

DENETİM FİRMASI FAALİYET ALANINA GÖRE BAĞIMSIZ DENETÇİNİN, MESLEKİ BAĞLILIK VE DENETİMDE KALİTE ALGI DÜZEYİ*

Prof. Dr. Zeynep HATUNOĞLU^a
Dr. Nurettin KOCA^b

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Kasım 2020; 13 (3): 621-636

ÖZ

Günümüz küresel rekabet ortamında yatırımcılar karar alırken güvenilir ve kaliteli bilgiye ihtiyaç duymaktadırlar. Denetçi, müşteri işletmenin hazırlayıp sunduğu finansal bilgileri belirli kriterler ışığında denetime tabi tutarak ilgili işletmenin finansal durumu hakkındaki görüşünü bir raporla sunmaktadır. Sunulan bu raporlara dayanılarak alınan kararların başarısı da bu raporlarda sunulan bilgilerin kalitesine bağlıdır. Kaliteli bilgiye olan ihtiyaç bağımsız denetimde kalitenin önemini arttırmıştır. Bağımsız denetimde kalite ancak, mesleki bağlılık düzeyi yüksek, mesleğinde gerekli özen ve dikkati gösteren, tarafsız kalabilen denetçiler ile mümkündür. Bu çalışmanın amacı; denetim firmasının faaliyet alanının, denetçinin mesleki bağlılık düzeyi ve denetimde kalite algı düzeyinde bir farklılık oluşturup oluşturmadığını tespit etmektir. Çalışmada öncelikle bağımsız denetimde kalite, mesleki bağlılık kavramları ele alınmış, daha sonra aktif denetçilik görevini yerine getiren bağımsız denetçilerle yüz yüze görüşme yöntemiyle anket uygulanmıştır. Elde edilen veriler t-testi ile analiz edilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetimde Kalite, Mesleki Bağlılık.

JEL Kodları: M40, M42.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Hatunoğlu, Z., Koca, N. (2020). Denetim Firması Faaliyet Alanına Göre Bağımsız Denetçinin, Mesleki Bağlılık ve Denetimde Kalite Algı Düzeyi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 13 (3), 621-636.

* Makalenin gönderim tarihi: 03.12.2019; Kabul tarihi: 31.03.2020, iThenticate benzerlik oranı %17

^a Tarsus Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, zhatunoglu@hotmail.com.

ORCID: [0000-0002-9103-2766](https://orcid.org/0000-0002-9103-2766)

^b Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Afşin Meslek Yüksekokulu, kocanurettin417@gmail.com

ORCID: [0000-0002-3309-9428](https://orcid.org/0000-0002-3309-9428)

INDEPENDENT AUDITOR'S OCCUPATIONAL COMMITMENT AND PERCEPTION OF AUDIT QUALITY BASED ON AUDIT FIRM'S MARKET SEGMENT

ABSTRACT

In today's global competitive environment, investors need reliable and quality information when making decisions. The auditor submits his / her opinion about the financial situation of the related company with a report by auditing the financial information prepared and presented by the customer in the light of certain criteria. The success of the decisions taken on the basis of these reports depends on the quality of the information presented in these reports. The need for quality information has increased the importance of quality in independent auditing. Quality in independent audit can only be ensured by independent auditors who displays a high level of occupational commitment, pays attention to their role as an auditor and remain impartial during the audit process. The aim of this study is to determine whether the field of activity of the audit firm constitutes a difference in the level of occupational commitment of the auditor and quality perception level in the audit. In the study, firstly, the concepts of quality and occupational commitment in independent auditing were discussed, and then a questionnaire was applied to independent auditors performing active auditing duties by face to face interview method. The data obtained are analyzed by the t-test.

Keywords: Independent Audit, Quality in Independent Audit, Occupational Commitment.

JEL Codes: M40, M42.

1. GİRİŞ¹

Ekonominin yapı taşları olan işletmelerin mali tablolarında sunmuş oldukları finansal bilgiler, bilgi kullanıcılarının kararlarını etkilemektedir. Alınan kararlarla istenilen sonucun elde edilmesi, ancak sunulmuş olan bilgilerin gerçeği yansıtmasıyla mümkündür. Gerçeği yansıtmayan bilgi, kaynakların etkin kullanımını engelleyerek karar alıcıları doğrudan; toplumu ise dolaylı yönden olumsuz etkiler. Finansal bilgilerin güvenilir olması; bu bilgileri sunanlar ile kullananlar arasındaki bilgi akışının kalitesine bağlıdır.

