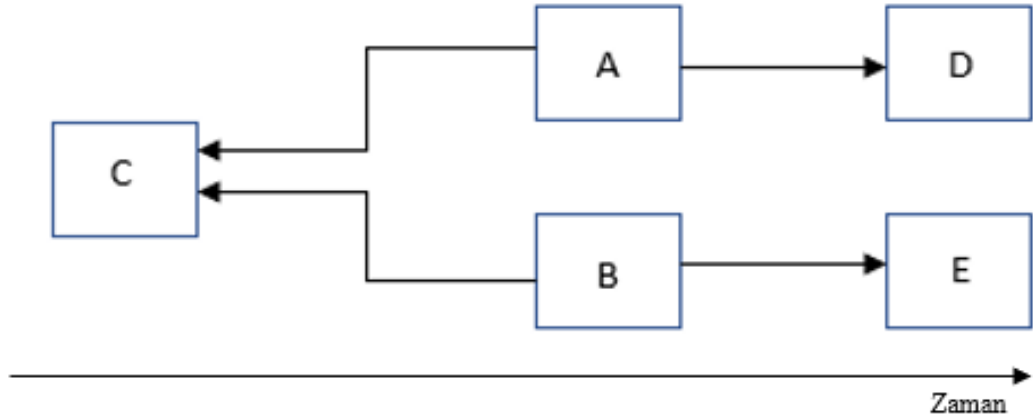
Bilimsel araştırmaların yapılmasıyla birlikte bilimsel bilgilerin hem ölçülmesi hem de değerlendirilmesi başlamıştır. Bilimsel bilgilerin sayısal olarak ölçülmesi ve değerlendirilmesi ise atıf analiziyle beraber başlamıştır (Garfield, 1955: 108). Alanyazında yer alan ilk atıf analizi araştırmasının 1927 yılında P. Gross ve E. Gross tarafından yapıldığı kabul edilmektedir. Yapılan araştırmayla birlikte atıf analizi çalışmaları artış göstermiştir (Bornmann ve Daniel, 2008: 3).

Atıf analizi, bilimsel bir çalışmanın ortaya koyduğu etki yönünden önerilerde bulunmakla birlikte, çalışmaların diğer araştırmacılar tarafından kaynak olarak kullanılmasını sağlayan yöntemdir (Osco Lluch ve diğerleri, 2009; Kılıç, 2021: 14). Bunlarla birlikte araştırmacıların etkililiği, bilimsel çalışmaların kullanım istatistikleri, en çok faydalanılan kaynaklar, literatürün yaşlanma hızı, verimli dergilerin koleksiyonu atıf analiziyle incelenmektedir. Böylece bilimsel çalışmaların değerlendirilmesi ve kütüphane koleksiyonlarının zenginleştirilmesi atıf analiziyle mümkündür (Al ve Tonta, 2004: 20).

- **Bibliyografik Eşleştirme**

Referanslarda yer alan bir veya birden fazla ortak kaynağa atıf yapıldığı saptanan yayınlar, bibliyografik eşleştirmeye sahip yayınlar olarak nitelendirilmiştir. Başka bir deyişle, farklı iki kaynağın aynı çalışmaya atıfta bulunması, bibliyografik eşleştirme olarak tanımlanır (Rehn ve Kronman, 2006: 9).

Bibliyografik eşleştirme yöntemini ilk olarak Robert Fano önermiştir. Ancak bu kavramı ortaya çıkaran, geliştiren ve uygulayan 1963 yılında Kessler olmuştur. Kessler bibliyografik eşleştirme yöntemini, konular arasındaki ilişkilerin ortaya çıkarılmasını sağlayan yararlı bir araç olarak ifade eder (Garfield, 1980; Zan, 2012: 23).



Şekil 4. Bibliyografik Eşleştirme

Kaynak: Kılıç ve Karamustafaoğlu, 2021, s.230

Şekil 4'te yer alan A ve B belgelerinin C, D ve E araştırmalarına atıf yapıldığı görülmektedir. Fakat bibliyografik eşleştirme yöntemindeki esas durum, A ve B belgelerinden önce yayımlanan C çalışmasına her iki belgenin de atıfta bulunmasıdır. Böylece A ve B belgelerinin bibliyografik eşleştiği görülmektedir.

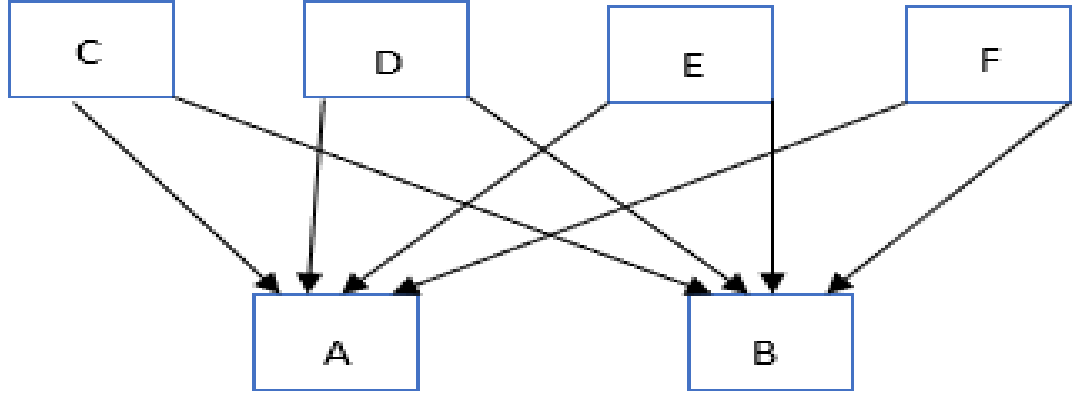
- **Ortak Atıf Analizi**

Bu analiz yöntemi, 1973 yılında Marshakova ve Small tarafından birbirlerinden bağımsız olarak hazırlanan araştırmalarda ortaya koyulmuştur. Ortak atıf analizi, bir yayından ayrı iki kaynağa atıf yapılmasıdır. Bir diğer ifadeyle, atıf yapılan iki kaynağın analizi bu yöntemle gerçekleştirilir (Small,1973: 265).

Farklı iki kaynağa eş anlı atıfta bulunulan durumlar zamanla artarsa, söz konusu iki kaynak arasında ilişki olduğu söylenebilir. Bununla birlikte, bu iki kaynağa verilen atıf sayıları artış gösterdiğinde, ortak atıf gücünde de artış görülecektir (Zan, 2012: 24).

Ortak atıf analizi ile bibliyografik eşleştirme arasında kullanılan yöntem ve belgeler yönünden birçok benzerlik mevcuttur. Her iki yöntemde de araştırmacılar, yayınlar ve dergiler kullanılmaktadır. Bu yayınlar sayesinde çalışma alanlarıyla ilgili yapısal sorunlara çözümler aranmaktadır (Zupic ve Čater, 2015: 5). Aralarındaki fark ise, bibliyografik eşleştirmede iki farklı yayının ortak atıf sayıları, yayınların benzerlik ölçüsü biçiminde kullanılırken (Egghe ve Rousseau, 1990: 239); ortak atıf analizinde

ise, farklı iki yayının eş zamanlı başka bir yayına atıf yapmasıdır (McCain, 1990; Köseoğlu ve diğerleri, 2016; Aydemir, 2021: 20).



Şekil 5. Ortak Atıf Analizi

Kaynak: Kılıç ve Karamustafaoğlu, 2021, s.231

Şekil 5'te C, D, E ve F araştırmalarının A ve B belgelerine yaptıkları ortak atıflar yer almaktadır.

- **Bilimsel (Görsel) Haritalama**

Bibliyometrik haritalama olarak da ifade edilen bilimsel haritalama yöntemi, ülkeler, enstitüler, araştırmacılar ya da kurumlar tarafından yayımlanan bilimsel çalışmaların aralarındaki ilişkiyi değerlendirmek amacıyla yapılır. Belirli bir alanda araştırmacılar tarafından yapılan çalışmaların görselleştirilmesi yöntemi olan bilimsel haritalama çalışmalarının sonuçları, genellikle bilimsel politikalara yön verenlerce kullanılmaktadır (Noyons ve Van Raan, 1998: 61).

Çalışmada, uluslararası yayınlar bilimsel haritalama yöntemi ile inceleneceğinden bu yöntem daha sonra ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

- **Ortak Yazar Analizi**

Ortak yazarlı yayınlarda, belli bir alanda bulunan yapısal değişimler gösterilmektedir. Bu yayınlar, çağdaş bilimsel zamanda yazarların aralarındaki işbirliğini ortaya koyan somut şekildir (Rodriguez ve Pepe, 2008: 2). Ortak yazar analizinde, yazarların aralarındaki bilimsel iş ortaklığı ve sosyal ilişkiler, ortak

yayınların incelenmesiyle ortaya çıkar (Acedo ve diğerleri, 2006; Zupic ve Čater, 2015:6).

Ortak yazarlı yayınlarda yazarlar, eşit seviyede sorumluluğa sahiptirler. Bu yöntemle yazarlar, birlikte yayınlar hazırlayarak oluşturulan sosyal ağı analiz ederler. Eğer çalışmanın yazarları arasında ilişkinin kurulduğu görülürse, çalışmanın ortak yazarlı olduğu sonucuna ulaşılır (Zupic ve Čater, 2015: 6).

Gelişmekte olan ülkelerin gelişmelerini hızlandırmak ve ülkelerin ilerleyişine yardımcı olmak amacıyla, birçok uluslararası kuruluş tarafından ortak yazarlı yayınlar daha fazla desteklenmektedir. Ortak yazarlı yayınlar, bilimsel ilişkinin ortaya çıkarılmasının en somut halidir. Ayrıca bu yayınlar, bilimsel işbirliğinin belgelenmesini de sağlar (Glänzel ve Schubert, 2001: 271).

Ortak yazarlı yayınlara daha fazla atıf yapılması, yazarların birbirleriyle daha çok bilgi alışverişinde bulunmaları, yayın sayılarının daha fazla artması gibi birçok avantaj sunması, bilimsel araştırmacıları işbirliğine yönlendirmektedir. Böylece, ortak yazarlı yayınların artması sağlanmaktadır (Persson, Glänzel ve Danell, 2004: 422).

• Ortak Kelime Analizi

Kavram haritaları olarak da adlandırılan bu yöntemde, incelenen yayınlarda bazı kelimelerin sıkça kullanılması, kelimeler arasındaki yakın ilişkiyi ortaya koyar. Ortak kelime analizinde bir kavrama ait bilişsel uzay, meydana gelen haritalarla gösterilir. Bu yöntem araştırmalarında analiz birimini, yazar, dergi ya da doküman değil, kavramlar oluşturmaktadır (Glänzel, 2003: 86; Börner, Chen ve Boyack, 2003: 10; Aria ve Cuccurullo, 2017: 56).

Ortak kelime analizinde bir çalışma alanına ait kavramsal yapının incelenebilmesi için, yayınlarda bulunan hem önemli kelimeler hem de anahtar kelimeler ele alınmalıdır (Cobo ve diğerleri, 2012: 1393). Bu yayınlarda bulunan kelimelerin birlikte kullanılması, kavramsal olarak birbirleri arasında ilişki olduğunu gösterir (Köseoğlu ve diğerleri, 2016: 8). Kelimeler arasındaki ilişkinin gösterildiği ağ, alana ait kavram uzayı olarak ifade edilmektedir. Bununla beraber söz konusu ağ, araştırmacılar tarafından kelimelerin aralarındaki bilişsel yapının anlaşılmasını sağlar (Börner, Chen ve Boyack, 2003: 10; Zupic ve Čater, 2015: 7; Köseoğlu ve diğerleri,

2016: 8). Ayrıca farklı zamanlarda oluşturulan ağ, kavramsal yapıdaki değişimin de anlaşılmasına yardımcı olur (Coulter, Monarch ve Konda, 1998: 2).

Teknolojinin gelişmesiyle beraber, ortak kelime analizi yayınlarında görselleştirme yöntemi daha çok tercih edilmeye başlanmış ve bu sayede kavramsal ilişkiler daha anlaşılır hale gelmiştir (Yang, Wu ve Cui, 2011; Karaboğa, 2019: 56).

7.1.3. Literatür Çalışmaları

Bibliyometrik analize yönelik ulusal ve uluslararası literatürde çok sayıda çalışma yer almaktadır. Ancak literatür taraması sonucunda, bağımsız denetim kalitesi konusu ile ilgili yapılmış bibliyometrik çalışmaların sınırlı sayıda olduğu tespit edilmiştir. Literatürde yer alan bazı çalışmalara aşağıda yer verilmiştir.

Selimoğlu ve Uzay (2007) araştırmalarında, 1995 - 2006 yılları arasında bağımsız denetim alanında ulusal literatürde yayımlanan makale ve bildirileri incelemeyi amaçlamışlardır. Araştırmada, bağımsız denetim konusunu ele alan 310 çalışma elde edilmiştir. Çalışmalar bibliyografik analizle, yazarların unvanlarına, yayımlanan dergilere, konu endeksine ve 1995-2006 yıllarını kapsayan dönemde uluslararası literatürde yapılan çalışmalara göre incelenmiştir. Araştırma neticesinde, en çok “meslek ahlakı, hile denetimi, iç kontrol, iç denetim ve elektronik ortamda denetim” konularının incelendiği, “denetim planlaması ve denetim kanıtları” alt başlıkların çok fazla incelenmediği, “e-ticaret ve denetim, grup şirketlerinde denetim” alt başlıklarının ise hiçbir çalışmada ele alınmadığı tespit edilmiştir.

Ribeiro (2015) yapmış olduğu çalışmada, bağımsız denetim konusunda 1999'dan 2013'e kadar Brezilya dergilerinde yayımlanan akademik çalışmaları incelemeyi amaçlamıştır. Bu araştırmanın örneklemini 107 bilimsel çalışma oluşturmuş ve bu çalışmalar bibliyometrik ve sosyal ağ yöntemleri kullanılarak analiz edilmiştir. Araştırma neticesinde, bağımsız denetim konusunda en çok 2013 yılında çalışmaların yapıldığı, en çok L. Alberton, M. Beuren ve R. Cunha tarafından ortaya koyulduğu ve ortak yazarların ise, L. Alberton, E. Paulo ve R. Cunha olduğu tespit edilmiştir. Aynı zamanda en fazla çalışmaların, Sao Paulo Üniversitesi, Federal Paraíba Üniversitesi ve Santa Catarina Üniversitesi'nde yer aldığı ve en çok kullanılan anahtar kelimelerin

“bağımsız denetim, kurumsal yönetim, denetim prosedürleri, kamu yönetimi” olduğu sonucuna varılmıştır.

Kaya (2019) tarafından hazırlanan çalışmada, denetim alanında yazılan doktora tezlerinin farklı özellikler açısından incelenmesi ve değerlendirilmesi amaçlanmıştır. İçerik analizinin kullanıldığı bu çalışmada, 1995 - 2018 yılları arasında denetim alanında hazırlandığı saptanan 128 doktora tezine yönelik; konulara, yıllara, üniversitelere, sayfa sayılarına, araştırma yaklaşımlarına, yazım dillerine, tez yazarlarının cinsiyetlerine ve tez danışmanlarının unvanlarına göre incelemeler yapılmıştır. Analizler neticesinde, tezlerde en çok çalışma yapılan konuların “iç denetim/iç denetçi”, en az çalışma yapılan konuların ise, “denetim komitesi”, “bilgi teknolojileri denetimi” ve “kamu denetimi/kamu denetçisi” olduğu belirlenmiştir. Bununla beraber en fazla sayıda doktora tezini tamamlayan kurumun Marmara Üniversitesi olduğu ve doktora tezlerinde yazarlar tarafından en çok deneysel araştırmaların tercih edildiği sonucuna ulaşılmaktadır.

Salur (2020) çalışmasında, denetim alanında yer alan bilimsel makaleleri geniş bir perspektifle incelemeyi ve içerik analiziyle değerlendirmeyi amaçlamıştır. Çalışmada, 2002 - 2019 yılları arasında ulusal literatürde yayımlanan makalelerin belirlenebilmesi için “denetim” anahtar kelimesi baz alınarak ULAKBİM TR Dizin’de tarama yapılmış ve 115 bilimsel makalenin olduğu tespit edilmiştir. Çalışmanın sonucunda, en fazla makale türünün araştırma makalesi olduğu, en fazla makalenin 2015 - 2018 yılları arasında yayımlandığı, Mali Çözüm Dergisi’nin en fazla makalenin yayımlandığı dergi olduğu, iki yazarlı makalelerin daha fazla yer aldığı ve yazarların büyük bir kısmının üniversite öğrencisi olduğu belirlenmiştir. Ayrıca, hem teoride hem de pratikte en çok araştırılan konunun “bağımsız denetim” ve “iç denetim” olduğu, konularına göre atıf alan en çok makalelerin iktisat ve işletme alanında yer aldığı ve çalışmalarda kullanılan en fazla anahtar kelimenin “bağımsız denetim” ve “denetim” olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Dönmez, Tosunoğlu ve Cengiz (2020) çalışmalarını, muhasebe ve denetim alanındaki ulusal ve uluslararası dergilerde yayımlanan 2016 - 2020 yılları arasında bağımsız denetim kalitesi konusuna dair yapılan çalışmaları değerlendirmek amacıyla gerçekleştirmişlerdir. Çalışmada, bağımsız denetim kalitesi konusunu ele alan ulusal ve

uluslararası toplam 30 makale değerlendirilmiş ve bu makaleler deneysel ve kuramsal olarak sınıflandırılmıştır. Çalışma sonucunda, daha çok uluslararası dergilerde yayımlanan makalelerin bağımsız denetim kalitesi konusuna değindikleri ve konuyu deneysel olarak ele aldıkları saptanmıştır. Bununla beraber, deneysel çalışmaların genellikle borsada kayıtlı kuruluşlara yönelik gerçekleştirildiği, çalışmalardaki verilerin elde edilmesinde anket yönteminin kullanıldığı ve verilerin regresyon analiziyle değerlendirildiği sonucuna ulaşılmıştır.

Crucean (2021) çalışmasında, denetçiler tarafından sağlanan hizmetlerin kalitesini etkileyecek kavramları vurgulamayı ve bibliyometrik analiz kullanarak bağımsız denetim kalitesi alanında gelecekteki çalışmalara katkı sağlamayı amaçlamaktadırlar. Çalışmada, 2001 - 2020 yılları arasında bağımsız denetim kalitesi ile ilgili makaleler, Web of Science veri tabanı kullanılarak elde edilmiştir. Ayrıca, bağımsız denetim kalitesi ile ilgili en fazla yayına sahip ülkeler, en önemli yazarlar, en çok atıf alan yazarlar gibi birçok konu VOSviewer yazılımı ile analiz edilmiştir. Analiz sonuçlarına göre, bağımsız denetim kalitesi konusunu en çok ele alan makalelerin, ABD, Kanada ve Avustralya ülkelerinde yayımlandığı; en çok ele alan yazarların, Gul F., Francis J. ve Li C. olduğu ; en çok atıf alan yazarların ise, Gul F., Knedel R. ve Lobo G. J. olduğu belirlenmiştir.

Taqi ve diğerleri (2021) çalışmalarında, bilinen dergiler tarafından yayımlanan bağımsız denetim kalitesi konulu makalelerin gelişimini ve araştırma haritalarını belirlemeyi amaçlamışlardır. Çalışmada, Scopus veri tabanında “bağımsız denetim kalitesi” anahtar kelimesiyle, 1981 - 2020 dönemleri arasında yer alan 499 yayımlanmış makaleye ulaşılmış ve elde edilen veriler, R Biblioshiny yazılım programı kullanılarak analiz edilmiştir. Çalışma sonuçlarına göre, bağımsız denetim kalitesi alanında en çok yayın yapan ve en büyük etkiye sahip olan derginin “Auditing a Journal of Practice ve Theory”, en çok yayımlanan yazarın Myers L.A., en etkili yazarların ise, Carcello J.V. ve Knechel W.R. olduğu tespit edilmiştir. Ulaşılan diğer bir sonuç ise, en yaygın kullanılan anahtar kelimelerin; “denetim, kalite, kanıt, finans ve muhasebe” olduğu belirlenmiştir.

Ciğer (2021) araştırmasında, Scopus veri tabanında yer alan dergilerde, denetim kalitesi ile ilgili İngilizce dilinde hazırlanan çalışmaların bibliyometrik analizini

yapmayı amaçlamaktadır. Araştırma, 1981'den Mart 2020 dönemine kadar olan 1419 çalışmayı kapsamaktadır. Bu çalışmalar, 1360 makale, 28 bildiri, 25 kitap bölümü ve 5 kitaptan oluşmaktadır. Araştırmadaki veriler önce açık kaynaklı R programlama diline aktarılmış, daha sonra bibliyometrik paket programı yardımı ile veriler elde edilmiştir. Yapılan araştırmada, denetim kalitesi ile ilgili ABD'nin en çok atıf alan ülke olduğu ve çok sayıda çalışmanın, yazar olmayan kişiler tarafından hazırlandığı sonucuna ulaşılmıştır.

Fallatah ve diğerleri (2021) çalışmalarında, muhasebe ve denetim alanında literatüre nicel bir bakış açısı sağlayarak, IFRS'nin benimsenmesini ve denetim kalitesine ilişkin literatürü araştırmayı amaçlamışlardır. Çalışma, 2005 - 2019 yılları arasında Scopus veri tabanında yer alan, IFRS ve denetim kalitesi konularını içeren 1019 çalışma, VOSviewer ve Microsoft Excel programları kullanılarak bibliyometrik analiz gerçekleştirilmiştir. Çalışma neticesinde, en çok makale türünde çalışmaların yer alması, en fazla bilimsel çalışmaya sahip ülkenin ABD, en fazla yayına sahip olan yazarın ise J.B. Kim olması ve en fazla çalışmaya sahip kaynağın American Accounting Association olması gibi birçok sonuç tespit edilmiştir.

Ceylan (2021) tarafından hazırlanan araştırmanın amacı, ülkemizde muhasebe alanında çalışmalarda bulunan seçilmiş beş derginin denetim konusunda yayımladığı makalelerin bibliyometrik analiz yöntemiyle incelemektir. Araştırma, 2016 - 2020 yılları arasında denetim konusunda yayımlanan 143 makaleyi kapsamaktadır. Elde edilen makaleler önce içerik analiziyle sayısal verilere dönüştürülmüş, daha sonra Microsoft Excel programına aktararak veri analizi gerçekleştirilmiştir. Araştırma neticesinde, en fazla çalışmanın 2018 yılında, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi'nde yayımlandığı, nicel araştırmanın en çok tercih edilen yöntem olduğu, daha çok erkek yazarların çalışmalara katkı sağladığı, en çok iç denetim konusunda çalışmalar yapıldığı ve çalışmalarda uluslararası literatüre daha çok başvurulduğu saptanmıştır. Aynı zamanda, Muhasebe ve Finansman Dergisi'ndeki yayınların, kuramsal çalışmaların, tek yazarlı çalışmaların ve yayın başına en fazla atıf alan çalışmaların kilit denetim konusu olduğu sonucuna da ulaşılmıştır.

7.2. Görsel Haritalama Yöntemi

Bibliyometrik haritalama olarak da ifade edilen bilimsel haritalama yöntemi, ülkeler, enstitüler, araştırmacılar ya da kurumlar tarafından yayımlanan bilimsel çalışmaların aralarındaki ilişkiyi değerlendirmek amacıyla yapılır. Belirli bir alanda araştırmacılar tarafından yapılan çalışmaların görselleştirilmesi yöntemi olan bilimsel haritalama çalışmalarının sonuçları, genellikle bilimsel politikalara yön verenlerce kullanılmaktadır (Noyons ve Van Raan, 1998: 61).

Bilimsel haritalama yöntemi, hem sınıflandırmanın hem de görselleştirmenin bir arada ele alındığı ve bilimsel araştırmaların ya da disiplinlerin birbirleriyle olan ilişkilerinin haritalarla sunulduğu bir yöntemdir. Bu yöntemle belirlenen yayın veya sözcük için, çalışılan alana ait sınıflandırmanın nasıl yapılacağı ve belli bir zaman aralığındaki durum ortaya koyulur (Zupic ve Čater, 2015: 429).

Bu yöntem, bibliyometrik verilere dayanan bilimsel literatürün sayısal yöntemlerle görselleştirilmesidir. Bu sayede bilimsel haritalar, hem alanlar arasındaki ilişkilerin görülmesini hem de farklı bir bakış açısı ile bakılmasına imkan sağlar. Bu yöntem genel olarak büyük boyuta sahip literatürlerin incelenmesi için uygundur. Sadece bir faktörün incelenmesi yerine, değişik birçok faktörün birbirleri arasındaki ilişkilerin incelenmesi için kullanılmaktadır. Bilimsel haritalama ile genel olarak dergiler, yayınlar, yazarlar ve kelimeler/kavramlar incelenmektedir (Özköse, 2017: 12).

Birçok alanda bibliyometrik haritalama kullanılmaktadır. Kullanım alanlarından bazıları şöyledir (Nees, 2011: 2):

- Araştırmacıların, çalıştıkları alanla ilgili genel bir bakış açısı elde etmek ya da belli bir konuyla ilgili üst seviyede bilgi sahibi olmak istemelerinde,
- Devlet yönetimlerinin, yükseköğretim kurumlarının ve finans kuruluşlarının karar vermelerine katkı sağlamada,
- Bir derginin başka dergilerle ilişkisinin belirlenmesinde, dergi editörlerine, bilimsel yayıncılara ve kütüphanecilere kolaylık sağlanmasında kullanılır.

Bilimsel haritalamanın gerçekleştirilebilmesi için öncelikle bibliyometrik veri platformuna erişim sağlanmalıdır. Bu veri platformunda çalışmalara ait başlık, özet,

yazar/yazarlar, yıl gibi birçok bilgi bulunmaktadır. Bu bilgilerin elde edilmesi, dünya genelinde yayın yapan ve sırayla Thomson Reuter ve Elsevier tarafından desteklenmiş olan, Web of Science (WoS) veri platformuyla mümkündür (Özköse, 2017: 12).

8. ARAŞTIRMA BULGULARI

Araştırmanın analizi, ulusal ve uluslararası literatür olmak üzere iki boyutlu gerçekleştirilmiştir. Bunun nedeni, elde edilen verilere ilişkin yeterliliğin ya da boşluğun daha kolay ve anlaşılabilir bir biçimde tespit edilmesidir. Çalışmanın ulusal boyutunun incelenmesi amacıyla, ULAKBİM TR Dizin veri tabanındaki seçilmiş dergilerden elde edilen verilerin bibliyometrik analiz sonuçları tablolastırılıp, grafikleştirilmiştir. Uluslararası boyutunun incelenmesi amacıyla da, Web of Science veri tabanından ulaşılan verilerin bibliyometrik analizleri tablolar halinde gösterilmiştir. Daha sonra sonuçların görselleştirilmesi için veriler, görsel haritalama analizine tabi tutulmuştur.

8.1. TR Dizin Veri Tabanında Bağımsız Denetim Kalitesi

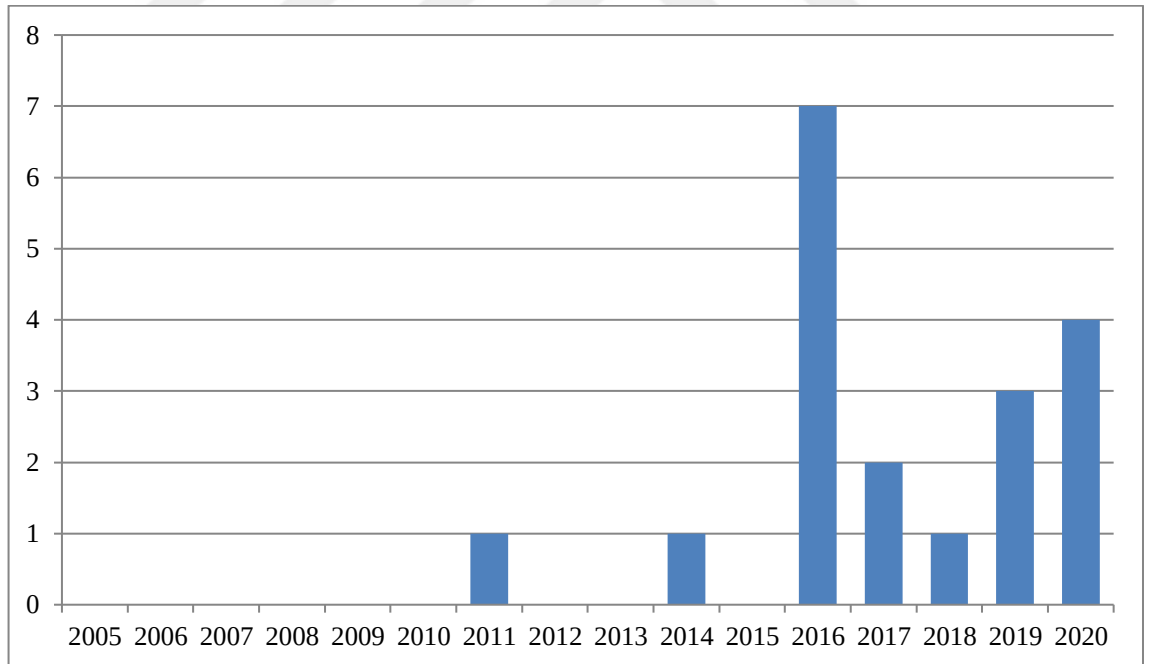
Şubat 2022 tarihinde, “Denetim Kalitesi, Bağımsız Denetim Kalitesi, Dış Denetim Kalitesi, Finansal Tablolar Denetim Kalitesi” anahtar kelimeleri ile TR Dizin’e kayıtlı Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD), Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi (MUVU), Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi (MÖDAV), Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi (MDB) ve Mali Çözüm Dergisi’nde (MÇ) gerçekleştirilen arama kayıtlarına göre toplam 19 çalışma elde edilmiştir.

8.1.1. Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Yayın Yıllarına Göre Dağılımı

“Bağımsız Denetim Kalitesi” konusuyla ilgili 2005 - 2020 yılları arasında MUFAD, MUVU, MÖDAV, MDB ve MÇ dergilerinde yayımlanan makalelerin sayısal dağılımları incelenmiş ve Tablo 3.1’de gösterilmiştir.

