

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİNDE KALİTE KONTROL STANDARTLARININ UYGULANMA ETKİNLİĞİNİ ÖLÇMEYE YÖNELİK BİR ÇALIŞMA: TÜRKİYE ÖRNEĞİ*

Arş. Gör. Yasin ŞEKER**
Prof. Dr. Engin DİNÇ***

Muhasebe Bilim
Dünyası Dergisi
Haziran 2016; 18 (2); 421-452

421

ÖZ

Bu çalışmanın temel amacı, bağımsız denetim şirketlerinde kalite kontrol standardının uygulama etkinliğini tespit etmektedir. Araştırmanın ana kütesini Türkiye'deki 112 bağımsız denetim şirketi oluşturmaktadır. Veri toplama süreci sonunda 57 bağımsız denetim şirketinden geri dönüş sağlanmıştır. Araştırmada, bağımsız denetim şirketlerindeki kalite kontrol sistemlerinin etkinliğinin genel olarak yeterli düzeyde olduğu ancak liderlik sorumluluğunun yerine getirilmesinde sorunlar yaşandığı sonucuna varılmıştır. Son olarak elde edilen sonuçlar doğrultusunda bağımsız denetim şirketlerinde KKS-1'in uygulama etkinliğinin artırılması için öneriler sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Kalite Kontrol Standardı 1, Bağımsız Denetim Şirketi, Bağımsız Denetimde Kalite

Jel Sınıflandırması: M42

RESEARCH FOR DETERMINING APPLICATION EFFICIENCY OF STANDARD ON QUALITY CONTROL IN EXTERNAL AUDIT FIRMS: CASE STUDY OF TURKEY

ABSTRACT

The main purpose of this study is to determine the application efficiency of standard of quality control in the external audit firms. The population of the

* Makale gönderim tarihi: 23.11.2015; kabul tarihi: 11.04.2016.

Bu çalışma Prof. Dr. Engin Dinç'in danışmanlığında Yasin Şeker tarafından 2015 yılında tamamlanan 388380 no'lu yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

** Hitit Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe-Finansman ABD, yasinseker@hitit.edu.tr

*** Karadeniz Teknik Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe-Finansman ABD, engindinc@ktu.edu.tr

research includes 112 external audit firms authorized by Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority in Turkey. At the end of the data collection process, the questionnaire forms were collected from 57 external audit firm. Herewith, the effectiveness of the quality control systems of audit firms is generally sufficient but there are some problems at the leadership responsibilities. Finally, based on the results, some improvements in the efficiency of practice of SQC-1 in audit firms have been suggested.

Keywords: External Auditing, Standard on Quality Control 1, Audit Firms, Audit Quality

Jel Classification: M42

1. GİRİŞ

Yatırımcılar, yatırım yapmadan önce firmanın finansal ve finansal olmayan bilgilerini inceleyerek karar vermektedirler. Bunun içinde, yaygın bir şekilde finansal tablolar kullanılmaktadır. Karar verici durumda olanlar inceledikleri bu bilgilerin doğru ve güvenilir olduğunu varsayarak hareket etmektedirler. Denetlenmemiş finansal tabloların gerçeği yansıtmama riski bulunmaktadır. Bu risk firmanın finansal tablolarının bağımsız denetimden geçmesi ile minimum seviyeye inmektedir. Bağımsız denetim sonucunda işletmenin finansal tablolarının uygunluğu makul güvence çerçevesinde teyit edilerek ilgili tarafların güven içerisinde karar almaları sağlanmaktadır. Bağımsız denetimin istenen güvenceyi oluşturabilmesi kaliteli bir denetim faaliyeti ile mümkündür. Bu nedenle bağımsız denetim şirketleri denetim hizmetlerini en kaliteli şekilde yerine getirmelidirler. Sermaye piyasalarında güven son derece önemlidir. Bu güvenin sarsılması piyasaların çökmesi ile sonuçlanabilmektedir. Bu nedenle, bu güveni sağlayacak bir mekanizmanın oluşturulması gereklidir. Denetim mekanizmasına olan güveni sağlamak içinde bir kalite kontrol sisteminin oluşturulması ve bunun gözetimi son derece önemlidir. Hem denetim şirketlerine olan güvenin hem de verilen denetim raporlarına güvenin sağlanması kalite kontrol sistemlerinin etkinliğine bağlıdır. Bu noktadan hareketle, bu çalışmada bağımsız denetimde kalite, kalite kontrol standartları ve denetim şirketlerindeki kalite kontrol sistemlerinin etkinliğini ortaya koymak amaçlanmaktadır.

2. BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE

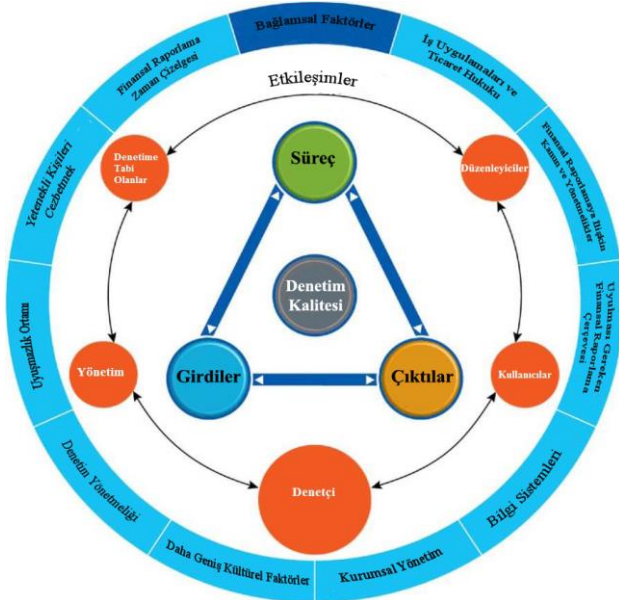
Bağımsız denetim açısından kalite kavramı, belirli bir şirketin finansal tablolarına bakarak karar verecek olan mevcut ve potansiyel bilgi kullanıcılarının çıkarlarını ön planda tutmaktadır. Diğer bir ifadeyle, bağımsız denetimde kalite, denetim raporuyla ilgilenen tarafların, denetim raporuna olan güvenlerini arttıran ve bağımsız denetime duyulan ihtiyacı ortaya koyan bir kavramdır. Güvenilir bir yargıya ulaşılabilmesi ancak denetim faaliyetlerinin belirli standartlara uygun olarak yapılmasıyla sağlanabilir. Bu standartlar bağımsız denetim şirketi, müşteri şirket ve bağımsız denetçinin uyması gereken kalite ölçütleridir (Selimoğlu ve Yeşilçelebi 2014, 30). Kaliteye olan güven seviyesi ise denetçilerin ve bağımsız denetim şirketlerinin kalite kontrol standartlarına uygun davranıp davranmadıklarıyla doğrudan ilişkilidir. DeAngelo (1981) denetimin kalitesini, denetçinin finansal tablolardaki hataları ve/veya kasıtlı yapılan yanlışlıkları tespit edip bunları raporlamada yeteri kadar bağımsız olabilme ihtimalinin bir fonksiyonu olarak tanımlamaktadır. Palmrose (1988) ise denetimin amacı finansal tablolara güvence sağlamak olduğu için, denetim kalitesini finansal tabloların herhangi bir yanlış ifade içermeme olasılığı şeklinde tanımlamaktadır. Müşterinin muhasebe sistemindeki bir ihlali denetçinin raporlama ihtimali yani denetçinin bağımsızlığı denetçinin müşterinin baskılarına karşı koyma yeteneğine ve ihlallerin doğasına bağlıdır (Magee ve Tseng 1990, 322). Bağımsız denetçinin bu ihlalleri bulma olasılığı, denetçinin örneklem genişliğine, teknik bilgi düzeyine, tecrübesine ve kullanılan denetim prosedürlerine bağlıdır. Bulunan ihlalin raporlandırılma olasılığı, denetçinin belirli bir müşteriden bağımsızlığının bir ölçüsüdür (DeAngelo 1981, 186).

Denetim kalitesi, denetçinin hata ve hileleri ortaya çıkarmadaki yeteneği ile ilişkilendirilmektedir (Al-Ajmi 2009, 64). Denetçinin bağımsızlığı ve yeteneği ne kadar yüksek olursa denetim hizmetinin kalitesi de o kadar yüksek olur. Finansal tabloların bağımsız denetiminin belirli bir kalitede ve seviyede gerçekleştirilmesi ekonomik yaşamda önem arz etmektedir. Belirlenen nitelikleri taşımayan bir bağımsız denetim hizmeti ve sonucunda hazırlanan denetim raporları hiçbir yarar sağlamamaktadır. Küreselleşme ile birlikte dünyanın herhangi bir yerindeki bir şirkette yaşanan sorun diğer şirketleri, ülke ekonomisini hatta dünya ekonomisini etkileyebilmektedir. Bu durumda yatırımcılar karar alırken güvenilir ve geçerli bilgiye ihtiyaç duymaktadır (Çankaya ve diğerleri 2012, 48). Bu bilgiye ise bağımsız

denetim hizmeti sonucunda hazırlanan raporlar ile ulaşılmaktadır. Bu durumda denetim şirketinin en önemli varlığı; dürüstlüğü ve kaliteli bir denetim hizmeti ile tanınmasıdır (Taylor ve Glezen 1997, 25).

Bağımsız denetimde kalite kontrol, denetim faaliyetinin denetim standartlarına uygun gerçekleşip gerçekleşmediğinin incelenmesidir. Bu kapsamda bağımsız denetçinin mesleğinin gerektirdiği yüksek ahlaki değerler çerçevesinde hareket edip etmediğinin belirlenmesi ve varsa uyumsuzlukların kontrol altına alınması gerekmektedir.