Bağımsız denetim, bilgi sunanlar ile kullanıcılar arasında kaliteli bilgi akışını sağlayarak iş akışını kolaylaştırmakta, mali piyasalarda güven ortamını sağlamakta ve güven ortamının sürdürülebilmesi için gerekli şeffaflığı oluşturmaktadır. Bağımsız denetim, finansal tablolarda sunulan bilgilerin, önceden belirlenmiş olan standartlara uygunluğu ve doğruluğu hususunda ilgi duyanlara makul bir güvence sağlamak amacıyla, uzman bir kişi tarafından tarafsızca kanıt elde edilmesi ve bu kanıtların değerlendirilerek rapora bağlanması süreci (Selimoğlu, Özbirecikli, Uzun ve Uyar, 2015, s. 12) olarak tanımlanmaktadır. Tanımdan da anlaşıldığı üzere

¹ Bu makale, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Koordinasyon Birimi tarafından desteklenen, "Bağımsız Denetçinin Mesleki Bağlılığının Denetimde Kalite Algısına Etkisi: Bir Alan Çalışması" isimli Doktora Tezinden yararlanılarak geliştirilmiştir. Makale, 24-25 Ekim 2019 tarihlerinde Niğde'de düzenlenen 6. Uluslararası muhasebe ve finans araştırmaları kongresinde özet bildiri olarak sunulmuştur.

bağımsız denetim; işletme sahipleri, yöneticiler ve azınlık pay sahipleri arasında çıkabilecek anlaşmazlıkları önleme görevini üstlenen, piyasada güven ortamının oluşması için gerekli olan bir hizmet türüdür (DeAngelo, 1981, s. 185). Bu hizmet türünde denetim süreci, finansal tablolarda yer alan rakamların, işletmenin faaliyet sonuçlarını ve mali durumunu gerçeğe en yakın bir biçimde yansıtıp yansıtmadığının belirlenmesine ilişkin işlemlerden oluşmaktadır (Al-Thuneibat, Issa & Baker, 2011, s. 317).

İşletmenin gerçek finansal durumunun tespit edilerek ilgili taraflara bildirilmesi ancak yüksek kalitede denetim faaliyetinin ortaya konulması ile mümkün olabilir. Diğer bir ifadeyle, işletme faaliyet sonucuna ilgi duyan çıkar gruplarının güvенеbileceği bir sonucun elde edilmesi ancak kaliteli bir denetimle sağlanabilir.

Muhasebe ve denetim araştırmalarında denetim kalitesi, finansal bilgilerin güvenilirliğini etkileyen faktörlerden biri olarak görülmektedir (Davidson ve Neu, 1993, s. 480). İşletmenin gerçek durumunun tespit edilmesinde önemli bir faktör olarak görülen bağımsız denetimde kalite, finansal tabloların önemli hata ve yanlışlıklar barındırmadığına ilişkin güvencenin sağlanması (Yaşar, 2013, s. 467; Erdoğan ve Azgın, 2019, s. 50) olarak tanımlanmaktadır. Bir diğer şekilde denetim kalitesi, denetlenen firmanın muhasebe sistemindeki önemli hataların, yanlışlıkların, eksikliklerin veya düzensizliklerin ortaya çıkarılması ve gerçeğe uygun bir şekilde raporlanması ihtimali (DeAngelo, 1981, s. 183) olarak ifade edilmektedir.

Denetimde kalitenin sağlanması ancak, denetimde kaliteyi etkileyen diğer faktörlerin sabit olması kaydıyla, mesleki bağıllık düzeyi yüksek olan denetçilerle mümkündür. Çünkü, mesleki bağıllık, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarında da belirtilen; incelemenin yapılmasında ve denetim raporunun hazırlanmasında denetçinin gerekli olan mesleki özen ve titizliği göstermesini sağlayacaktır.