Tablo 3.1 Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Yayın Yıllarına Göre Dağılımı

YAYIN YILLARI	MUFAD	MUVU	MÖDAV	MDB	MÇ	TOPLAM
2005	-	-	-	-	-	0
2006	-	-	-	-	-	0
2007	-	-	-	-	-	0
2008	-	-	-	-	-	0
2009	-	-	-	-	-	0
2010	-	-	-	-	-	0
2011	-	-	-	1	-	1
2012	-	-	-	-	-	0
2013	-	-	-	-	-	0
2014	1	-	-	-	-	1
2015	-	-	-	-	-	0
2016	1	-	2	2	2	7
2017	-	-	1	1	-	2
2018	-	-	1	-	-	1
2019	1	-	1	1	-	3
2020	3	1	-	-	-	4
TOPLAM	6	1	5	5	2	19



Grafik 1. Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Yayın Yıllarına Göre Dağılımı

Tablo 3.1 ve Grafik 1 incelendiğinde, ele alınan dergilerde 2005 - 2010 yılları arasında bağımsız denetim kalitesi konusu ile ilgili çalışmalara rastlanmamıştır. En fazla çalışmanın gerçekleştirildiği dergi, 6 çalışma ile MUFAD olmuştur. Bunu, 5 çalışma ile

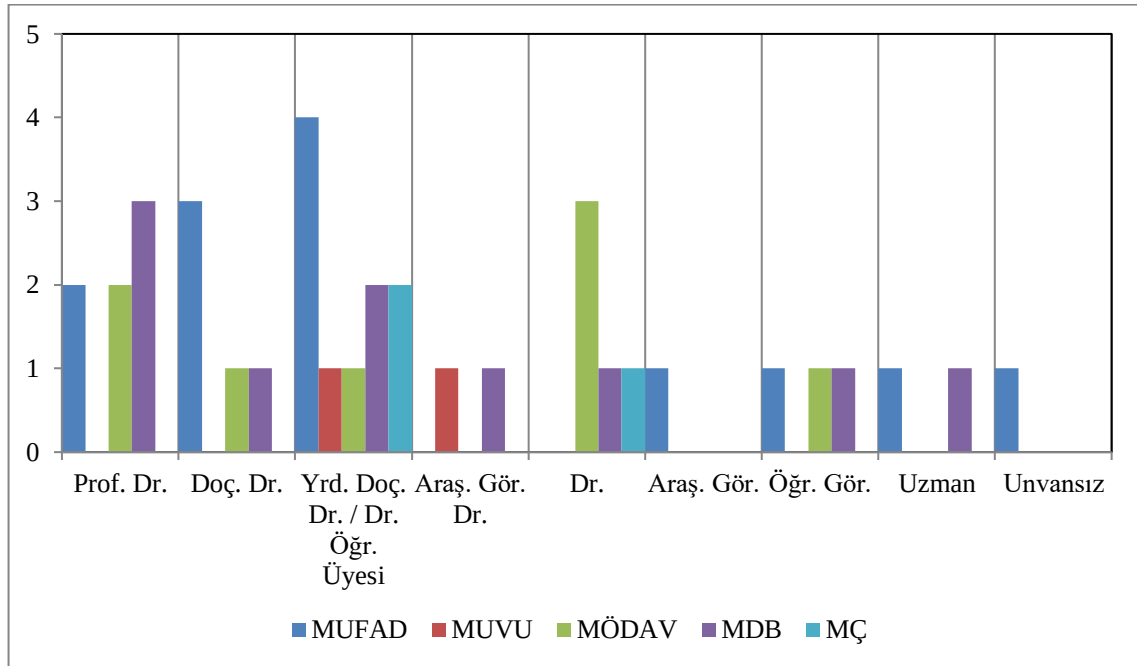
MÖDAV ve MDB izlemektedir. Makaleler yıllara göre analiz edildiğinde ise, en fazla çalışmanın 2016 yılında (7) yayımlandığı görülmektedir.

8.1.2. Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Yazar Unvanlarına Göre Dağılımı

“Bağımsız Denetim Kalitesi” konusuyla ilgili 2005 - 2020 yılları arasında MUFAD, MUVU, MÖDAV, MDB ve MÇ dergilerinde çalışmaları yayımlanan yazarların akademik unvanlarına göre sayısal dağılımları incelenmiş ve Tablo 3.2’de gösterilmiştir.

Tablo 3.2 Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Yazar Unvanlarına Göre Dağılımı

UNVANLAR	MUFAD	MUVU	MÖDAV	MDB	MÇ	TOPLAM
Prof. Dr.	2	-	2	3	-	7
Doç. Dr.	3	-	1	1	-	5
Yrd. Doç. Dr. / Dr. Öğr. Üyesi	4	1	1	2	2	10
Araş. Gör. Dr.	-	1	-	1	-	2
Dr.	-	-	3	1	1	5
Araş. Gör.	1	-	-	-	-	1
Öğr. Gör.	1	-	1	1	-	3
Uzman	1	-	-	1	-	2
Unvansız	1	-	-	-	-	1
TOPLAM	13	2	8	10	3	36



Grafik 2. Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Yazar Unvanlarına Göre Dağılımı

Çalışma kapsamında, 2005 - 2020 yılları arasında bağımsız denetim kalitesi konusu ile ilgili yayımlanan 19 makale, toplam 36 yazar tarafından yazılmış ve çalışma başına düşen yazar sayısı 1,89'dur.

Tablo 3.2 ve Grafik 2'ye göre, MUFAD'da 4, MDB ve MÇ'de 2, MUVU ve MÖDAV'da 1 yazar sayısı ile bağımsız denetim kalitesi konusunda en çok, Yrd. Doç. Dr. / Dr. Öğr. Üyesi (10) unvanlarına sahip yazarların çalışmalar yaptığı saptanmıştır. Bunu, 7 yazar sayısı ile Prof. Dr. unvanına sahip yazarlar takip etmiştir.

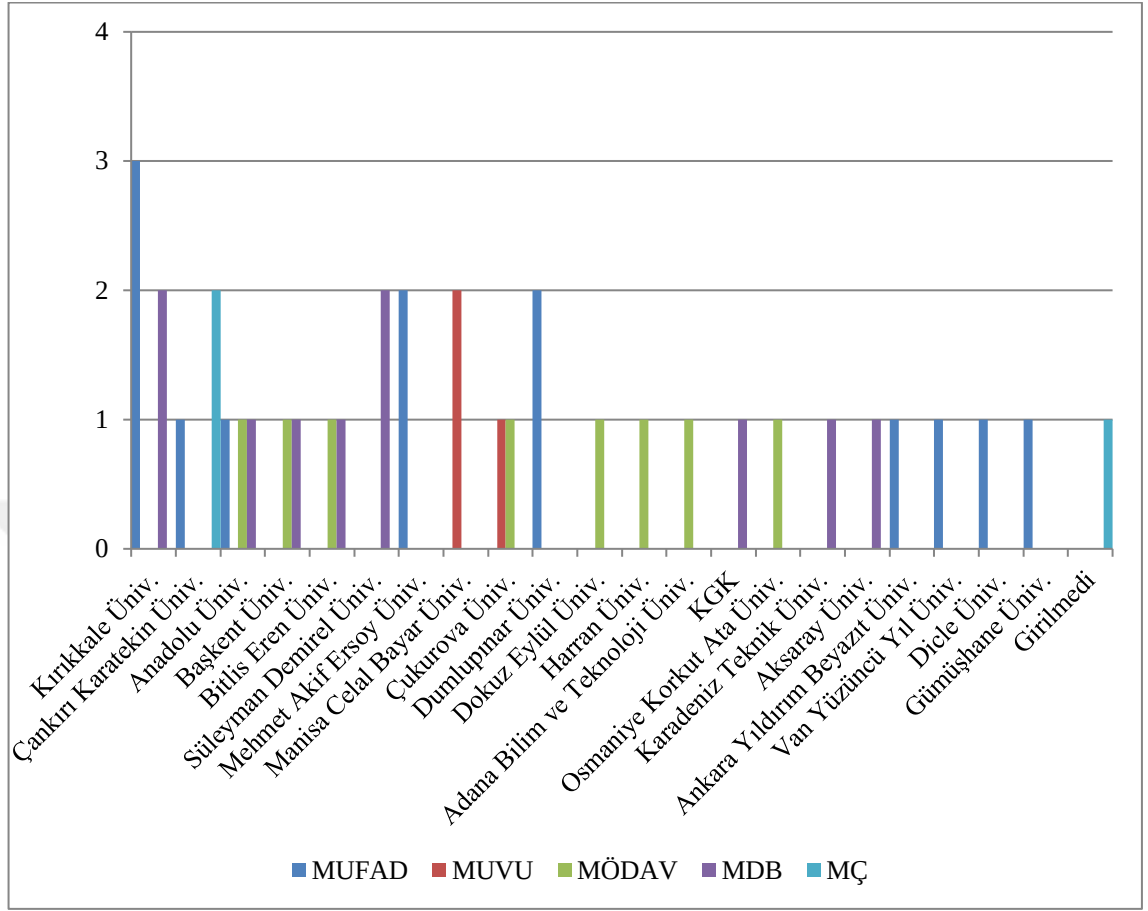
Yazarların unvanları dergi bakımında incelendiğinde MUFAD, 13 yazar unvanı ile en fazla yazarın çalışma gerçekleştirdiği dergi olarak görülmektedir. Bunu, 10 yazar unvanı ile MDB ve 8 yazar unvanı ile MÖDAV izlemektedir.

8.1.3. Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışma Yazarlarının Bulundukları Kuruma Göre Dağılımı

“Bağımsız Denetim Kalitesi” konusuyla ilgili 2005 - 2020 yılları MUFAD, MUVU, MÖDAV, MDB ve MÇ dergilerinde çalışmaları yayımlanan yazarların çalıştıkları kurumlara göre sayısal dağılımları incelenmiş ve Tablo 3.3'te gösterilmiştir.

Tablo 3.3 Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışma Yazarlarının Bulundukları Kuruma Göre Dağılımı

KURUMLAR	MUFAD	MUVU	MÖDAV	MDB	MÇ	TOPLAM
Kırıkkale Üniversitesi	3	-	-	2	-	5
Çankırı Karatekin Üniversitesi	1	-	-	-	2	3
Anadolu Üniversitesi	1	-	1	1	-	3
Başkent Üniversitesi	-	-	1	1	-	2
Bitlis Eren Üniversitesi	-	-	1	1	-	2
Süleyman Demirel Üniversitesi	-	-	-	2	-	2
Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi	2	-	-	-	-	2
Manisa Celal Bayar Üniversitesi	-	2	-	-	-	2
Çukurova Üniversitesi	-	-	1	-	-	1
Dumlupınar Üniversitesi	2	-	-	-	-	2
Dokuz Eylül Üniversitesi	-	-	1	-	-	1
Harran Üniversitesi	-	-	1	-	-	1
Adana Bilim ve Teknoloji Üniversitesi	-	-	1	-	-	1
Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetimi Standartları Kurumu	-	-	-	1	-	1
Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi	-	-	1	-	-	1
Karadeniz Teknik Üniversitesi	-	-	-	1	-	1
Aksaray Üniversitesi	-	-	-	1	-	1
Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi	1	-	-	-	-	1
Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi	1	-	-	-	-	1
Dicle Üniversitesi	1	-	-	-	-	1
Gümüşhane Üniversitesi	1	-	-	-	-	1
Girilmedi	-	-	-	-	1	1
TOPLAM	13	2	8	10	3	36



Grafik 3. Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışma Yazarlarının Bulundukları Kuruma Göre Dağılımı

Çalışma kapsamında, 2005 - 2020 yılları arasında bağımsız denetim kalitesi konusu ile ilgili yayımlanan 19 makale yazarının 21 kurum ve 1 tane belirtilmeyen kurum olmak üzere toplam 22 kurumda çalıştıkları tespit edilmiştir.

Tablo 3.3 ve Grafik 3'e göre, bağımsız denetim kalitesi konusunda en etkin olan kurumun 5 yazar sayısı ile Kırıkkale Üniversitesi olduğu görülmüştür. Kırıkkale Üniversitesi'ni, 3 yazar sayısı ile Çankırı Karatekin Üniversitesi ve Anadolu Üniversitesi takip etmektedir. Yazarların bulundukları 22 kurumdan 20'si üniversitedir. Geriye kalan 2 kurumdan biri MDB'de 1 yazarın yer aldığı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetimi Standartları Kurumu (KGK), diğeri ise MÇ'de 1 yazarın yer aldığı fakat kurum adının belirtilmediği kurumlardır.

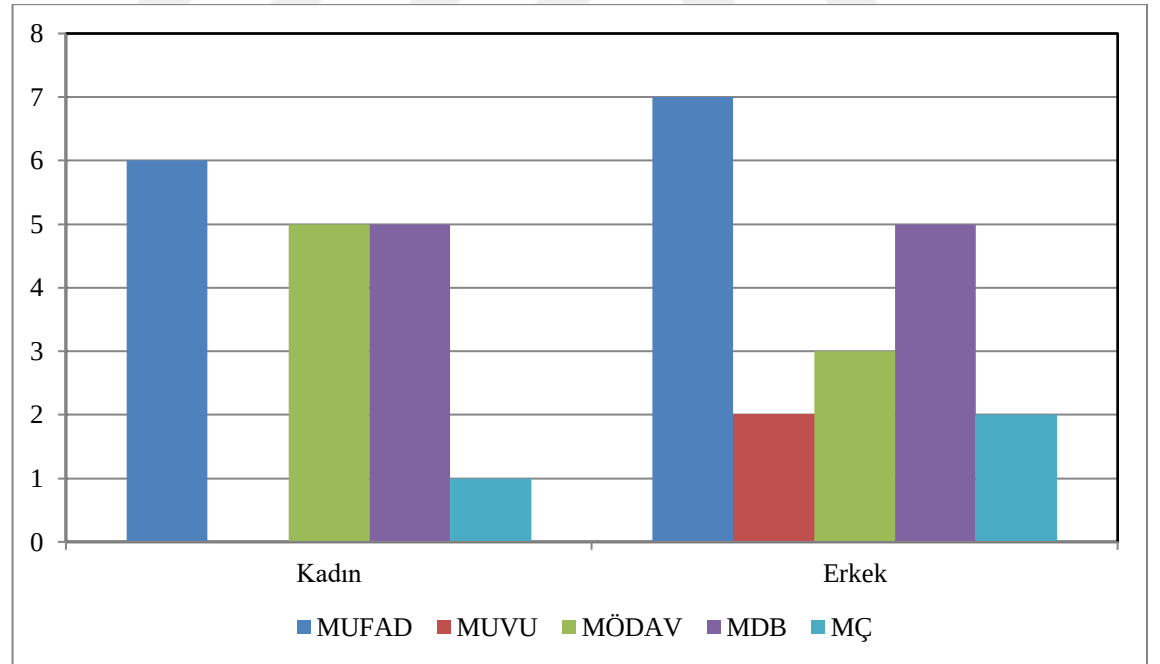
Yazarların bulundukları kurumlar dergi bakımında incelendiğinde MUFAD, 13 yazarın yer aldığı en etkin dergi olarak görülmektedir. Bunu, 10 yazarın yer aldığı MDB ile 8 yazarın yer aldığı MÖDAV izlemektedir.

8.1.4. Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarına Katkıda Bulunan Yazarların Cinsiyetlerine Göre Dağılımı

“Bağımsız Denetim Kalitesi” konusuyla ilgili 2005 - 2020 yılları arasında MUFAD, MUVU, MÖDAV, MDB ve MÇ dergilerinde bulunan çalışmalara katkıda bulunan yazarların cinsiyetlerine göre sayısal dağılımları incelenmiş ve Tablo 3.4’te gösterilmiştir.

Tablo 3.4 Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarına Katkıda Bulunan Yazarların Cinsiyetlerine Göre Dağılımı

CİNSİYET	MUFAD	MUVU	MÖDAV	MDB	MÇ	TOPLAM
Kadın	6	-	5	5	1	17
Erkek	7	2	3	5	2	19
TOPLAM	13	2	8	10	3	36



Grafik 4. Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarına Katkıda Bulunan Yazarların Cinsiyetlerine Göre Dağılımı

Tablo 3.4 ve Grafik 4’e göre, 2005 - 2020 yılları arasında bağımsız denetim kalitesi konusu ile ilgili yayımlanan 19 makaleye katkıda bulunan toplam 36 yazarın 17’si kadın, 19’u erkektir.

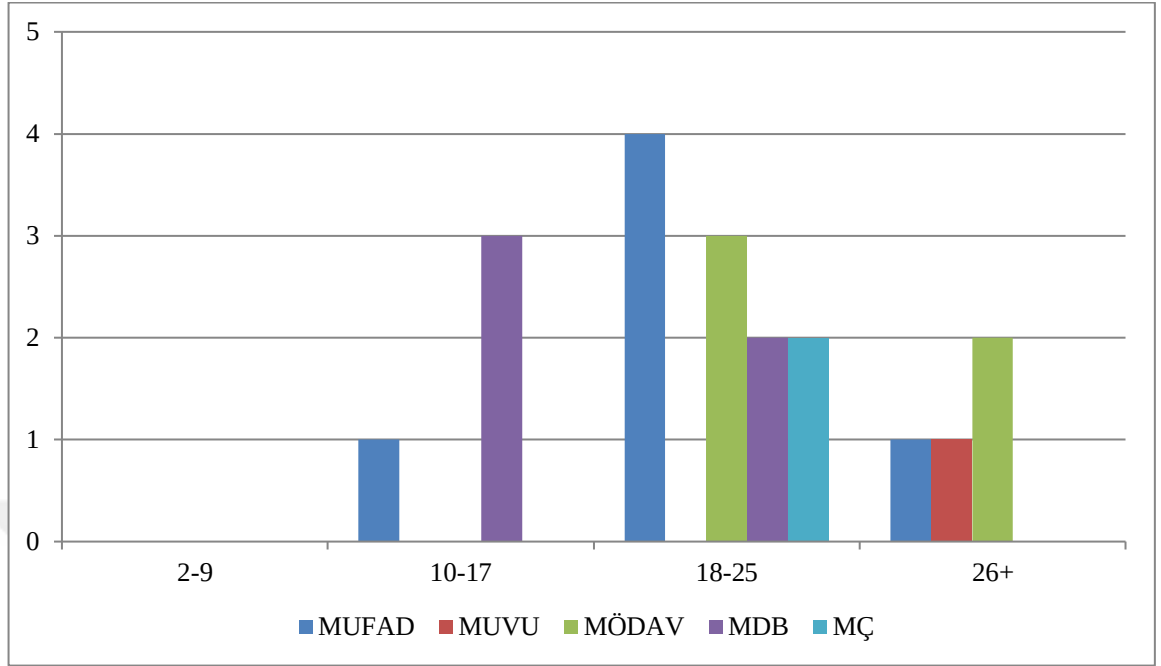
Yazarların cinsiyetleri dergi bakımında incelendiğinde MUFAD, 6’sı kadın, 7’si erkek olmak üzere en fazla yazarın yer aldığı dergi olarak görülmektedir. Bunu, 5’i kadın, 5’i erkek olmak üzere 10 yazarın yer aldığı MDB ile 5’i kadın, 3’ü erkek olmak üzere toplam 8 yazarın yer aldığı MÖDAV takip etmektedir. 2 erkek yazarın yer aldığı MUVU, en az yazarın bulunduğu dergidir. Bununla birlikte, kadın yazarların yer almadığı tek dergi de MUVU’dur.

8.1.5. Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Sayfa Aralığına Göre Dağılımı

“Bağımsız Denetim Kalitesi” konusuyla ilgili 2005 - 2020 yılları arasında MUFAD, MUVU, MÖDAV, MDB ve MÇ dergilerinde yer alan makalelerin sayfa aralıklarına göre sayısal dağılımları incelenmiş ve Tablo 3.5’te gösterilmiştir.

Tablo 3.5 Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Sayfa Aralığına Göre Dağılımı

SAYFA ARALIĞI	MUFAD	MUVU	MÖDAV	MDB	MÇ	TOPLAM
2-9	-	-	-	-	-	0
10-17	1	-	-	3	-	4
18-25	4	-	3	2	2	11
26+	1	1	2	-	-	4
TOPLAM	6	1	5	5	2	19



Grafik 5. Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Sayfa Aralığına Göre Dağılımı

Tablo 3.5 ve Grafik 5'e göre, 2005 - 2020 yılları arasında bağımsız denetim kalitesi konusu ile ilgili yayımlanan 19 makalenin 11'i 18-25 sayfa aralığında, 4'ü ise hem 10-17 sayfa aralığında hem de 26 sayfanın üzerinde bulunmakta olup, 2-9 sayfa aralığında hiçbir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu durumda, en fazla çalışmanın 18-25 sayfa aralığında yer aldığı söylenmektedir.

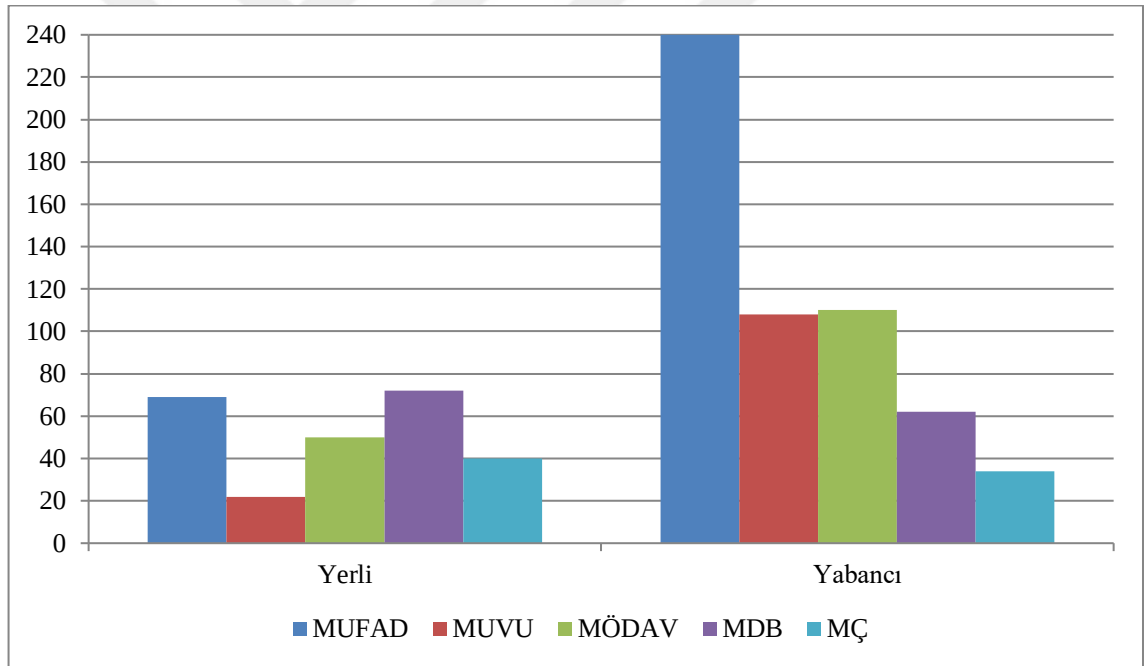
Makalelerin sayfa aralığı dergi bakımında incelendiğinde, MUFAD, MÖDAV ve MÇ'de yapılan çalışmaların çoğu 18-25 sayfa aralığında, MUVU'da yapılan tek çalışma, 26 sayfanın üzerinde ve MDB'de ise çalışmaların çoğu 10-17 sayfa aralığında yer almaktadır.

8.1.6. Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Kaynak ve Atıf Sayılarına Göre Dağılımı

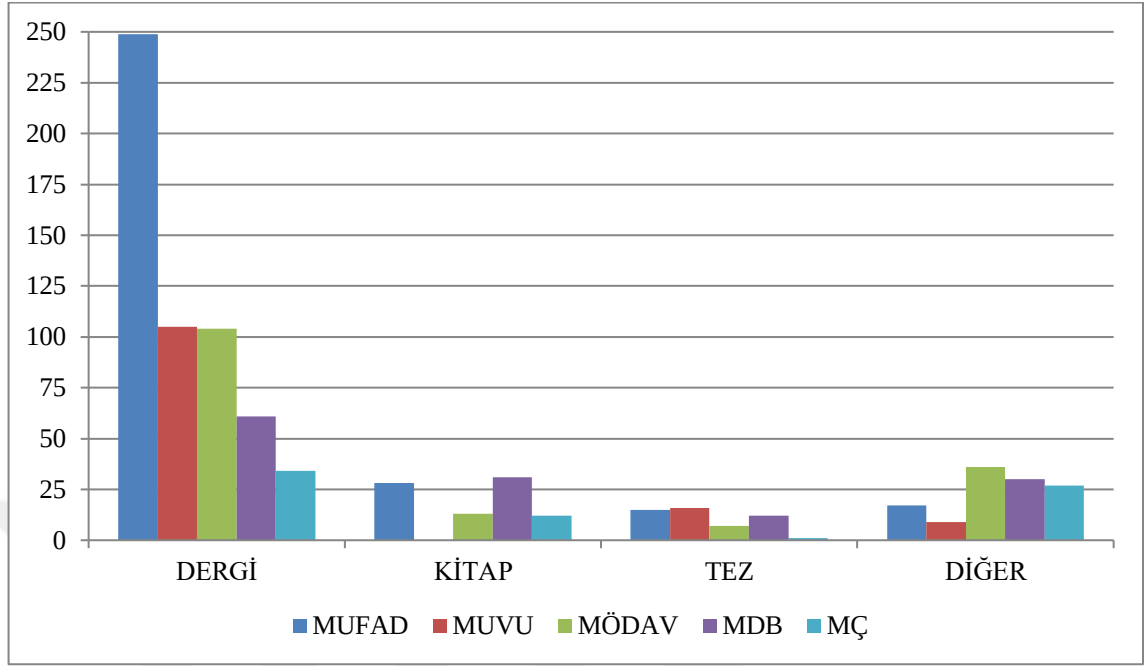
“Bağımsız Denetim Kalitesi” konusuyla ilgili 2005 - 2020 yılları arasında MUFAD, MUVU, MÖDAV, MDB ve MÇ dergilerinde yer alan makalelerin kaynakçalarına ve atıf sayılarına göre sayısal dağılımları incelenmiş ve Tablo 3.6'da gösterilmiştir.

Tablo 3.6 Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Kaynakça ve Kaynakça Atıf Sayılarına Göre Dağılımı

DERGİLER	KAYNAKÇA		KAYNAKÇA ATIFLARI				TOPLAM SAYI
	YERLİ	YABANCI	DERGİ	KİTAP	TEZ	DİĞER	
MUFAD	69	240	249	28	15	17	309
MUVU	22	108	105	0	16	9	130
MÖDAV	50	110	104	13	7	36	160
MDB	72	62	61	31	12	30	134
MÇ	40	34	34	12	1	27	74



Grafik 6. Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Kaynakçalara Göre Dağılımı



Grafik 7. Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Kaynakça Atıf Sayılarına Göre Dağılımı

Çalışma kapsamında, 2005 - 2020 yılları arasında bağımsız denetim kalitesi konusu ile ilgili yayımlanan 19 makalede 253'ü yerli, 554'ü yabancı kaynaklardan olmak üzere toplam 807 kaynak elde edilmiştir. Böylece çalışmalarda, en fazla yabancı kaynaklara atıf yapıldığı görülmektedir.

Bu kaynaklardan, 553 atıf sayısı ile en fazla dergilere atıf yapılmıştır. Bunu diğer kaynaklara (internet adresleri, raporlar, konferans bildirisi gibi) yapılan 119 atıf, kitaplara yapılan 84 atıf ve tezlere yapılan 51 atıf takip etmiştir.

Makalelerin kaynakçaları ve kaynakça atıfları dergi bakımında incelendiğinde, en fazla kaynakçanın bulunduğu dergi 69 yerli 240 yabancı kaynakçanın bulunduğu dergi MUFAD'dır. Kaynakça atıflarını, 249 dergi atıfları, 28 kitap atıfları, 15 tez atıfları ve 17 diğer kaynaklardan yapılan atıflar oluşturmaktadır. Bunu, 160 atıf sayısı ile MÖDAV, 134 atıf sayısı ile MDB ve 130 atıf sayısı ile MUVU izlemektedir.

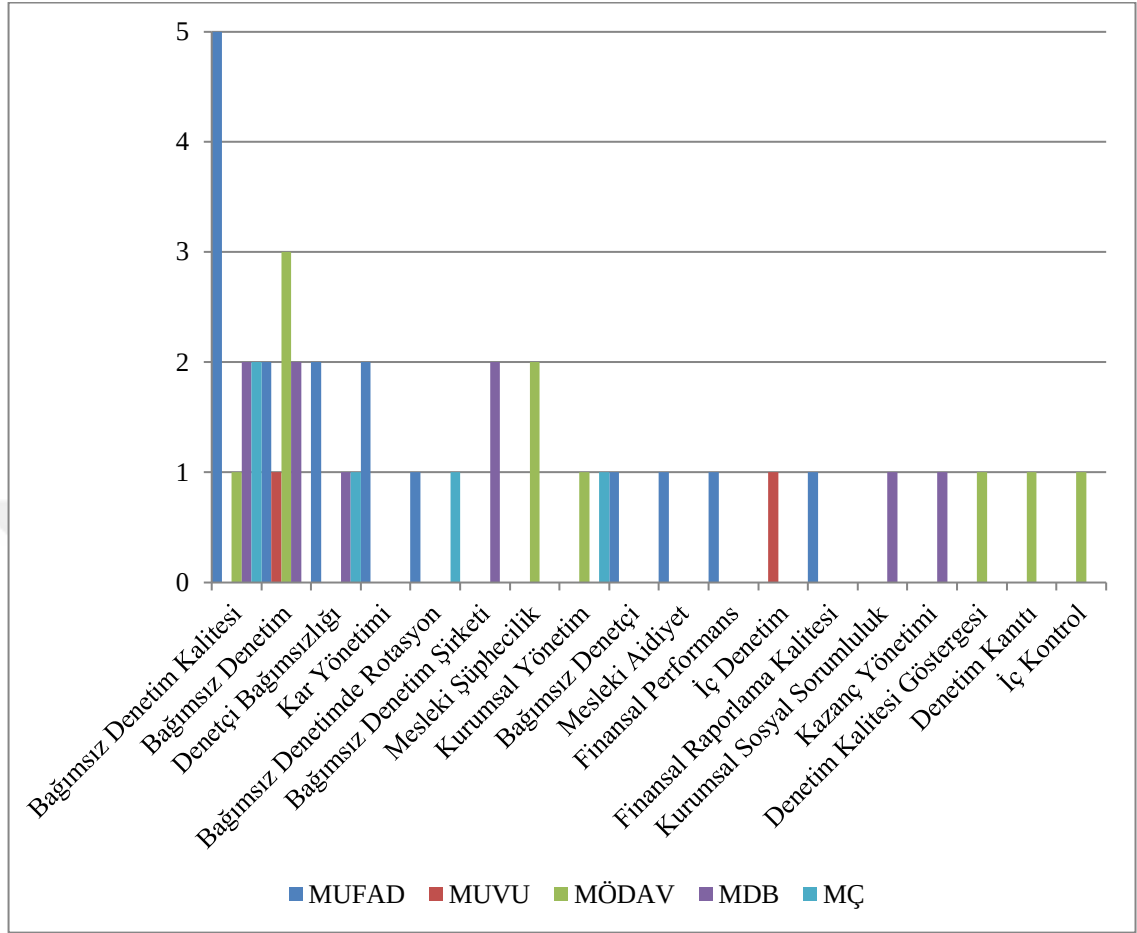
En az kaynakçanın bulunduğu dergi ise, 40 yerli, 34 yabancı kaynakça sayısı ile MÇ'dir. Kaynakça atıflarını, 34 dergi atıfları, 12 kitap atıfları, 1 tez atıfı ve 227 diğer kaynaklardan yapılan atıflar oluşturmaktadır.

8.1.7. Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Konulara Göre Dağılımı

“Bağımsız Denetim Kalitesi” konusuyla ilgili 2005 - 2020 yılları arasında MUFAD, MUVU, MÖDAV, MDB ve MÇ dergilerinde yer alan makalelerin konu alanlarına göre sayısal dağılımları incelenmiş ve Tablo 3.7’de gösterilmiştir. Konular, makalelerde yazarlar tarafından kullanılan anahtar kelimeler baz alınarak oluşturulmuştur.

Tablo 3.7 Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Konulara Göre Dağılımı

KONULAR	MUFAD	MUVU	MÖDAV	MDB	MÇ	TOPLAM
Bağımsız Denetim Kalitesi	5	-	1	2	2	10
Bağımsız Denetim	2	1	3	2	-	8
Denetçi Bağımsızlığı	2	-	-	1	1	4
Kâr Yönetimi	2	-	-	-	-	2
Bağımsız Denetimde Rotasyon	1	-	-	-	1	2
Bağımsız Denetim Şirketi	-	-	-	2	-	2
Mesleki Şüphencilik	-	-	2	-	-	2
Kurumsal Yönetim	-	-	1	-	1	2
Bağımsız Denetçi	1	-	-	-	-	1
Mesleki Aidiyet	1	-	-	-	-	1
Finansal Performans	1	-	-	-	-	1
İç Denetim	-	1	-	-	-	1
Finansal Raporlama Kalitesi	1	-	-	-	-	1
Kurumsal Sosyal Sorumluluk	-	-	-	1	-	1
Kazanç Yönetimi	-	-	-	1	-	1
Denetim Kalitesi Göstergesi	-	-	1	-	-	1
Denetim Kanıtı	-	-	1	-	-	1
İç Kontrol	-	-	1	-	-	1
TOPLAM	16	2	10	9	5	42



Grafik 8. Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Konulara Göre Dağılımı

Tablo 3.7 ve Grafik 8 incelendiğinde, en çok ele alınan konunun “bağımsız denetim kalitesi” olduğu görülmektedir. Bu konunun yer aldığı çalışma sayısı 10’dur. Bunu, 8 çalışmada bulunan “bağımsız denetim” konusu takip etmektedir.