Bağımsız denetimin kalitesinin yapısı, girdi, süreç ve çıktı unsurlarının etkileşimi altındadır. Denetimin kalitesi; bilgi kullanıcıları, denetime tabi şirketler, düzenleyici otoriteler, bağımsız denetçiler ve denetlenen şirketin yönetimiyle de bağlantılıdır. Daha kapsamlı olarak, denetimin kalitesi, denetim yönetmeliği, finansal raporlamalar, yetenekli kişilerin denetim hizmetinde bulunması, kurumsal yönetim, kanunlar, kültürel faktörler ve uyumsuzluk durumları gibi faktörlerle bağlantılı olup bunlara bağlı olarak yüksek veya düşük seviyede gerçekleşebilir. Şekil 1’de bağımsız denetimin kalitesinin yapısı yer almaktadır.



Şekil 1. Bağımsız Denetim Kalitesinin Yapısı

Kaynak: International Auditing and Assurance Standards Boards [IAASB] (2014, 5).

2.1. Kalite Kontrol Standardı-1 (KKS-1)

“Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol” başlığını taşıyan Kalite Kontrol Standardı, 2009 yılında IFAC tarafından yayımlanmıştır. Türkiye’de ise KGK tarafından çevirisi yapılarak uyarlanmış ve 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 02.10.2013 tarihinde 28783 sayılı resmi gazetede yayımlanarak aynı gün yürürlüğe girmiştir. KKS-1 bağımsız denetim şirketlerinin bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin kalite kontrol sistemleriyle ilgili sorumluluklarını kapsamaktadır. Bahsi geçen denetim faaliyetleri, finansal tabloların bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimleri ile diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetleri kapsamaktadır. Kalite kontrol standartlarının bağımsız denetimin etkinliğini arttırmada büyük bir rolü vardır.

Denetim şirketinin KKS-1’i uygulamadaki amacı, şirketin ve personelin mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uyum sağlaması ve şirket veya sorumlu denetçi tarafından düzenlenen raporların içinde bulunan şartlara uygunluğu konusunda kendisine makul güvence sağlayan bir kalite kontrol sistemi kurmak ve bu sistemin devamlılığını sağlamaktır (Kalite Kontrol Standardı 1[KKS-1] 2013, madde 11).

Kalite Kontrol Standartları gereğince, bağımsız denetim şirketleri aşağıda belirtilen unsurların tamamını tek tek ele alan ve bu unsurlarla ilgili olarak politika ve prosedürler içeren bir kalite kontrol sistemi kurarak bunu tüm personeline bildirmeli ve bu sistemin devamlılığını sağlamalıdır. Kalite Kontrol Sisteminin unsurları, aşağıda kısaca açıklanmıştır (KKS 1 2013, madde 16):

1. Bağımsız denetim şirketi bünyesinde kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları; KKS-1 bağımsız denetim şirketinin genel müdürüne veya yönetim kuruluna kalite kontrol sisteminin kurulması ve sürekliliği konusunda liderliğin gerektirdiği sorumluluklar yüklemektedir. Bağımsız denetim şirketinin genel müdürü (veya eş değer mevkideki kişinin) veya yönetim kurulu (veya eş değerinin) kalite kontrol sistemine ilişkin nihai sorumlulukları üstlenmek zorundadır (KKS 1 2013, madde 18).

2. Etik hükümler; Bağımsız denetim şirketleri, KKS-1 gereği, kendilerinin ve uygulama ile denetim çıktılarına etki edebilecek

pozisyonda olanların temel etik ilkelere (Bağımsızlık, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki dikkat ve özen, mesleki yeterlilik, sır sağlama, haksız rekabet gibi) uyumunu garanti altına almak için uygun şekilde kâğıda dökülmüş ve uzlaşmış politika ve prosedürler oluşturmak zorundadır. (KKS 1 2013, madde 21).

3. Müşteri ilişkisinin ve bağımsız denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi; Bağımsız denetim şirketinin müşteri ilişkisinin ve bağımsız denetim sözleşmesinin kabulü ve sözleşmenin devam ettirilmesi için kendisine güvence sağlayan gerekli politika ve prosedürleri yazılı bir şekilde oluşturmalıdır.

4. İnsan kaynakları; Bağımsız denetim şirketleri faaliyetlerini mesleki standartlara ve yürürlükte olan düzenleyici kurallara uygun olarak yürütmek ve şirketinin veya sorumlu denetçilerin içinde bulunulan şartlara uygun rapor düzenlemesini sağlamak için gerekli yeterlik ve beceriye sahip, etik ilkelere bağlı uygun personeli bulunduğuna yönelik kendisine makul güvence sağlayan politika ve prosedürler belirlemelidir (KKS 1 2013, madde 29).

5. Bağımsız denetimin yürütülmesi; Bağımsız denetim şirketi, sözleşmenin mesleki standartlar ile yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülmesine ve şirketinin veya sorumlu denetçinin içinde bulunulan şartlara uygun raporlar düzenlemesine ilişkin olarak kendisine makul güvence sağlayacak politika ve prosedürler oluşturmalıdır. Bu politika ve prosedürler bağımsız denetimin yürütülme kalitesinin tutarlılığını artırmaya yönelik hususları, yönlendirme ve gözetim sorumluluklarını ve gözden geçirme sorumluluklarını içerir (KKS 1 2013, madde 32).

6. İzleme; Bağımsız denetim şirketi, makul bir güvence sağlayacak şekilde kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve prosedürlerin yerinde ve yeterli olduğuna ve etkin şekilde işlediğine dair bir izleme süreci oluşturmalıdır. Bağımsız denetim şirketi izleme sürecinin sonunda bazı eksiklikler tespit edebilir. Bu durumda tespit edilen eksikliklerin değerlendirilmesi gerekir (KKS 1 2013, madde 49).

3. LİTERATÜR TARAMASI

Yabancı literatürün incelenmesi sonucunda tespit edilen çalışmalar aşağıda özetlenmiştir.

DeAngelo (1981) düzenleyicilerin ve küçük denetim şirketlerinin, şirket büyüklüğünün denetim kalitesi üzerinde etkisinin olmadığını

görüşüne karşı büyüklüğün kalite üzerindeki etkisini araştırmışlardır. Elde edilen bulgular doğrultusunda, büyük denetim şirketlerinin teknolojik üstünlük, uzmanlık becerisi, kabiliyetli çalışan ve benzeri pozitif yönleriyle, kalite anlamında, küçük şirketlere göre daha önde olduğu saptanmış ve değinilen varsayımın geçerliliğın kalmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Francis ve Simon (1987) 6 büyük denetim şirketinin sahip olduğu deneyim ve birikim ile denetim faaliyetleri üzerine diğer yerel ve küçük denetim şirketlerine göre bir prim ilave ederek fiyatlandırdığını tespit etmişlerdir. Ancak, yapılan çalışma sonucunda kalite ile ekstra fiyatlandırma arasında ilişki bulunamamıştır. Şirketlerin temsil maliyeti ile kaliteli denetim talebi arasında pozitif yönlü bir ilişkinin varlığını Francis ve Wilson (1988) araştırmışlardır. Denetim şirketlerinin büyüklüğü ile kalite arasındaki bağıntı ile şirketlerin büyüklükleri ve gelişme kapasiteleri arasında ilişki tespit edilmiştir. Ancak, şirket kapasitesi ve büyüme olanaklarının sabit varsayılması, kullanılan modelin açıklama gücünü zayıflatmıştır. Deis ve Giroux (1992) çalışmalarında bağımsız denetim şirketlerinin kalite kontrol incelemeleri üzerinde çalışmış ve bağımsız denetçinin itibarının, denetimin kalitesi üzerinde önemli bir etkisinin olduğunu belirlemiştir. DeFond (1992) yöneticilerle şirket sahiplerinin bakış açılarının birbirine yakınlığı ölçütünde, şirketler (müşteri olarak) denetim şirketlerinde farklı düzeylerde kalite talep ettiklerini öne sürmüşlerdir. Spesifik olarak, yüksek (düşük) temsil maliyeti, yüksek (düşük) kalite talebini beraberinde getirmektedir. 131 denetçi incelenmiş, yapılan denetimlerde yönetsel sahiplik ile kaliteli denetim arasında istatistiksel açıdan anlamlı ilişki bulunmuştur. Yönetim tarafından yapılan ve denetimden geçen gelir tahminleri ile raporlanan gelir arasındaki ilişkiyi kalite değerlendirme ölçütü olarak Davidson ve Neu (1993) tarafından kullanılmıştır. Yöneticilerin tahminleme ile raporlar arasındaki farkın minimize etmek için güdülendiği ve yüksek kalitedeki denetim şirketlerinin tahmin hatalarının arttığı varsayılmıştır. Toronto Menkul Kıymetler Borsası üzerine yapılan araştırmada yüksek kalitedeki denetim şirketlerinin, varsayıldığı gibi tahmin hatalarının arttığı görülmüştür. Çalışma sonucunda, büyük denetim şirketlerinin küçük denetim şirketlerine nazaran daha yüksek kaliteye sahip oldukları yargısına varılmıştır. Craswell ve diğerleri (1995) 8 büyükler olarak ifade edilen önde gelen denetim şirketlerinin marka itibarları ve sanayi alanında uzmanlaşmaları ile birlikte, denetim faaliyetleri için talep ettikleri ücretlerin arttığını öne sürmüş ve bu denetim şirketleri tarafından