Mesleki bağıllık, “bir bireyle mesleği arasında olan ve o mesleğe karşı duygusal tepkisine dayanan psikolojik bağ” olarak tanımlanmaktadır (Satoh, Watanabe & Asakura, 2017, s. 450). Bir başka ifadeyle mesleki bağıllık; mesleki kimliği ön plana çıkarmak, mesleğinin gerekleri hususunda titiz davranmak işine sadakat duymak, mesleki faaliyetlerini yerine getirirken mesleki hedef, değer, norm ve etik ilkelere uygun hareket etmesi (Tak ve Çiftçioğlu, 2009, s. 36; Özdevcioğlu ve Aktaş, 2007, s. 5; Özmen, Özer ve Saatçioğlu, 2005; Bakan, 2011, s. 14) olarak da tanımlanabilir.

Bireylerin mesleklerine olan bağıllığı; iş sonuçları üzerinde güçlü bir etkiye sahiptir (Benligiray ve Sönmezi, 2011, s. 29). İş hayatında mesleki bağıllık seviyesi yüksek olan çalışanların işlerini daha özgüvenle ve pozitif duygularla yaptıkları (Yuan, Yu, Li & Ning, 2014, s. 69) ve meslekleriyle kendilerini özdeşleştirdikleri (Blau ve Holladay, 2006, s. 692) kabul edilmektedir. Ayrıca bireylerin örgütsel davranışında da önemli bir faktör

olan mesleki bağlılığın bireylere, işlerini yaparken güçlü bir motivasyon sağladığı da bilinmektedir (Riveros ve Tsai, 2011, s. 327).

Mesleklerine güçlü bir şekilde bağlı olan çalışanların, kendilerine daha yüksek performans standartları belirlemesi ve bu standartlara ulaşmak için daha fazla çaba sarf etmesi, zayıf bağlılık düzeyi olanlara göre daha olası bir durumdur. Ayrıca mesleki bağlılık, çalışanların ek bilgi ve beceri edinme olasılığını arttırarak (örneğin, sürekli eğitim yoluyla) kendilerini yenilemelerine imkân sağlar; bu da çalışanın performansını olumlu yönde etkiler (Lee, Carswell & Allen, 2000, s. 805). Denetimde kalitenin arttırılmasına etki eden faktörlerden biri olan mesleki bağlılığın üç alt boyutu bulunmaktadır. Bunlar; duygusal bağlılık, devam bağlılığı ve normatif bağlılıktır.

Duygusal bağlılık, bir bireyin mesleğine olan duygusal bağlılığını ve bireyin mesleğini yürütme isteğini ifade eder (Lee, Carswell & Allen, 2000, s. 801; Blau, 2003, s. 470; Mills ve Fullagar, 2017, s. 38). Mesleğine duygusal olarak bağlı bireylerin meslekte kalmayı çok güçlü bir şekilde arzu etmesi söz konusudur. Bu güçlü arzuya sahip olan bireyler herhangi bir zorlama olmadan, istediği için örgütte kalma eğilimi gösterirler (Ceylan ve Bayram, 2006, s. 106). Mesleğe ilişkin olumlu deneyim, fırsatlar ve tatmin düzeyi arttıkça da bireylerin mesleklerine duygusal olarak bağlanma düzeyleri artmaktadır. Duygusal mesleki bağlılığın davranışsal yansıması dikkate alındığında ise mesleğine duygusal olarak bağlı bireylerin mesleki gelişime daha fazla önem verdikleri, bu amaçla mesleki yayınları izledikleri, mesleklerine ilişkin konferanslara katıldıkları ve mesleki uzmanlıklarını geliştiren bilimsel çalışmaları takip ettikleri belirtilmektedir (Meyer, Allen & Smith, 1993, s. 540; Tak ve Çiftçioğlu, 2009, s. 37; Simola, 2011, s. 70).