Yazarların en az ilgilendiği konular ise, “bağımsız denetçi, mesleki aidiyet, finansal performans, iç denetim, kurumsal sosyal sorumluluk, kazanç yönetimi, denetim kalitesi göstergesi, denetim kanıtı, iç kontrol” dür. Bu konular 10 makalede, yalnızca 1 defa ele alınmıştır.

Makale konuları dergi bakımında incelendiğinde, konuların en fazla çalışmada bulunduğu derginin MUFAD (16) olduğu görülmüştür. Bunu MÖDAV (10), MDB (9) ve MÇ (5) izlemektedir. Konuların en az çalışmada yer aldığı derginin ise MUVU (2) olduğu tespit edilmiştir.

8.2. Web of Science Veri Tabanında Bağımsız Denetim Kalitesi

Şubat 2022 tarihinde, “Audit Quality, Independent Audit Quality, External Audit Quality, Financial Statement Audit Quality” anahtar kelimeleri kullanılarak ve “Business Finance (İşletme Finansı), Management (Yönetim), Economic (Ekonomi), Business (İşletme), Social Sciences Interdisciplinary (Sosyal Bilimler Disiplinlerarası)” kategorileri baz alınarak Web of Science veri tabanında gerçekleştirilen arama kayıtlarına göre 3786 çalışma bulunmaktadır.

8.2.1. Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Yayın Yıllarına Göre Dağılımı

WoS veri tabanında “Bağımsız Denetim Kalitesi” konusuyla ilgili 2005 - 2020 yılları arasında yapılan makalelerin sayısal dağılımları incelenmiş ve Tablo 3.8’de gösterilmiştir.

Tablo 3.8 Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Yayın Yıllarına Göre Dağılımı

YAYIN YILLARI	YAYIN SAYISI (N)	YÜZDE ORANI (%)
2005	76	2,007
2006	65	1,717
2007	90	2,377
2008	106	2,800
2009	135	3,566
2010	134	3,539
2011	178	4,702
2012	187	4,939
2013	241	6,366
2014	206	5,441
2015	242	6,392
2016	294	7,765
2017	331	8,743
2018	419	11,067
2019	467	12,335
2020	615	16,244

Bağımsız denetim kalitesi ile ilgili yapılan makaleler incelendiğinde, en çok makalenin 2020 yılında (615) yayımlandığı, bunu sırasıyla 2019 (467), 2018 (419), 2017 (331), 2016 (294) ve 2015 (242) yıllarının takip ettiği söylenebilir. Tablo 3.8’e bakıldığında, 2015 – 2020 yılları arasında yayımlanan makale sayılarında sürekli bir artışın yaşandığı ve %62,5’inin (2368 makale) söz konusu yıllar arasına ait olduğu görülmektedir.

8.2.2. Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Etkin Olduğu Dillere Göre Dağılımı

WoS veri tabanında “Bağımsız Denetim Kalitesi” konusu ile ilgili yayımlanan makalelerde kullanılan yayın dilleri Tablo 3.9’da sunulmuştur.

Tablo 3.9 Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Dillere Göre Dağılımı

YAYIN DİLİ	YAYIN SAYISI (N)	YÜZDE ORANI (%)
İngilizce	3653	96,487
İspanyolca	37	0,977
Portekizce	21	0,555
Çince	17	0,449
Fransızca	13	0,343
Rusça	13	0,343
Almanca	7	0,185
Türkçe	7	0,185
Ukraynaca	7	0,185
Hırvatça	4	0,106
Belirtilmemiş	3	0,079
İtalyanca	2	0,053
Çekce	1	0,026
Lehçe	1	0,026

Tablo 3.9 incelendiğinde, 3786 makalenin 3653’ü İngilizce dilinde yazılmıştır. Bunu sırasıyla, İspanyolca (37), Portekizce (21), Çince (17), Fransızca (13) ve Rusça (13) takip etmiştir. “Bağımsız Denetim Kalitesi” konusunun ele alındığı makalelerde en az yayına sahip dillerin ise Çekce (1) ve Lehçe (1) olduğu tespit edilmiştir.

8.2.3. Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Yapıldığı Ülkelere Göre Dağılımı

WoS veri tabanında “Bağımsız Denetim Kalitesi” konusu ile ilgili yayımlanan makalelerde etkin olan ilk 25 ülke ele alınmış ve Tablo 3.10’da sunulmuştur.

Tablo 3.10 Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Ülkelere Göre Dağılımı

ÜLKELER	YAYIN SAYISI (N)	YÜZDE ORANI (%)
Amerika Birleşik Devletleri	1467	38,748
Avustralya	415	10,961
Çin Halk Cumhuriyeti	335	8,848
İngiltere	237	6,220
Kanada	231	6,101
Malezya	169	4,464
İspanya	147	3,883
Tayvan	143	3,777
Güney Kore	106	2,800
Yeni Zelanda	100	2,641
Almanya	94	2,483
İtalya	94	2,483
Fransa	91	2,404
Endonezya	72	1,902
Singapur	72	1,902
Hollanda	70	1,849
Tunus	66	1,743
İsveç	63	1,664
Belçika	54	1,426
Suudi Arabistan	53	1,400
Güney Afrika	52	1,373
Finlandiya	48	1,268
İran	46	1,215
Yunanistan	43	1,136
Birleşik Arap Emirlikleri	41	1,083

Tabloya göre, en çok katkıda bulunan ülke 1467 yayın sayısı ile Amerika Birleşik Devleti olduğu görülmektedir. Amerika Birleşik Devletleri'ni, 415 yayın sayısı ile Avustralya takip etmektedir. Üçüncü sırada ise, 335 yayın sayısı ile Çin Halk Cumhuriyeti yer almaktadır. Bu ülkeleri sırasıyla, 237 yayın sayısı ile İngiltere ve 231 yayın sayısı ile Kanada izlemektedir. Tabloda yer alan ilk 5 ülkenin makale sayısı, toplam makale sayısının %70,878'ini oluşturmaktadır.

8.2.4. Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Yazarlara Göre Dağılımı

WoS veri tabanında “Bağımsız Denetim Kalitesi” konusu ile ilgili yayımlanan makalelerde etkin olan ilk 25 araştırmacı ele alınmış ve Tablo 3.11’de sunulmuştur.

Tablo 3.11 Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Yazarlara Göre Dağılımı

YAZARLAR	YAYIN SAYISI (N)	YÜZDE ORANI (%)
Gul FA	31	0,819
Knechel WR	31	0,819
Krishnan GV	19	0,502
Francis JR	18	0,475
Habib A	18	0,475
Krishnan J	18	0,475
Lobo GJ	18	0,475
Bedard JC	17	0,449
Omer TC	17	0,449
Wood DA	17	0,449
Raghunandan K	16	0,423
Hoitash R	15	0,396
Hoitash U	15	0,396
Huang HW	15	0,396
Raman KK	15	0,396
Bhuiyan MBU	14	0,370
Choi JH	14	0,370
Kim JB	14	0,370
Li C	14	0,370
Myers LA	14	0,370
Quick R	14	0,370
Chi WC	13	0,343
Hussainey K	13	0,343
Lennox C	13	0,343
Masli A	13	0,343

Tablo 3.11 incelendiğinde, 31 makale ile en çok yayına sahip yazarların Gul F.A. ve Knechel W.R. olduğu tespit edilmiştir. Üçüncü sırada ise, bu iki yazarı 19 makale ile takip eden Krishnan G.V. yer almaktadır.

8.2.5. Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Araştırma Alanlarına Göre Dağılımı

WoS veri tabanında “Bağımsız Denetim Kalitesi” konusu ile ilgili elde edilen 3786 makalenin araştırma alanları incelenmiş ve 37 farklı alan bulunmuştur. Veri setine ait ilk 25 araştırma alanı Tablo 3.12’de sunulmuştur.

Tablo 3.12 Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Araştırma Alanlarına Göre Dağılımı

ARAŞTIRMA ALANLARI	YAYIN SAYISI (N)	YÜZDE ORANI (%)
İşletme Finansı	3724	98,362
Sosyal Bilimler Diğer Konular	131	3,460
Kamu Yönetimi	73	1,928
Yöneylem Araştırması Yönetim Bilimi	37	0,977
Çevre Bilimleri Ekoloji	26	0,687
Devlet Hukuku	19	0,502
Sağlık Bilimleri Hizmetleri	14	0,370
Tarım	12	0,317
Hemşirelik	12	0,317
Mühendislik	10	0,264
Uluslararası İlişkiler	9	0,238
Matematik	9	0,238
Gıda Bilimi Teknolojisi	8	0,211
Bilgi Bilimi Kütüphane Bilimi	8	0,211
Alan Çalışmaları	6	0,158
Kadınların Çalışmaları	5	0,132
Enerji Yakıtları	4	0,106
Psikoloji	4	0,106
Bilim Teknoloji Diğer Konular	4	0,106
Sosyoloji	4	0,106
Toplu Taşıma	4	0,106
Bilgisayar Bilimi	3	0,079
Eğitim/Eğitim Araştırmaları	3	0,079
Sosyal Bilimlerde Matematiksel Yöntemler	3	0,079
Beslenme Diyetetik	3	0,079

Tablo 3.12’ye göre, bağımsız denetim kalitesi konusu ile ilgili çalışmalar, 3724 makale ile en çok İşletme Finansı alanında yer almaktadır. Bu alanı, 131 makale ile Sosyal Bilimler Diğer Konular ve 73 makale ile Kamu Yönetimi alanları takip etmektedir.

8.2.6. Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Finansman Sağlayan Kurumlara Göre Dağılımı

WoS veri tabanında “Bağımsız Denetim Kalitesi” konusu ile ilgili makalelerin yayımlanma sürecinde destek sağlayan ilk 25 kurum ele alınmış ve Tablo 3.13’te gösterilmiştir.

Tablo 3.13 Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Finansman Sağlayan Kurumlara Göre Dağılımı

FİNANSMAN SAĞLAYAN KURULUŞLAR	YAYIN SAYISI (N)	YÜZDE ORANI (%)
National Natural Science Foundation of China (NSFC)	104	2,747
Social Sciences And Humanities Research Council of Canada (SSHRC)	27	0,713
Ministry of Science And Technology Taiwan	25	0,660
Spanish Government	18	0,475
Australian Research Council	12	0,317
Hong Kong Research Grants Council	11	0,291
Ministry of Education Culture Sports Science and Technology Japan Mext	11	0,291
Academy of Finland	9	0,238
Fundamental Research Funds For The Central Universities	9	0,238
Delmar Lienemann Sr Chair of Accounting At The University Of Nebraska Lincoln	8	0,211
Japan Society For The Promotion of Science	8	0,211
UK Research Innovation Ukri	8	0,211
Deloitte Foundation	7	0,185
Ministry of Education Universities and Research Miur	7	0,185
Economic Social Research Council Esrc	6	0,158
European Commission	6	0,158
Universiti Utara Malaysia	6	0,158
Center For Audit Quality	5	0,132
Chartered Professional Accountants of Canada	5	0,132
China Postdoctoral Science Foundation	5	0,132
City University of Hong Kong	5	0,132
Foundation For Economic Education	5	0,132
Grants in Aid for Scientific Research Kakenhi	5	0,132
Hong Kong Polytechnic University	5	0,132
Key Project of Key Research Institute of Humanities and Social Science in Ministry of Education	5	0,132

Tablo 3.13 incelendiğinde, National Natural Science Foundation of China (NSFC), desteklediği 104 makale ile en çok finansman sağlayan kuruluş olarak ilk sırada yer almaktadır. Bu kuruluşu, 27 makale ile Social Sciences And Humanities Research Council of Canada (SSHRC) ve 25 makale ile Ministry of Science And Technology Taiwan takip etmektedir.

8.2.7. Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Kaynak Başlıklarına Göre Dağılımı

WoS veri tabanında “Bağımsız Denetim Kalitesi” konusu ile ilgili yayımlanan makalelerin yer aldığı ilk 25 dergi başlığı ele alınmış ve Tablo 3.14’te gösterilmiştir.

Tablo 3.14 Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Kaynak Başlıklarına Göre Dağılımı

KAYNAK BAŞLIĞI	YAYIN SAYISI (N)	YÜZDE ORANI (%)
Auditing A Journal of Practice Theory	264	6,973
Managerial Auditing Journal	224	5,917
Contemporary Accounting Research	166	4,385
Accounting Review	155	4,094
International Journal of Auditing	144	3,803
Accounting Horizons	85	2,245
Journal of Accounting and Public Policy	62	1,638
European Accounting Review	60	1,585
Journal of Accounting Auditing and Finance	58	1,532
Journal of Business Ethics	58	1,532
Advances in Accounting	51	1,347
Asian Review of Accounting	50	1,321
Accounting and Finance	49	1,294
Journal of Accounting Research	49	1,294
Australian Accounting Review	45	1,189
Asia Pacific Journal of Accounting Economics	42	1,109
Current Issues in Auditing	41	1,083
Journal of Accounting Economics	41	1,083
Accounting and Business Research	38	1,004
International Journal of Accounting	37	0,977
International Journal of Accounting and Information Management	36	0,951
Accounting Organizations and Society	35	0,924
Journal of Business Finance Accounting	35	0,924
International Journal of Disclosure And Governance	33	0,872
Corporate Governance The International Journal of Business in Society	32	0,845

Tablo 3.14 incelendiğinde, ilk 25 derginin bağımsız denetim kalitesi ile ilgili yayımladığı toplam makale sayısı 1890’dır. Böylece, ilk 25 dergide bulunan toplam makale sayısı, veri setinde yer alan 3786 makalenin %49,92’sini oluşturmaktadır. Tabloya göre, en etkin derginin, 264 makale sayısı ile “Auditing A Journal of Practice Theory” olduğu belirlenmiştir. Bu dergiyi, 224 makale ile “Managerial Auditing

Journal” ikinci sırada, 166 makale sayısı ile “Contemporary Accounting Research” üçüncü sırada takip etmektedir.

8.2.8. Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Kurumlara Göre Dağılımı

WoS veri tabanında “Bağımsız Denetim Kalitesi” konusu ile ilgili yayımlanan makalelerde etkin olan ilk 25 kurum analiz edilmiş ve Tablo 3.15’te sunulmuştur.

Tablo 3.15 Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının Kurumlara Göre Dağılımı

KURUMLAR	YAYIN SAYISI (N)	YÜZDE ORANI (%)
State University System of Florida	168	4,437
University of Texas System	101	2,668
University System of Georgia	91	2,404
University of New South Wales Sydney	72	1,902
California State University System	71	1,875
Monash University	67	1,770
University of Wisconsin System	64	1,690
Pennsylvania Commonwealth System of Higher Education Pcshe	58	1,532
University of North Carolina	55	1,453
University of Massachusetts System	50	1,321
City University of Hong Kong	48	1,268
Hong Kong Polytechnic University	47	1,241
University of Missouri System	46	1,215
Deakin University	45	1,189
Universiti Utara Malaysia	44	1,162
University of Florida	44	1,162
Bentley University	43	1,136
Northeastern University	43	1,136
State University of New York Suny System	42	1,109
University of Missouri Columbia	42	1,109
University of Houston	41	1,083
University of Houston System	41	1,083
University of Tennessee System	40	1,057
University of Kansas	39	1,030
University of Arkansas System	37	0,977

Tablo 3.15’te yer alan verilere göre, bağımsız denetim kalitesi konusunda en etkin kurum olarak ilk sırada bulunan 168 yayın sayısı ile Amerika Birleşik Devletleri’nin Florida eyaletinde yer alan ve 12 üniversiteden oluşan, State University System of Florida’dır. Bunu takiben, 101 yayın sayısı ile University of Texas System ikinci sırada ve 91 yayın sayısı ile University System of Georgia üçüncü sırada yer almaktadır.

8.2.9. Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının WoS Kategorilerine Göre Dağılımı

WoS veri tabanında “Bağımsız Denetim Kalitesi” konusu ile ilgili elde edilen 3786 makalenin WoS Kategorileri incelenmiş ve 52 farklı kategori bulunmuştur. Veri setine ait ilk 25 kategori Tablo 3.16’da gösterilmiştir.

Tablo 3.16 Bağımsız Denetim Kalitesi Çalışmalarının WoS Kategorilerine Göre Dağılımı

KONU KATEGORİLERİ	YAYIN SAYISI (N)	YÜZDE ORANI (%)
İşletme Finansı	2660	70,259
Yönetim	808	21,342
İşletme	456	12,044
Ekonomi	422	11,146
Kamu Yönetimi	69	1,823
Sosyal Bilimler Disiplinlerarası	66	1,743
Etik	60	1,585
Yöneylem Araştırması Yönetim Bilimi	37	0,977
Çevre Çalışmaları	26	0,687
Kanun	15	0,396
Sağlık Politikası Hizmetleri	14	0,370
Tarım Ekonomisi Politikası	12	0,317
Hemşirelik	12	0,317
Sağlık Bilimleri Hizmetleri	11	0,291
Mühendislik Endüstriyel	10	0,264
Uluslararası ilişkiler	9	0,238
Gıda Bilimi Teknolojisi	8	0,211
Bilgi Bilimi Kütüphane Bilimi	8	0,211
Çevre Bilimleri	7	0,185
İstatistik/Olasılık	7	0,185
Alan çalışmaları	6	0,158
Ağırlama Boş Zaman Spor Turizmi	5	0,132
Kadınların çalışmaları	5	0,132
Enerji Yakıtları	4	0,106
Yeşil ve Sürdürülebilir Bilim ve Teknoloji	4	0,106

Tablo 3.16’da yer alan verilere göre, bağımsız denetim kalitesi konusu ile ilgili WoS kategorisinde en çok çalışma, 2660 yayın sayısı ile “işletme finansı” alanında gerçekleştirilmiştir. Bu alanı sırasıyla, 808 yayın sayısı ile “yönetim”, 456 yayın sayısı ile “işletme” ve 422 yayın sayısı ile “ekonomi” alanları takip etmektedir. Sonuç olarak, WoS veri tabanında bağımsız denetim kalitesi konusunda yer alan makalelerin büyük çoğunluğunun işletme, finans ve ekonomi alanlarında sınıflandırıldığı görülmektedir.

8.3. Görsel Haritalama Yöntemi ile Analizler

Çalışmanın bu kısmında, bir atıf analiz tekniği olan Bibliyometrik Verilere Dayalı Haritalama Yöntemiyle, “Bibliographic Coupling (Bibliyografik Eşleştirme), Citation (atıf), Co - Authorship (Ortak Yazar), Co - Occurrence (Eşdizimlilik), Co - Citation (Ortak Atıf)” metodları kullanılarak “Bağımsız Denetim Kalitesi” konusuna yönelik belgeleri, kaynakları, yazarları, kurumları ve ülkeleri ortaya çıkarmaktır. Bununla birlikte, Metin Verisine Dayalı Haritalama Yöntemiyle ise, bağımsız denetim kalitesi çalışmalarının özetlerinde en çok kullanılan kavramları ortaya çıkarmak amaçlanmıştır.

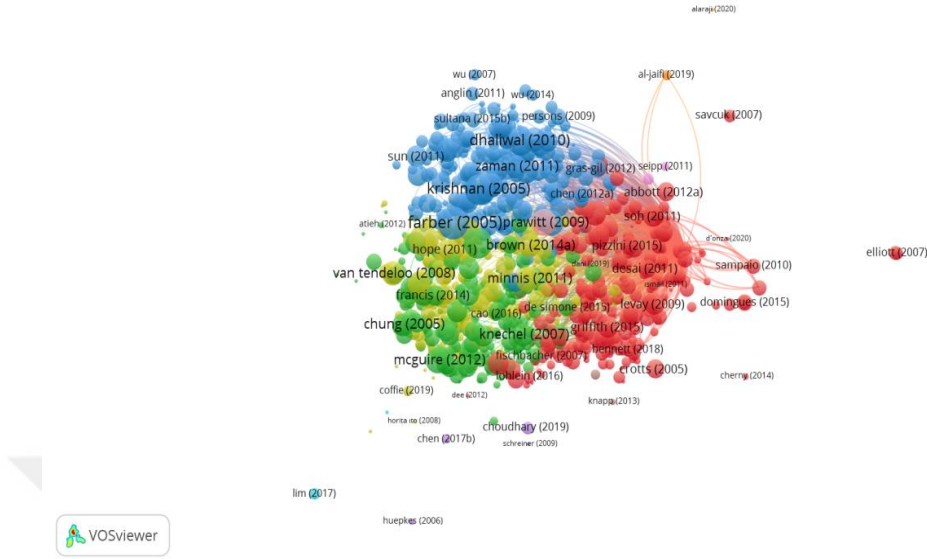
“Bağımsız Denetim Kalitesi” çalışmalarının bibliyometrik analizi, VOSviewer programı kullanılarak gerçekleştirilmiş ve Bibliyografik Eşleştirme, Atıf Analizi, Ortak Yazarlık Analizi, Eşdizimlilik Analizi, Ortak Atıf Analizi ve Metin Verilerine Dayalı Eşdizimlilik Analizi olmak üzere 6 başlıkta incelenmiştir. Ayrıca bu başlıkların her biri kendi içinde de alt başlıklara ayrılmaktadır.

8.3.1. Bibliyografik Eşleştirmeye Dayalı Haritalama Analizi

Bu analiz türünde “bibliographic coupling (bibliyografik eşleştirme)” analizi kullanılarak ile haritalandırma yapılmaktadır. Farklı iki kaynağın aynı çalışmaya atıf yapılması, bibliyografik eşleştirme ile ifade edilmektedir (Rehn ve Kronman, 2006: 6). Bu analiz türü, yayınların konuları veya diğer özellikleri yönünden birbirlerine benzerlikleri hakkında fikir verir (Al, 2008: 21). Bu analiz 5 alt başlıkta ele alınmıştır.

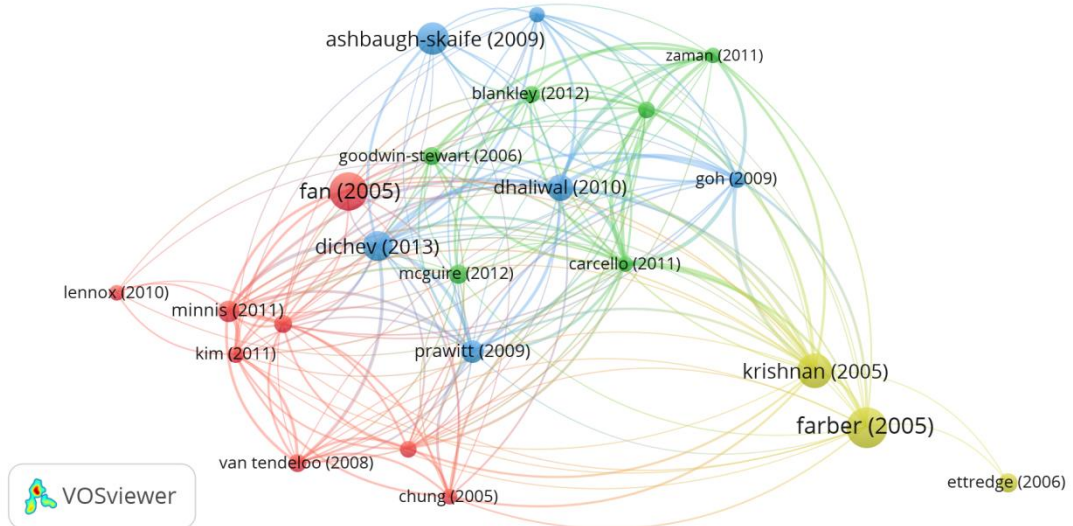
8.3.1.1. Belgelere Göre Haritalama Analizi

Bibliyografik eşleştirme ile toplam 3786 tane çalışma elde edilmiştir. İlk haritada, 3786 belgeye ait minimum alıntı sayısı 0 olarak girilmiş ve her belgenin toplam bağlantı gücü hesaplanmıştır. En yüksek bağlantı gücüne sahip olan belgeler, program tarafından 1000 ile sınırlandırılarak Harita 1 oluşturulmuştur.



Harita 1. Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Belgelerin Bibliyografik Eşleştirme Ağ Haritası

Harita 1'in yoğunluğunu indirgemek amacıyla, 3786 belgeye ait minimum alıntı sayısı 120 olarak girilmiş ve bunun neticesinde 23 tane belgenin eşik değeri karşıladığı görülmüştür. Elde edilen sonuçlar ile Harita 2 oluşturulmuştur.



Harita 2. Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Belgelerin İndirgenmiş Bibliyografik Eşleştirme Ağ Haritası

Harita 2 incelendiğinde, bağımsız denetim kalitesi alanında etkili olan çalışmalar yani beraber en çok atıfların yapıldığı belgeler görülmektedir. Böylece, bağımsız denetim kalitesiyle ilgili temel çalışmalar listelenmektedir. Bu haritada, en az 120

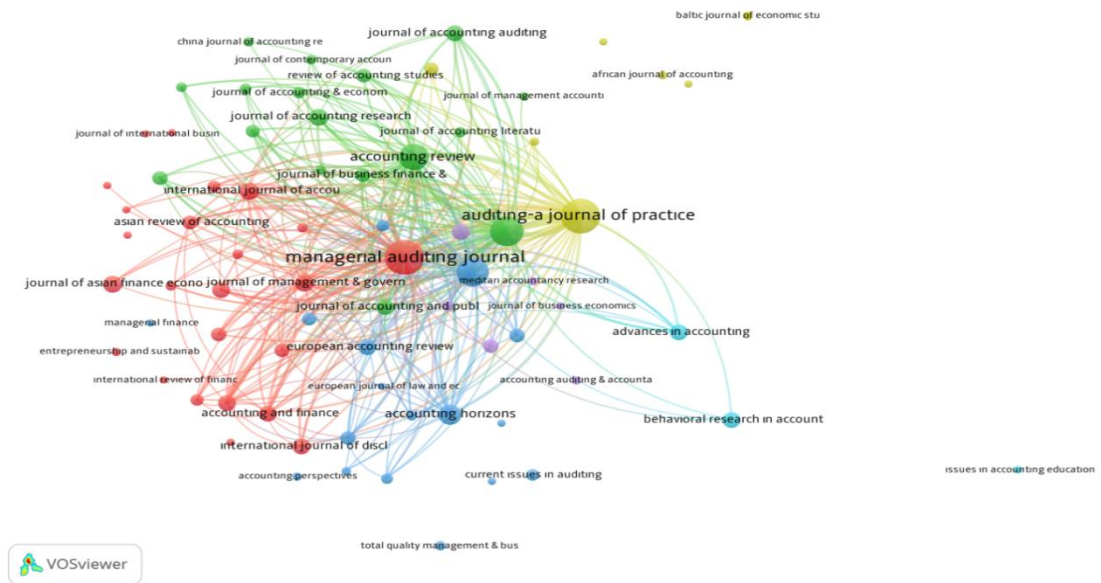
çalışmaya atıf yapılan belgelerin bağlantıları yer almaktadır. Uluslararası alanda bağımsız denetim kalitesi ile ilgili çalışmaların, dört farklı grupta sınıflandığı görülmektedir. Bu bağlantı gruplarını, Fan (2004), Mcguire (2012), Ashbaugh - Skaife (2009), Farber (2005) oluşturmaktadır.

En çok atıf yapıldığı çalışmalar ve atıf sayıları sırasıyla, Farber (2005) 489; Fan (2005) 447; Krishnan (2005) 383; Ashbaugh – Skaife (2009) 357; Dichev (2013) 324; Dhaliwal (2010) 258; Prawitt (2009) 212; Minnis (2011) 199; Mcguire (2012) 173; Ettredge (2006) 172; Goodwin – Stewart (2006) 163; Brown (2014) 160; Van Tendeloo (2008) 150; Blankey (2012) 143; Goh (2009) 139; Kim (2011) 139; Bruynseels (2014) 138; Knechel (2007) 136; Armstrong (2014) 134; Chung (2005) 132; Lennox (2010) 127; Carcello (2011) 124; Zaman (2011) 122’dir.

Aynı zamanda, Carcello (2011) 127 toplam bağlantı gücü ile en kuvvetli bibliyografik eşleştirme ağına sahiptir.

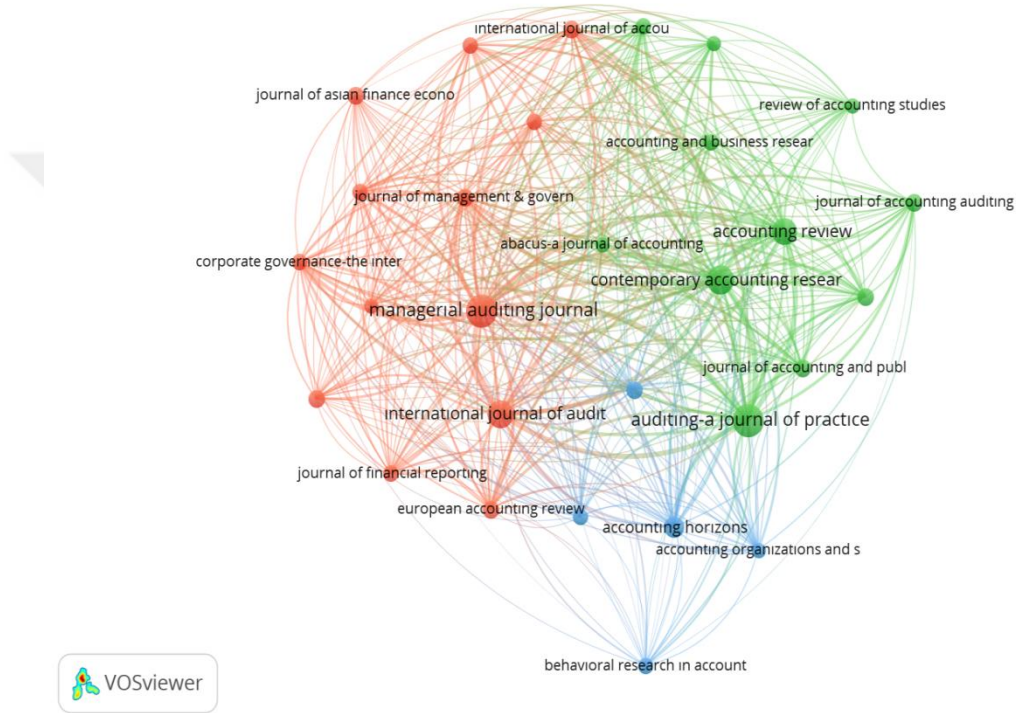
8.3.1.2. Kaynaklara Göre Haritalama Analizi

Bibliyografik eşleştirme ile toplam 243 kaynak elde edilmiştir. İlk haritada 243 kaynağa ait minimum belge sayısı 3; minimum alıntı sayısı ise 0 olarak girilmiş ve 75 kaynağın eşik değeri karşıladığı görülmüştür. En yüksek bağlantı gücüne sahip olan 75 kaynağın tamamı seçilerek Harita 3 oluşturulmuştur.



Harita 3. Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Kaynakların Bibliyografik Eşleştirme Ağ Haritası

Harita 3'ün yoğunluğunu indirmek amacıyla, 243 kaynağa ait minimum belge sayısı 10; minimum alıntı sayısı ise 5 olarak girilmiş ve bunun neticesinde 29 tane kaynağın eşik değeri karşıladığı görülmüştür. En yüksek bağlantı gücüne sahip 29 kaynağın tamamı seçilerek, Harita 4 oluşturulmuştur.