denetlenen Borsaya kote olmuş 1.484 Avustralya şirketinin denetim faaliyeti için katlandıkları maliyetleri incelenmişlerdir. Elde edilen bulgulara göre, sektörel bazda uzmanlaşan bu denetim şirketleri, böyle bir uzmanlığı bulunmayan denetim şirketlerine göre benzer denetim faaliyeti için %34 daha fazla bedel talep ettiği ortaya çıkmıştır. Denetim şirketlerinin kalite standartlarını uygulayarak müşteri kaybedebilecekleri, diğer yandan ise kaliteli hizmetin eksikliğinin itibar kaybına yol açabileceği ikilemini Krishnan ve Krishnan (1996) araştırmışlardır. İki değişkenli model ile tahminlemede; (1) müşterinin denetime bağlı kaliteli bilgiyi hak ettiği; (2) denetçi tarafından raporlanan nitelikli bilgiyi müşterinin hak ettiği şeklinde iki bölüm halinde analiz gerçekleştirilmiştir. Sonuç olarak, ikinci aşamanın geçerliliği ortaya çıkmıştır. 6 büyük denetim şirketinin diğer denetim şirketlerinden daha yüksek kalite standartları çerçevesinde faaliyet gösterdikleri varsayımı altında denetim kalitesi ve gelir yönetimi arasındaki ilişki Becker ve diğerleri (1998) tarafından incelenmiştir. Çalışmalarında “6 büyükler (10.379 şirket) içinde yer almayan denetim şirketlerinin (2.179 şirket) müşterilerinin gelirlerini ihtiyari tahakkukları hesaba katarak yüksek gösterirler” hipotezi altında, gelir yönetiminin analizinde ihtiyari tahakkukları dikkate alan ve 1991 yılında Jones tarafından geliştirilen model kullanılmıştır. Küçük denetim şirketleri tarafından denetlenen şirketlerin diğerlerine göre %1,5 ile %2 arasında varlıklarını daha yüksek gösterdikleri sonucu ortaya çıkmıştır. Bulgulara göre, denetim kalitesinin düşmesi ile birlikte ‘muhasabe esnekliğinin’ arttığı iddia edilmiştir. Çalışmalarında biçimsel yaptırımların denetim şirketlerinin bağımsızlıkları üzerindeki etkisini araştıran Shafer ve diğerleri (1999) sonuç olarak, dava riski ve tekrarlanan denetim riski raporlamada daha agresif bir tutuma sebep olduğu ortaya çıkmıştır. Ancak, meslek kuruluşlarının uyguladığı yaptırımların ilişkin anlamlı bir bulunamamıştır. 6 büyük denetim şirketi ile bunların dışındaki denetim şirketleri arasında denetim etkinliğinin nasıl farklılaştığını Kim ve diğerleri (2003) araştırmışlardır. Şirket yöneticileri ve dış denetçilerin raporlama teşviklerinde çatışma yaşadıkları ve bunun denetimin verimliliği üzerinde etkiye sahip olduğunu öne sürmüşlerdir. Ayrıca, yöneticilerin ve denetçilerin gelir azaltma yönünde aynı güdüye sahip olmaları durumunda 6 büyük denetim şirketinin diğerlerine göre daha az verimli olduğu saptanmıştır. Birleşik Krallık’ta borsaya kote olan şirketlerin denetim için katlandıkları maliyetin toplam satışlarının %0,10 düzeyinde olduğu ve yıllık denetim hataların %1’den az olduğunu Francis (2004)

çalışmasında tespit etmiştir. Elde edilen çıktılar, nispeten düşük maliyetle denetim kalitesinin kabul edilebilir bir seviyede olabileceği savını ortaya çıkarmıştır. Çalışmasında denetim hizmetinin kalitesini inceleyen ve Letonya'daki iç denetim ve bağımsız denetim kontrolü alanındaki metodolojik karakter ile temel yasal problemleri analiz eden Verovska (2013) sonuç olarak; bağımsız denetçi tarafından onaylanan finansal tablolar, yatırımların büyümesini ve finansal piyasalara olan güveni arttırdığını ve bölgenin gelişimine katkıda bulunduğunu belirtmiştir. Gaver ve Peterson (2014) çalışmalarında denetim kalitesi, denetimin ortak hükümleri ve muhasebe firmaları tarafından sağlanan denetim dışı hizmetler arasındaki ilişki analiz edilmiştir. Aktüeryal hizmet sağlayan (denetim dışı hizmetler içinde) denetim şirketlerinin kalite anlamında daha ileri seviyede oldukları sonucuna ulaşılmıştır.

Yerli literatürde denetimin kalitesi ile ilgili birçok çalışma yapıldığı görülmektedir. Bu çalışmalar, aşağıda kısaca özetlenmiştir.

Ulusal ve uluslararası bağımsız denetim şirketlerinde çalışan bağımsız denetçilerin, kaliteli bir denetimin nitelikleri konusunda görüşlerini tespit ederek denetimin kalitesine ilişkin tutumları arasında fark olup olmadığı Kavut (2002) tarafından araştırılmıştır. 56 bağımsız denetim şirketinde 213 bağımsız denetçiye anket formu uygulanmıştır. Sonuç olarak denetçiler arasında etik ilkeler, müşteri seçimi, personel seçimi, denetim ekibi oluşturma, denetim şirketinin itibarı ve ünü konusunda önemli farklılıklar tespit etmiştir. Oktay (2003) çalışmasında, bağımsız denetim şirketlerinin kalite kontrol biriminin bulunup bulunmadığı ve bunun bağımsız denetim sürecine etkisi üzerinde durmuştur. Çalışma toplam 49 bağımsız denetim şirketi ile yapılmış olup %57'sinde kalite kontrol yapılmakta olduğu ve %76'sında kalite kontrol politika ve prosedürlerinin bulunduğu ve teftiş edildiği sonucuna ulaşılmıştır. Bağımsız denetim şirketleri ve bağımsız denetçilerin bağımsız denetimin kalitesine ilişkin görüş ve uygulamaları hakkında Sağlar (2003) doktora tezinde, 91 bağımsız denetim şirketiyle ve 1.000 büyük sanayi işletmesinin iç denetim faaliyetleri ile iç denetimin kalitesine ilişkin görüş ve uygulamaları hakkında 138 şirket ile anket çalışması yapmıştır. Sonuç olarak bağımsız denetim şirketlerinin meslek örgütlerinin faaliyetlerine karşı olumlu oldukları, kontrolün kaliteyi arttırdığına inanmadıklarını ancak meslek örgütlerinin bağımsız denetim şirketlerini kontrol etmesi gerektiğine inandıklarını belirtmişlerdir. Ayrıca bağımsız denetim şirketlerinin genellikle kalite kontrol sistemi oluşturmaya yönelik bir

girişimlerinin olmadıkları tespit edilmiştir. Bağımsız denetimde kalite kontrol ile ilgili Türkiye'deki ve dünyada düzenlemeleri Yurdakul (2005) yüksek lisans çalışmasında incelemiştir. Bağımsız denetim kalitesini belirleyen etkenler üzerinde Türkiye'deki bağımsız denetim şirketlerinde bir anket çalışması Göger (2006) tarafından yüksek lisans tez çalışmasında yapılmıştır. Çalışmada toplam 13 bağımsız denetim şirketinden 85 bağımsız denetçiye anket formu uygulanmıştır. Denetçilerin %94'ü ise mesleki standartlara uygun hareket etmenin denetim kalitesi üzerinde önemli bir etken olduğunu, %96,5'i bağımsız denetim şirketlerinin müşteri seçimine ilişkin politika ve prosedürlere sahip olması gerektiğini ve %95'i mesleki bilgi ve tecrübenin denetim faaliyetlerinin kalitesini etkilediğini belirtmiştir. Okur (2007) bağımsız denetimin kalitesinin sağlanmasına yönelik olarak, gözetim sistemini incelediği çalışmasında; denetim sistemi ile ilgili mevcut yapıları ve diğer ülkelerdeki denetimin gözetimi ile ilgili sistemin işleyişi incelenmiş ve son olarak ise Türkiye'de denetimin gözetimine ilişkin yapılan düzenlemeleri ele almıştır. Bağımsız denetim hizmetinin genel kabul görmüş denetim standartlarına uygunluk derecesinin algılanan denetim hizmet kalitesi ve müşteri tatmini üzerindeki etkisini belirlemek amacıyla 2006 yılında İstanbul Menkul Kıymetler Borsasına kayıtlı 207 şirkette anket tekniği ile Türk (2008) çalışma gerçekleştirmiştir. Sonuç olarak denetim şirketi müşterilerinin, bağımsız denetim hizmet kalitesini yeterli bulduğu ve tatmin olmuş müşteriler olduğunu tespit edilmiştir. Dibi (2010) yüksek lisans tezinde bağımsız denetim şirketlerinde kalite kontrol uygulamalarını verilen cezalar üzerinden değerlendirmiş ve verilen cezaları şirket bazında değerlendirmiştir. Altıntaş (2011) doktora tezini kitap haline dönüştürmüş olup, halka açık şirketler ve bağımsız denetçiler tarafından Türkiye'de bağımsız denetim kalitesinin nasıl algılandığını anket yöntemi ile araştırmıştır. Bu kapsamda 210 bağımsız denetçi ve 140 halka açık şirkete anket formu uygulanmıştır. Yapılan analizler sonucunda bağımsız denetimin kalitesinin algılanması noktasında meslek odalarının düzenlemeleri, denetçilerin yetkinlik düzeyleri, denetim şirketinin itibarı ve denetim şirketinin kendisine ait çalışma kuralları faktörleri anlamlı çıkmıştır. Sonuç olarak meslek odalarının bağımsız denetime ilişkin düzenlemelerinin yetersiz olduğu ve diğer ilginç bir bulgu olarak cevaplayıcıların kalite kontrol prosedürlerinden etkilenmediği belirlenmiştir. Denetçi özelliklerinin denetim kalitesi üzerinde etkisi olup olmadığını 113 bağımsız denetçi üzerinden anket tekniğiyle Özyurt (2010) yüksek lisans tezinde incelemiştir. Sonuç

olarak denetçilerin; demografik özelliklerden öğrenim durumu, mesleki yeterlilik ve deneyim faktörleri; karakteristik özelliklerden bağımsızlık faktörü ve tutum ve davranış özelliklerinden ise mesleki özen ve titizlik faktörünü denetimin kalitesini etkileyen önemli etmen olarak belirttiği sonucuna ulaşılmıştır. Bağımsız denetimin kalitesi ile ilgili YMM'lere yönelik İzmir ilinde toplam 87 YMM ile bir anket araştırması Esendemir G. (2011) tarafından doktora tezinde yapılmıştır. Kalite ile ilgili her birisi 5'er alt boyutluk toplam 13 boyut faktör analizine tabi tutulmuş ve sonuç olarak 15 faktör ortaya çıkmıştır. Sonuç olarak YMM'lerin denetimin kalitesi ile ilgili kavramlar hakkında bilgi sahibi olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Senal (2011) doktora tezi çalışmasında, 46 bağımsız denetim şirketi ile bağımsız denetimin kalitesinin artırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun rolünü incelemiştir. Sonuç olarak çalışmada büyük olarak nitelendirilen bağımsız denetim şirketlerinin kalite kontrol, meslek ahlakı, bağımsızlık, denetim ve muhasebe standartlarının oluşturulmasının kamu gözetim kuruluna bırakılması gerektiğini belirtmişlerdir. Bağımsız denetim şirketlerine yönelik gözetim ve denetim etkinliğinin bağımsız denetim kalitesi ile ilişkisini ise Yaşar (2013) tarafından araştırılmıştır. Bu kapsamda bağımsız denetim şirketlerine yönelik mevcut gözetim ve denetimler değerlendirilmek üzere incelenmiştir. Sonuç olarak Türkiye'de KGK kurulana kadarki süreçte bağımsız denetimin kalitesini sağlayacak boyutta gözetim ve denetimin olmadığı belirtilmiştir.

4. BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİNDE KALİTE KONTROL STANDARDI-1'İN UYGULANMA ETKİNLİĞİNİ ÖLÇMEYE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

4.1. Araştırmanın Konusu ve Önemi

Bağımsız denetimin kalitesi, denetim kanıtları ve mesleki yargılar ile desteklenen finansal tablolara yönelik uygun bir görüş bildirme ile ilgilidir. Bu amaca ulaşmak için, bağımsız denetim şirketleri denetimin gerekliliklerine uyarken KKS-1'in gerektirdiği kalite kontrol sistemi unsurlarını da yerine getirmelidirler. Bu şekilde, yapılan bağımsız denetim faaliyetinin kalitesinin artırılması amaçlanır. Kalitenin artması ile bağımsız denetim şirketlerine olan güven artması ve bilgi kullanıcılarının denetim raporlarına güven düzeyinin yükselmesi sağlanır. Yüksek kalitede bağımsız denetim hizmeti sağlayan şirketlerine duyulan güven artacak, şirket itibarı ve piyasadaki diğer

denetim şirketlerine göre konumu yükselecektir. Ancak, bahsedilen bu kalitenin yükselmesi, birçok faktörün varlığına bağlıdır. Bu faktörlerin, kaliteyi ne ölçüde etkilediğine yönelik birçok çalışma mevcuttur, ancak kalite kontrol sistemlerinin etkinliğine yönelik fazla bir çalışma bulunmamaktadır. Bu çıkış noktasından hareketle böyle bir konunun ampirik düzeyde incelenmesi önem arz etmektedir. Bu nedenle; çalışmanın ana konusu, Türkiye’deki bağımsız denetim şirketlerinde kalite kontrol standardının uygulama etkinliğinin ölçülmesi olarak belirlenmiştir.

4.2. Araştırmanın Amacı ve Hipotezleri

Bu çalışmanın temel amacı, bağımsız denetim şirketlerinin Kalite Kontrol Standardı-1’i uygulama etkinliğini tespit etmektir. Bu kapsamda; çalışmanın hipotezleri aşağıdaki gibi oluşturulmuştur.

Temel Hipotez;

“**H₁**: Bağımsız denetim şirketlerinde KKS-1 etkin olarak uygulanmaktadır.” şeklinde belirlenmiştir.

Bu temel hipotezlerin yanında, H₁’e yönelik alt hipotezlerde belirlenmiştir. Bunlar;

H_{1a}: KKS-1 etik hükümler ve izleme boyutuna ilişkin standartlar etkin olarak uygulanmaktadır.

H_{1b}: KKS-1 insan kaynakları boyutuna ilişkin standartlar etkin olarak uygulanmaktadır.

H_{1c}: KKS-1 müşteri ilişkileri boyutuna ilişkin standartlar etkin olarak uygulanmaktadır.

H_{1d}: KKS-1 denetimin yürütülmesi boyutuna ilişkin standartlar etkin olarak uygulanmaktadır.

H_{1e}: KKS-1 liderlik sorumlulukları boyutuna ilişkin standartlar etkin olarak uygulanmaktadır.

H_{1f}: KKS-1 belgelendirme boyutuna ilişkin standartlar etkin olarak uygulanmaktadır şeklindedir.

4.3. Araştırmanın Ana Kütlesi

Araştırmanın ana kütlesi Türkiye'deki bağımsız denetim şirketlerinden oluşmaktadır. Bu şirketlere ulaşabilmek için 21.05.2014 tarihinde KGK'nin web sayfasından bu tarihte yetkilendirilmiş olan 112 bağımsız denetim şirketinin listesi ve bilgileri alınmıştır. Ana kütle toplam 112 adet bağımsız şirketten oluşması ve bunun tamamına ulaşılabilir bir ana kütle olması nedeniyle tamsayım yöntemine başvurulmuştur. Araştırma, bağımsız denetim şirketlerinde, sorumlu ortak baş denetçilerle gerçekleştirilmiştir. Sorumlu ortak baş denetçilerin bulunmadığı durumlarda, baş denetçiden yardım alınmıştır. Bağımsız denetim şirketlerinde, araştırma yapmanın zorlukları ve sorumlu ortak baş denetçi sayısının az olması bu çalışmanın kısıtını oluşturmaktadır. Bu nedenle, her denetim şirketinden bir denetçiye ulaşılması yeterli görülmüştür.

4.4. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmanın veri toplama yöntem ve aracı olarak anket yöntemi/tekniki tercih edilmiştir. Yapılan literatür araştırması sonuçlarında anket formunda KKS-1'den yararlanarak şirketlerin bu standardı uygulama etkinliğini belirlemek amacıyla ifadeler oluşturulmuştur. Daha sonra anket formunun *içerik geçerliğini* belirlemek için bir çalışma yürütülmüştür. Bu çalışmada, ankette yer alan ifadelerin; ölçülmek istenen özellikleri ölçüp ölçmediğine bakılmıştır. Bu kapsamda muhasebe alanında çalışan öğretim üyelerinden anket formunu değerlendirmeleri istenmiş böylece anket formunda yer alan ifadelerin araştırmanın amacına uygun olup olmadığı konusundaki görüşleri ve önerileri alınarak bu doğrultuda gerekli düzenlemeler yapılmıştır. Daha sonra rastgele seçilen 15 bağımsız denetçiyle benzer bir çalışma yürütülmüştür. Bu kapsamda anket formunda yer alan ifadelerin anlaşılabilirliği ve anketin görünüşü hakkında görüşleri alınmıştır. Tüm bu aşamalardan sonra gerekli düzenlemeler yapılarak ankete son hali Mayıs 2014 tarihinde verilmiştir.

Veri toplama süreci Aralık 2014 itibariyle tamamlanmıştır. Sonuç olarak toplam 112 bağımsız denetim şirketinin 57'sinden geri dönüş sağlanmıştır. Bu durumda geri dönüş oranı %50,89 olarak gerçekleşmiştir. Ekte sunulmuş olan, anket formu 2 bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde bağımsız denetçinin demografik özellikleri ile bağımsız denetim şirketinin özelliklerini ölçen 7'şer adet ifade bulunmaktadır. Anketin ikinci bölümünde ise araştırmanın ana

değişkeni olan ve KKS-1'den alınan bilgilerden faydalanılarak oluşturulmuş "KKS-1 Uygulama Etkinliği" ölçeğine ilişkin 29 adet soru yer almaktadır. Kalite kontrol standardının uygulama etkinliği ölçeğine yönelik ifadeler Likert tipi şeklinde hazırlanmıştır. Verilerin analizinde ise PASW Statistic 18 paket programı kullanılmıştır. Araştırma anketinde kullanılan ifadeler ve kısaltmalara ilişkin bilgiler aşağıdaki Tablo 1'deki gibidir.

Tablo 1. Ankette Kullanılan İfadeler ve Kısaltmaları

Liderlik sorumlulukları (Denetim şirketi bünyesinde kaliteye ilişkin)	LDRS
Çalıştığım şirkette, tüm personel, şirkete karşı sonsuz bir aidiyet duygusuna sahiptir.	LDRS1
Çalıştığım şirkette, tüm personel kurumsal inanç ve hedeflere bağlıdır.	LDRS2
Çalıştığım şirkette, yöneticiler ortak vizyon doğrultusunda tüm çalışanların motivasyonunu yüksek tutmak için her türlü ortam ve imkanı sağlarlar.	LDRS3
Etik Hükümler	ETKH
Çalıştığım şirkette, kalite kontrolden sorumlu kişilerin yeterli deneyime ve yeterliliğe sahiptirler.	ETKH1
Çalıştığım şirkette, kalite kontrol ile ilgili prosedürlere harfiyen uyulmaktadır.	ETKH2
Çalıştığım şirkette, etik ilkelere uyulacağına ilişkin yazılı taahhütnamelerin alınmasına azami dikkat gösterilmektedir.	ETKH3
Çalıştığım şirkette, bağımsızlığı zedeleyecek durumların var olup olmadığı sık sık sorgulanmaktadır.	ETKH4
Çalıştığım şirkette, sürekli aynı ekiple çalışılmaması hususunda azami dikkat gösterilmektedir.	ETKH5
Çalıştığım şirkette, bağımsızlığın zedelenme ihtimalinin güçlü olduğu durumlarda, her ne olursa olsun denetimden çekilme kararı verilmektedir.	ETKH6
Müşteri İlişkileri (Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi)	MŞTR
Çalıştığım şirkette, gelen denetim teklifleri her zaman kabul edilmemekte, mevcut personel ve ekipmanların potansiyeline azami dikkate alınmaktadır.	MŞTR1
Çalıştığım şirkette, gelen tekliflerin değerlendirilmesinde müşterilerin dürüstlükleri ve ticari kimlikleri sorgulanmakta ve gerekirse teklif reddedilebilmektedir.	MŞTR2
Çalıştığım şirkette, denetim ücreti ile ilgili aşırı pazarlık durumu, teklifin red edilme sebebi sayılmaktadır.	MŞTR3

Bağımsız Denetim Şirketlerinde Kalite Kontrol Standartlarının Uygulanma Etkinliğini
Ölçmeye Yönelik Bir Çalışma: Türkiye Örneği