Devam bağlılığı, çalışanların fayda (mesleği sürdürme) ve maliyet (meslekten ayrılma) analizi yaparak bağlılık geliştirilmesi (Meyer, Allen & Smith, 1993, s. 539; Tak ve Çiftçioğlu, 2009, s. 37) şeklinde ortaya çıkar. Devam bağlılığı, işten ayrılma maliyetlerinin fark edilmesi (Lee, Carswell & Allen, 2000, s. 801) ve bireyin işinden ayrılmasının kendisine getireceği maliyetleri kapsayan (Blau, 2003, s. 470) ve yüksek algılanan bu ayrılma maliyetlerinin bir sonucu olarak meslekte kalma arzusu (Mills ve Fullagar, 2017, p. 38) olarak tanımlanabilmektedir. Becker (1960) ve Meyer (1993)'e göre Devam bağlılığı, çalışanların yatırımlarının veya "yan faydalarının" biriktiğini görmesi ve örgütü terk etmesi durumunda bunları kaybetme korkusu yaşaması durumunda veya benzer alternatiflerin az olması durumunda ortaya çıkar. Dolayısıyla, bireyler mesleğe devam etmek için mesleklerinde kalırlar. Yüksek düzeyde devam bağlılığına sahip olanlar, kariyer alternatiflerinin bu noktada kariyer değiştirme seçeneğine sahip olmadıkları ya da değişen mesleklerin zaman, para veya başka bir iş

profesyonelliği için yapılan yatırımların kaybına neden olacağı şeklinde sınırlı olduğunu düşünebilirler (Simola, 2011, s. 70).

Normatif bağlılık ise, mesleğe zorunluluk olarak da adlandırılan, belirli bir eylemin gerçekleştirilmesi yönündeki normatif baskıların içselleştirilmesi ve karşılık verme mecburiyeti hissettiren faydaların görülmesi sonucunda ortaya çıkar. Bir bireyin mesleğini sürdürmesi ile ilgili olarak sorumluluk ve zorunluluk hissetmesi (Blau, 2003, s. 470; Çetin, Cihangiroğlu ve Türk, 2010, s. 126) şeklinde ifade edilir. Normatif bağlılık, bir bireyin belirli bir mesleği icra eden bir ailenin üyesi olmak veya kariyer yapmak için maddi destek almak gibi durumlarda ortaya çıkar (Meyer, Allen & Smith, 1993, s. 540).

Bu bağlamda çalışma, ulusal ve uluslararası alanda faaliyet gösteren denetim firmalarında çalışan denetçilerin mesleki bağlılık ve denetimde kalite algı düzeyinde bir farklılık olup olmadığının tespit edilmesi amacıyla yapılmıştır.

2. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Araştırmanın bu bölümünde; araştırmanın amacı, araştırmanın evreni ve örnekleme, araştırmanın sınırlılıkları, araştırmada kullanılan veri toplama yöntemi ve araştırmanın hipotezleri başlıkları yer almaktadır.

2.1. Araştırmanın Amacı

Denetim firmalarından bir kısmı yalnızca ulusal sınırlar içerisinde, bir kısmı ise hem ulusal hem de uluslararası piyasalarda faaliyet göstermektedir. Araştırmanın amacı, bağımsız denetçinin mesleki bağlılık ve denetimde kalite algı düzeyinde denetim firmasının faaliyet alanına (Ulusal-Uluslararası) göre farklılık oluşturup oluşturmadığını tespit etmektir.

2.2. Araştırmanın Evreni ve Örnekleme

Türkiye’de 02.11.2011 tarih 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) oluşturulmuştur. Araştırma 2017 tarihinde gerçekleştirilmiş olup, aynı dönemde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilmiş 242 bağımsız denetim kuruluşu ve 15.303 bağımsız denetçi mevcuttur (www.kgk.gov.tr).

Yetkilendirilmiş bağımsız denetçilerin büyük bir kısmı, yine yetkilendirilmiş olan bu bağımsız denetim firmalarında aktif olarak çalışmaktadır. Bağımsız denetçinin mesleki bağlılık ve denetimde kalite algı düzeyinin denetim firması faaliyet alanına göre farklılık oluşturup oluşturmadığını tespit etmek amacıyla yaptığımız anket çalışması KGK tarafından yetkilendirilmiş bu denetçilere uygulanmıştır.

Türkiye’de bulunan 242 denetim firmasının 199’u İstanbul, Ankara ve İzmir’de bulunmaktadır. Bu nedenle araştırmanın evrenini İstanbul, Ankara ve İzmir illerinde bulunan bağımsız denetim firmalarında aktif olarak çalışan yaklaşık olarak 3.000 bağımsız denetçi oluşturmaktadır. Araştırmada istatistiksel analizlerin güvenilirliği açısından 450 ankete ulaşılması hedeflenmiştir. Uzman anketörler aracılığıyla yüz yüze görüşme tekniği ile yapılan anket çalışmasında ulaşılan 450 denetçiden, ancak 355 denetçiye anket uygulanabilmiştir. Yapılan anket uygulamasının örneklem sayısı açısından yeterli olup olmadığının tespit edilmesi amacıyla Nakip (2006, s. 236) tarafından kullanılan formülden yararlanılmıştır.