Harita 4. Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Kaynakların İndirgenmiş Bibliyografik Eşleştirme Ağ Haritası

Harita 4'te bağımsız denetim kalitesi kavramı ile ilgili kaynakların indirgenmiş bibliyografik eşleştirme ağ haritası gösterilmiştir. Bu haritada en az 10 çalışmada, en az 5 atıf yapılan kaynaklara ait bağlantılar yer almaktadır. Haritada, Managerial Auditing Journal, Auditing A Journal of Practice ve Accounting Horizons kaynakları üç farklı bağlantı grubunu oluşturmaktadır. Bu kaynaklar, birbirleri ile doğrudan veya dolaylı bir ilişkiye sahiptirler.

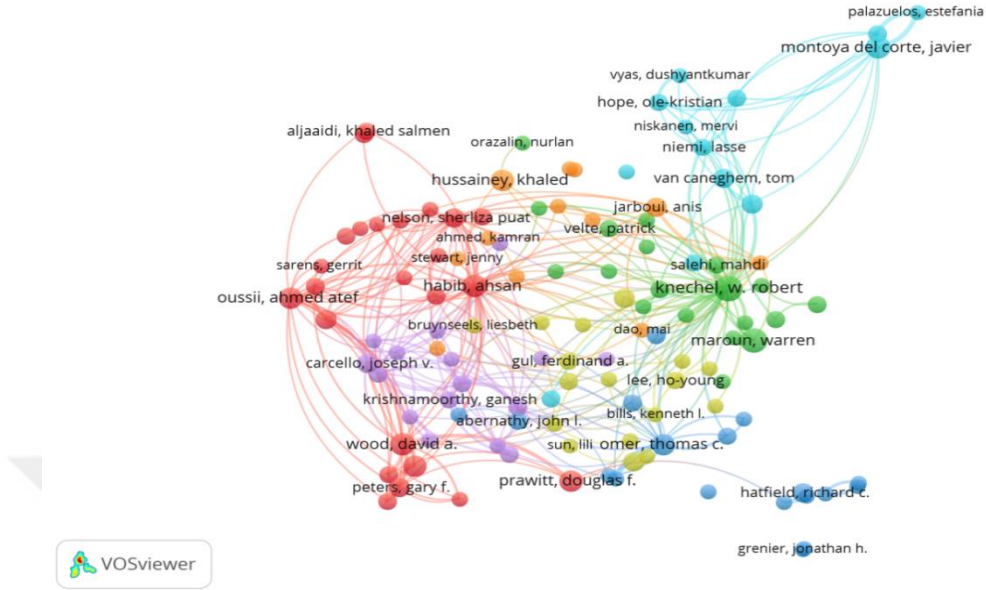
En çok atıf yapıldığı kaynaklar ve atıf sayıları; Accounting Review 37 belgede 2691; Contemporary Accounting Research 47 belgede 2054; Auditing – A Journal of Practice & Theory 64 belgede 1762; Journal of Accounting Research 15 belgede 1375;

Managerial Auditing Journal 65 belgede 1007; International Journal of Auditing 44 belgede 679; Accounting and Finance 13 belgede 523; Accounting Horizons 22 belgede 421; Journal of Accounting and Public Policy 14 belgede 409; Accounting Organizations and Society 10 belgede 400; European Accounting Review 14 belgede 393; Journal of Business Finance & Accounting 11 belgede 341; Journal of Business Ethics 11 belgede 332; Review of Accounting Studies 10 belgede 267; Accounting and Business Research 13 belgede 219; International Journal of Accounting and Information Management 15 belgede 165; Corporate Governance-The International Journal of Business in Society 13 belgede 153; Journal of Management & Governance 15 belgede 142; Behavioral Research in Accounting 13 belgede 140; Journal of Accounting Auditing and Finance 14 belgede 122; Australian Accounting Review 14 belgede 121; Journal of Asian Finance Economics and Business 15 belgede 115; Abacus-A Journal of Accounting Finance and Business Studies 10 belgede 107; Advances in Accounting 13 belgede 106; Asian Review of Accounting 11 belgede 101; International Journal of Disclosure and Governance 14 belgede 94; Journal of Accounting in Emerging Economies 10 belgede 82; Journal of Financial Reporting and Accounting 11 belgede 50; Asia – Pacific Journal of Accounting & Economics 10 belgede 35'tir.

Aynı zamanda Managerial Auditing Journal, 35866 bağlantı gücü ile en kuvvetli bibliyografik eşleştirme ağına sahiptir.

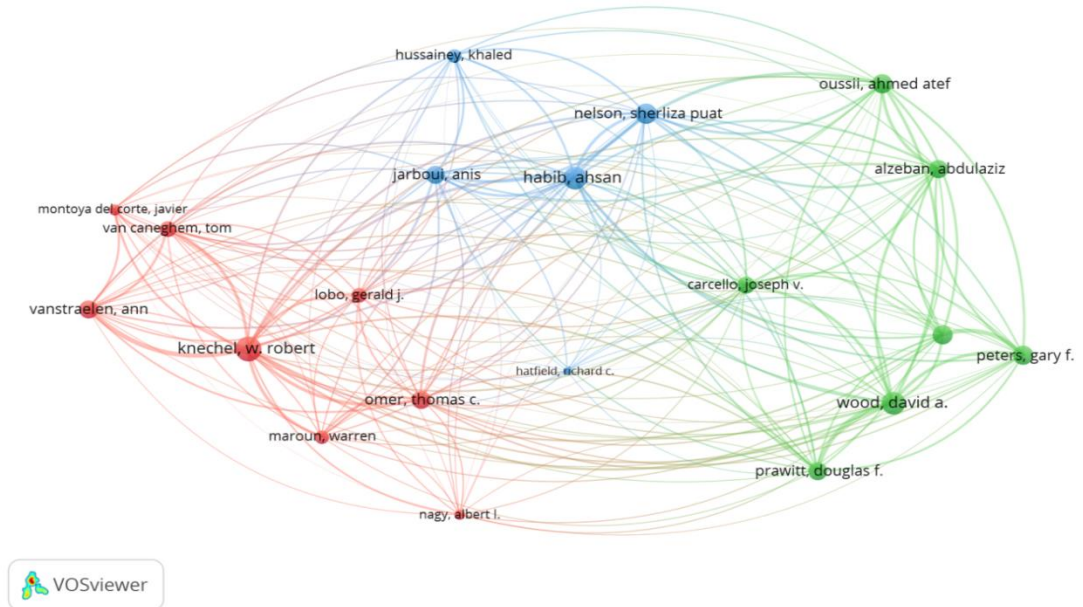
8.3.1.3. Yazarlara Göre Haritalama Analizi

Bibliyografik eşleştirme ile toplam 2008 yazar elde edilmiştir. İlk haritada, 2008 yazara ait minimum belge sayısı 3; minimum alıntı sayısı ise 1 olarak girilmiş ve 119 yazarın eşik değeri karşıladığı görülmüştür. En yüksek bağlantı gücüne sahip olan 119 yazarın tamamı seçilerek Harita 5 oluşturulmuştur.



Harita 5. Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Yazarların Bibliyografik Eşleştirme Ağ Haritası

Harita 5'in yoğunluğunu indirmek amacıyla 2008 yazara ait minimum belge sayısı 5; minimum alıntı sayısı ise 2 olarak girilmiş ve bunun neticesinde 20 tane yazarın eşik değeri karşıladığı görülmüştür. En yüksek bağlantı gücüne sahip 20 yazarın tamamı seçilerek, Harita 6 oluşturulmuştur.



Harita 6. Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Yazarların İndirgenmiş Bibliyografik Eşleştirme Ağ Haritası

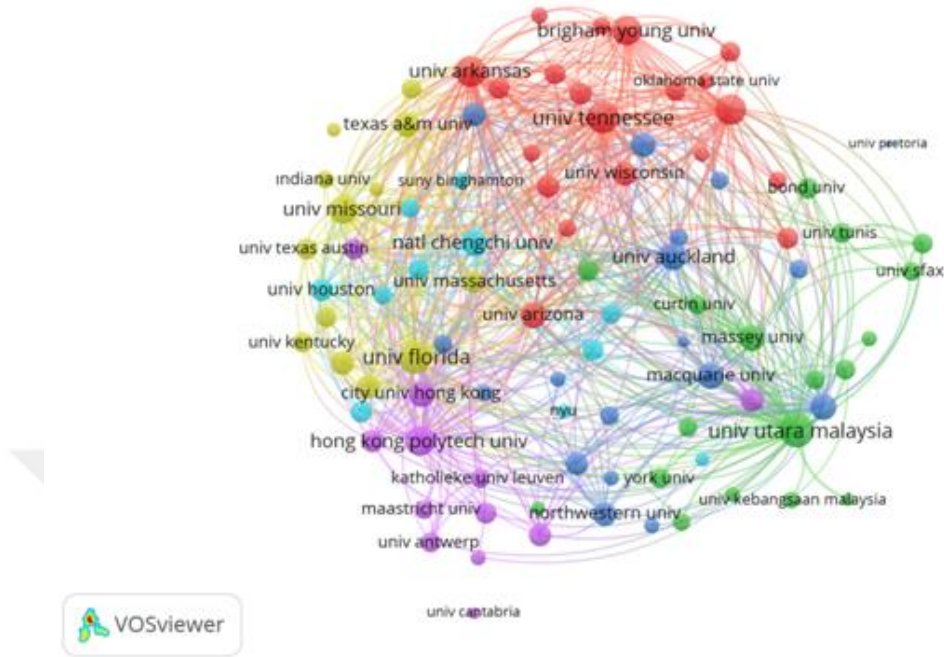
Harita 6’da bağımsız denetim kalitesi kavramı ile ilgili yazarların indirgenmiş bibliyografik eşleştirme ağ haritası gösterilmiştir. Bu haritada en az 5 çalışmada, en az 2 atıf yapılan yazarlara ait bağlantılar yer almaktadır. Haritada, W. Robert Knechel, Ahsan Habib ve David A. Wood adlı yazarlar üç farklı bağlantı grubunu oluşturmaktadır. Bu yazarlar, birbirleri ile doğrudan veya dolaylı bir ilişkiye sahiptirler.

En yüksek bağlantı gücüne sahip olan 20 yazara ait belge ve atıf sayıları; W. Robert Knechel 9 belgede 469; David A. Wood 7 belgede 451; Ann Vanstraelen 5 belgede 407; Douglas F. Prawitt 6 belgede 350; Lawrence J. Abbott 6 belgede 275; Joseph V. Carcello 5 belgede 255; Gary F. Peters 5 belgede 208; Thomas C. Omer 6 belgede 207; Khaled Hussainey 6 belgede 173; Ahsan Habib 7 belgede 142; Richard C. Hatfield 5 belgede 131; Albert I. Nagy 5 belgede 92; Tom Van Caneghem 5 belgede 86; Warren Maroun 8 belgede 84; Sherliza Puat Nelson 5 belgede 54; Ahmed Atef Oussii 6 belgede 47; Abdulaziz Alzeban 5 belgede 38; Anis Jarboui 5 belgede 35; Javier Montoya Del Corte 7 belgede 27; Gerald J. Lobo 5 belgede 23’tür.

Aynı zamanda W. Robert Knechel, 1668 bağlantı gücü ile en kuvvetli bibliyografik eşleştirme ağına sahiptir.

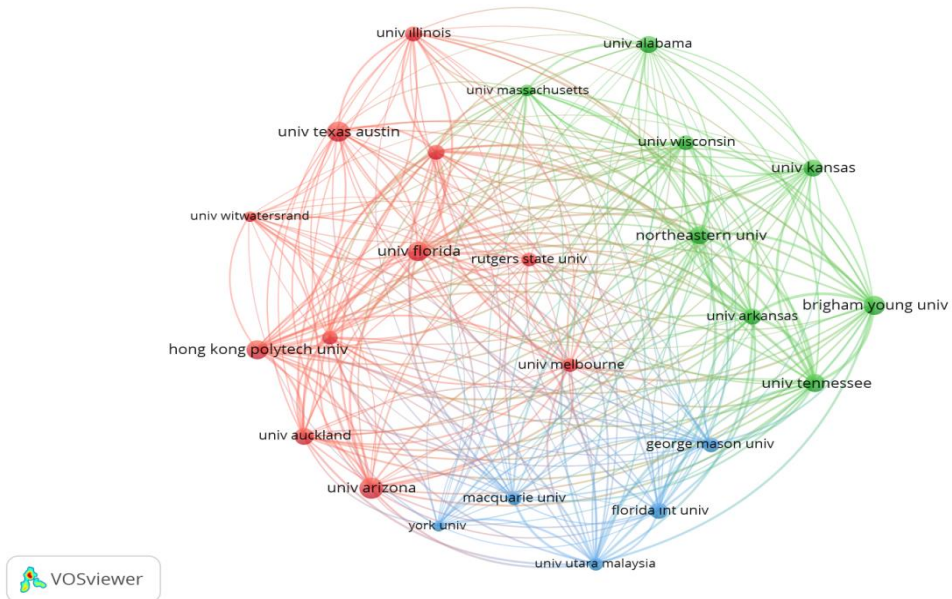
8.3.1.4. Kurumlara Göre Haritalama Analizi

Bibliyografik eşleştirme ile toplam 989 kurum elde edilmiştir. İlk haritada, 989 kuruma ait minimum belge sayısı 5; minimum alıntı sayısı ise 5 olarak girilmiş ve 92 kurumun eşik değeri karşıladığı görülmüştür. En yüksek bağlantı gücüne sahip olan 92 kurumun tamamı seçilerek Harita 7 oluşturulmuştur.



Harita 7. Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Kurumların Bibliyografik Eşleştirme Ağ Haritası

Harita 7'nin yoğunluğunu indirmek amacıyla 989 kuruma ait minimum belge sayısı 9; minimum alıntı sayısı ise 2 olarak girilmiş ve bunun neticesinde 24 tane kurumun eşik değeri karşıladığı görülmüştür. En yüksek bağlantı gücüne sahip 24 kurumun tamamı seçilerek, Harita 8 oluşturulmuştur.



Harita 8. Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Kurumların İndirgenmiş Bibliyografik Eşleştirme Ağ Haritası

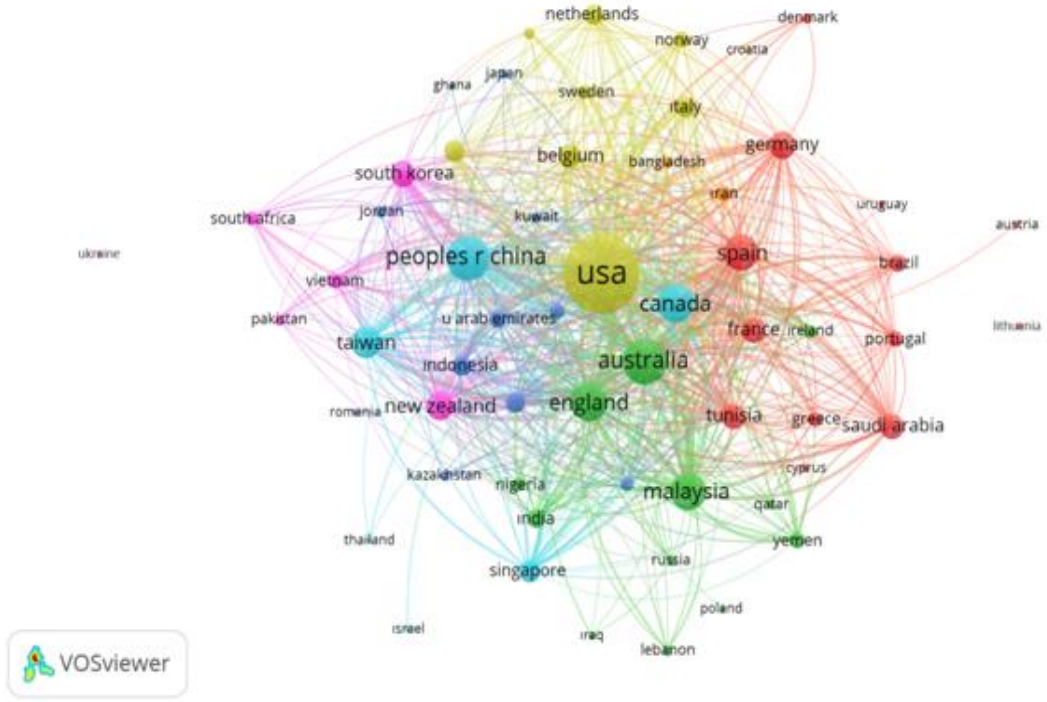
Harita 8’de bağımsız denetim kalitesi kavramı ile ilgili kurumların indirgenmiş bibliyografik eşleştirme ağ haritası gösterilmiştir. Bu haritada en az 9 çalışmada, en az 2 atıf yapılan kurumlara ait bağlantılar yer almaktadır. Haritada, Hong Kong Polytech Univ, Univ Utara Malaysia ve Northeastern Univ adlı kurumlar üç farklı bağlantı grubunu oluşturmaktadır. Bu kurumlar, birbirleri ile doğrudan veya dolaylı bir ilişkiye sahiptirler.

En yüksek bağlantı gücüne sahip olan 24 kuruma ait belge ve atıf sayıları; Univ Arizona 10 belgede 660; Univ Texas Austin 9 belgede 640; Univ Florida 13 belgede 559; Brigham Young Univ 14 belgede 520; Hong Kong Polytech Univ 14 belgede 511; Univ Tennessee 12 belgede 452; Northeastern Univ 16 belgede 430; Univ Kansas 9 belgede 403; Univ Auckland 9 belgede 395; Univ Alabama 11 belgede 360; Univ Arkansas 12 belgede 316; Florida Int Univ 9 belgede 309; Univ Illinois 9 belgede 287; Univ Wisconsin 13 belgede 284; Univ Missouri 9 belgede 277; George Mason Univ 9 belgede 261; Rutgers State Univ 9 belgede 235; City Univ Hong Kong 10 belgede 216; Univ Melbourne 9 belgede 214; Macquarie Univ 11 belgede 202; Univ Matara Malaysia 16 belgede 180; Univ Massachusetts 10 belgede 134; York Univ 9 belgede 116; Univ Witwatersrand 9 belgede 103’tür.

Aynı zamanda Univ Tennessee 5321 bağlantı gücü ile en kuvvetli bibliyografik eşleştirme ağına sahiptir.

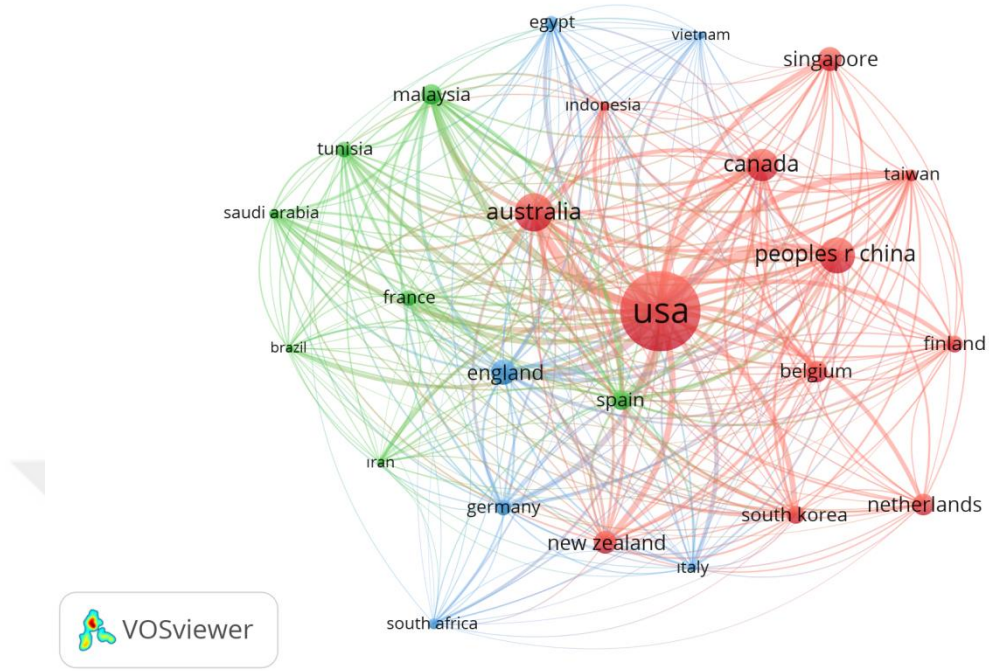
8.3.1.5. Ülkelere Göre Haritalama Analizi

Bibliyografik eşleştirme ile toplam 81 ülke elde edilmiştir. İlk haritada 81 ülkeye ait minimum belge sayısı 2; minimum alıntı sayısı ise 3 olarak girilmiş ve 59 ülkenin eşik değeri karşıladığı görülmüştür. En yüksek bağlantı gücüne sahip olan 52 ülkenin tamamı seçilerek Harita 9 oluşturulmuştur.



Harita 9. Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Ülkelerin Bibliyografik Eşleştirme Ağ Haritası

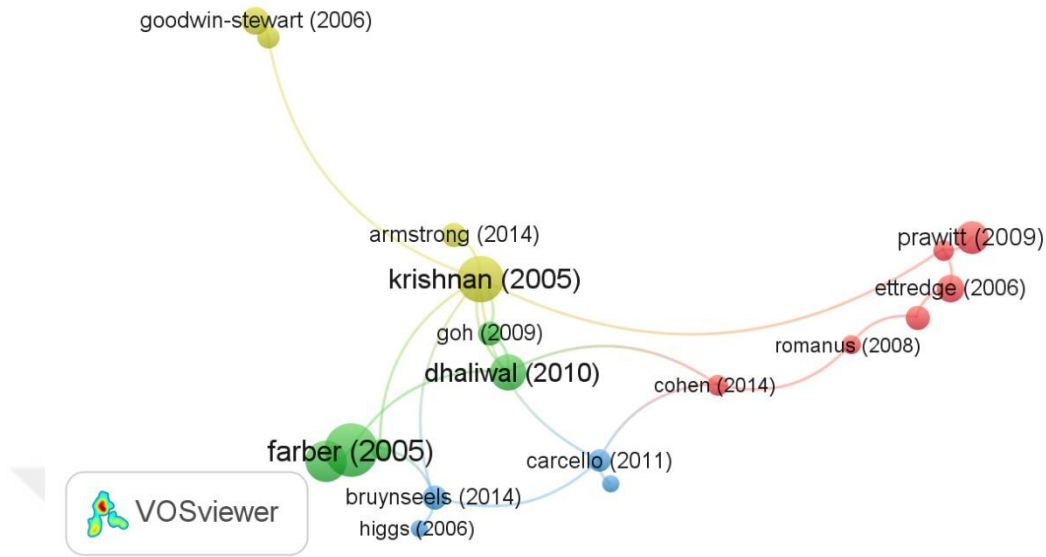
Harita 9'un yoğunluğunu indirmek amacıyla 81 ülkeye ait minimum belge sayısı 12; minimum alıntı sayısı ise 2 olarak girilmiş ve bunun neticesinde 25 tane ülkenin eşik değeri karşıladığı görülmüştür. En yüksek bağlantı gücüne sahip 25 ülkenin tamamı seçilerek, Harita 10 oluşturulmuştur.



Harita 10. Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Ülkelerin İndirgenmiş Bibliyografik Eşleştirme Ağ Haritası

Harita 10’da bağımsız denetim kalitesi kavramı ile ilgili çalışma gerçekleştiren kurumların ülkeleri baz alınarak indirgenmiş bibliyografik eşleştirme ağ haritası gösterilmiştir. Bu haritada en az 12 çalışmada, en az 2 atıf yapılan ülkelere ait bağlantılar yer almaktadır. Haritada Amerika Birleşik Devletleri, Malezya ve İngiltere ülkeleri üç farklı bağlantı grubunu oluşturmaktadır. Bu ülkeler, birbirleri ile doğrudan veya dolaylı bir ilişkiye sahiptirler.

En yüksek bağlantı gücüne sahip olan 25 ülkeye ait belge ve atıf sayıları Amerika Birleşik Devletleri 391 belgede 10514; Avustralya 90 belgede 2182; Çin Halk Cumhuriyeti 72 belgede 1824; Kanada 66 belgede 1492; İngiltere 60 belgede 846; Singapur 17 belgede 835; Yeni Zelanda 27 belgede 696; Hollanda 15 belgede 658; Belçika 20 belgede 605; Malezya 49 belgede 588; İspanya 48 belgede 471; Güney Kore 21 belgede 447; Finlandiya 15 belgede 394; Fransa 22 belgede 333; Almanya 30 belgede 302; Tunus 22 belgede 298; Mısır 13 belgede 225; Tayvan 31 belgede 196; Güney Afrika 18 belgede 164; Suudi Arabistan 20 belgede 113; Endonezya 20 belgede 105; İtalya 14 belgede 81; İran 17 belgede 51; Vietnam 13 belgede 51; Brezilya 13 belgede 5’tir.



Harita 12. Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Belgelerin İndirgenmiş Alıntı Ağ Haritası

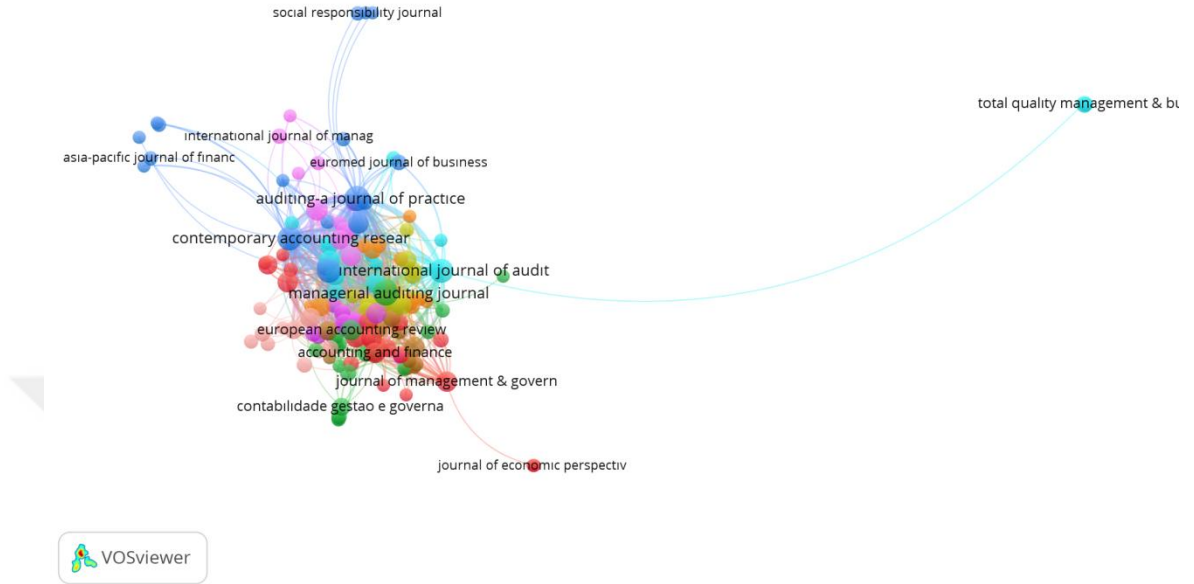
Harita 12'ye göre, en az 44 çalışmada atıf yapılan belgelere ait bağlantılar yer almaktadır. Haritada, Prawitt (2009) Accounting Review, 84, 1255-1280; Farber (2005), Accounting Review, 80, 539-561; Bruynseels (2014) Accounting Review, 89, 113-145; Krishnan (2005), Accounting Review, 80, 649-675 sayfaları arasındaki çalışmalar, dört farklı bağlantı grubunu oluşturmaktadır.

En yüksek bağlantı gücüne sahip olan 19 belgenin atıf sayıları; Farber (2005) 489; Krishnan (2005) 383; Dichev (2013) 324; Dhaliwal (2010) 258; Prawitt (2009) 212; Ettredge (2006) 172; Goodwin-Stewart (2006) 163; Blankey (2012) 143; Goh (2009) 139; Bruynseels (2014) 138; Armstrong (2014) 134; Carcello (2011) 124; Zaman (2011) 122; Lin (2011) 114; Naiker (2009) 104; Cohen (2014) 104; Romanus (2008) 97; Bronson (2009) 86; Higgs (2006) 85'tir.

Aynı zamanda Krishnan (2005), 8 bağlantı gücü ile en kuvvetli ağa sahiptir.

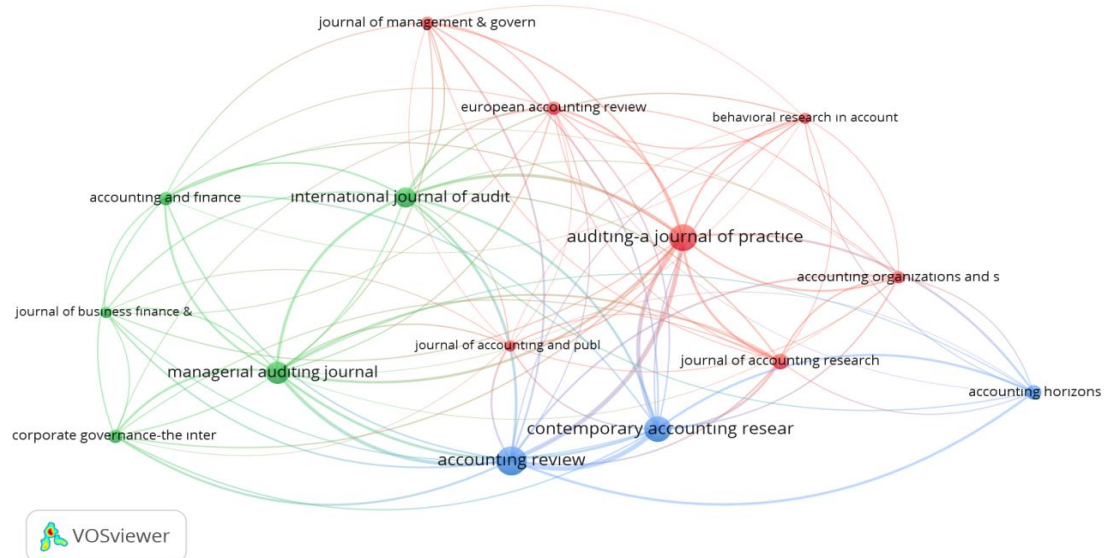
8.3.2.2. Kaynaklara Göre Haritalama Analizi

Alıntı analizi ile toplam 243 kaynak elde edilmiştir. İlk haritada, 243 kaynağa ait minimum belge sayısı 1; minimum alıntı sayısı 2 olarak girilmiştir. Bunun neticesinde 150 kaynağın eşik değeri karşıladığı görülmüş ve her bir kaynağın toplam bağlantı gücü hesaplanmıştır. En yüksek bağlantı gücüne sahip 150 kaynağın tamamı seçilerek Harita 13 oluşturulmuştur.



Harita 13. Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Kaynakların Alıntı Ağ Haritası

Harita 13'ün yoğunluğunu indirmek amacıyla, 243 kaynağa ait minimum belge sayısı 10; minimum alıntı sayısı 2 olarak girilmiş ve bunun neticesinde 29 kaynağın eşik değeri karşıladığı görülmüştür. En yüksek bağlantı gücüne sahip 15 kaynak seçilerek, Harita 14 oluşturulmuştur.