Çalıştığım şirketin itibarının zedelenme ihtimalinin güçlü olduğu durumlarda, her zaman denetimden çekilme kararı verilmektedir.	MŞTR4
Çalıştığım şirkette, denetimin kabulü ve denetimden çekilme ile ilgili gerekli yazılı prosedürler bulunmakta ve bunlara harfiyen uyulmaktadır.	MŞTR5
İnsan Kaynakları	İNSK
Çalıştığım şirkette, personel alımı ile ilgili yazılı prosedür bulunmakta ve buna harfiyen uyulmaktadır.	İNSK1
Çalıştığım şirkete, personel ile ilgili performans değerlendirmesi sürekli yapılmaktadır.	İNSK2
Çalıştığım şirkette, personelin mesleki tecrübe ve kariyer gelişimine her zaman destek olunmaktadır.	İNSK3
Çalıştığım şirkette, denetçilerin uyacakları sorumluluklar açık ve şeffaf bir şekilde yazılı prosedür haline getirilmektedir.	İNSK4
Denetimin Yürütülmesi	DNTY
Çalıştığım şirkette, denetim ekipleri sık sık istişare toplantıları düzenlemektedir.	DNTY1
Çalıştığım şirkette, yapılan tüm denetim çalışmalarının tutarlı bir şekilde aynı prosedürlere uygun gerçekleştirilmesine azami riayet edilmektedir.	DNTY2
Çalıştığım şirkette, denetim çalışmalarının yönlendirilmesi ve gözetimi ile ilgili denetim ekipleri içinde hiyerarşik düzene azami dikkat edilmektedir.	DNTY3
Çalıştığım şirkette, yapılan denetim çalışmaları ekip dışından sorumlu bir denetçi tarafından her zaman gözden geçirilmesine azami riayet edilmektedir.	DNTY4
Çalıştığım şirkette, denetimin yürütülmesi esnasında yapılan tüm çalışmalar düzenli bir şekilde belgelendirilmektedir.	DNTY5
İzleme	İZLM
Çalıştığım şirkette, kurulmuş olan kalite kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığı üst yöneticiler tarafından sürekli izlenmekte ve gerekli tedbirler anında alınmaktadır.	İZLM1
Çalıştığım şirkette, şikâyet ve önerilerin hiçbir baskı ve korku olmadan kolayca üst yönetime ulaştırılmasını sağlayan bir iletişim kanalı mevcuttur.	İZLM2
Çalıştığım şirkette, sorumlu denetçi ve gözden geçirmeden sorumlu denetçiler dışında denetim çalışmaları üçüncü bir kişi tarafından teftiş edilmektedir.	İZLM3
Kalite Kontrol Sisteminin Belgelendirilmesi	BELG
Çalıştığım şirkette, kalite kontrol sistemi ilgili yazılı prosedürler mevcuttur.	BELG1

Çalıştığım şirkette, kalite kontrol ile ilgili yapılan tüm çalışmalar düzenli bir şekilde belgelendirmekte ve saklanmaktadır.	BELG2
Çalıştığım şirkette, şikâyet ve iddialar ve bunlara ilişkin cevaplar belgelendirilmekte ve saklanmaktadır.	BELG3

Tablo 2’de araştırmada kullanılan ana değişkenler ile bunların alt boyutlarına ilişkin madde sayıları ve alfa katsayıları görülmektedir. KKS-1 uygulama düzeyi ölçeği 7 alt ölçekten oluşmakta diğer ölçeklerin alt ölçeği bulunmamaktadır.

Tablo 2. Ölçeklerin Güvenilirlik Katsayıları

Ölçek Adı	Alt Ölçek Adı	Madde Sayısı	Alfa Katsayısı
<i>KKS-1 Uygulama Etkinliği</i>		29	0,954
	LDRS	3	0,855
	ETKH	6	0,884
	MŞTR	5	0,884
	İNSK	4	0,855
	DNTY	5	0,848
	İZLM	3	0,736
	BELG	3	0,928

Tablo 2’den görüldüğü üzere tüm ölçek ve alt ölçeklerin alfa katsayısı 0,70’den büyüktür. Bu da analiz çalışmada kullanılan ölçeğin iç tutarlılığının ve dolayısıyla güvenilirliğinin oldukça yüksek olduğunu göstermektedir. Bu sonuç ölçeklerin güvenilir olduğunu ve ölçmek istenen özelliğin büyük olasılıkla doğru ölçüldüğünü göstermektedir.

4.5. Araştırma Bulguları

Bu başlık altında anket formunun ilk kısmında yer alan ve araştırmaya katılan bağımsız denetim şirketlerine ve cevaplayıcı bağımsız denetçilere ait tanıtıcı bilgiler yer almaktadır.

4.5.1. Demografik Özellikler

Tablo 3’e göre, araştırmaya katılanların çoğunluğu erkeklerden oluşmaktadır. Katılımcıların büyük çoğunluğunun lisans mezunu olduğu, çok azının doktora mezunu olduğu görülmektedir. Katılımcıların yarısına yakınının sorumlu baş denetçilerden oluştuğunu,

diğer kısmının ise baş denetçilerden oluştuğu görülmektedir. Katılımcıların yarısına yakınının 45 yaş üzerinde olduğu görülmektedir. Katılımcıların yarısına yakınının şirketin kalite kontrol biriminde görevli olduğu görülmektedir. Yine katılımcıların büyük kısmının mali müşavirlikten gelme olduğu görülmektedir. Mali müşavirlik mesleği dışından denetçilik mesleğine geçiş yapanların oranı %9 dur. Katılımcıların neredeyse yarıya yakınının denetim alanındaki tecrübesinin 15 ve altında olduğu görülmektedir.

Tablo 3. Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilere İlişkin Tanıtıcı Bilgiler (n= 57)

Bilgiler	Gruplar	Frekans	Yüzde	Bilgiler	Gruplar	Frekans	Yüzde
Cinsiyet	Erkek	49	86,0	Eğitim durumu	Lisans	44	77,2
	Kadın	8	14,0		Yüksek Lisans	11	19,3
	Toplam	57	100		Doktora	2	3,5
Yaş	30 ve altı	5	8,8		Toplam	57	100
	31-35	8	14,0		YMM	24	42,1
	36-40	9	15,8		SMMM	26	45,6
	41-45	7	12,3		Akademisyen	1	1,8
	46-50	8	14,0		Vergi Denetmeni	1	1,8
	51-55	6	10,5		Maliye Müfettişi	1	1,8
	56-60	6	10,5		İş analisti	1	1,8
	61 ve üstü	8	14,0	Denetçi yardımcısı	1	1,8	
	Toplam	57	100	Denetçilik öncesi mesleği	Yok	2	3,5
Denetim alanında-ki tecrübe	6-9 yıl	10	17,5	Toplam	57	100	
	10-15 yıl	16	28,0	Mesleki unvan	Sorumlu Denetçi	31	54,4
	16-20 yıl	14	24,6		Baş Denetçi	26	45,6
	21-25 yıl	7	12,4		Toplam	57	100
	26-30 yıl	6	10,5	Şirket kalite kontrol komitesindeyim	Evet	31	54,4
	31-35 yıl	2	3,5		Hayır	26	45,6
	36 yıl ve üzeri	2	3,5		Toplam	57	100
	Toplam	57	100				

Tablo 4 incelendiğinde, araştırmaya katılan denetçilerin bağlı oldukları denetim şirketleri ile ilgili özellikler incelendiğinde, yaklaşık %37'sinin 10 yılın altına bir faaliyet süresi olduğu görülmektedir. Şirketlerin yaklaşık %70'sinin 1-8 arası ortak sayısına sahip oldukları, yaklaşık %61'inin hiçbir şubesinin bulunmadığı, yaklaşık %79'unun yabancı ortağı bulunmadığı, yaklaşık %72'sininin 4-13 kişi arasında denetçi çalıştırdığı, yaklaşık %49'unun 1-20 arası ulusal bazda

müşterisi bulunduğu, yaklaşık %42'sinin hiçbir uluslararası ölçekte müşterisinin bulunmadığı görülmektedir.

Tablo 4. Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetim Şirketlerine İlişkin Tanıtıcı Bilgiler

Şirket özellikleri	Gruplar	Frekans	Yüzde	Şirket özellikleri	Gruplar	Frekans	Yüzde	
Şirketinizin faaliyet süresi	1-3 yıl arası	10	17,6	Şirketinizde çalışan denetçi sayısı	4-8 kişi arası	21	36,8	
	4-6 yıl arası	4	7,0		9-13 kişi arası	20	35,1	
	7-9 yıl arası	7	12,2		14-18 kişi arası	6	10,6	
	10-12 yıl arası	5	8,8		19-23 kişi arası	4	7,0	
	13-15 yıl arası	9	15,8		24 ve üstü kişi	4	7,0	
	16-18 yıl arası	4	7,0		Cevap vermeyen	2	3,5	
	19-21 yıl arası	10	17,6		Toplam	57	100	
	22-24 yıl arası	4	7,0		Şirketinizin şube sayısı	0 adet	35	61,4
	25 yıl ve üstü	4	7,0			1 adet	12	21,1
	Toplam	57	100			2 adet	5	8,8
Şirketinizin ortak sayısı	1-4 kişi arası	9	15,8	3 adet		3	5,3	
	5-8 kişi arası	31	54,4	8 adet		1	1,8	
	9-12 kişi arası	6	10,5	10 adet		1	1,8	
	13-15 kişi arası	7	12,4	Toplam	57	100		
	16-19 kişi arası	4	7,0	Ulusal bazda müşteri sayısı	1-10 arası	18	31,6	
Toplam	57	100	11-20 arası		10	17,5		
Uluslararası bazda müşteri sayısı	0 adet	24	42,2		21-30 arası	9	15,8	
	1-5 arası	16	28,8		31-40 arası	3	5,3	
	6-10 arası	4	7,0		41-50 arası	6	10,5	
	34 adet	1	1,8	Cevap vermeyen	11	19,3		

Bağımsız Denetim Şirketlerinde Kalite Kontrol Standartlarının Uygulanma Etkinliğini Ölçmeye Yönelik Bir Çalışma: Türkiye Örneği

	Cevap vermeyen	12	20,2		Toplam	57	100
	Toplam	57	100				
Şirketinizin ortaklık yapısı	Yabancı Ortaklı Türk Denetim Şirketi	12	21,1				
	Yabancı Ortağı Olmayan Türk Denetim Şirketi	45	78,9				
	Toplam	57	100				

2016/2

439

4.5.2. Tanımlayıcı İstatistikler

Kalite kontrol standartlarının etkinliği ile ilgili hazırlanan anket sorularına verilen cevaplara yönelik tanımlayıcı istatistikler aşağıda özetlenmiştir.