Hesaplama sonucunda yaklaşık olarak 3.000 evren için 341 örneklem büyüklüğünün yeterli olduğu tespit edilmiştir. Normallik (çok değişkenli) ve doğrusallık varsayımlarını güçleştiren uç değerlerin olup olmadığı mahalanobis uzaklığına göre incelenmiştir. Mahalanobis uzaklığı, çok değişkenli aykırı değerlerin tespitinde kullanılan tekniktir (Esen ve Timor, 2019, s. 267). Anketler için veri analizini etkileyecek düzeyde uç değerler olmasından dolayı 355 olan veri setinden 11 anket çıkarılmış ve analizler 344 örneklem üzerinden yapılmıştır.

Örneklemin illere göre dağılımı ise “tabakalı örnekleme” yöntemi kullanılarak yapılmıştır. Toplam 344 anketin İstanbul, Ankara ve İzmir’de uygulanan sayıları aşağıda Tablo 1’de verilmiştir.

Tablo 1: Tabakalı Örnekleme Yöntemi ile Örnekleme Alınan Denetçi Sayıları

Tabaka No	İller	Aktif Çalışan Denetçi Sayısı	Tabaka Ağırlığı	Örnekleme Alınan Denetçi Sayısı
1	İstanbul	2250	$2250/3000=0,75$	$0,75 \times 344=258$
2	Ankara	562	$562/3000=0,19$	$0,19 \times 344=65$
3	İzmir	188	$188/3000=0,06$	$0,06 \times 344=21$
TOPLAM		3000	1.00	344

Örnekleme alınan denetçi sayısı Tablo 1’e göre İstanbul’da 258 (yüzde 75), Ankara’da 65 (yüzde 19), İzmir’de 21 (yüzde 6) olarak gerçekleşmiştir.

2.3. Araştırmanın Sınırlılıkları

Çalışma aşağıda belirtilen sınırlılıklar çerçevesinde gerçekleştirilmiştir:

- Sosyal bilimler alanında yapılan çalışmaların genel sınırlılıkları bu çalışma için de geçerlidir.
- Bu çalışma, İstanbul, Ankara ve İzmir’de bulunan bağımsız denetim firmalarında görevli denetçiler ile sınırlıdır.
- Anketi cevaplayanların yanıltıcı bilgi verme olasılığı her zaman bulunmaktadır.

2.4. Araştırmada Kullanılan Veri Toplama Yöntemi

Veriler, yüz yüze görüşme tekniğiyle anket uygulanması suretiyle toplanmıştır. Anket İstanbul, İzmir ve Ankara’da bağımsız denetim firmalarından görevli denetçilere uygulanmıştır. Araştırma verilerinin sağlıklı bir şekilde elde edilebilmesi için işinde uzman anketörlerden profesyonel destek alınmıştır.

Anket üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde, katılımcıların demografik özellikleriyle ilgili sorulara, ikinci bölümde mesleki bağlılık ile ilgili önermelere ve son bölümde ise denetimde kalite algısını ölçen önermelere yer verilmiştir. Anketin ikinci ve üçüncü bölümünde yer alan önermeler 5’li likert ölçeği (1= Kesinlikle Katılmıyorum, 2=Katılmıyorum, 3=Kararsızım, 4=Katılıyorum, 5=Kesinlikle Katılıyorum) ile ölçülmüştür. Araştırmanın amacı doğrultusunda hazırlanan ankette iki değişken kullanılmıştır. Bu değişkenler “mesleki bağlılık” ve “denetimde kalite algısıdır”. Mesleki bağlılık değişkenine ait ölçek Meyer vd. (1993) tarafından geliştirilmiştir ve 18 (duygusal bağlılık 6, devam bağlılığı 6, normatif bağlılık 6) önermeden oluşmaktadır. Denetimde kalite algısına ait önermeler literatür incelemesi sonucunda araştırmacılar tarafından hazırlanmıştır ve denetçi ile denetim firması boyutunda 42 (denetçi 21, denetim firması 21) önerme bulunmaktadır.