Harita 14. Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Kaynakların İndirgenmiş Alıntı Ağ Analizi

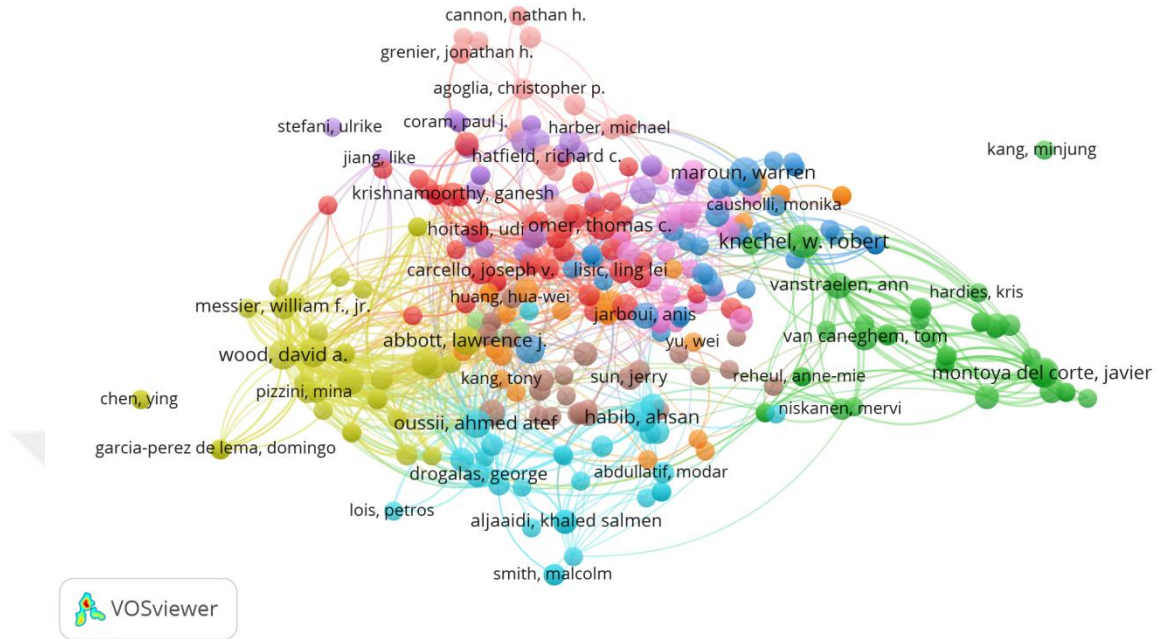
Harita 14'te bağımsız denetim kalitesi kavramı ile ilgili kaynakların indirgenmiş alıntı ağ haritası gösterilmiştir. Bu haritada en az 10 çalışmada, en az 2 atıf yapılan kaynaklara ait bağlantılar yer almaktadır. Haritada, Auditing-A Journal of Practice of Theory, Managerial Auditing Journal ve Accounting Review üç farklı bağlantı grubunu oluşturmaktadır. Bu kaynaklar, birbirleri ile doğrudan ya da dolaylı bir ilişkiye sahiptirler.

En yüksek bağlantı gücüne sahip olan 15 kaynağa ait belge ve atıf sayıları, Accounting Review 37 belgede 2691; Contemporary Accounting Research 47 belgede 2054; Auditing-A Journal of Practice of Theory 64 belgede 1762; Journal of Accounting Research 15 belgede 1375; Managerial Auditing Journal 65 belgede 1007; International Journal of Auditing 44 belgede 679; Accounting and Finance 13 belgede 523; Accounting Horizons 22 belgede 421; Journal of Accounting and Public Policy 14 belgede 409; Accounting Organizations and Society 10 belgede 400; European Accounting Review 14 belgede 393; Journal of Business Finance & Accounting 11 belgede 341; Corporate Governance-The International Journal of Business in Society 13 belgede 153; Journal of Management & Governance 15 belgede 142; Behavioral Research in Accounting 13 belgede 140'tır.

Aynı zamanda Accounting Review, 318 bağlantı gücü ile en kuvvetli ağa sahiptir.

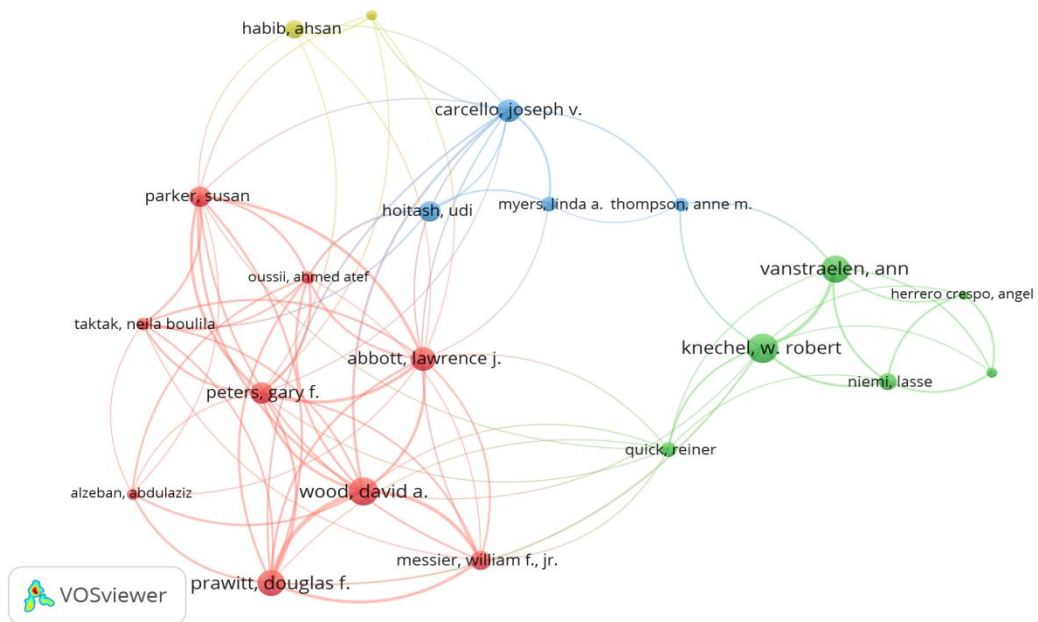
8.3.2.3. Yazarlara Göre Haritalama Analizi

Alıntı analizi ile toplam 2008 yazar elde edilmiştir. İlk haritada, 2008 yazara ait minimum belge sayısı 2; minimum alıntı sayısı 2 olarak girilmiştir. Bunun neticesinde 150 yazarın eşik değeri karşıladığı görülmüş ve her bir yazara ait toplam bağlantı gücü hesaplanmıştır. En yüksek bağlantı gücüne sahip 150 yazarın tamamı seçilerek Harita 15 oluşturulmuştur.



Harita 15. Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Yazarların Alıntı Ağ Haritası

Harita 15'in yoğunluğunu indirmek amacıyla, 2008 yazara ait minimum belge sayısı 4; minimum alıntı sayısı 1 olarak girilmiş ve bunun neticesinde 42 yazarın eşik değeri karşıladığı görülmüştür. En yüksek bağlantı gücüne sahip 21 yazar seçilerek, Harita 16 oluşturulmuştur.



Harita 16. Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Yazarların İndirgenmiş Alıntı Ağ Analizi

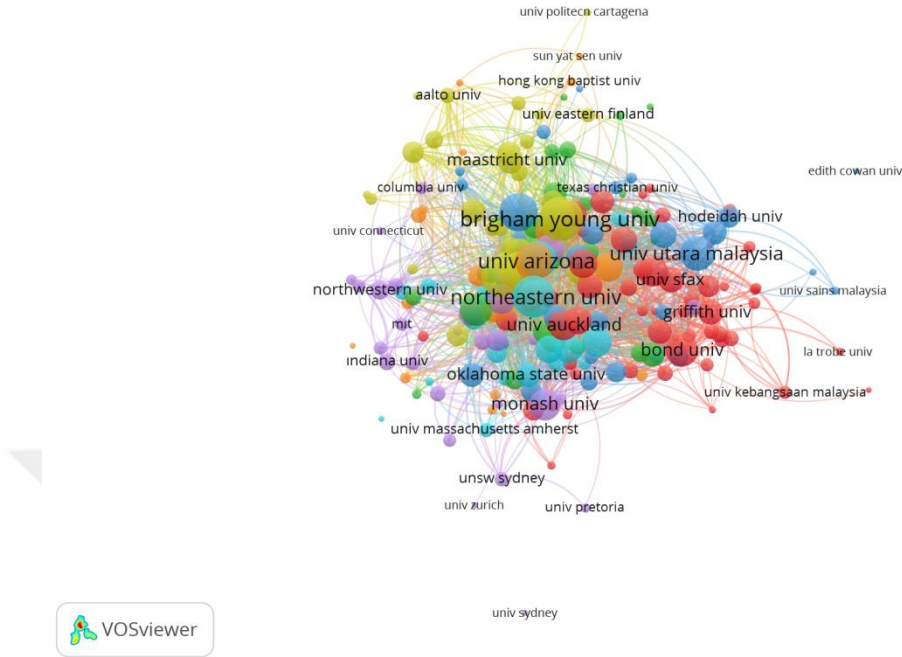
Harita 16'da bağımsız denetim kalitesi kavramı ile ilgili yazarların indirgenmiş alıntı ağ haritası gösterilmiştir. Bu haritada en az 4 çalışmada, en az 1 atıf yapılan yazarlara ait bağlantılar yer almaktadır. Haritada, David A. Wood, W. Robert Knechel, Joseph V. Carcello ve Ahsan Habib dört farklı bağlantı grubunu oluşturmaktadır. Bu yazarlar, birbirleri ile doğrudan ya da dolaylı bir ilişkiye sahiptirler.

En yüksek bağlantı gücüne sahip 21 yazarın belge ve alıntı sayıları; W. Robert Knechel 9 belgede 469; David A. Wood 7 belgede 451; Ann Vanstraelen 5 belgede 407; Douglas F. Prawitt 6 belgede 350; Lawrence J. Abbott 6 belgede 275; Joseph V. Carcello 5 belgede 255; Gary F. Peters 5 belgede 208; Udi Hoitash 4 belgede 195; F. Messier 4 belgede 153; Susan Parker 4 belgede 147; Ahsan Habib 7 belgede 142; Lasse Neimi 4 belgede 110; Linda A. Myers 4 belgede 86; Anne M. Thompson 4 belgede 62; Neila Boulila Taktak 4 belgede 51; Ahmed Atef Oussii 6 belgede 47; Abdulaziz Alzeban 5 belgede 38; Md. Borhan Uddin Bhuiyan 4 belgede 33; Javier Montoya Del Corta 7 belgede 27; Angel Herrero Crespo 4 belgede 20'dir.

Aynı zamanda 64 bağlantı gücü ile en kuvvetli bağlantıya sahip yazar, David A. Wood'dur. Ağ haritasında bulunan çizgilerin kalınlıklarına göre, David A. Wood ile Douglas F. Prawitt yazarları arasında kuvvetli bir bağlantının olduğu görülmektedir.

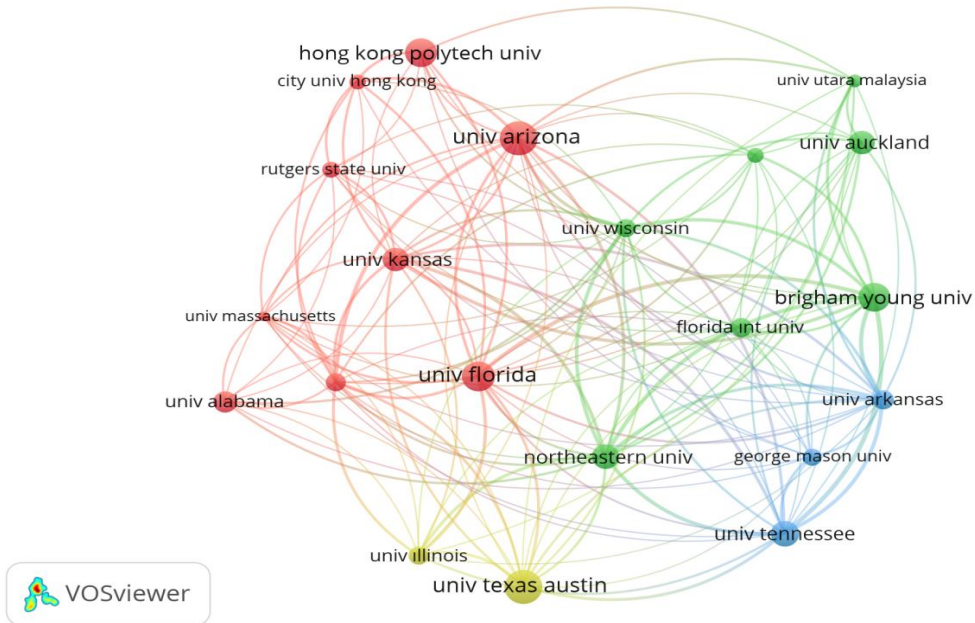
8.3.2.4. Kurumlara Göre Haritalama Analizi

Alıntı analizi ile toplam 989 kurum elde edilmiştir. İlk haritada, 989 kuruma ait minimum belge sayısı 3; minimum alıntı sayısı 1 olarak girilmiştir. Bunun neticesinde 222 kurumun eşik değeri karşıladığı görülmüş ve her bir kurumun toplam bağlantı gücü hesaplanmıştır. En yüksek bağlantı gücüne sahip 222 kurumun tamamı seçilerek Harita 17 oluşturulmuştur.



Harita 17. Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Kurumların Alıntı Ağ Haritası

Harita 17'nin yoğunluğunu indirmek amacıyla, 989 kuruma ait minimum belge sayısı 9; minimum alıntı sayısı 2 olarak girilmiş ve bunun neticesinde 21 kurumun eşik değeri karşıladığı görülmüştür. En yüksek bağlantı gücüne sahip 21 kurumun tamamı seçilerek, Harita 18 oluşturulmuştur.



Harita 18. Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Kurumların İndirgenmiş Alıntı Ağ Analizi

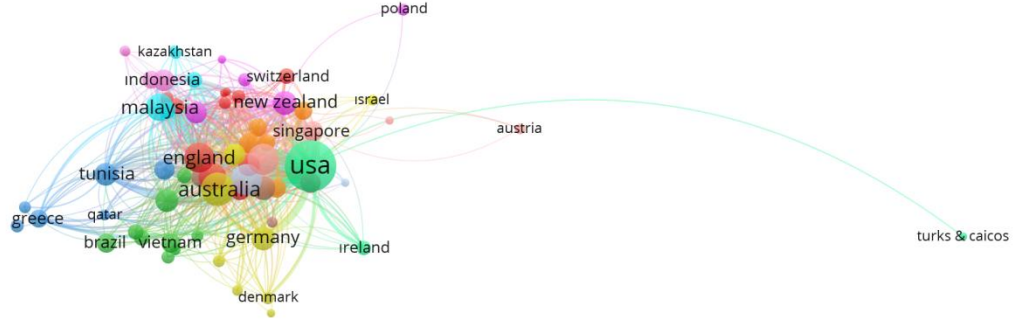
Harita 18’de bağımsız denetim kalitesi kavramı ile ilgili kurumların indirgenmiş alıntı ağ haritası gösterilmiştir. Bu haritada en az 9 çalışmada, en az 2 atıf yapılan kurumlara ait bağlantılar yer almaktadır ve Univ Arizona, Brigham Young Univ, Univ Tennessee ve Univ Texas Austin dört farklı bağlantı grubunu oluşturmaktadır. Bu kurumlar, birbirleri ile doğrudan ya da dolaylı bir ilişkiye sahiptirler.

En yüksek bağlantı gücüne sahip olan 21 kuruma ait belge ve atıf sayıları, Univ Arizona 10 belgede 660; Univ Texas Austin 9 belgede 640; Univ Florida 13 belgede 559; Brigham Young Univ 14 belgede 520; Hong Kong Polytech Univ 14 belgede 511; Univ Tennessee 12 belgede 452; Northeastern Univ 16 belgede 430; Univ Kansas 9 belgede 403; Univ Auckland 9 belgede 395; Univ Alabama 11 belgede 360; Univ Arkansas 12 belgede 316; Florida Int Univ 9 belgede 309; Univ Illinois 9 belgede 287; Univ Wisconsin 13 belgede 284; Univ Missouri 9 belgede 277; George Mason Univ 9 belgede 261; Rutgers State Univ 9 belgede 235; City Univ Hong Kong 10 belgede 216; Univ Melbourne 9 belgede 214; Univ Utara Malaysia 16 belgede 180; Univ Massachusetts 10 belgede 134’tür.

Aynı zamanda, 64 bağlantı gücü ile Brigham Young Univ, 63 bağlantı gücü ile Northeastern Univ ve 58 bağlantı gücü ile Univ Tennessee en yüksek bağlantıya sahip ilk üç kurumdur.

8.3.2.5. Ükelere Göre Haritalama Analizi

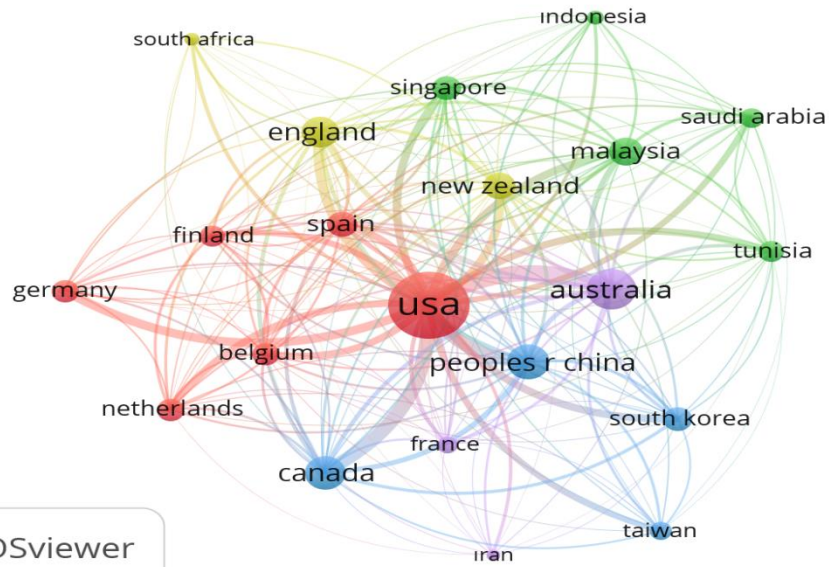
Alıntı analizi ile toplam 81 ülke elde edilmiştir. İlk haritada, 81 ülkeye ait minimum belge sayısı 1; minimum alıntı sayısı 2 olarak girilmiştir. Bunun neticesinde 67 ülke eşik değeri karşıladığı görülmüş ve her bir ülkenin toplam bağlantı gücü hesaplanmıştır. En yüksek bağlantı gücüne sahip 67 ülkenin tamamı seçilerek Harita 19 oluşturulmuştur.



VOSviewer

Harita 19. Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Ülkelerin Alıntı Ağ Haritası

Harita 19'un yoğunluğunu indirmek amacıyla, 81 ülkeye ait minimum belge sayısı 15; minimum alıntı sayısı 2 olarak girilmiş ve bunun neticesinde 21 ülkenin eşik değeri karşıladığı görülmüştür. En yüksek bağlantı gücüne sahip 21 ülkenin tamamı seçilerek, Harita 20 oluşturulmuştur.



VOSviewer

Harita 20. Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Ülkelerin İndirgenmiş Alıntı Ağ Analizi

Harita 20’de bağımsız denetim kalitesi kavramı ile ilgili çalışma gerçekleştiren kurumların ülkeleri baz alınarak indirgenmiş alıntı ağ haritası gösterilmiştir. Bu haritada en az 15 çalışmada, en az 2 atıf yapılan ülkelere ait bağlantılar yer almaktadır ve Amerika Birleşik Devletleri, Malezya, Çin Halk Cumhuriyeti, İngiltere ve Avustralya ülkeleri, beş farklı bağlantı grubunu oluşturmaktadır. Bu ülkeler, birbirleri ile doğrudan ya da dolaylı bir ilişkiye sahiptirler.

En yüksek bağlantı gücüne sahip olan 21 ülkeye ait belge ve atıf sayıları Amerika Birleşik Devletleri 391 belgede 10514; Avustralya 90 belgede 2182; Çin Halk Cumhuriyeti 72 belgede 1824; Kanada 66 belgede 1492; İngiltere 60 belgede 846; Singapur 17 belgede 835; Yeni Zelanda 27 belgede 696; Hollanda 15 belgede 658; Belçika 20 belgede 605; Malezya 49 belgede 588; İspanya 48 belgede 471; Güney Kore 21 belgede 447; Finlandiya 15 belgede 394; Fransa 22 belgede 333; Almanya 30 belgede 302; Tunus 22 belgede 298; Tayvan 31 belgede 196; Güney Afrika 18 belgede 164; Suudi Arabistan 20 belgede 113; Endonezya 20 belgede 105; İran 17 belgede 51’dir.

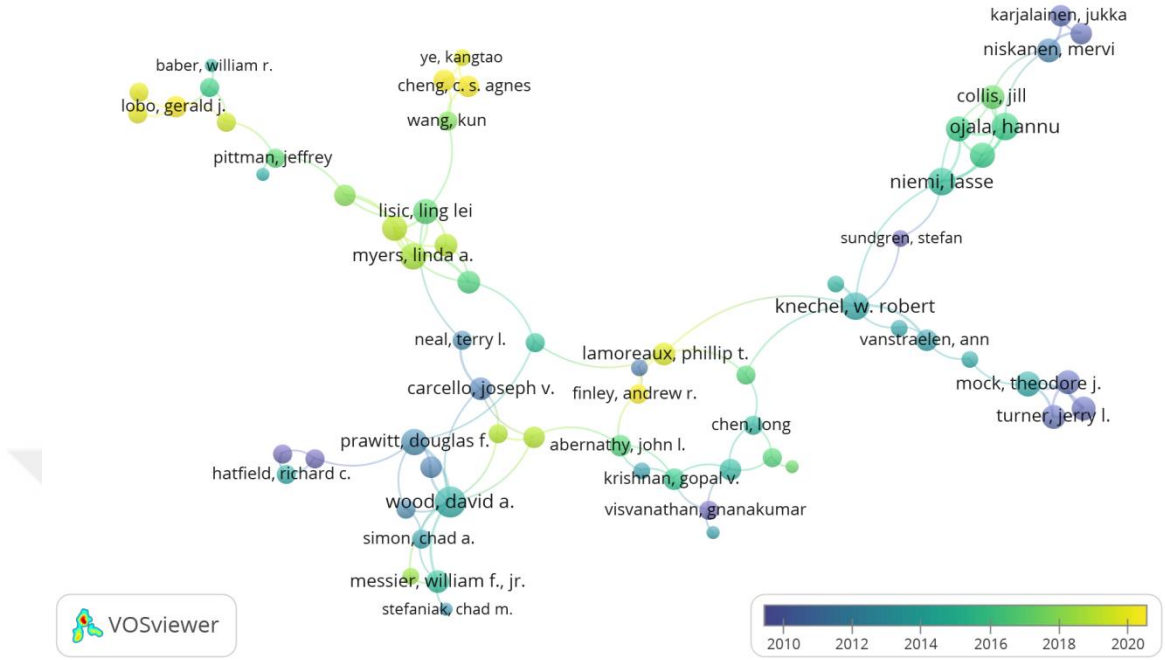
Aynı zamanda 1413 bağlantı gücü ile Amerika Birleşik Devletleri, 525 bağlantı gücü ile Avustralya ve 391 bağlantı gücü ile Çin halk Cumhuriyeti en yüksek bağlantıya sahip ilk üç ülkedir.

8.3.3. Ortak Yazarlık Analizine Göre Haritalama Analizi

Bu analiz türünde, bağımsız denetim kalitesi konusuyla ilgili çalışmalarda yapılan ortak yazarlara ait ağ haritalarından ulaşılan sonuçlar, en fazla işbirliği yapan yazarların, kurumların ve ülkelerin aralarındaki ağ haritaları olmak üzere 3 başlıkta ele alınmıştır.

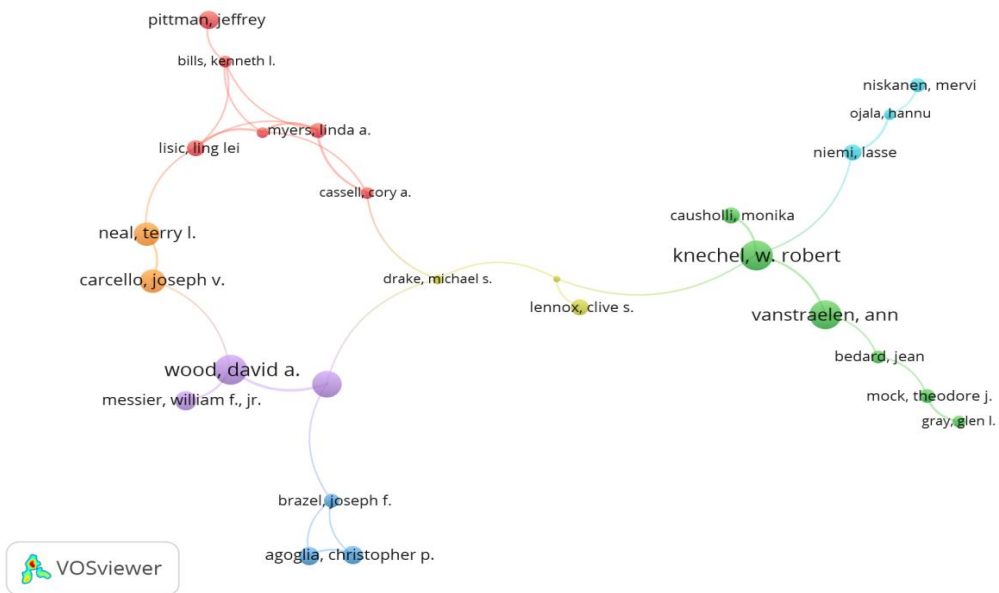
8.3.3.1. Yazarlara Göre Haritalama Analizi

Ortak yazarlık analizi ile toplam 2008 yazar elde edilmiştir. İlk haritada, 2008 kaynağa ait minimum belge sayısı 2; minimum alıntı sayısı 1 olarak girilmiştir. Bunun neticesinde 65 yazarın eşik değeri karşıladığı görülmüş ve her bir yazara ait toplam bağlantı gücü hesaplanmıştır. En yüksek bağlantı gücüne sahip 65 yazarın tamamı seçilerek Harita 21 oluşturulmuştur.



Harita 21. Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Ortak Yazarların Ağ Haritası

Harita 21'in yoğunluğunu indirmek amacıyla, 2008 yazara ait minimum belge sayısı 3; minimum alıntı sayısı 3 olarak girilmiş ve bunun neticesinde 25 yazarın eşik değeri karşıladığı görülmüştür. En yüksek bağlantı gücüne sahip 25 yazarın tamamı seçilerek, Harita 22 oluşturulmuştur.



Harita 22. Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Ortak Yazarların İndirgenmiş Ağ Haritası

Harita 22’de bağımsız denetim kalitesi kavramı ile ilgili indirgenmiş ortak yazar ağ haritası gösterilmiştir. Bu haritada en az 3 çalışmada, en az 3 alıntısı yapılan yazarlara ait bağlantılar yer almaktadır ve Linda A. Myers, W. Robert Knechel, Christopher P. Agoglia, Michael S. Drake, David A. Wood, Lasse Niemi, Joseph V. Carcello yedi farklı bağlantı grubunu oluşturmaktadır.

En yüksek bağlantı gücüne sahip 25 yazarın belge ve alıntı sayıları; W. Robert Knechel 9 belgede 469; David A. Wood 7 belgede 451; Ann Vanstraelen 5 belgede 407; Douglas F. Prawitt 6 belgede 350; Joseph V. Carcello 5 belgede 255; Terry I. Neal 3 belgede 250; William F. Jr. Messier 4 belgede 153; Christopher P. Agoglia 3 belgede 142; Jeffrey Pittman 3 belgede 132; Richard C. Hatfield 5 belgede 131; Lasse Niemi 4 belgede 110; Ling Lei Lisic 4 belgede 110; Clive S. Lennox 3 belgede 108; Monika Causholli 3 belgede 97; Linda A. Myers 4 belgede 86; Mervi Niskanen 3 belgede 76; Joseph F. Brazel 3 belgede 71; Jean Bedard 4 belgede 64; Glen I Gray 3 belgede 52; Kenneth I Bills 3 belgede 51; Cory A. Cassell 3 belgede 47; Timothy A. Seidel 3 belgede 43; Hannu Ojala 4 belgede 41; Michael S. Drake 3 belgede 29; Phillip T. Lamoreaux 3 belgede 13’tür.

Aynı zamanda, yazarların birbirlerine uzak konumlanmaları, bağımsız denetim kalitesine yönelik çalışılacak konunun da geniş olabileceği sonucuna ulaşılmaktadır.

8.3.3.2. Kurumlara Göre Haritalama Analizi

Ortak yazarlık analizi ile toplam 989 kurum elde edilmiştir. İlk haritada, 989 kuruma ait minimum belge sayısı 1; minimum alıntı sayısı 2 olarak girilmiştir. Bunun neticesinde 502 kurumun eşik değeri karşıladığı görülmüş ve her bir kuruma ait toplam bağlantı gücü hesaplanmıştır. En yüksek bağlantı gücüne sahip 502 kurumun tamamı seçilerek Harita 23 oluşturulmuştur.

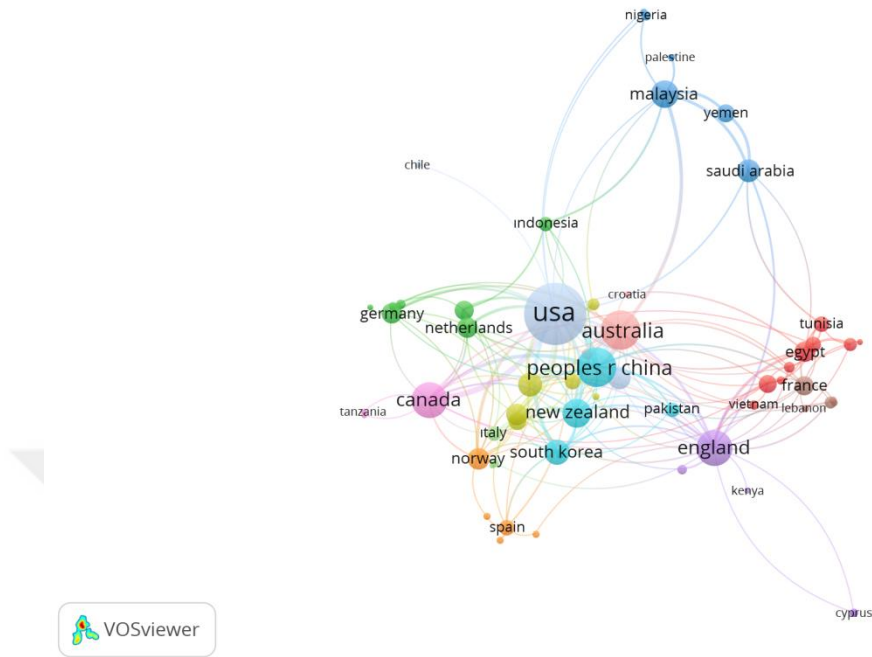
Harita 24'te bağımsız denetim kalitesi kavramı ile ilgili kurumlar arası indirgenmiş ağ haritası gösterilmiştir. Bu haritada en az 22 kurum arasında olan iş birliği ağı yer almaktadır ve Univ Florida, Univ Arizona, Univ Texas Austin, Univ Kansas ve Hong Kong Polytech Univ adlı kurumlar beş farklı bağlantı grubunu oluşturmaktadır.

En yüksek bağlantı gücüne sahip 22 kurumun belge ve alıntı sayıları; Univ Arizona 10 belgede 660; Univ Texas Austin 9 belgede 640; Univ Florida 13 belgede 559; Brigham Young Univ 14 belgede 520; Hong Kong Polytech 14 belgede 511; Univ Tennessee 12 belgede 452; Northeastern Univ 16 belgede 430; Univ Kansas 9 belgede 403; Univ Auckland 9 belgede 395; Texas A&M Univ 8 belgede 368; Univ Alabama 11 belgede 360; Monash Univ 8 belgede 344; Univ Arkansas 12 belgede 316; Univ Illinois 9 belgede 287; Univ Missouri 9 belgede 277; George Mason Univ 9 belgede 261; City Univ Hong Kong 10 belgede 216; Univ Melbourne 9 belgede 214; Univ Oklahoma 8 belgede 196; Univ Massachusetts 10 belgede 134; Bentley Univ 8 belgede 111'dir.

Aynı zamanda, en çok yayına sahip kurumlar, 16 belge ile Northeastern Univ, 14 belge ile Brigham Young Univ ve Hong Kong Polytech iken; Univ Tennessee (11), Brigham Young Univ (10) ve Univ Arkansas (8) ise, en çok bağlantı gücüne sahip kurumlardır.