Tablo 5'e göre, liderlik sorumluluğu dışında diğer tüm unsurlara yönelik ortalama değerlerin 4 ün üzerinde olduğu görülmektedir. Buna göre, belgeleme, izleme, denetimin yürütülmesi, insan kaynakları, etik hükümlere uyma açılarından kalite kontrol standartlarının uygulama etkinliğinin iyi seviyede olduğunu söylemek mümkündür. Ancak liderlik sorumluluğu açısından, katılımcıların kararsız kaldıkları görülmektedir.

Tablo 5. KKS-1 Uygulama Etkinliği Ölçeğine Ait Tanımlayıcı İstatistikler

İfade	N	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma	Çarpıklık	Basıklık
LDRS1	57	3,5614	0,84552	0,26	-0,618
LDRS2	57	3,7368	0,81342	-0,299	-0,254
LDRS3	57	3,9649	0,73107	-0,23	-0,308
ETKH1	57	4,2105	0,86058	-1,124	0,944
ETKH2	57	4,0702	0,72849	-0,683	0,864
ETKH3	57	4,0877	0,71416	-0,435	0,094

ETKH4	57	4,1579	0,62076	-0,112	-0,403
ETKH5	57	3,9123	0,76253	-0,601	0,504
ETKH6	57	4,1754	0,65799	-0,199	-0,663
MŞTR1	57	4,2632	0,74466	-0,742	0,145
MŞTR2	57	4,2632	0,79116	-0,737	-0,28
MŞTR3	57	4,0877	0,76253	-0,151	-1,242
MŞTR4	57	4,4211	0,70578	-1,131	1,217
MŞTR5	57	4,2456	0,66227	-0,697	1,136
İNSK1	57	3,7368	0,99151	-0,237	-0,973
İNSK2	57	3,8772	0,82527	-0,159	-0,718
İNSK3	57	4,1404	0,69278	-0,193	-0,859
İNSK4	57	4,1579	0,64889	-0,162	-0,595
DNTY1	57	4,1579	0,72677	-0,542	0,084
DNTY2	57	4,2105	0,64744	-0,638	1,304
DNTY3	57	4,2456	0,66227	-0,315	-0,713
DNTY4	57	4,2281	0,80217	-0,872	0,375
DNTY5	57	4,4211	0,62528	-0,599	-0,535
İZLM1	57	4,193	0,81149	-0,788	0,144
İZLM2	57	4,1754	0,80451	-0,547	-0,603
İZLM3	57	4,0175	1,00873	-0,685	-0,642
BELG1	57	4,4211	0,70578	-0,815	-0,554
BELG2	57	4,4737	0,68414	-0,942	-0,288
BELG3	57	4,4737	0,65752	-0,876	-0,292
Değişken sayısı=29					

4.5.3.Yapısal Geçerliliğinin Test Edilmesi

Araştırmada kullanılan KKS-1 uygulama düzeyi ölçeğinin yapısal geçerliliği keşifsel faktör analizi yardımıyla incelenmiştir. Keşifsel faktör analizi (Exploratory Factor Analysis) bir çok araştırma alanında kullanılan kompleks bir istatistiksel yöntemdir. Faktör analizinin

kullanımı araştırmacıların her biri oluşturulmuş çözümleri etkileyen birden fazla kararı vermesini gerektirir (Gaskin ve Brenda 2014, 1).

Faktör analizi veriler arasındaki ilişkiyi temel alan verilerin daha anlamlı ve özet bir biçimde sunulmasını sağlayan birçok değişkenli istatistiksel analiz türüdür. Değişkenler arasındaki karşılıklı bağımlılığın temelini araştırmayı hedefler. Çalışmada değişkenler arasındaki karşılıklı bağımlılığın temelini araştırmak için keşfedici faktör analizi uygulanmıştır. Analiz yapılırken tahmin yöntemi olarak temel bileşenler yöntemi ve döndürme yöntemi olarak ise varimax tekniği uygulanmıştır. Faktör yüklerinin 0,50'den büyük olma koşulu aranmıştır. Ayrıca öz değerleri 1'den büyük olan faktörler dikkate alınmıştır. Bu koşullar altında yapılan keşifsel faktör analizinin sonuçları Tablo 6'da sunulmuştur. Örneklem büyüklüğünün keşfedici faktör analizi yapmaya uygun olup olmadığını test etmek amacıyla KMO (*Kaiser-Meyer-Olkin*) değeri ve örneklemden elde edilen verilerin faktör analizi yapmaya uygun olup olmadığını test etmek amacıyla Barlett's testi uygulanmıştır. KMO değeri olarak 0,50-1,00 arası değerler kabul edilebilir olarak değerlendirilirken 0,50'in altındaki değerler faktör analizinin söz konusu veri seti için uygun olmadığını göstergesidir. Ancak, genel olarak araştırmacılarca tatminkâr olarak düşünülen asgari KMO değeri 0,70'dir (Altunışık ve diğerleri 2007, 227). Barlett's testinin ise istatistiksel olarak anlamlı olması gerekmektedir. Tablo 6'ya bakıldığında ölçeğin KMO değeri 0,837 olarak bulunmuştur. Bulunan değer 0,50'nin üzerinde olduğu için örnek büyüklüğünün faktör analizi için yeterli olduğu anlaşılmaktadır. Barlett's testine bakıldığında ise verilerin faktör analize uygun veriler olduğu p anlamlılık düzeyinin %5'ten küçük olmasıyla anlaşılmaktadır. Temel bileşenler analizi ile gerçekleştirilen faktör indirgemesi esnasında faktör yükleri 0,50'nin altında gerçekleşen, çapraz faktör yükü alan ve güvenilirlik analizinde içsel tutarlılığı düşüren değişkenler elenmiştir.

Tablo 6. Kalite Kontrol Standardı-1 Uygulama Etkinliği Ölçeğinin Keşifsel Faktör Analizi Sonuçları

Faktör	İfade	Faktör Yüğü
Etik Hükümler ve İzleme ($\alpha=0,883$; $VE= \%45,972$)	ETKH2	0,746
	ETKH3	0,817
	ETKH4	0,694
	ETKH5	0,648
	İZLM1	0,665
	İZLM3	0,534
İnsan Kaynakları ($\alpha=0,855$; $VE= \%7,989$)	İNSK1	0,704
	İNSK2	0,778
	İNSK3	0,648
	İNSK4	0,719
Müşteri İlişkileri (Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi) ($\alpha=0,862$; $VE= \%6,853$)	MŞTR1	0,677
	MŞTR2	0,726
	MŞTR3	0,802
	MŞTR4	0,698
Denetimin Yürütülmesi ($\alpha=0,833$; $VE= \%6,598$)	DNTY1	0,62
	DNTY3	0,582
	DNTY4	0,807
	DNTY5	0,81
Liderlik sorumlulukları (Denetim şirketi bünyesinde kaliteye ilişkin) ($\alpha=0,855$; $VE= \%4,847$)	LDRS1	0,786
	LDRS2	0,881
	LDRS3	0,7
Belgelendirme (Kalite Kontrol Sisteminin Belgelendirilmesi) ($\alpha=0,928$; $VE= \%4,498$)	BELG1	0,664
	BELG2	0,821
	BELG3	0,743

N= 57; KMO= 0,837	Bartlett's Sph. Ki Kare= 1044,624; p= 0,000	Toplam Açıklanan Varyans= %76,756
----------------------	---	--

Yapılan analiz sonucunda 6 boyut elde edilmiş ve bu boyutların KKS-1 temel yapısını açıklama gücünün %76,7 olduğu tespit edilmiştir. KKS-1 temel yapısını açıklamada en önemli alt boyutun ise en fazla açıklama gücü (%45,9) ile etik hükümler ve izleme boyutunda olduğu görülmektedir. İkinci sırada ise insan kaynakları, üçüncü sırada müşteri ilişkileri, dördüncü sırada denetimin yürütülmesi, beşinci sırada liderlik sorumlulukları, altıncı sırada belgelendirme boyutunun yer aldığı görülmektedir. Faktör analizi sonrası kalan maddeler güvenilirlik analizine tabi tutulmuştur. Bunun sonucunda kalan maddelerle her bir boyutun içsel tutarlılığına bakılmış ve tüm ölçeğin ve alt ölçeklerin içsel tutarlılıklarını korudukları gözlemlenmiştir. Tüm alfa değerleri (α) 0,70'in üzerinde bulunmuştur.

4.5.4. Hipotezlerin Test Edilmesi

Bu kısımda araştırmanın amacı kapsamında oluşturulan temel hipotez ve alt amaçlar kapsamında oluşturulan hipotezler test edilmiştir. Yapılan tüm hipotez testlerinde %95 güven aralığında anlamlılık değeri $p < 0,05$ olarak kabul edilmiştir.

İlk olarak "*H₁: Bağımsız Denetim Şirketlerinde, KKS-1 Etkin Olarak Uygulanmaktadır*" temel hipotez tek örneklem t testi ile analiz edilmiştir. Bunun için öncelikli olarak KKS-1 ölçeğinde yer alan her bir yargıya 4 ve üzerinde bir puan vermeleri durumunda katılımcı bağımsız denetim şirketlerinin kalite kontrol standartlarını uyguladıkları varsayımı altında faktör analizi sonucunda elde edilen her bir alt boyut için minimum toplam test değeri hesaplanmıştır. Örneğin, LDRS boyutu faktör analizi sonucunda 3 madde ile temsil edilmiştir. Bu durumda bu boyuta ilişkin minimum toplam test değeri 12 (4x3) olarak elde edilmiştir. Bu işlem diğer boyutlar ve tüm ölçek için hesaplanmış ve toplam test değeri ile aritmetik ortalama değerinden farklı olup olmadığına bakılarak boyutların uygulanıp uygulanmadığına iki

aşamada karar verilmiştir. Tek Örneklem T Testinin sonuçları Tablo 7’de sunulmuştur.