Anket formunda yer alan değişkenlere ait güvenilirlik katsayıları aşağıda Tablo 2’de verilmiştir.

Tablo 2: Mesleki Bağlılık ve Denetimde Kalite Algısı Düzeyi ve Alt Boyutlarının Güvenilirlik Katsayıları

Düzeyle ve Boyutları	İfade Sayısı	Güvenilirlik Katsayısı
Duygusal bağlılık	6	0.775
Devam bağlılığı	6	0.705
Normatif bağlılık	6	0.657
Mesleki bağlılık	18	0.805
Denetçi	21	0.680
Denetim firması	21	0.899
Denetimde kalite	42	0.820

Tablo 2 incelendiğinde ankette yer alan değişkenlerden duygusal bağlılık boyutunun 0.775, devam bağlılığı boyutunun 0.705, normatif bağlılık boyutunun 0.657, mesleki bağlılık boyutunun 0.805, denetimde kalite algı düzeyi boyutlarından denetçi boyutunun 0.680, denetim firması boyutunun 0.899, denetimde kalite algı düzeyi boyutunun ise 0.820 güvenilirlik katsayısına sahip olduğu görülmektedir.

Farklı bilimciler ve araştırmacılar Alfa (α) değerinin 0,60 ile 0,80 arasında olması durumunda güvenilir kabul edilebileceğini ifade etmişlerdir. Bu aralıkta kabul edilebilir düzeyler: 0,60-0,65 arası istenilir değil (düşük); 0,65-0,70 arası asgari düzey (orta); 0,70-0,80 arası kayda değer (iyi); 0,80-0,90 arası çok iyi olarak belirtilmiştir (DeVellis, 2017, s. 109). Bu bağlamda mesleki bağlılık (0,805) ve denetimde kalite (0,820) boyutlarının katsayılarına bakıldığında kayda değer düzeyde güvenilir olduğu görülmektedir.

Likert tipi ölçek kullanılan anketlerde, veriler normal dağılmaktadır. Normal dağılıma uygunluk Q-Q Plot çizimi ile incelenebilmektedir. Ayrıca, kullanılan verilerin normal dağılım göstermesi çarpıklık ve basıklık değerlerinin ± 3 arasında olmasına bağlıdır (Seçer, 2017, ss. 30-33). Mesleki bağlılık ve denetimde kalite algısı ölçeklerinin normal dağılım gösterdiği basıklık ve çarpıklık değerleri (-2,86; 1,47) kontrol edilerek tespit edildiğinden dolayı istatistik değerlendirmelerinde parametrik testler kullanılmıştır. Ancak, normal dağılım göstermeyen veya örnek boyutunun küçük olduğu durumlarda parametrik olmayan analiz teknikleri de kullanılabilir (Coşkun, Altunışık ve Yıldırım, 2017, s. 213).

Araştırmada elde edilen veriler SPSS (Statistical Package for Social Sciences) for Windows 24.0 programı kullanılarak analiz edilmiştir. Bireylerden toplanan demografik özellikler için tanımlayıcı istatistiklerden

olan frekans ve yüzde değerleri hesaplanarak yorumlanmıştır. Nicel değişkenlerin iki ilişkisiz örneklemeden elde edilen puanlarının birbirinden anlamlı bir şekilde farklılık gösterip göstermediğini test etmek için Bağımsız t-Testi uygulanmıştır. Tüm testlerde hata oranı belirlenip $p < 0.05$ olduğu durumlarda gruplar arası fark istatistiksel olarak anlamlı kabul edilmiştir.

2.5. Araştırmanın Hipotezleri

Çalışmanın amacı doğrultusunda oluşturulan hipotezler aşağıda sıralanmıştır:

H₁: Bağımsız denetçinin mesleki bağlılık düzeyi denetim firmasının faaliyet alanına göre anlamlı farklılık gösterir.

H_{1a}: Bağımsız denetçinin duygusal bağlılık düzeyi denetim firmasının faaliyet alanına göre anlamlı farklılık gösterir.