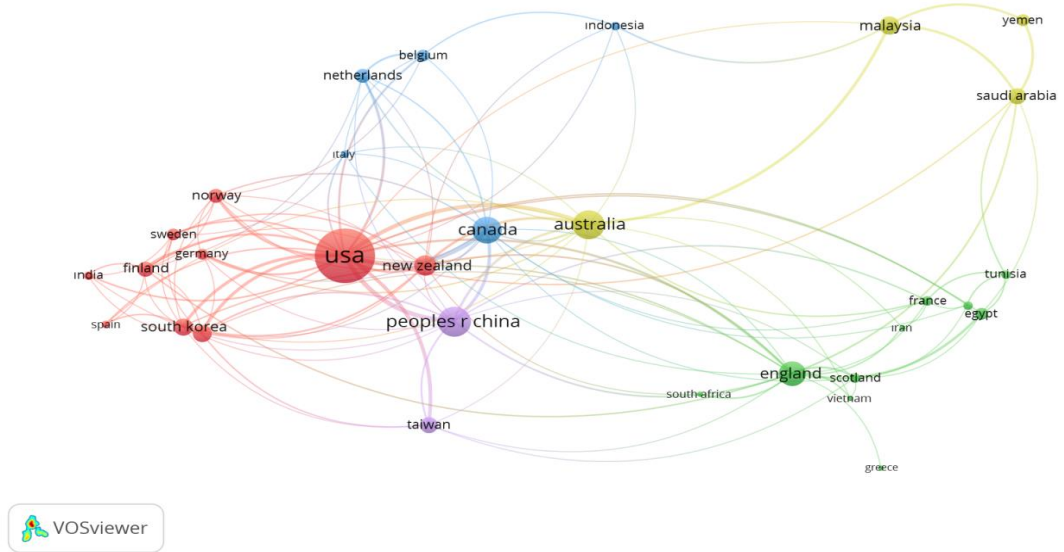
8.3.3.3. Ükelere Göre Haritalama Analizi

Ortak yazarlık analizi ile toplam 81 ülke elde edilmiştir. İlk haritada, 81 ülkeye ait minimum belge sayısı 1; minimum alıntı sayısı 0 olarak girilmiştir. Bunun neticesinde 61 ülkenin eşik değeri karşıladığı görülmüş ve her bir kuruma ait toplam bağlantı gücü hesaplanmıştır. En yüksek bağlantı gücüne sahip 61 ülkenin tamamı seçilerek Harita 25 oluşturulmuştur.



Harita 25. Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Ülkeler Arası Ağ Haritası

Harita 25'in yoğunluğunu indirmek amacıyla, 81 ülkeye ait minimum belge sayısı 8; minimum alıntı sayısı 3 olarak girilmiş ve bunun neticesinde 31 ülkenin eşik değeri karşıladığı görülmüştür. En yüksek bağlantı gücüne sahip 31 ülkenin tamamı seçilerek, Harita 26 oluşturulmuştur.



Harita 26. Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Ülkeler Arası İndirgenmiş Ağ Haritası

Harita 26’da bağımsız denetim kalitesi kavramı ile ilgili ülkelerin indirgenmiş ağ haritası gösterilmiştir. Bu haritada 31 ülkenin arasında olan iş birliği ağı yer almaktadır ve Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere, Kanada, Avustralya ve Çin Halk Cumhuriyeti beş farklı bağlantı grubunu oluşturmaktadır. Bu ülkeler, birbirleri ile doğrudan veya dolaylı bir ilişkiye sahiptirler.

En yüksek bağlantı gücüne sahip olan 31 ülkeye ait belge ve atıf sayıları Amerika Birleşik Devletleri 391 belgede 10514; Avustralya 90 belgede 2182; Çin Halk Cumhuriyeti 72 belgede 1824; Kanada 66 belgede 1492; İngiltere 60 belgede 846; Singapur 17 belgede 835; Yeni Zelanda 27 belgede 696; Hollanda 15 belgede 658; Belçika 20 belgede 605; Malezya 49 belgede 588; İspanya 48 belgede 471; Güney Kore 21 belgede 447; Finlandiya 15 belgede 394; Fransa 22 belgede 333; Almanya 30 belgede 302; Tunus 22 belgede 298; Norveç 11 belgede 248; Mısır 13 belgede 225; İsveç 9 belgede 222; Tayvan 31 belgede 196; Güney Afrika 18 belgede 164; Hindistan 11 belgede 120; Suudi Arabistan 20 belgede 113; Endonezya 20 belgede 105; Yemen 8 belgede 87; İtalya 14 belgede 81; İskoçya 8 belgede 77; Yunanistan 10 belgede 74; Vietnam 13 belgede 51; İran 17 belgede 51; Birleşik Arap Emirliği 10 belgede 24’tür.

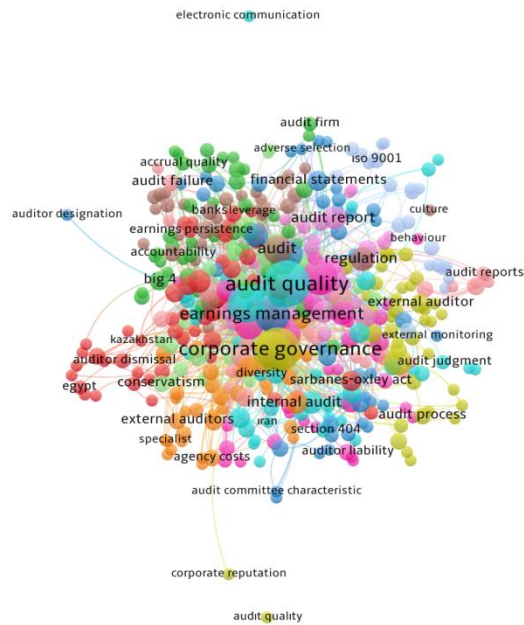
Ağ haritasında, 391 belge ile Amerika Birleşik Devletleri adresine ait kurumların, bağımsız denetim kalitesi alanına en çok katkı sağladığı görülmektedir. Bununla birlikte Amerika Birleşik Devletleri, 143 bağlantı gücü ile, en fazla iş birliği kuran ülkedir.

8.3.4. Eşdizimlilik Analizine Göre Haritalama Analizi

Eşdizimlilik analizinde, yazarlar tarafından kullanılan anahtar kelimeler incelenmektedir. Bu analiz türünde, bağımsız denetim kalitesi ile ilgili çalışmalarda yazarların kullandıkları anahtar kelimelerin aralarındaki iş birliğine yönelik ağ haritası ele alınmıştır.

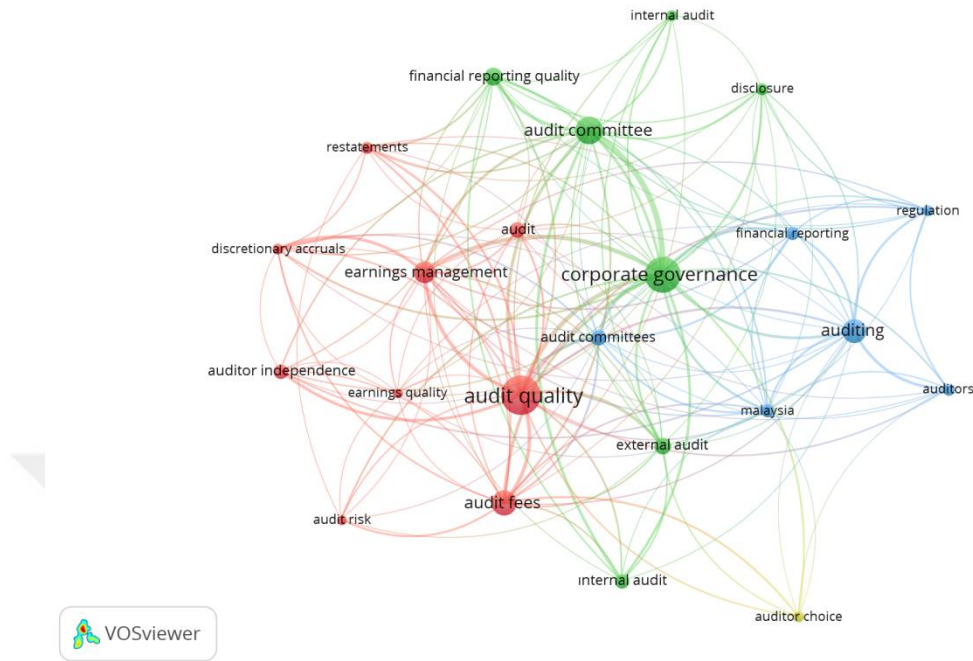
Yazarlar tarafından kullanılan anahtar kelimeler ile toplam 2041 anahtar kelime tespit edilmiştir. İlk haritada, 2041 anahtar kelimeye ait minimum oluşum sayısı 2 olarak girilmiştir. Bunun neticesinde 440 anahtar kelimenin eşik değeri karşıladığı görülmüştür ve her bir anahtar kelimeye ait toplam bağlantı gücü hesaplanmıştır. En

yüksek bağlantı gücüne sahip 440 anahtar kelimenin tamamı seçilerek Harita 27 oluşturulmuştur.



Harita 27. Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Çalışmalarda Birlikte Yer Alan Anahtar Kelimelerin Ağ Haritası

Harita 27'nin yoğunluğunu indirmek amacıyla, 2041 anahtar kelimeye ait minimum oluşum sayısı 15 olarak girilmiş ve bunun neticesinde 23 anahtar kelimenin eşik değeri karşıladığı görülmüştür. En yüksek bağlantı gücüne sahip 23 anahtar kelimenin tamamı seçilerek, Harita 28 oluşturulmuştur.



Harita 28. Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Çalışmalarda Birlikte Yer Alan Anahtar Kelimelerin İndirgenmiş Ağ Haritası

Harita 28’de bağımsız denetim kalitesi kavramı ile ilgili çalışmalara ait anahtar kelimelerin incelenmesinin nedeni, ele alınmış olan konuların içeriğine ilişkin değerlendirmede bulunmaktadır. Ağ haritasında, bağımsız denetim kalitesi ile ilgili çalışmalarda yazarların yer verdikleri anahtar kelimelere yönelik yapılan eşdizimlilik analizine göre, Audit Quality, Corporate Governance, Auditing ve Auditor Choice dört farklı bağlantı grubunu oluşturmaktadır. Bu kelimeler, birbirleri ile doğrudan ya da dolaylı bir ilişkiye sahiptirler.

En yüksek bağlantı gücüne sahip olan 23 anahtar kelimelere ait oluşum sayıları; Audit Quality 177 kere; Corporate Governance 147 kere; Audit Committee 90 kere; Audit Fees 75 kere; Auditing 73 kere; Earnings Management 61 kere; Financial Reporting Quality 43 kere; External Audit 36 kere; Audit Committees 33 kere; Audit 33 kere; Auditor Independence 30 kere; Internal Audit 28 kere; Financial Reporting 25 kere; Malaysia 24 kere; Disclosure 20 kere; Restatements 19 kere; Auditors 19 kere; Regulation 17 kere; Auditor Choice 17 kere; Discretionary Accruals 16 kere; Internal Audit 16 kere; Audit Risk 15 kere; Earnings Quality 15 kere kullanılmıştır.

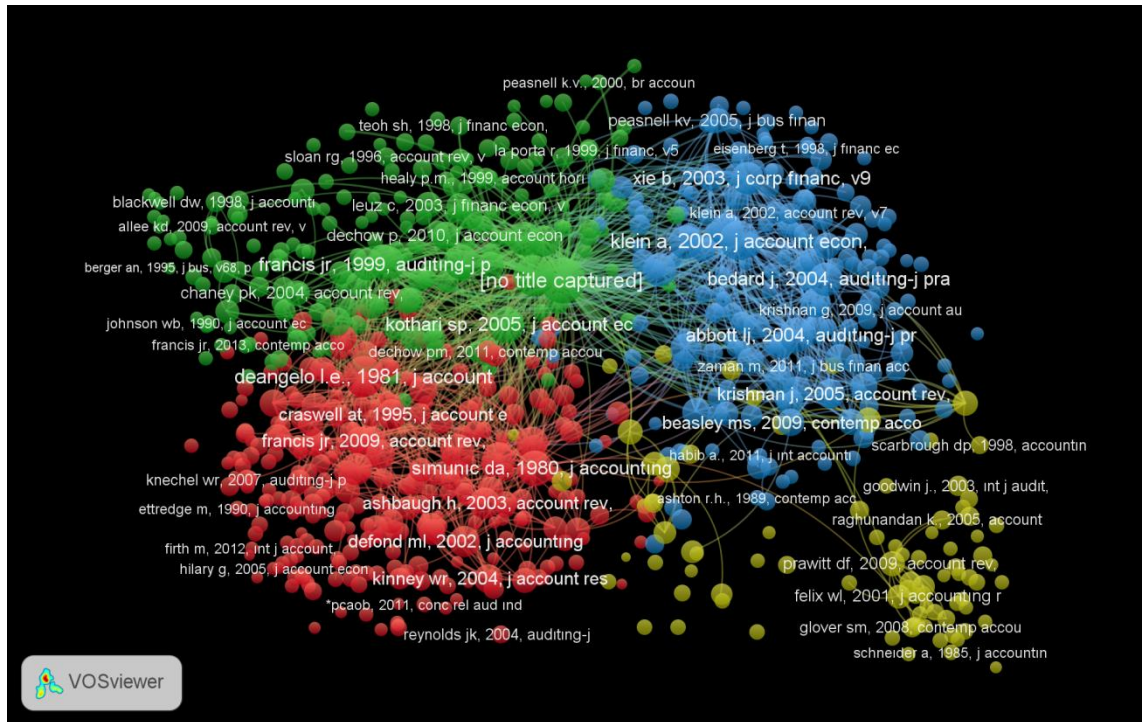
Aynı zamanda, bağımsız denetim kalitesi alanında Audit Quality ve Corporate Governance en sık kullanılan ve en fazla iş birliği kurulan kelimeler olduğu görülmektedir.

8.3.5. Ortak Atıf Analizine Göre Haritalama Analizi

Ortak atıf, farklı iki kaynağın aynı çalışmaya atıf yapması olarak ifade edilir ve çalışmaların konuları veya diğer özellikleri yönünden birbirlerine benzerlikleri hakkında fikir verir (Rehn ve Kronman, 2006: 6; Al ve Tonta, 2004: 23). Bu analiz türünde, bağımsız denetim kalitesi konusu ile ilgili çalışmalarda ortak atıf ağ haritasına ait sonuçlar ele alınacaktır.

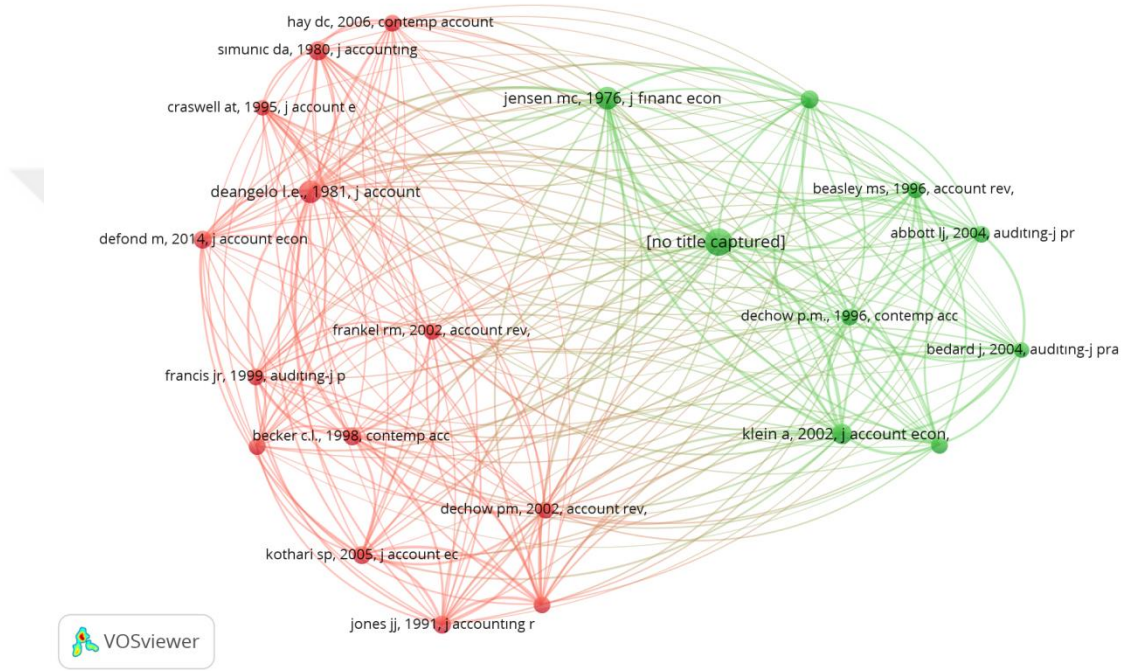
8.3.5.1. Alıntılanan Referansa Göre Haritalama Analizi

Ortak atıf analizi ile toplam 28245 alıntılanan referans tespit edilmiştir. İlk haritada, 28245 atıfta bulunan bir referansa ait minimum alıntı sayısı 10 olarak girilmiştir. Bunun neticesinde, 791 alıntılanan referansın eşik değeri karşıladığı görülmüş ve her bir alıntılanan referansa ait toplam bağlantı gücü hesaplanmıştır. En yüksek bağlantı gücüne sahip 791 alıntılanan referansın tamamı seçilerek Harita 29 oluşturulmuştur.



Harita 29. Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Ortak Atıfta Alıntılanan Referansa Ait Ağ Haritası

Harita 29'un yoğunluğunu indirmek amacıyla, 28245 atıfta bulunan bir referansa ait minimum alıntı sayısı 85 olarak girilmiştir. Bunun neticesinde, 22 alıntılanan referansın eşik değeri karşıladığı görülmüş ve her bir alıntılanan referansa ait toplam bağlantı gücü hesaplanmıştır. En yüksek bağlantı gücüne sahip 22 alıntılanan referansın tamamı seçilerek Harita 30 oluşturulmuştur.



Harita 30. Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Ortak Atıfta Alıntılanan Referansa Ait İndirgenmiş Ağ Haritası

Harita 30'da bağımsız denetim kalitesi kavramı ile ilgili alıntılanan referansa ait indirgenmiş ağ haritası gösterilmiştir. Bu haritada, 22 alıntılanan referans arasındaki mevcut iş birliği ağı yer almaktadır ve DeAngelo ile No Title Capture iki farklı bağlantı grubunu oluşturmaktadır.

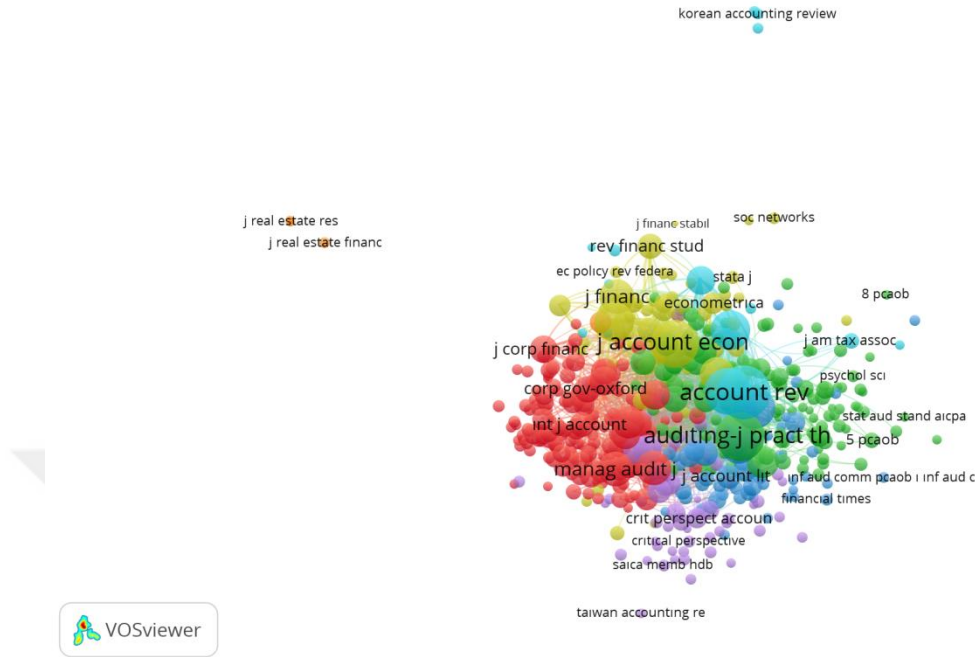
En yüksek bağlantı gücüne sahip olan 22 alıntılanan referansa ait alıntı sayıları; No Title Capture (332); Jensen M.C., 1976, Journal of Financial Economics, v.3, p.305 (215) ; DeAngelo L.E., 1981, Journal of Accounting and Economics, v.3, p.183 (214); Klein A., 2002, Journal of Accounting and Economics, v.33, p.375 (163); Simunic D.A., 1980, Journal of Accounting Research, v.18, p.161 (132); Kothari S.P., 2005, Journal of Accounting and Economics, v.39, p.163 (127); Defond M., 2014, Journal of Accounting and Economics, v.58, p.275 (122); Becker C.L., 1998, Contemporary

Accounting Research, v.15, p.1 (121); Jones J.J., 1991, Journal of Accounting Research, v.29, p.193 (116); Fama E.F., 1983, Journal of Law and Economics, v.26, p.301 (115); Dechow P.M., 1995, Accounting Review, v.70, p.193 (111); Frankel, R.M.,2002, Accounting Review, v.77, p.71 (107); Beasley M.S., 1996, Accounting Review, v.71, p.443 (106); Abbott L.J., 2004, Auditing-A Journal of Practice & Theory, v.23, p.69 (104); Myers J.N., 2003, Accounting Review, v.78, p.779 (102); Francis J.R., 1999, Auditing-A Journal of Practice & Theory, v.18, p.17 (99); Dechow P.M., 2002, Accounting Review, V.77, p.35 (96); Hay D.C., 2006, Contemporary Accounting Research, v.23, p.141 (96); Xie B., 2003, Journal of Corporate Finance, v.9, p.295 (95); Dechow P.M., 1996, Contemporary Accounting Research, v.13, p.1 (95); Bedard J., 2004, Auditing-A Journal of Practice & Theory, v.23, p.13 (93); Craswell A.T., 1995, Journal of Accounting and Economics, v.20, p.297 (86)'dir.

Ağ haritasına göre 965 bağlantı gücü ile en fazla atıfın yapıldığı çalışmalara ait referanslar, programda belirtilmemiştir. Bunu, 854 bağlantı gücü ile Klein A. ve 784 bağlantı gücü ile Jensen M.C. takip etmektedir.

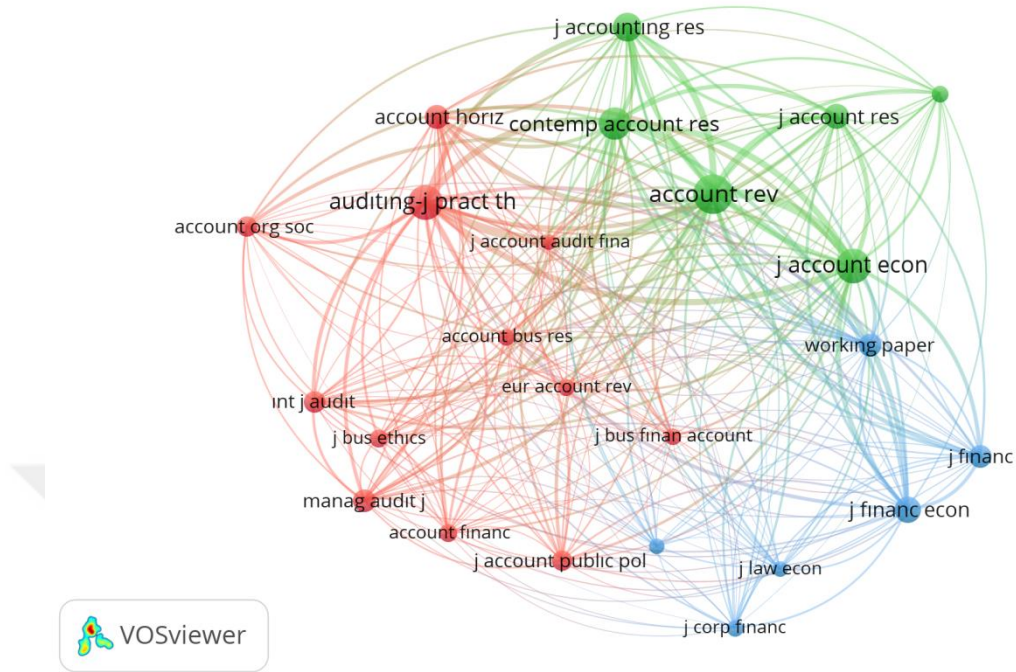
8.3.5.2. Alıntılanan Kaynaklara Göre Haritalama Analizi

Ortak atıf analizi ile toplam 9630 alıntılanan kaynak tespit edilmiştir. İlk haritada, 9630 atıfta bulunulan bir kaynağa ait minimum alıntı sayısı 8 olarak girilmiştir. Bunun neticesinde, 518 alıntılanan kaynağın eşik değeri karşıladığı görülmüş ve her bir alıntılanan kaynağa ait toplam bağlantı gücü hesaplanmıştır. En yüksek bağlantı gücüne sahip 518 alıntılanan kaynağın tamamı seçilerek Harita 31 oluşturulmuştur.



Harita 31. Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Ortak Atıfta Alıntılanan Kaynaklara Ait Ağ Haritası

Harita 31'in yoğunluğunu indirmek amacıyla, 28245 atıfta bulunan bir kaynağa ait minimum alıntı sayısı 300 olarak girilmiştir. Bunun neticesinde, 24 alıntılanan kaynağın eşik değeri karşıladığı görülmüş ve her bir alıntılanan kaynağa ait toplam bağlantı gücü hesaplanmıştır. En yüksek bağlantı gücüne sahip 24 alıntılanan kaynağın tamamı seçilerek Harita 32 oluşturulmuştur.



Harita 32. Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Ortak Atıfta Alıntılanan Kaynaklara Ait İndirgenmiş Ağ Haritası

Harita 32’de bağımsız denetim kalitesi kavramı ile ilgili alıntılanan kaynaklara ait indirgenmiş ağ haritası gösterilmiştir. Bu haritada, 24 alıntılanan kaynak arasındaki mevcut iş birliği ağı yer almaktadır ve Auditing-A Journal of Practice of Theory, Accounting Review ve Journal of Financial Reporting and Accounting üç farklı bağlantı grubunu oluşturmaktadır.

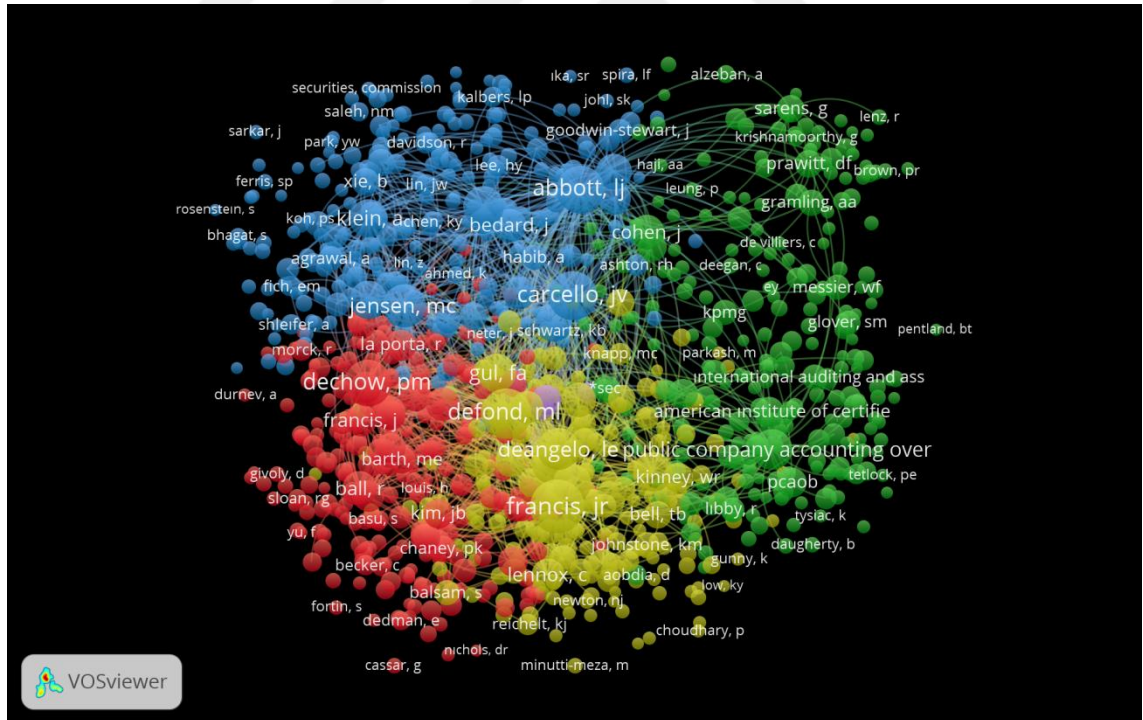
En yüksek bağlantı gücüne sahip olan 24 alıntılanan kaynağa ait alıntı sayıları; Accounting Review 5422; Auditing-A Journal of Practice of Theory 3664; Journal of Accounting and Economics 3312; Contemporary Accounting Research 2892; Journal of Accounting Research 1856; Accounting Horizons 1169; Working Paper 940; Managerial Auditing Journal 917; Journal of Financial Reporting and Accounting 891; International Journal of Auditing 853; Accounting Organizations and Society 682; Journal of Accounting and Public Policy 647; Business Ethics-A European Review 460; Accounting and Finance 424; Review of Accounting Studies 421; European Accounting Review 384; Journal of Business Finance & Accounting 374; Accounting and Business Research 364; Journal of Corporate Finance 345; Journal of Accounting

Auditing and Finance 338; No Title Captured 332; Journal of Law and Economics 317'dir.

Aynı zamanda, 180962 bağlantı gücü ile Accounting Review en yüksek bağlantı gücüne sahip kaynaktır. Bunu, 122923 bağlantı gücü ile Auditing-A Journal of Practice of Theory ve 119921 bağlantı gücü ile Journal of Accounting and Economics takip etmektedir.

8.3.5.3. Alıntılanan Yazara Göre Haritalama Analizi

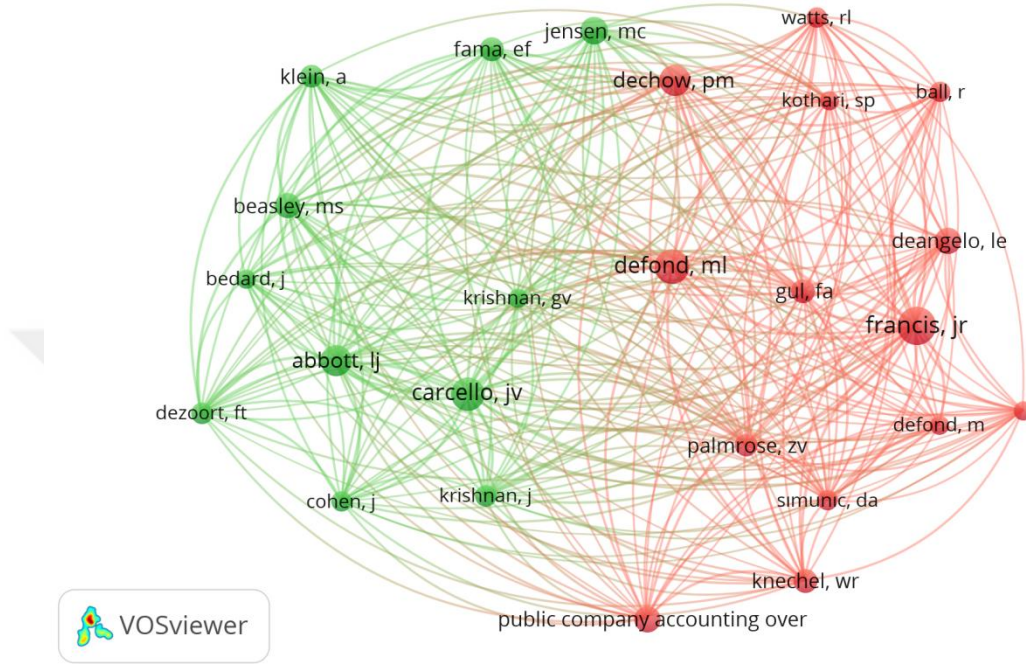
Ortak atıf analizi ile toplam 16179 alıntılanan yazar tespit edilmiştir. İlk haritada, 16179 atıfta bulunan bir yazara ait minimum alıntı sayısı 10 olarak girilmiştir. Bunun neticesinde, 967 alıntılanan yazarın eşik değeri karşıladığı görülmüş ve her bir alıntılanan yazara ait toplam bağlantı gücü hesaplanmıştır. En yüksek bağlantı gücüne sahip 967 alıntılanan yazarın tamamı seçilerek Harita 33 oluşturulmuştur.