Tablo 7. Tek Örneklem T Testi Sonuçları

Boyut	N	Aritmetik Ortalama	Test değeri	t	Sd	p	Sonuç
TOPLAM	57	99,0702	96	1,910	56	0,061	H ₁ Uygulanıyor
ETKH/İZLM	57	24,4386	24	0,887	56	0,379	H _{1a} Uygulanıyor
İNSK	57	15,9123	16	-0,248	56	0,805	H _{1b} Uygulanıyor
MŞTR	57	17,0351	16	3,091	56	0,003	H _{1c} Uygulanıyor
DNTY	57	17,0526	16	3,440	56	0,001	H _{1d} Uygulanıyor
LDRS	57	11,2632	12	-2,638	56	0,011	H _{1e} Uygulanmıyor
BELG	57	13,3684	12	5,396	56	0,000	H _{1f} Uygulanıyor

H₁: Bağımsız denetim şirketlerinde KKS-1 etkin olarak uygulanmaktadır.

Tüm boyutlar bazında temel hipotez (H₁) analiz edildiğinde, toplam ölçek skorları ortalaması (99,0702) ile minimum ölçek skoru(test değeri = 96,0000) arasında istatistiksel olarak bir fark olmadığı belirlenmiştir. Ayrıca toplam ölçek skorları ortalaması test değerinden daha yüksek olduğu için genel olarak bağımsız denetim şirketlerinde KKS-1’in etkin bir şekilde uygulanmakta olduğu söylenebilir.

Temel hipoteze ait alt hipotezler incelendiğinde, aşağıdaki sonuçlar ortaya çıkmıştır.

“H_{1a}: KKS-1 etik hükümler ve izleme boyutuna ilişkin standartlar etkin olarak uygulanmaktadır” hipotezi açısından;

Etik ve izleme boyutuna ait toplam ölçek skoru ortalaması (24,4386) ile minimum ölçek skoru (24,0000) arasında istatistiksel olarak fark yoktur. Toplam ölçek skoru ortalaması minimum ölçek skorundan daha büyüktür. Bu nedenle, etik ve izleme boyutunun bağımsız denetim şirketlerinde etkin olarak uygulanmakta olduğu söylenebilir.

“H_{1b}: KKS-1 insan kaynakları boyutuna ilişkin standartlar etkin olarak uygulanmaktadır” hipotezi açısından;

İnsan kaynakları boyutunun tablo değerleri incelendiğinde toplam ölçek skoru ortalaması (15,9123) ile minimum ölçek skoru (16,0000) arasında istatistiksel bir fark yoktur. Skorlar arasında bir fark olmadığı için bağımsız denetim şirketlerinin insan kaynakları ile ilgili sorumluluklarını yerine getirdikleri söylenebilir.

“**H_{1c}**: KKS-1 müşteri ilişkileri boyutuna ilişkin standartlar etkin olarak uygulanmaktadır” hipotezi açısından;

Müşteri ilişkileri boyutuna ait toplam ölçek skoru ortalaması 17,0351 ve minimum ölçek skoru 16 olup ikisi arasında istatistiksel olarak fark vardır. Toplam ölçek skoru ortalamasının daha yüksek olması nedeniyle müşteri ilişkilerinin bağımsız denetim şirketlerinde etkin olduğu yorumu yapılabilir.

“**H_{1d}**: KKS-1 denetimin yürütülmesi boyutuna ilişkin standartlar etkin olarak uygulanmaktadır” hipotezi açısından;

Denetimin yürütülmesi boyutuna bakıldığında toplam ölçek skoru ortalaması (17,0526) ile minimum ölçek skoru yani test değeri (16,0000) arasında istatistiksel olarak bir fark vardır. Minimum ölçek skorunun daha düşük olması nedeniyle denetimin yürütülmesi faaliyetlerinin bağımsız denetim şirketlerinde etkin olarak uygulanmakta olduğu ifade edilebilir.

“**H_{1e}**: KKS-1 liderlik sorumlulukları boyutuna ilişkin standartlar etkin olarak uygulanmaktadır” hipotezi açısından;

Liderlik boyutuna ait toplam ölçek skoru ortalaması (11,2632) ile minimum ölçek skoru (12,0000) arasında istatistiksel olarak fark vardır. Toplam ölçek skoru ortalaması minimum ölçek skorundan daha düşük düzeyde olduğu için liderlik sorumluluklarının bağımsız denetim şirketlerinde tam olarak uygulanmadığını söylemek mümkündür.

“**H_{1f}**: KKS-1 belgelendirme boyutuna ilişkin standartlar etkin olarak uygulanmaktadır.” hipotezi açısından;

Belgelendirme boyutundaki durumda ise toplam ölçek skoru ortalaması (13,3684) ile minimum ölçek skoru yani test değeri (12,0000) arasında istatistiksel olarak bir fark vardır. Bağımsız denetim şirketlerinde belgelendirme faaliyetlerinin toplam ölçek skoru ortalaması test değerinden daha yüksek olduğu için, etkin olduğu söylenebilir.

Tek örneklem t testinde belirlenen toplam skorlardan elde edilen eşik değerlere göre hangi bağımsız denetim şirketinin KKS-1'i etkin olarak uygulayıp uygulamadığını anlamak için KKS -1 ölçeğine ait toplam ölçek skorları 96'ya (24 madde x 4) eşit veya büyük olanlar için "uyguluyor" diğerleri için ise "uygulamıyor" şeklinde bir sınıflandırma yapılmıştır. Yapılan bu sınıflamanın doğruluk yüzdesini anlamak için diskriminant (ayırma) analizi yapılarak kullanılan eşik değerinin ne kadar uygun olup olmadığı böylece belirlenmiştir. Diskriminant analizinin temelleri 1930'larda Fisher tarafından atılmış olup biyoloji, davranış bilimleri ve sosyal bilimlerde kullanılan çok değişkenli istatistik yöntemlerden biridir. Hem iş dünyası hem de akademisyenler tarafından kullanılan bu yöntemde başarılı başarısız şirketlerin belirlenmesi gibi birçok alanda yararlanılmaktadır (Öz, 2005: 47). Diskriminant analizinin sonuçları Tablo 8'de sunulmuştur.

Tablo 8. Diskriminant Analizi Sonuçları

		Kümelere	Tahmin Edilen Grup		Toplam
			Üyeliği		
Orijinal	Sayı	Uygulamıyor(0)	17	0	17
		Uyguluyor(1)	0	40	40
Orijinal	Yüzde	Uygulamıyor(0)	100	0	100
		Uyguluyor(1)	0	100	100
Eigenvalue=1,957^a; Box's M= 0,281; F=0,274; p=0,600					

Box's M testi, bağımlı değişken tarafından oluşturulan grupların kovaryans matrisleri ayrılmıyorsa, diskriminant analizi için sıfır hipotezini test eder (Hair ve diğerleri, 2014). Bu testin anlamlı olmaması istenir böylece sıfır hipotezi gruplarının farklı olmadığı iddiası sürdürülebilir (Burns ve Burns, 2008: 598). Bu durumda Tablo 8'de verilen Box's M değeri; F=0,274 değeri için 0,281 olup ve yukarıda belirtilen $p=0,060 > 0,05$ gereklilik şartını sağlamaktadır.

Tablo 8 incelendiğinde toplam 57 bağımsız denetim şirketinden 40 tanesinin orijinal ölçek skorlarına göre etkin olarak KKS-1'i uyguladığı ve 17 tanesinin ise tam olarak uygulanmadığı söylenebilir. Yani 40 bağımsız denetim şirketinde standartlarda istenilen şartlar etkin bir şekilde uygulanmakta iken 17 bağımsız denetim şirketinde (15'i yabancı ortağı olmayan Türk denetim şirketi, 2'si yabancı ortaklı Türk denetim şirketi) tam bir şekilde uygulanmamaktadır. Minimum test değeri toplam ölçek skoru için 96 (24 ifadenin, minimum katılıyorum (4) ifadesi ile çarpılmasıyla elde edilmiştir) olarak belirlenmiş ve tek

örneklem t testi yapılmıştır. Program tarafından yapılan sınıflandırmada da aynı sonuç elde edilmiştir. Bu durumda diskriminant analizi sonuçlarına göre doğruluğun %100 olduğu anlaşılmaktadır. Bu sonuç tek örneklem t testimiz için kullandığımız skorların ayırt edici bir özelliğe sahip olduğunu göstermektedir.

5. SONUÇ VE TARTIŞMA

Çalışmanın temel hipotezi olan “H₁: Bağımsız Denetim şirketlerinde KKS-1 etkin olarak uygulanmaktadır” hipotezi tek örneklem t testi ile analiz edilmiştir ve analiz sonucunda hipotez kabul edilmiştir. Bir başka deyişle, genel olarak bakıldığında bağımsız denetim şirketlerinin KKS-1’i uyguladığı söylenebilir. Bu durum bağımsız denetim şirketlerinin kalite kontrol standartları hakkında gerekli bilgi düzeyine sahip olduğunu ve bu bilgileri uygulamada kullandıkları şekilde yorumlanabilir.