H_{1b}: Bağımsız denetçinin devam bağlılık düzeyi denetim firmasının faaliyet alanına göre anlamlı farklılık gösterir.

H_{1c}: Bağımsız denetçinin normatif bağlılık düzeyi denetim firmasının faaliyet alanına göre anlamlı farklılık gösterir.

H₂: Bağımsız denetçinin denetimde kalite algı düzeyi denetim firmasının faaliyet alanına göre anlamlı farklılık gösterir.

H_{2a}: Bağımsız denetçinin denetimde kalite algı düzeyi denetçi boyutu denetim firmasının faaliyet alanına göre anlamlı farklılık gösterir.

H_{2b}: Bağımsız denetçinin denetimde kalite algı düzeyi denetim firması boyutu denetim firmasının faaliyet alanına göre anlamlı farklılık gösterir.

3. ARAŞTIRMA BULGULARI

3.1. Demografik Özelliklere İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

Araştırmaya katılanların tanımlayıcı özelliklerine ait verilerin dağılımı Tablo 3'te verilmiştir.

Tablo 3: Katılımcıların Tanımlayıcı Özelliklerine Göre Dağılımı (n=344)

Özellikler		n	%
Cinsiyet	Kadın	128	37.2
	Erkek	216	62.8
Yaş	25-28	88	25.6
	29-33	65	18.9
	34-37	85	24.7
	38-41	58	16.9
	42 ve üstü	48	14.0
Eğitim Seviyesi	Lisans	194	56.4
	Yüksek lisans	143	41.5
	Doktora	7	2
Denetçi Ünvanı	Sorumlu ortak baş denetçi	39	11.3
	Kıdemli denetçi	46	13.4
	Baş denetçi	18	5.2
	Denetçi	126	36.6
	Denetçi yardımcısı	101	29.4
	Diğer	14	4.1
Meslekte Çalışma Süresi	1-5	118	34.3
	6-10	58	16.9
	11-15	97	28.2
	16-20	41	11.9
	21 yıl üzeri	30	8.7
Firmanızın Faaliyet Alanı	Ulusal	195	56.7
	Uluslararası	149	43.3
Firmanızın Hizmet Süresi	1-5	134	39.0
	6-10	25	7.3
	11-15	39	11.3
	16-20	32	9.3
	21 yıl üzeri	114	33.1
Firmanızda KGK Gözetimi	Evet	262	76.2
	Hayır	82	23.8
Firmada Disiplin Cezası Uygulama	Evet	87	25.3
	Hayır	257	74.7
Toplam		344	100.0

Tablo 3 incelendiğinde araştırmaya katılan denetçilerin yüzde 37,2'sinin kadın, yüzde 62,8'inin erkek olduğu görülmektedir. Katılımcıların yüzde 25,6'sı 25-28 yaş aralığında, yüzde 24,7'si 34-37 yaş aralığında, yüzde 18,9'unun 29-33 yaş aralığında, yüzde 16,9'u 38-41 yaş aralığında ve yüzde 14'ü 42 ve üstü yaş aralığındadır.

Katılımcıların yüzde 56,4'ünün lisans mezunu, yüzde 41,5'inin yüksek lisans ve yüzde 2'sinin de doktora mezunu oldukları tespit edilmiştir. Katılan denetçilerin ünvanlarına bakıldığında yüzde 36,6'sının denetçi, yüzde 29,4'ünün denetçi yardımcısı ve yüzde 13,4'ünün kıdemli denetçi, yüzde 11,3'ünün sorumlu ortak baş denetçi, yüzde 5,2'sinin baş denetçi oldukları görülmektedir. Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin meslekte çalışma sürelerine bakıldığında ise, yüzde 34,3'ünün 1-5 yıl, yüzde 28,2'sinin 11-15 yıl ve yüzde 16,9'unun 6-10 yıl, yüzde 11,9'unun 16-20 yıl, yüzde 8,7'sinin 21 yıl ve üzeri meslekte çalıştıkları görülmüştür.

Araştırmaya katılanların yüzde 56,7'sinin ulusal, yüzde 43,3'ünün uluslararası alanda faaliyet gösteren firmalarda çalışma hayatlarına devam ettikleri görülmektedir. Araştırmaya katılan denetçilerin firmalarının yüzde 39'unun 1-5 yıl, yüzde 33,1'inin 21 yıl ve üzeri ve yüzde 11,3'ünün 11-15 yıl, yüzde 9,3'ünün 16-20 yıl, yüzde 7,3'ünün 6-10 yıl arasında faaliyetlerini sürdürdükleri tespit edilmiştir.