Harita 33. Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Ortak Atıfta Alıntılanan Yazarlara Ait Ağ Haritası

Harita 33'ün yoğunluğunu indirgemek amacıyla, 16179 atıfta bulunan bir yazara ait minimum alıntı sayısı 150 olarak girilmiştir. Bunun neticesinde, 25 alıntılanan yazarın eşik değeri karşıladığı görülmüş ve her bir alıntılanan yazara ait

toplam bağlantı gücü hesaplanmıştır. En yüksek bağlantı gücüne sahip 25 alıntılanan yazarın tamamı seçilerek Harita 34 oluşturulmuştur.

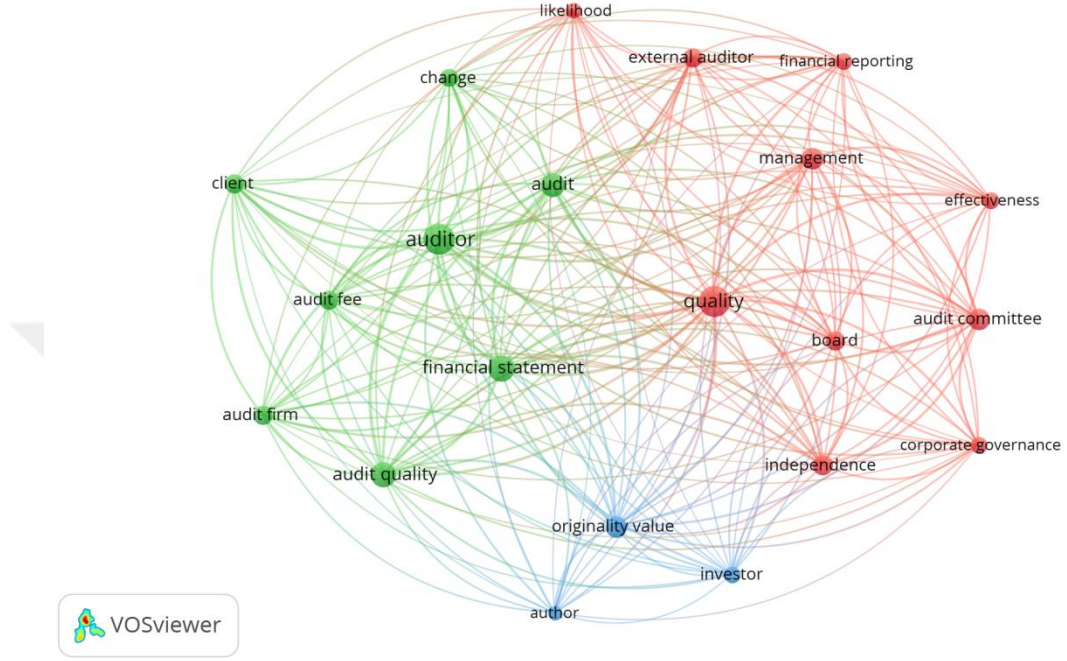


Harita 34. Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Ortak Atıfta Alıntılanan Yazarlara Ait İndirgenmiş Ağ Haritası

Harita 34'te bağımsız denetim kalitesi kavramı ile ilgili ortak atıfta alıntılanan yazarlara ait indirgenmiş alıntı ağ haritası gösterilmiştir. Haritada Francis J.R. ve Carcello J.V. iki farklı bağlantı grubunu oluşturmaktadır. Bu yazar grupları, birbirleri ile doğrudan ya da dolaylı bir ilişkiye sahiptirler.

En yüksek bağlantı gücüne sahip olan 22 alıntılanan yazarlara ait alıntı sayıları; Francis J.R. 610; Defond M.L. 504; Carcello J.V. 478; Abbott L.J. 424; Dechow P.M. 419; Jensen M.C. 330; DeAngelo L.E. 310; Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) 287; Beasley M.S. 283; Knechel W.R. 250; Fama E.F. 241; Gul F.A. 235; Klein A. 231; Palmrose Z.V. 228; Krishnan J. 208; Dezoort F.T. 192; Ball R. 179; Simunic D.A. 178; Cohen J. 171; Watts R.L. 168; Bedard J. 166; Defond M. 166; Kothari S.P. 161; Lennox C. 155; Krishnan G.V. 152'dir.

ilgili olan %60 terimi seçmektedir. 31 terim içinde, bağımsız denetim kalitesi ile ilgili en alakalı 21 terim seçilerek Harita 36 oluşturulmuştur.



Harita 36. Bağımsız Denetim Kalitesi Metin Verilerine Dayalı Haritalama Analizi İndirgenmiş Ağ Haritası

Harita 36'ya göre bağımsız denetim kalitesi alanında yer alan Quality, Financial Statement ve Originality Value terimleri üç farklı bağlantı grubunu oluşturmaktadır. Bu bağlantı gruplarının birbirine uzak şekilde konumlanmaması, birbirleri arasında güçlü bir iş birliği ağının bulunduğunu gösterir.

Bağımsız denetim kalitesi çalışmalarının özetlerinde en fazla yer alan 21 terimin tekrar sayıları; Auditor 509; Quality 490; Financial Statement 315; Audit Quality 292; Audit 257; Audit Committee 202; Originality Value 197; Management 195; Independence 168; Client 157; Audit Fee 150; Audit Firm 149; External Auditor 146; Board 142; Change 118; Investor 117; Financial Reporting 110; Corporate Governance 109; Effectiveness 107; Likelihood 85; Author 77'dir.

Ağ haritasında, çalışmalarda en sık tekrarlanan terimlerin Auditor, Quality ve Financial Statement olduğu görülmektedir.

SONUÇ

Son yıllarda düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar, bilgi kullanıcılarının finansal tablolara olan güvenin artmasını istemektedirler. Bu nedenle güvenin sağlanıp korunabilmesi için, bağımsız denetim kalitesini artıracak yasalar, standartlar, uygulamalar ve birtakım araştırmalar ortaya koymuşlardır. Böylece bağımsız denetim, finansal tablolara olan güvenilirliği artırarak, tüm bilgi kullanıcılarının da dikkatini çekmiştir. Bağımsız denetim faaliyetinin uygun bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için yüksek kalitede denetim hizmeti sunulmaktadır. Kaliteli ve verimli bir bağımsız denetim hizmetinin sunulması da, bilgi kullanıcılarının şirketlere olan güvenilirliğini artırmaktadır.

Bağımsız denetim kalitesi, dünyadaki ve ülkemizdeki şirketler açısından giderek önemli hale gelmektedir. Bu alanda yapılan iyileştirmelere katkı sağlamak amacıyla, akademik çalışmalar da artış göstermektedir. Bağımsız denetim kalitesi ile ilgili hazırlanan çalışmaların sayısı arttıkça, sistematik bir biçimde incelenme ihtiyacı da ortaya çıkmaktadır. Bu doğrultuda, bağımsız denetim kalitesi alanında 2005 - 2020 yılları arasında, ulusal ve uluslararası literatürde yayımlanan makaleleri inceleyip, mevcut durumlarını ortaya koymak amacıyla bu çalışma gerçekleştirilmiştir.

Araştırmada, bağımsız denetim kalitesi alanında yayımlanan makalelerin ulusal literatürdeki dağılımı ele alınırken, TR Dizin veri tabanında kayıtlı Muhasebe ve Finansman Dergisi, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi ve Mali Çözüm Dergisi'nden; uluslararası literatürdeki dağılımı incelenirken ise, Web of Science veri tabanından yararlanılmıştır. 2005 - 2020 yılları arasında araştırma konusu ile ilgili TR Dizin'de kayıtlı olup ele alınan beş dergide 19 makaleye, Web of Science veri tabanında ise, “Business Finance (İşletme Finansı), Management (Yönetim), Economic (Ekonomi), Business (İşletme), Social Sciences Interdisciplinary (Sosyal Bilimler Disiplinlerarası)” kategorileri baz alınarak, 3786 makaleye ulaşılmıştır.

TR Dizin veri tabanındaki verilerin analiz sonuçları şöyledir:

Ulusal literatürde ele alınan beş derginin yayımladığı makaleler, yayın yıllarına göre incelendiğinde, toplam 19 çalışmaya ulaşılmıştır. Elde edilen analiz sonuçlarına

göre, 2005 - 2010 yılları arasında bağımsız denetim kalitesi konusu ile ilgili çalışmalara rastlanmadığı ve incelenen yıllar arasında en fazla çalışmanın 7 makale sayısı ile 2016 yılında yayımlandığı tespit edilmiştir. Bununla birlikte yayın yılları dergi bakımından analiz edildiğinde, konu ile ilgili en fazla çalışmanın Muhasebe ve Finansman Dergisi'nde (MUFAD) yer aldığı görülmüştür.

Bağımsız denetim kalitesi konusu ile ilgili seçilmiş beş dergide yayımlanan 19 çalışmanın, toplam 36 yazar tarafından gerçekleştirildiği belirlenmiştir. Aynı zamanda yapılan çalışmalara, 10 yazar sayısı ile en çok Yrd. Doç. Dr. / Dr. Öğr. Üyesi unvanlarına sahip yazarların katkı sağladığı tespit edilmiştir. Yazarların unvanları ele alınan dergiler bakımından analiz edildiğinde, en fazla yazar unvanına sahip derginin Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD) olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Söz konusu beş dergide yayımlanan 19 makale yazarının, toplam 22 kurumda faaliyet gösterdiği saptanmıştır. Bu kurumlar arasında bağımsız denetim kalitesi konusunda en etkin olan kurumun, 5 yazar sayısı ile Kırıkkale Üniversitesi olduğu belirlenmiştir. Yazarların bulundukları kurumlar dergi açısından değerlendirildiğinde, en fazla yazarın yer aldığı etkin derginin, Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD) olduğu görülmüştür.

Bağımsız denetim kalitesi konusu ile ilgili makalelere katkıda bulunan yazarlar cinsiyetlerine göre ele alındığında, toplam 36 yazarın 17'si kadın, 19'u erkektir. Yazarların cinsiyetleri dergi bakımından analiz edildiğinde ise, 6'sı kadın, 7'si erkek olmak üzere toplam 13 yazar sayısı ile en çok yazarın katkı sağladığı derginin, Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD) olduğu belirlenmiştir. Bununla birlikte, kadın yazarların yer almayıp, yalnızca erkek yazarların çalışmalarda bulunduğu derginin Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi (MUVU) olduğu sonucuna varılmıştır.

Bağımsız denetim kalitesi konusunun ele alındığı 19 makale, sayfa aralığına göre değerlendirildiğinde, en fazla çalışmanın 18-25 sayfa aralığında yer aldığı; 2-9 sayfa aralığında ise, hiçbir çalışmanın bulunmadığı görülmüştür. Çalışmaların, 10-17 sayfa aralığında en çok Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi'nde (MDB), 18-25 sayfa aralığında en çok Muhasebe ve Finansman Dergisi'nde (MUFAD) ve 26 ve üzeri sayfa aralığında Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi'nde (MÖDAV) yer aldıkları belirlenmiştir.

Seçilmiş dergilerde yayımlanan makalelerin, kaynakça ve atıf sayıları incelendiğinde, 253 yerli ve 554 yabancı kaynak olmak üzere toplam 807 kaynaktan yararlanıldığı ve en fazla atıf sayısının dergilere yapıldığı görölmüştür. Çalışmaların kaynakçaları dergi bakımından analiz edildiğinde, Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD), en fazla kaynakçanın yer aldığı dergi olurken; Mali özüm Dergisi (M) ise, en az kaynakçanın bulunduğu dergi olmuştur.

Çalışmalarda kullanılan anahtar kelimeler baz alınarak konu alanları oluşturulmuştur. Buna göre makaleler, konu alanlarına göre analiz edildiğinde, en çok “bağımsız denetim kalitesi” ve “bağımsız denetim” kavramlarının yer aldığı belirlenmiştir. Makalelerin konu alanları dergi bakımından incelendiğinde, en fazla konu alanına sahip çalışmaların Muhasebe ve Finansman Dergisi’nde (MUFAD); en az konu alanına sahip çalışmaların ise, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi’nde (MUVU) göröldüğü tespit edilmiştir.

Web of Science veri tabanındaki verilerin analiz sonuçları şöyledir:

Bağımsız denetim kalitesi ile ilgili elde edilen veriler yıllara göre analiz edildiğinde, en fazla makalenin 2020 yılında yayımlandığı belirlenmiştir. Söz konusu yılda 615 makale yayımlanarak, 2005 - 2020 yılları arasındaki toplam yayınların %16,244’üne ulaşıldığı görölmüştür. 2015 - 2020 yılları arasında yayımlanan makale sayılarında sürekli bir artışın yaşandığı ve %62,5’inin (2368 makale) söz konusu yıllar arasına ait olduğu sonucuna varılmıştır. Bu sonuca göre, bağımsız denetim kalitesi konusuna yönelik çalışmaların, daha sonraki yıllarda da artacağı söylenebilir.

Yayımlandıkları diller bakımından 3653 yayın sayısı ile İngilizce dilinde yayımlanan makalelerin çoğunlukta olduğu görölmüştür. En fazla makalenin yapıldığı ikinci ve üçüncü dillerin ise, İspanyolca (37) ve Portekizce (21) olduğu tespit edilmiştir. Dillere göre yapılan analiz ile bağımsız denetim kalitesi konusundaki çalışmalarda en etkin kullanılan dillerin hangileri olduğu anlaşılmaktadır.

Uluslararası literatürde bağımsız denetim kalitesi çalışmaları ölkelere göre analiz edildiğinde, 1467 yayın sayısı ile çalışmalara en çok katkı sağlayan ölkenin Amerika Birleşik Devletleri olduğu saptanmıştır. Bunu sırasıyla, Avustralya (415) ve Çin Halk Cumhuriyeti (335) ölkelerinin takip ettiğı görölmüştür. Ölkelere göre yapılan analizler

ile bağımsız denetim kalitesi alanında en çok hangi ülkelerin çalışmalar hazırladığı tespit edilmiştir.

Bağımsız denetim kalitesi çalışmaları yazarlara göre değerlendirildiğinde, 31 makale ile en çok yayına sahip yazarların F.A. Gul ve W.R. Knechel olduğu tespit edilmiştir. Bu yazarları 19 makale ile takip eden yazarın, G.V. Krishnan olduğu belirlenmiştir. Yazarlara göre yapılan analizler, esas çalışmalarda bulunan referansları kullanarak diğer yazarların tespit edilmesi ve söz konusu alanda kimlerin daha fazla çalışma yaptığının belirlenmesi açısından önemlidir. Yapılan çalışmalara en çok katkı sağlayan yazarların tespit edilmesi, araştırma yapacak yazarlara, önemli yazarlarla ilgili bilgi sunmaktadır.

Web of Science veri tabanından bağımsız denetim kalitesi ile ilgili elde edilen veriler araştırma alanlarına göre analiz edildiğinde, %98.362 oranla en fazla İşletme Finansı alanında çalışmalar yapıldığı görülmüştür. Bunu, Sosyal Bilimlerin Diğer Konuları (131) ve Kamu Yönetimi (73) alanları izlemiştir. Bağımsız denetim kalitesi çalışmalarının araştırma alanlarına göre değerlendirilmesi, birçok önemli konuda bilgi vermektedir. Araştırma alanlarındaki veriler incelendiğinde, bağımsız denetim kalitesi alanının, hangi alan ile yakın ilişki içerisinde olduğunu gösterir ve çalışmaların kapsadığı alanların belirlenmesini sağlar. Araştırma alanlarının yakın ilişkiler içerisinde olması, ilgili tüm araştırma alanlarının gelişmesi açısından önemlidir. Bu nedenle, bağımsız denetim kalitesi alanının kapsadığı alanların belirlenmesi ve az sayıda çalışmanın bulunduğu alanlarda, yeni çalışmaların ortaya koyulması alanın gelişimine katkı sağlamaktadır. Çalışmadaki analiz sonuçlarına göre bu alanların, sosyal bilimlerde matematiksel yöntemler, eğitim/eğitim araştırmaları ve bilgisayar bilimi olduğu söylenebilir.

Analiz sonuçlarına göre, bağımsız denetim kalitesi çalışmalarına finansal açıdan en fazla destek sağlayan kurumun, 104 makale sayısı ile National Science Foundation of China (NSFC) olduğu belirlenmiştir. Bu analiz, bağımsız denetim kalitesi alanını önemseyen kurumların tespit edilerek, daha sonraki dönemlerde yapılacak çalışmalarda finansal destekte bulunacak kurumların belirlenmesi açısından önemlidir. Böylece, hem söz konusu alanın bilimsel yönden gelişmesini sağlar hem de yeni çalışmaların ortaya koyulmasında araştırmacılara finansman sağlayacak kurumlar hakkında bilgi verir.

Çalışmalar, yayımlandıkları kaynak başlıklarına göre incelendiğinde, en etkin kaynakların Auditing A Journal of Practice Theory (264) ve Managerial Auditing Journal (224) olduğu tespit edilmiştir. Bu analiz ile, bağımsız denetim kalitesi ile ilişkili çalışmaların hangi kaynaklarda mevcut olduğu belirlenmiş olup, daha sonra çalışma yapacak araştırmacılara yol göstermesi sağlanmıştır.

Yayın sayıları kurumlara göre incelendiğinde, 168 yayın sayısı ile en fazla yayına sahip kurumun Amerika Birleşik Devletleri'nin Florida eyaletinde yer alan ve 12 üniversiteden oluşan, State University System of Florida olduğu belirlenmiştir. Kurumlara göre yapılan analiz sonuçları ile, temel çalışmalarda bulunan referansların hangi kurumlar tarafından kullanıldığının ve bu kurumların bağımsız denetim kalitesi alanında etkin çalışıp çalışmadığının belirlenmesi sağlanacaktır.

Bağımsız denetim kalitesi konusunun, WoS kategorisi içerisinde bulunan “işletme finansı, yönetim, ekonomi, işletme ve sosyal bilimler disiplinlerarası” kategorilerindeki veriler analiz edildiğinde, 2660 yayın sayısı ile en fazla çalışmanın yer aldığı kategorinin “işletme finansı” olduğu saptanmıştır. Çalışma kapsamındaki diğer kategorilerde ise, yönetimde 808 yayın, işletmede 456 yayın, ekonomide 422 yayın ve sosyal bilimler disiplinlerarasında 66 yayın bulunmaktadır. Bu analiz, bağımsız denetim kalitesi konusunun yakın ilişki içerisinde bulunduğu diğer konularla ilgili bilgi vermektedir.

Görsel haritalama yöntemi olan VOSviewer yazılım programına göre analiz sonuçları şöyledir:

VOSviewer programının bibliyografik eşleştirmeye dayalı haritalama yöntemi ile bağımsız denetim kalitesi konusunda yapılan analizlerde, 3786 çalışmaya ulaşılmıştır. Bibliyografik eşleştirmede ilk olarak belgelere göre analiz gerçekleştirilmiştir. Analiz sonuçlarına göre, bağımsız denetim kalitesi konusunda en fazla atıf yapılan çalışmanın 489 atıf sayısı ile D.B. Farber'ın 2005 yılında Accounting Review Dergisi'nin 80. sayısında, 539-561 sayfaları arasında yayımlanan çalışması olduğu görülmüştür. Bununla birlikte, J.V. Carcello'nun 2011 yılında yaptığı çalışma da en kuvvetli bibliyografik eşleştirme ağına sahip çalışmadır.

Bibliyografik eşleştirmede ikinci olarak, kaynaklara göre analiz gerçekleştirilmiştir. Analiz sonuçlarına göre Accounting Review, 2691 atıf sayısı ile en çok atıfın yapıldığı kaynak; Managerial Auditing Journal ise, 35866 bağlantı gücü ile en kuvvetli bibliyografik eşleştirme ağına sahip kaynak olarak belirlenmiştir.

Bibliyografik eşleştirme analizinde üçüncü olarak yazarlar incelenmiştir. Analiz sonuçlarına göre, W. Robert Knechel, 469 atıf sayısı ile en çok atıf yapılan yazar olurken; aynı zamanda, 1668 bağlantı gücü ile en kuvvetli bibliyografik eşleştirme ağına sahip yazar olmuştur. Ulaşılan diğer bir sonuç ise, bağımsız denetim kalitesi konusuyla ilgili en çok çalışma yapan yazar (F.A. Gul) ile en çok atıf alan yazar (Robert Knechel) farklılık göstermiştir. Böylece yazar - eser arasında ters yönlü bir ilişkinin olduğu söylenebilir.

Bibliyografik eşleştirmede dördüncü olarak kurumlara göre analiz gerçekleştirilmiştir. Northeastern Univ ve Univ Matara Malaysia, 16 yayın sayısı ile bağımsız denetim kalitesi çalışmalarına en çok katkıda bulunan iki üniversite olarak saptanmıştır. Ayrıca, 5321 bağlantı gücü ile en kuvvetli bibliyografik eşleştirme ağına sahip kurumun, Tennessee University olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Bibliyografik eşleştirmenin son analizinde ise, ülkelere göre inceleme yapılmıştır. Ulaşılan sonuçlara göre, Amerika Birleşik Devletleri'nin 391 yayın sayısı ile en çok katkıda bulunan ve 301428 bağlantı gücü ile en kuvvetli bibliyografik eşleştirme ağına sahip ülke olduğu tespit edilmiştir.

Bağımsız denetim kalitesi konusu ile ilgili alıntı analizine göre yapılan analizlerden ulaşılan sonuçlar şöyledir:

Atıf analizine göre belgeler incelendiğinde, 489 atıf sayısı ile D.B. Farber'ın 2005 yılında Accounting Review dergisinin 80. sayısında, 539-561 sayfaları arasında yayımlanan çalışması, en fazla yapılan çalışma olarak saptanmıştır. Bununla birlikte, aynı dergide ve sayıda, 649-675 sayfa aralığında yayımlanan G.V. Krishnan tarafından yapılan çalışma, en kuvvetli bağlantı gücüne sahip çalışmadır.

Atıf analizine göre kaynaklar analiz edildiğinde, Accounting Review dergisinin 2691 atıf sayısı ile en fazla alıntı yapılan ve en kuvvetli bağlantı gücüne sahip kaynak olduğu belirlenmiştir. Kaynaklara göre analiz, bağımsız denetim kalitesi konusunda

araştırma yapan veya yapacak olanlar için esas kaynağın belirlenmesini sağlayarak, araştırmacılara yol gösterecektir.

Atıf analizine göre yazarlar incelendiğinde, en çok alıntı yapılan yazar, 9 belgede 469 alıntı sayısı ile W. Robert Knechel olurken; en kuvvetli bağlantıya sahip yazarın ise, David A.Wood olduğu belirlenmiştir.

Atıf analizine göre en fazla atıf sayısına sahip kurumun, 660 atıf sayısı ile Arizona University olduğu görülmüştür. Bununla birlikte bağlantı gücü en yüksek olan ilk üç kurumun, Brigham Young University (64), Northeastern University (63) ve Tennessee University (58) olduğu tespit edilmiştir.

Atıf analizine göre bağımsız denetim kalitesi konusuna en çok katkı sağlayan kurumların, 391 yayın sayısı ile Amerika Birleşik Devletleri adresli olduğu belirlenmiştir. En yüksek bağlantı gücüne sahip ülkelerin ise, Amerika Birleşik Devletleri (1413), Avustralya (525) ve Çin Halk Cumhuriyeti (391) olduğu saptanmıştır.

Bağımsız denetim kalitesi konusu ile ilgili ortak yazar ağ haritasına göre yapılan analizlerden ulaşılan sonuçlar şöyledir:

Bağımsız denetim kalitesi konusunda ortak yazar analizine göre yapılan analiz sonuçlarına göre, en fazla yayına sahip yazarların 9 belge ile W. Robert Knechel, 7 belge ile David A. Wood ve 6 belge ile Douglas F. Prawitt olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bununla birlikte yazarların birbirlerine uzak konumlanmaları, bağımsız denetim kalitesine yönelik çalışılacak konunun da geniş olabileceği gösterir.

Ortak yazar analizinde en çok yayına sahip kurumlar 16 yayın sayısı ile Northeastern University, 14 yayın sayısı ile Brigham Young University ve Hong Kong Polytech University iken; bağlantı gücü en fazla olan kurumların ise, Tennessee University (11), Brigham Young University (10) ve Arkansas University (8) olduğu belirlenmiştir.

Ortak yazar analizine göre Amerika Birleşik Devletleri'nin, 391 belge ile bağımsız denetim kalitesi konusuna en fazla katkıda bulunan, 10514 atıf sayısı en fazla alıntı yapılan ve 143 bağlantı gücü ile en fazla işbirliği kuran ülke olduğu tespit edilmiştir.

Eşdizimlilik analizine göre, yazarların çalışmalarında en çok yer verdiği anahtar kelimeler incelenmiş ve 2041 anahtar kelimeye ulaşılmıştır. Analiz sonuçlarına göre, bağımsız denetim kalitesi ile ilgili çalışmalarda yazarların kullandıkları Audit Quality, Corporate Governance, Auditing ve Auditor Choice anahtar kelimelerinin dört farklı bağlantı grubunu oluşturduğu görülmüştür. Aynı zamanda, en sık kullanılan ve en fazla iş birliği kurulan anahtar kelimelerin Audit Quality ve Corporate Governance olduğu tespit edilmiştir. Eşdizimlilik analizi ile, çalışmalarda en sık yer verilen anahtar kelimelerin belirlenerek, bağımsız denetim kalitesinin hangi terimler ile ilişkili olduğu belirlenmiştir.

Bağımsız denetim kalitesi konusu ile ilgili ortak atıf ağ haritasına göre yapılan analizlerden ulaşılan sonuçlar şöyledir:

Ortak atıf analizinde alıntılanan referanslar incelendiğinde, en fazla alıntılanan referanslar programda belirtilmemiştir. Bunu, 1976 yılında Journal of Financial Economics dergisinde yayımlanan M.C. Jensen tarafından yapılan çalışma takip etmektedir. Bağlantı gücüne göre ise, en fazla alıntılanan referanslar programda belirtilmez iken; 854 bağlantı gücü ile A. Klein tarafından yapılan çalışma ikinci sırada yer almıştır.

Ortak atıf analizinde alıntılanan Auditing-A Journal of Practice of Theory, Accounting Review ve Journal of Financial Reporting and Accounting kaynaklar, üç farklı bağlantı grubunu oluşturmuştur. Analiz sonuçları incelendiğinde, 524 alıntı sayısı ile en çok alıntılanan ve 180962 bağlantı gücüyle en yüksek bağlantıya sahip kaynağın, Accounting Review olduğu tespit edilmiştir.

Ortak atıf analizinde, J.R. Francis ve J.V. Carcello alıntılanan yazarlar iki farklı bağlantı grubunu oluşturmuştur. Yazarlar alıntı sayılarına göre analiz edildiğinde, J.R. Francis (610) en fazla alıntı sayısına sahip yazar iken; J.V. Carcello (478) üçüncü sırada yer almıştır. Bağlantı gücü bakımından incelendiğinde ise, en yüksek bağlantıya sahip yazar 5275 bağlantı gücü ile J.R. Francis olurken; 5003 bağlantı gücü ile J.V. Carcello ikinci sırada görülmüştür.

Bağımsız denetim kalitesi konusunda metin verilerine dayalı haritalama yöntemine göre yapılan analiz sonuçlarında, çalışma özetlerinde en fazla yer alan

terimin 509 tekrar sayısı ile Auditor olduğu görülmüştür. Bunu, Quality (490) ve Financial Statement (315) takip etmektedir. Bununla birlikte, Auditor, Quality ve Financial Statement terimlerinin ana bağlantı gruplarını oluşturduğu tespit edilmiştir. Bu bağlantı gruplarının birbirine uzak şekilde konumlanmaması birbirleri arasında güçlü bir iş birliği ağının bulunduğunu gösterir. Çalışmaların özetlerinde geçen terimlerin incelenmesine bağlı olarak yapılan metin verilerine dayalı eşdizimlilik analizi, çalışmalarda ele alınan evrenin anlaşılmasını mümkün kılmaktadır. Bu sayede, bağımsız denetim kalitesi alanında çalışma yapacak araştırmacılara farklı kullanım alanları sunarak, evrenin genişlemesine katkı sağlayacaktır.

Araştırma bulgularına göre, gelecekte bağımsız denetim kalitesi konusunda çalışmalar yapacak araştırmacılara yönelik sunulan öneriler şöyledir:

Bu çalışmada, ulusal alanda TR Dizin’de kayıtlı, muhasebe ve denetim alanında çalışmalar yayımlayan beş dergiden edinilen veriler ile uluslararası alanda Web of Science veri tabanında seçilmiş kategorilerden elde edilen veriler analiz edilmiştir. Farklı veri tabanları (Dergipark, Google Scholar, Scopus) ve diğer kategoriler (kamu yönetimi, etik) kullanılarak benzer çalışmaların ortaya koyulması, çıkan sonuçların karşılaştırılmasına imkan sağlayacaktır.

Çalışmadaki verilerin analizi, yalnızca makalelerden elde edilerek gerçekleştirilmiştir. Makalelerin dışında tez, kitap bölümü, bildiri, proje gibi diğer yayın türleriyle bibliyometrik analizin yapılması, bağımsız denetim kalitesi konusuna yönelik bilimsel çerçevenin sağlamlaştırılmasını sağlar.

Bu çalışma, ulusal ve uluslararası alanda 2005-2020 yılları arasında yayımlanmış çalışmaları kapsamaktadır. Farklı zaman aralıklarının dikkate alınarak çalışmaların yapılması, literatüre katkı sağlaması açısından önemlidir.

Ulusal alandaki çalışmalar VOSviewer programında haritalandırılmadığından, araştırmada sadece uluslararası alandaki çalışmaların görsel analizi yapılmıştır. Daha sonraki dönemlerde çalışma yapacak araştırmacılar, ulusal alandaki verileri görselleştirmek amacıyla diğer görsel veri analizlerinden yararlanabilir.

Sonuç olarak, bu çalışmanın literatüre ve daha sonraki yıllarda çalışma yapacak araştırmacılara katkı sağlayacağı öngörülmektedir.