Alt hipotezlerden “H_{1a}: Etik hükümler ve izleme boyutuna ilişkin standartlar etkin olarak uygulanmaktadır” hipotezi kabul edilmiştir. Bir başka deyişle, bağımsız denetim şirketlerinde etik hükümler ile izlenme fonksiyonunun etkin olduğu söylenebilir. Yapılan analiz sonucunda, “H_{1b}: İnsan kaynakları boyutuna ilişkin standartlar etkin olarak uygulanmaktadır” alt hipotezi kabul edilmiştir. Bir başka deyişle, kalite kontrol standartlarının uygulanmasında bağımsız denetim şirketlerinin insan kaynakları unsuruna dikkat ettikleri anlaşılmaktadır. Bu durumda, insan kaynakları unsurunun etkin bir şekilde uygulandığını söylemek mümkündür. “H_{1c}: KKS-1 müşteri ilişkileri boyutuna ilişkin standartlar etkin olarak uygulanmaktadır” alt hipotezi kabul edilmiştir. Daha açık ifadeyle, kalite kontrol standartlarının önemli unsurlarından olan müşteri ilişkileri boyutu ile ilgili bağımsız denetim şirketlerinin etkin uygulama içinde olduğu söylenebilir. Alt hipotezlerden “H_{1d}: KKS-1 denetimin yürütülmesi boyutuna ilişkin standartlar etkin olarak uygulanmaktadır” hipotezi kabul edilmiştir. Bir başka deyişle, bağımsız denetim şirketleri denetimin yürütülmesi çalışmalarında standartlara uygun çalışma yürütmeye dikkat ettikleri şekilde yorumlanabilir. Analiz sonucunda, “H_{1e}: KKS-1 liderlik sorumlulukları boyutuna ilişkin standartlar etkin olarak uygulanmaktadır” alt hipotezi reddedilmiştir. Araştırma sonucuna göre, bağımsız denetim şirketlerinde kalite kontrol standartlarının unsurlarından biri olan liderlik sorumlulukları ile ilgili problemler yaşandığını söylemek

mümkündür. Liderler bağımsız denetim şirketlerinde kalite kontrol sistemini oluşturmaktan sorumlu kişilerdir. Bu boyutun tam olarak etkin bir şekilde uygulanmıyor olması genel olarak kalite kontrol sistemini ve kültürünü olumsuz yönde etkileyeceği söylenebilir. Analiz sonucunda, “H_{1f}: KKS-1 belgelendirme boyutuna ilişkin standartlar etkin olarak uygulanmaktadır” alt hipotezi kabul edilmiştir. Yani, bağımsız denetim şirketleri belgelendirme şartına azami ölçüde dikkat ettikleri, yaptıkları denetim çalışmalarını belgelendirmeye ve saklamaya dikkat ettikleri söylenebilir.

Tek örneklem t testinde belirlenen toplam skorlardan elde edilen minimum değerlere göre; hangi bağımsız denetim şirketinin KKS-1’i etkin olarak uygulayıp uygulamadığına diskriminant (ayırma) analizi yapılarak bakılmıştır. Sonuç olarak 40 bağımsız denetim şirketinin KKS-1’i etkin olarak uyguladığı ve 17 bağımsız denetim şirketinin ise tam olarak etkin bir şekilde uygulamadığı yani eksikliklerin olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Oktay (2003) tarafından yapılan çalışmada denetim firmalarının %76’ında kalite kontrol ile ilgili politika ve prosedürlerin bulunduğu sonucuna varılmıştır. Bir başka deyişle denetim firmalarının ¼’lük kısmında kalite kontrol ile ilgili önemli eksiklikler bulunduğu belirlenmiştir. Mevcut çalışmada ise, kalite kontrol prosedürlerinin bulunmadığı bir denetim şirketi tespit edilmemiştir. Bu durum, 2003 yılından günümüze gelene kadar, kalite kontrol uygulamalarının çok daha iyi bir konuma geldiği şeklinde yorumlanabilir. Ancak, kalite kontrol uygulamaları açısından denetim firmalarının mükemmel durumda oldukları söylenemez.

Sonuç olarak, kalite kontrol uygulamaları açısından Türkiye’deki denetim firmalarının 2000’li yıllara göre günümüzde çok daha iyi konumda oldukları, tüm firmaların kalite kontrol uygulamalarını yerine getirdikleri ancak bazı denetim firmalarının bazı unsurlar açısından sorunlar yaşadığı söylenebilir.

Mevcut araştırma sonucunda belirtilen eksikliklerin nedeni olarak, denetim şirketlerinde kalite kültürünün oluşmamasını göstermek mümkündür. Bu nedenle, kalite kültürüne yönelik araştırmaların artırılması ve araştırmacı akademisyenlerin dikkatleri bu konuya çekmeleri önemlidir.

KAYNAKÇA

- Altıntaş, T. 2011. Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesi, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Altunışık, R., R. Coşkun, S. Bayraktaroğlu ve E. Yıldırım. 2007. Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri, 5. Baskı, Sakarya: Sakarya Yayıncılık.
- Al-Ajmi, J. 2009. "Audit Firm, Corporate Governance and Audit Quality: Evidence From Bahrain", *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, 25.
- Becker, C. L., , M. L., DeFond, J., Jiambalvo and K. R., Subramanyam. 1998. "The Effect of Audit Quality on Earnings Management", *Corporate Accounting Research*, 15(1).
- Burns, R. and R. Burns. 2008. *Business Research Methods and Statistics Using SPSS*, UK: Sage Publications.
- Craswell, A.T., J. R., Francis and S. L. Taylor. 1995. "Auditor Brand Name Reputation and Industry Specialization", *Journal of Accounting and Economics*, 20.
- Çankaya, F., E. Dinç, M. Kara. 2012. "İç Denetimin Başarısını Etkileyen Denetim Türleri: Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Üzerinde Bir Uygulama", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 39.
- Davidson, R.A. and D. Neu. 1993. "Note on the Association between Audit Firm Size and Audit Quality", *Corporate Accounting Research*, 9(2).
- Deangelo, L.E. 1981, "Auditor Size and Audit Quality", *Journal of Accounting & Economics*, 3(3).
- Defond, M.L. 1992. "The Association Between Changes in Client Firm Agency Costs and Auditor Switching", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 11(1).
- Deis, D.R., and G. A. Gary 1992. "Determinants of Audit Quality in the Public Sector", *The Accounting Review*, 67(3).
- Dibi, E. 2010. *Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol Sistemi ve Türk Denetim Firmalarındaki Uygulamalar*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Esendemir G., E. 2011. Bağımsız Denetim Kalitesi İle İlgili Yeni Yaklaşımlar ve İzmir İlinde Yeminli Mali Müşavirlere Yönelik Bir Araştırma, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Francis, J.R. 2004. "What Do We Know About Audit Quality?", *The British Accounting Review*, 36.
- Francis, J.R. and D.T. Simon. 1987. "A Test of Audit Pricing in the Small-Client Segment of the U.S. Audit Market", *The Accounting Review*, LXII (1).
- Francis, J.R. and E.R. Wilson. 1988. "Auditor Changes: A Joint Test of Theories Relating to Agency Costs and Auditor Differentiation", *The Accounting Review*, LXIII (4).
- Gaskin, J. C. and B. Happell. 2014. "On Exploratory Factor Analysis: A Review of Recent Evidence, An Assessment of Current Practice and Recommendations for Future Use", *International Journal of Nursing Studies*, 51.
- Gaver, J.J. and J.S. Peterson. 2014. "The Association between Actuarial Services and Audit Quality", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 33(1).
- Göğer, T. 2006. Türkiye'de Bağımsız Denetim Uygulamalarında Bağımsız Denetim Kalitesini Belirleyen Etkenler ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Hair, F. J., C.B. William, B.J. Babin and R. E. Anderson. 2014. *Multivariate Data Analysis*, 8th Ed., Essex, Pearson Education Limited.
- International Auditing And Assurance Standards Boards (2014). *A Framework for Audit Quality*, New York: International Federation of Accountants.
- Kalite Kontrol Standardı 1 (2013). T.C. Resmi Gazete, 28783, 2 Şubat 2013.
- Kavut, L. 2002. "Ulusal ve Uluslararası Bağımsız Denetim Firmalarında Çalışan Denetçilerin Bağımsız Denetim Hizmetinin Kalitesine İlişkin Tutumları", *Yönetim Dergisi*, Ocak.

- Kim, J., R. Chung and M. Firth. 2003. "Auditor Conservatism, Asymmetric Monitoring and Earnings Management", *Corporate Accounting Research*, 2(2).
- Krishnan, J. and J. Krishnan. 1996. "The Role of Economic Trade-Off in the Audit Opinion Decision: An Empirical Analysis", *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 11.
- Magee, R.P. and T. Mei-Chiun. 1990. "Audit Pricing and Independence", *The Accounting Review*, 65(2).
- Oktay, S. 2003. Bağımsız Denetimin Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinin Kalite Kontrolü ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Okur, M. 2007. "Bağımsız Denetimin Denetimi", SPK Yeterlik Etüdü, Kasım.
- Öz, B. 2005. Türkiye'de Ticari Bankaların Başarısızlığında Etkisi Olan Faktörlerin Çok Değişkenli İstatistik Yöntemlerle İncelenmesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özyurt, A. 2010. Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Etmenlerden Bağımsız Denetçi Özelliklerinin İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Palmrose, Z. 1988. "An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality", *Accounting Review*, 63(1).
- Sağlar, J. 2003. Bağımsız ve İç Denetimde Kalite Kontrolü: Bağımsız Denetim Firmaları ve Büyük Sanayi İşletmeleri Üzerinde İki Farklı Saha Araştırması, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Selimoğlu Kardeş, S. ve G. Yeşilçelebi. 2014. "Mesleki Aidiyetin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim.
- Senal, S. 2011. Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Shafer, W.E., R. E. Morris and A. A. Ketchand. 1999. "The Effects of Formal Sanctions on Auditor Independence", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 18, Supplement.

Taylor, D.H. and G. G. William. 1997. *Auditing: Integrated Concepts and Procedures*, 7th Ed., New York: John Wiley & Sons.

Türk, Z. 2008. "Denetim Firmalarının Sundukları Bağımsız Denetim Hizmetinin Kalitesi ve Müşteri Tatmini", *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 15.

Verovska, L. 2013. "The Development and Improvement of the Quality System of Audit Services in Latvia", *Regional Formation and Development Studies*, 11.

Yaşar, A. 2013. "Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarına Yönelik Gözetim ve Denetim Etkinliğinin Bağımsız Dış Denetim Kalitesi İle İlişkisi: Türkiye Değerlendirmesi", *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 22(1).

Yurdakul, H. 2005. *Bağımsız Denetimde Kalite Kontrolü ve Türkiye'deki Uygulamalar*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.