KAYNAKLAR

- ACAR, D.; SENAL, S.; USUL, H. (2011) “Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma”, **Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt 11, Sayı 22, ss. 273-306.
- ACEDO, F. J. ve diğerleri (2006) “Co-authorship in Management and Organizational Studies: An Empirical and Network Analysis”, **Journal of Management Studies**, Vol. 43, No. 5, ss. 957-983.
- ADA, Ş.; YARDIMCIOĞLU, M. (2017) “Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler Üzerine Bir Literatür İncelemesi”, **Journal of Social and Humanities Sciences Research**, Cilt 4, Sayı 14, ss. 1732-1740.
- AKÇAY, A.; BİLEN, A. (2018) “Denetim Kalitesi ve Göstergeleri”, **Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı 40, ss. 227-256.
- AKDAĞ, S. (2015) “Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Bir Denetim Örneği”, Yüksek Lisans Tezi, **Çağ Üniversitesi, S.B.E.**, Mersin.
- AKSOY, T. (2006) **Tüm Yönleriyle Denetim: AB Müzakere ve Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma**, Cilt 1-2, Ankara, Yetkin Yayınları.
- AL, U. (2008) “Türkiye’nin Bilimsel Yayın Politikası: Atıf Dizinlerine Dayalı Bibliyometrik Bir Yaklaşım”, Doktora Tezi, **Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Ankara.
- AL, U.; COŞTUR, R. (2007) “Türk Psikoloji Dergisi’nin Bibliyometrik Profili”, **Türk Kütüphaneciliği Dergisi**, Cilt 21, Sayı 12, ss. 142-163.
- AL, U.; TONTA, Y. (2004) “Atıf Analizi: Hacettepe Üniversitesi Kütüphanecilik Bölümü Tezlerinde Atıf Yapılan Kaynaklar”, **Bilgi Dünyası**, Cilt 5, Sayı 1, ss. 19-47.
- ALTUNTOP, V. (2019) “Kültür Turizmi Çalışmalarının Bibliyometrik Analiz Tekniği ile İncelenmesi”, Yüksek Lisans Tezi, **Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Ankara.
- American Institute of Certified Public Accountants**, “Çevrimiçi”
<https://www.aicpa.org/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-c-00200.pdf>, Erişim Tarihi: 30/06/2021
- ARIA, M.; CUCCURULLO, C. (2017) “Bibliometrix: An R-tool for Comprehensive Science Mapping Analysis”, **Journal of Informetrics**, Vol.11, Issue 4, ss. 959-975.

- AYDEMİR, G. (2021) “Geometri Eğitimi Üzerine Yayınlanan Makalelerin WOS Veri Tabanına Dayalı Bibliyometrik Analizi”, Yüksek Lisans Tezi, **Amasya Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü**, Amasya.
- AZGIN, N. (2018) “Denetçinin Mesleki Şüpheciliğinin Denetim Kalitesine Etkisi”, Doktora Tezi, **Anadolu Üniversitesi, S.B.E.**, Eskişehir.
- BAGSHAW, K. (2013) **Audit and Assurance Essentials for Professional Accountancy Exam**, United Kingdom, John Wiley & Sons.
- BAILÓN-MORENO, R. ve diğerleri (2005) “Bibliometric Laws: Empirical Flaws of Fit”, **Scientometrics**, Volume 63, Sayı 2, ss. 209-229.
- BALSARI, Ç. (2016) “Denetim Kalitesi”, **Dayanışma Dergisi**, Sayı 124, ss. 8-13.
- BAR-ILAN, J.; LEVENE, M.; LIN, A. (2007) “Some Measures For Comparing Citation Databases”, **Journal of Informetrics**, Vol. 1, No. 1, ss. 26-34.
- BAŞPINAR, A. (2005) “Türkiye’de ve Dünya’da Denetim Standartlarına Genel Bir Bakış”, **Maliye Dergisi**, Sayı 148, ss. 35-62.
- BECKER, C.L. ve diğerleri (1998) “The Effect Audit Quality on Earnings Management”, **Contemporary Accounting Research**, Vol. 15, Issue 1, ss. 1-24.
- BERÇİN, A. (2012) **Muhasebe ve Vergi Denetimi**, İstanbul, Kriter Yayınevi.
- BİLGE, F.A. (2010) “Turizm Sektöründe Kalite Anlayışı ve Konya’da Faaliyet Gösteren Turizm Belgeli Otellerde Alan Araştırması”, **Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt 10, Sayı 20, ss. 331-346.
- BOOKSTEIN, A. (1980) “Explanations of the Bibliometric Laws”, **Collection Management**, Vol. 3, No. 2-3, ss. 151-162.
- BORNER, K.; CHEN, C.; BOYACK, K.W. (2003) “Visualizing Knowledge Domains”, **Annual Review of Information Science and Technology**, Vol.37, No. 1, ss. 179-255.
- BORNMANN, L.; DANIEL, H. D. (2008) “What Do Citation Counts Measure? A Review of Studies on Citing Behaviour”, **Journal of Documentation**, Volume 64, Issue 1, ss. 45-80.
- BOZKURT, N. (1999) **Muhasebe Denetimi**, 1.bs., İstanbul, Alfa Yayınları.
- BOZKURT, N. (2000) **Muhasebe Denetimi**, 2.bs., İstanbul, Alfa Yayınları.
- BOZKURT, N. (2012) **Muhasebe Denetimi**, 6.bs., İstanbul, Alfa Yayınları.
- BOZKURT, N. (2018) **Muhasebe Denetimi**, 8.bs., İstanbul, Alfa Yayınları.

- BULUT, N. (2021) “Denetçinin Mesleki Deneyiminin Denetim Kalitesine Etkisi”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi**, Cilt 24, Sayı 1, ss. 197-208.
- Cahit Arf Bilgi Merkezi** (2022) Bibliyometrik Çalışma, “Çevrimiçi” <https://cabim.ulakbim.gov.tr/bibliyometrikanaliz/bibliyometrik-analiz-sikca-sorulan-sorular/> Erişim Tarihi: 20/01/2022.
- CEYLAN, E. (2021) “Muhasebe Alanında Yayımlanmış Makalelerin Bibliyometrik Analizi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 91, ss. 57-80.
- CİĞER, A. (2020) “Audit Quality: A bibliometric Analysis (1981-2020)”, **Scientific Annals of Economics and Business**, Vol 67, Issue 4, ss. 473-494.
- COBO, M. J. ve diğerleri (2011) “An Approach for Detecting, Quantifying, and Visualizing The Evolution of A Research Field: A Practical Application to The Fuzzy Sets Theory Field”, **Journal of Informetrics**, Volume 5, Issue 1, ss.146–166.
- COULTER, N.; MONARCH, I.; KONDA, S. (1998) “Software Engineering as Seen Through It's Research Literature: A Study in Co-word Analysis”, **Journal of the American Society for Information Science**, Vol. 49. No. 13 ss. 1206-1223.
- CRUCEAN, A. C. (2021) “A Bibliometric Analysis of The Audit Quality Global Level”, **Accounting and Management Information System**, No 316.
- ÇALIŞ, Y. E. (2013) **Aracı Kurumlarda İç Denetim Uygulaması**, 1.bs., İstanbul, Yalın Yayıncılık.
- ÇELEN, E. (2001) “Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 55, ss. 29-34.
- ÇETİNOĞLU, T.; KURNAZ, N. (2010) **İç Denetim Güncel Yaklaşımlar**, 1.bs., Kocaeli, Umuttepe Yayınları.
- ÇIRPAN, H.; KOYUNCU, M. (1998) “İşletme Kültürünün Alt Kademe Yöneticileri Üzerindeki Etkisi: Bir Örnek Olay Çalışması”, **Öneri Dergisi**, Cilt 2, Sayı 9, ss. 223-230.
- DABBAĞOĞLU, K. (1998) “Bağımsız Muhasebe Denetimi ve Türkiye’deki Durum”, Yüksek Lisans Tezi, **Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İstanbul.
- DANG, L. (2004) “Assessing Actual Audit Quality”, PhD Thesis, **Drexel University**, Pensilvanya.
- DE BELLIS, N. (2009) **Bibliometrics and Citation Analysis: From The Science Citation Index to Cybermetrics**, Plymouth, Scarecrow Press.

- DEANGLO, L.E. (1981) “Auditor Size and Audit Quality”, **Journal of Accounting and Economics**, Issue 3, ss. 183-199.
- DOĞAN, Z. (1996) “Vergi Gelirlerinin Artmasını Sağlayan Bağımsız Denetimin Türkiye Açısından Önemi”, **Yaklaşım Dergisi**, Eylül Sayısı.
- DOYLE, M. W.; JULIAN, J. P. (2005) “The Most Cited Works in Geomorphology”. **Geomorphology**, Vol 72, Issue 1-4, ss. 238-249.
- DÖNMEZ, A.P.; BERBEROĞLU, B.; ERSOY, A. (2005) “Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları – AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması”, **Akdeniz İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı 9, ss. 52-78.
- DÖNMEZ, G.; TOSUNOĞLU, B.; CENGİZ, S. (2020) “Bağımsız Denetim Kalitesi Konusunda Ulusal ve Uluslararası Dergiler Üzerine Bibliyometrik Bir Araştırma”, **The Journal of International Scientific Researches**, Ek 5, ss. 78-86.
- DUMAN, Ö. (2008) **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, Ankara, TESMER Yayınları, No:78.
- DURMUŞ, A.F.; OTLU, F.; ÖZKAN, Ö. (2018) “Denetim Kanıtı Kalitesinin Denetçi Görüşüne Etkisi: Literatür İncelemesi”, **Akademik Yaklaşımlar Dergisi**, Cilt 9, Sayı 1, ss. 66-88.
- DURMUŞ, C.N.; TAŞ, O. (2008) **SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim**, 1.bs. İstanbul, Alfa Yayıncılık.
- DURUKAN, B.; İKİZ, A.K. (2007) “Denetim Kalitesi, Kalite ve Hizmet Kalitesine İlişkin Modeller: Kavramsal Çerçeve”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 82, ss. 35-62.
- EGGHE, L.; ROUSSEAU, R. (1990) **Introduction to Informetrics: Quantitative Methods in Library, Documentation and Information Science**, Amsterdam, Elsevier.
- ERDOĞAN, M. (2002) “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliği”, **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, Sayı 5, ss. 51-63.
- ERDOĞAN, N.; AZGIN, N. (2019) “Denetçinin Mesleki Şüpheciliğinin Denetim Kalitesine Etkisi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 21, Sayı 1, ss. 27-54.
- ERGUN, Ü. (1995) **Sermaye Piyasası Kanunu Kapsamında Bağımsız Denetim Faaliyetini Yürüten Kuruluşların Görünümü**, İzmir, İlkem Ofset Basım ve Tic. Ltd. Şti.

- FALLATAH ve diğerleri (2021) “A Bibliometric Study of IFRS Adoption and Audit Quality”, **Academy of Accounting and Financial Studies Journal**, Vol 25, Issue 4, ss. 1-14.
- FRANCIS, J.R. (2004) “What Do We Know About Audit Quality?” **The British Accounting Review**, Vol 36, Issue 4, ss. 345-368.
- GARFIELD, E. (1980) **Bradford’s Law and Related Statistical Patterns**, Essays of an Information Scientist IV, Philadelphia, ISI Press.
- GLÄNZEL, W. (2003) **Bibliometrics As a Research Field: A Course on Theory and Application of Bibliometric Indicators**, in Course Handouts.
- GLÄNZEL, W.; SCHUBERT, A. (1985) “Price Distribution. An Exact Formulation of Price's Square Root Law”, **Scientometrics**, Volume 7, Issue 3-6, ss. 211-219.
- GÖĞER, T. (2006) “Türkiye’de Bağımsız Denetim Uygulamalarında Bağımsız Denetim Kalitesini Belirleyen Etkenler Ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, Yüksek Lisans Tezi, **Marmara Üniversitesi, S.B.E.**, İstanbul.
- GÜCENME, Ü. (2004) **Muhasebe Denetimi**, 1.bs., İstanbul, Aktüel Yayınları.
- GÜREDİN, E. (1994) **Denetim**, 6.bs., İstanbul, Beta Yayınevi.
- GÜREDİN, E. (1997) **Denetim**, 7.bs., İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- GÜREDİN, E. (2007) **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, 11.bs., İstanbul, Arıkan Basın Yayın Dağıtım
- GÜREDİN, E. (2010) **Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler**, 13.bs., İstanbul, Beta Yayınları.
- GÜREDİN, E. (2014) **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, 14.bs., İstanbul, Türkmen Kitabevi.
- HAFTACI, V. (2011) **Muhasebe Denetimi**, 2.bs., Kocaeli, Umuttepe Yayınları.
- HAFTACI, V.; BADEM, A. C. (2011) “Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, ss. 1-16.
- HAFTACI, V. (2014) **Bağımsız Denetim**, Kocaeli, Umuttepe Yayınları.
- HALİS, M. (2013) **Toplam Kalite Yönetimi MYO Müfredatına Uygun**, 2.bs., Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- HAYES, R. ve diğerleri (2005) **Principles of Auditing**, 2. bs., England, Pearson Education Limited.

- HERTZEL, D. H. (1987) "Encyclopedia of Library and Information Science", **Bibliometrics, History of The Development of Ideas**, Ed.: A. Kent, New York, Marcel Dekker Inc, Vol. 42, ss. 144-219.
- HJØRLAND, B.; NICOLAISEN, J. (2005) "Bradford's Law of Scattering: Ambiguities in the Concept of Subject", Ed.: Crestani F., Ruthven I., **Context: Nature, Impact, and Role. CoLIS 2005. Lecture Notes in Computer Science**, Vol. 3507, Springer, Berlin, Heidelberg, ss. 96-106.
- HOLMES, A.; OVERMYER, W. (1975) **Muhasebe Denetimi**. Çeviren: Oğuz Göktürk, 8.bs., Cilt 1, Bilimsel Yayınlar Derneği.
- IAASB (2014) A framework For Audit Quality: Key Elements That Create An Environment For Audit Quality, "Çevrimiçi"
<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/A-Framework-for-Audit-Quality-Key-Elements-that-Crete-an-Environment-for-Audit-Quality-2.pdf>, Erişim Tarihi: 03/10/2021
- IDDRISU, A. (2015) "Audit Expectation Gap", Master Thesis, **Kwame Nkrumah University of Science and Technology**, Gana.
- İLGÜN, G. (2021) "Denetimde Kalite Güvence Sisteminin Oluşturulması ve Bir Öneri", Yüksek Lisans Tezi, **İstanbul Ticaret Üniversitesi, S.B.E.**, İstanbul.
- İRKÖRÜCÜ, İ. E. (2019) "Bağımsız Denetim Kalitesinin Finansal Performans Üzerine Etkisi: BİST 100 Şirketleri Üzerine Bir Araştırma", Yüksek Lisans Tezi, **Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, S.B.E.**, Kütahya
- İSMMMÖ, Denetim Standartları (t.y) "Çevrimiçi"
<https://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/4%20denetim%20standartlari.pdf>, Erişim Tarihi: 11/07/2021
- İSMMMÖ, Denetim Türleri (t.y) "Çevrimiçi"
<https://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri.pdf>, Erişim Tarihi: 01/07/2021
- KARABOĞA, H. A. (2019) "Örgütsel Davranış Araştırmalarının Bibliyometrik Analizi", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Yıldız Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İstanbul.
- KARACAN, S.; UYGUN, R. (2012) **Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Uluslararası Denetim Standartları ile Uyumlu Denetim ve Raporlama**, Kocaeli, Umuttepe Yayınları.
- KARACAN S.; UYGUN R. (2016) **Denetim ve Raporlama**, Kocaeli, Umuttepe Yayınları.
- KAVAL, H. (2008) **Muhasebe Denetimi**, 3.bs., Ankara, Gazi Kitabevi.

- KAVAL, H., (2003) **Muhasebe Denetimi**, Ankara, Akademik Denetim Danışmanlık ve YMM A.Ş.
- KAVUT, L. (2000) “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye’deki Durumu,” **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 2, Sayı 4, ss. 9-28.
- KAYA, P. (2019) “Türkiye’de Denetim Alanında Yazılmış Olan Doktora Tezlerinin Değerlendirilmesi”, **Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 9, Sayı 2, 556-576
- KEPEKÇİ, C. (2000) **Bağımsız Denetim**, Ankara, Siyasal Kitabevi.
- KEPEKÇİ, C. (2008) **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü**, Eskişehir, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını.
- KESEN, B. (2019) “Bağımsız Denetime tabi Şirketlerde Denetim Kalitesinin Şirketlerin Finansal Performansı Üzerine Etkisi: Borsa İstanbul’da Bir Uygulama”, Yüksek Lisans Tezi, **Necmettin Erbakan Üniversitesi**, S.B.E., Konya.
- KGK** (2011) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, “Çevrimiçi”
<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5136/Kamu-Go%CC%88zetimi-Muhasebe-ve-Denetim-Kurumunun-Tes%CC%A7kilat-ve-Go%CC%88revleri-Hakk%C4%B1nda-Yo%CC%88netmelik>, Erişim Tarihi: 30/06/2021
- KGK** (2017) Bağımsız Denetim Standardı 220, “Çevrimiçi”
<https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20220-Site.pdf>, Erişim tarihi: 09/11/2021
- KGK** (2019) Bağımsız Denetim Standardı 200, “Çevrimiçi”
[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20200\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20200(1).pdf), Erişim Tarihi: 02/07/2021
- KGK** “Çevrimiçi”
<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/KAL%C4%B0TE%20KONTROL%20STANDARTLARI/kks1.pdf> Erişim tarihi 12/11/2021.
- KILIÇ, M. F.; KARAMUSTAFAOĞLU, O. (2021) “Eğitim Araştırmalarında Bibliyometri”, **IV. International İstanbul Scientific Research Congress**, 2-4 April, İstanbul, 213-220.
- KILIÇ, M. F. (2021) “Eğitim Araştırmalarında Çevrim İçi Konulu Makaleler: Bibliyometrik İnceleme”, Yüksek Lisans Tezi, **Amasya Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü**, Amasya.
- KITIWONG, W. (2014) “Earnings Management and Audit Quality: Evidence From Southeast Asia”, PhD Thesis, **University of York**, İngiltere.

- KIZIL, C.; AKMAN, V.; KORKMAZ, H.(2015) “Marmara Bölgesi'nde Muhasebe ve Denetim Mesleğinin Önemi Üzerine Bir Araştırma”, **Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt 3, Sayı 1, ss. 193- 211.
- KNECHEL, R.W. ve diğerleri (2013), “Audit Quality: Insights From The Academic Literature”, **Auditing: A Journal of Practice&Theory**, Vol 32, No Supplement 1, ss. 385-421.
- KOZAK, N. (2000) “Türkiye’ de Akademik Turizm Literatürünün Gelişim Süreci Üzerine Bir İnceleme”, **DAÜ: Turizm Araştırmaları Dergisi**, Cilt 1, Sayı 1, ss. 15-55.
- KÖSEOĞLU, M.A. ve diğerleri (2016) “Bibliometric Studies in Tourism”, **Annals of Tourism Research**, Cilt 61, ss. 180-198.
- KURUTKAN, M.; ORHAN, F. (2018) **Kalite Prensiplerinin Görsel Haritalama Tekniğine Göre Bibliyometrik Analizi**, Ankara, SAGE Yayıncılık.
- LAWANI, S.M. (1981) “Bibliometrics: Its Theoretic Foundations, Methods and Applications”, **Libri**, Vol 31, No 1, ss. 294 - 315.
- LULIANA, P.L. (2012) “The Evolution and the Perspectives of The Audit” , **International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences**, Volume 2, Issue 4, 264-280.
- MCBURNEY, M. K.; NOVAK, P. L. (2002) “What is Bibliometrics and Why Should You Care?”, **Proceedings of the Professional Communication Conference**, ss. 108-114.
- MCCAIN, K. W. (1990) “Mapping Authors in Intellectual Space: A Technical Overview”, **Journal of the American Society for Information Science**, Volume 41, Issue 6, ss. 433-443.
- MONTENEGRO, T. M.; BRÁS, F. A. (2018) “A Review of the Concept and Measures of Audit Quality Across Three Decades of Research”, **International Journal of Accounting**, Volume 14, Issue 2-3, ss. 183-253.
- MURAT, G.; ÇELİK, N. (2007) “Analitik Hiyerarşi Süreci Yöntemi ile Otel İşletmelerinde Hizmet Kalitesini Değerlendirme: Bartın Örneği” **ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 3, Sayı 6, ss. 1-20.
- NEES J. V. E. (2011) “Methodological Advances in Bibliometric Mapping of Science”, PhD Thesis, **Erasmus Universiteit Rotterdam**, Holland.
- NERI, L.; RUSSO, A. (2014) “A Framework For Audit Quality: Critical Analysis”, **Business and Management Review**, Vol 3, Issue 9, ss. 25-30.
- NOYONS, E.; VAN RAAN, A. F. (1998) “Advanced Mapping of Science and Technology”, **Scientometrics**, Cilt 41, Sayı 12, ss. 61-67.

- OKTAY, E.; ÖZÇOMAK, M.S. (2001) “Kalite Kavramındaki Gelişme”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 15, ss. 308-320.
- OKTAY, S. (2013) “Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri”, **Maliye Finans Yazıları**, Cilt 27, Sayı 100, ss. 22-94.
- OLAGUNJI, A.; LEYIRA, M.C. (2012) “Audit Expectation Gap: Perspectives of Auditors and Audited Account Users”, **International Journal of Development and Management Review**, Vol. 7, ss. 197-215.
- ORGAN, I. (2018) **Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması**, Ankara, Gazi Kitabevi.
- OSCALLUCH ve diğerleri (2009) “Co-authorship and Citation Networks in Spanish History of Science Research”, **Scientometrics**, Volume 80, Issue 2, ss. 373-383.
- ÖZER, H. (1997) **Kamu Kesiminde Performans Denetimi Ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, Ankara, T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları.
- ÖZGER, S. (2019) “Bağımsız Denetimde Zorunlu Rotasyonun Denetçi Bağımsızlığı ve Denetim Kalitesine Etkisi: Bağımsız Denetçilerin Algısına Yönelik Bir Araştırma”, Yüksek Lisans Tezi, **Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, S.B.E.**, Burdur.
- ÖZKÖSE, H. (2017) “Yönetim Bilişim Sistemleri Alanının Türkiye ve Dünya'daki Bibliyometrik Analizi ve Haritası”, Doktora Tezi, **Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Ankara.
- ÖZYURT, A. (2010) “Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Etmenlerden Bağımsız Denetçi Özelliklerinin İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Hacettepe Üniversitesi, S.B.E.**, Ankara.
- PALMROSE, Z. (1988) “An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality”. **The Accounting Review**, Vol 60, Issue 1, ss. 55-73.
- PEKİNER, K. (1988) **İşletme Denetimi**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayınları.
- PERSSON, O.; GLÄNZEL, W.; DANELL, R. (2004) “Inflationary Bibliometric Values: The Role of Scientific Collaboration and The Need for Relative Indicators in Valuable Studies” **Scientometrics**, Volume 60, Issue 3, ss. 421-432.
- PRITCHARD, A. (1969) “Statistical Bibliography or Bibliometrics?” **Journal of Documentation**, Volume 25, Issue 4, ss. 348-349.
- RAVICHANDRARAO, I. K.; NEELANGHAN, A. (1992) “From Libramety to Informetrics: An Overview and Ranganathan's Contributions”, **Libri**, Vol. 42, Issue 3, ss. 242-257.

- REHN, C.; KRONMAN, U. (2006) **Bibliometric Handbook For Karolinska Institutet**, Karolinska Institutet University Library Publications.
- RIBEIRO, H. C. (2015) “Análise Das Pesquisas Sobre Auditoria Publicadas Em Periódicos Brasileiros”, **Advances in Scientific and Applied Accounting**, Volume 8, Issue 1, ss. 88-112.
- RODRIGUEZ, M.A.; PEPE, A. (2008) “On the Relationship Between The Ructural and Socioacademic Communities of Co-authorship Network”, **Journal of Informetrics**, Volume 2, Issue 3, ss. 195-201.
- ROUSSEAU, R. (2002) “George Kingsley Zipf: Life, Ideas, His Law and Informetrics”, **Glottometrics**, Volume 3, Issue 1, ss. 11-18.
- SAĞLAM, N.; UYAR, S.; YOLCU, M. (2020) **Bağımsız Denetim Uygulama Rehberi**, 1.bs., Bursa, Muhasebe Tr Yayınları.
- SALUR, M.N. (2020) “Türkiye'deki Akademik Dergilerde Denetim Alanında 2002-2019 Yılları Arasında Yayımlanmış Bilimsel Makalelerin İçerik Analizi”, **Third Sector Social Economic Review**, Cilt 55, Sayı 4, 2828-2846.
- SAWAN, N.; ALSAQQA, I. (2013) “Audit Firm Size and Quality: Does Audit Firm Size Influence Audit Quality in the Libyan Oil Industry?”, **African Journal of Business Management**, Cilt 7, Sayı 3, 213-226.
- SAZENA, R.G.; SRINIVAS, K.; RAI, U. (2009) **Auditing and Business Communications**, Global Media.
- SELİMOĞLU, S. (2009) **Denetim Standartları, Meslek Ahlakı ve Yasal Sorumluluklar**, Ed.: S. Selimoğlu ve Ş. Uzay, Ankara, Gazi Kitabevi, ss. 1-25.
- SELİMOĞLU, S.; UZAY, Ş. (2007) **Türkiye’de Muhasebe Denetimi Alanında Yayımlanan Araştırmalar (1995-2005) ve Seçme Yazılar**, İSMMMO Yayınları, No: 82.
- SELİMOĞLU, S.; ÖZBİRECİKLİ, M.; UZAY, Ş. (2019) **Bağımsız Denetim**, 3.bs., Ankara, Nobel Akademik Yayıncılık.
- SELİMOĞLU, S. ve diğerleri (2011) **Muhasebe Denetimi**, 3.bs., Ankara, Gazi Yayınevi.
- SENAL, S. (2011) “Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma”, Yayımlanmamış Doktora Tezi, **Süleyman Demirel Üniversitesi, S.B.E.**, Isparta.
- SENGUPTA, I. N. (1992) “Bibliometrics, Informetrics, Scientometrics and Librametrics: An Overview”, **Libri**, Vol 42, Issue 2, ss. 75-98.

Sermaye Piyasası Kurulu, **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ**, Seri: X, No:22, <http://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590>, Erişim Tarihi: 16/08/2021

SHIBATA, N. ve diğerleri (2009) “Comparative Study on Methods of Detecting Research Fronts Using Different Types of Citation”, **Journal of the American Society for Information Science and Technology**, 60 (3), 571–580.

SILVOSO, J.A. (1972) “Report of The Committee on Basic Auditing Concepts”, **The Accounting Review**, Vol. 47, ss. 15-74.

SMALL, H. (1973) “Co-citation in the Scientific Literature: A New Measure of the Relationship Between Two Documents”, **Journal of the American Society for Information Science**, Vol. 24, Issue, 4, ss. 265-269.

SÜKLÜM, N. (2020) “Denetim Kalitesinin Bağımsızlık İlkesi ve Etik İlişkisi Bağlamında İncelenmesi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi**, Cilt 11, Sayı Ek, ss. 17-28.

ŞİMŞEK, M. (2001) **Toplam Kalite Yönetimi**, 3.bs., İstanbul, Alfa Yayınevi.

TANER, B. ve KAYA, İ. (2005) “Toplam Kalite Yönetimi'nin Başarıyla Uygulanma Esasları, Bir Hizmet İşletmesi Örneği”, **Çukurova Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı 14, ss. 353-362.

TAQI ve diğerleri (2021) **Audit Quality Research: A Bibliometric Analysis**, Library Philosophy and Practice (e-journal), No 5221.

The Institute of Internal Auditors South Africa “Çevrimiçi”, Definition of Internal Audit, https://www.iiasa.org.za/page/Technical_IADef, Erişim Tarihi: 08/08/2021

THOMAS, W. C.; HENKE, E. O. (1986) **Auditing Theory and Practice**, 2nd ed. Boston, Kent Publishing Co.

TITMAN, S.; TRUEMAN, B. (1986) “Information Quality and The Valuation of New Issues”, **Journal of Accounting and Economics**, Vol 8, Issue 2, ss. 159-172.

TOKMAR, E. (2019) “Türkiye’de Bağımsız Denetim Uygulamaları: Tekstil Sektörü Örneği”, Yüksek Lisans Tezi, **İstanbul Gelişim Üniversitesi, S.B.E.**, İstanbul.

TOROSLU, M.V. (2012) **Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Finansal Tablolar Denetimi**, İstanbul, Seçkin Yayıncılık.

Türk Dil Kurumu “Çevrimiçi”, <https://www.sozluk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 30/06/2021

TÜRMÖB “Çevrimiçi”
https://turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/Yonetmelik_MMKarari_Yasa_10_4_2018/3-CalismaUsulEsaslar_24_05.pdf, Erişim Tarihi: 02/07/2021

- UYAR, S. (2015) “Denetim Standartlarına Göre Sınırlı Bağımsız Denetim (Finansal Tabloların Gözden Geçirilmesi)”, **Mali Çözüm Dergisi**, Cilt 25, Sayı 130, ss. 15-39.
- VAN ECK, N. J.; WALTMAN, L. (2014) “Visualizing Bibliometric Networks”, Eds.: Ying Ding, Ronald Rousseau, Dietmar Wolfram, **Measuring Scholarly Impact**, ss. 285-320.
- VAN ECK, N. J.; WALTMAN, L. (2020) **VOSviewer Manual**, Universiteit Leiden, https://www.vosviewer.com/documentation/Manual_VOSviewer_1.6.16.pdf
Erişim Tarihi: 10/06/2022
- WILSON, A. (1998) **Muhasebe Denetiminde Meslek Ahlakı Açısından Karşılaşılan Güçlükler**, III. Türkiye Muhasebe Sempozyumu, (Çev. R. Pekdemir), İstanbul, İSMMMO Yayınları
- WYLLYS, R. E. (1981) “Empirical and Theoretical Bases of Zipf's Law”, **Library Trend**, Vol. 30, No.1, ss. 53-64.
- YALÇIN, H.; YAYLA, K. (2016) “Teknolojik Pedagojik Alan Bilgisi Konusunda Yapılan Araştırmaların Bilimsel Analizi ve Bilimsel İletişim”, **Eğitim ve Bilim**, Cilt 41, Sayı 188, ss. 291-307.
- YANG, Y.; WU, M.; CUI, L. (2011) “Integration of Three Visualization Methods Based on Co-word Analysis”, **Scientometrics**, Vol. 90, No.2, ss. 659-673.
- YAVUZ, M. (2011) “Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler Üzerine Kamu Denetimi ve Gözetimi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Eylül-Ekim, ss.147-162.
- YAYLA, P. (2019) “Toplam Kalite Yönetimi ve Tedarik Zinciri Yönetimi Arasındaki İlişkinin Operasyonel ve İşletme Performansına Etkisi”, Yüksek Lisans Tezi, **Sakarya Üniversitesi, İşletme Enstitüsü**, Sakarya.
- YAZAR, B.(2017) “Bağımsız Denetim ve Kalite Kontrol Sisteminin İncelenmesi: Bağımsız Denetim Kalitesinin Ölçülmesi Üzerine BİST'te Bir Uygulama”, Doktora Tezi, **İnönü Üniversitesi, S.B.E.**, Malatya.
- YEŞİLÇELEBİ, G. (2014) “Mesleki Aidiyetin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma”, Yüksek Lisans Tezi, **Anadolu Üniversitesi, S.B.E.**, Eskişehir.
- YILANCI, F.M.; YILDIZ, B.; KIRACI, M. (2016) **Muhasebe Denetimi**, Güncellenmiş 2. bs., Ankara, Detay Yayıncılık.
- YILMAZ, M. (1999) “Kütüphane ve Bilgi bilimi Açısından Bibliyometrinin Önemi”, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İstanbul.

- YILMAZ, Z. (2017) “Bağımsız Denetim Raporlarının İşletmenin Sürekliliği (BDS 570) Denetim Standardı Çerçevesinde İncelenmesi: BİST Şirketleri Üzerine Bir Araştırma”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, S.B.E.**, Osmaniye.
- YILMAZ, Z. (2018) “Denetim Kalitesi ve Şeffaflık”, **İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi**, Cilt 7, Sayı 4, ss. 3059-3087.
- ZAN, B. U. (2012) “Türkiye’de Bilim Dallarında Karşılaştırmalı Bibliyometrik Analiz Çalışması”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, **Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Ankara.
- ZUPIC, I.; ČATER, T. (2015) “Bibliometric Methods in Management and Organization”, **Organizational Research Methods**, Volume 18, Issue 3, ss. 429-472.