Katılımcının bağlı bulunduğu firma için gözetimin yapılıp yapılmadığına bakıldığında katılımcıların yüzde 76,2'si firmalarında gözetim yapıldığını, yüzde 23,8'i ise firmalarında gözetim yapılmadığını belirtmişlerdir. Katılımcıların firmalarında disiplin cezası uygulanma durumuna bakıldığında ise katılımcıların yüzde 74,7'si firmalarında disiplin cezası uygulanmadığını, katılımcıların yüzde 25,3'ü ise firmalarında disiplin cezası uygulandığını ifade etmişlerdir.

3.2. Hipotezlerin Analiz Sonuçları ve Yorumu

Bağımsız denetçinin mesleki bağlılık ve denetimde kalite algı düzeyi ve alt boyutlarında denetim firmasının faaliyet alanına göre farklılık ortaya çıkıp çıkmadığına ilişkin hipotezler ve analiz sonuçları aşağıda yer almaktadır.

H₁: Bağımsız denetçinin mesleki bağlılık düzeyi denetim firmasının faaliyet alanına göre anlamlı farklılık gösterir.

H_{1a}: Bağımsız denetçinin duygusal bağlılık düzeyi denetim firmasının faaliyet alanına göre anlamlı farklılık gösterir.

H_{1b}: Bağımsız denetçinin devam bağlılık düzeyi denetim firmasının faaliyet alanına göre anlamlı farklılık gösterir.

H_{1c}: Bağımsız denetçinin normatif bağlılık düzeyi denetim firmasının faaliyet alanına göre anlamlı farklılık gösterir.

Araştırmaya katılanların mesleki bağlılık düzeyi ve alt boyutlarının firmanın faaliyet alanına göre farklılaşp farklılaşmadığını belirlemek üzere, bağımsız örneklem t-Testi uygulanmıştır.

Tablo 4: Araştırmaya Katılanların Mesleki Bağlılık Düzeyi ve Alt Boyutlarının Firmanın Faaliyet Alanına Göre Farklılaşp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan t-Testi Sonuçları

Düzeyley ve Alt Boyutları	Firmanın Faaliyet Alanı	N	\bar{X}	SS	t	p
Duygusal bağlılık	Ulusal	195	4.06	0.63	0.911	0.363
	Uluslararası	149	4.00	0.63		
Devam bağlılığı	Ulusal	195	3.49	0.70	-1.788	0.075
	Uluslararası	149	3.62	0.66		
Normatif bağlılık	Ulusal	195	3.36	0.62	2.511	0.013*
	Uluslararası	149	3.20	0.57		
Mesleki bağlılık	Ulusal	195	3.64	0.50	0.598	0.550
	Uluslararası	149	3.61	0.45		

* p<0.05;

Tablo 4 incelendiğinde katılımcıların firmanın faaliyet alanına göre mesleki bağlılık düzeyi ve alt boyutlarından duygusal bağlılık ve devam bağlılığı boyutlarının istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık göstermediği tespit edilmiştir (p>0.05). Bu sonuçlara göre, H_{1a} ve H_{1b} hipotezleri reddedilmiştir. Ancak, mesleki bağlılık düzeyi boyutlarından normatif bağlılık boyutunun istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık gösterdiği tespit edilmiştir (p<0.05). Bu durumda H_{1c} kabul edilmiştir. Buna göre; ulusal firmalarda çalışan katılımcıların normatif bağlılık düzeyinin uluslararası firmalarda çalışan katılımcılara göre daha yüksek olduğu görülmektedir.

H_2 : Bağımsız denetçinin denetimde kalite algı düzeyi denetim firmasının faaliyet alanına göre anlamlı farklılık gösterir şeklindedir.

H_{2a} : Bağımsız denetçinin denetimde kalite algı düzeyi denetçi boyutu denetim firmasının faaliyet alanına göre anlamlı farklılık gösterir.

H_{2b} : Bağımsız denetçinin denetimde kalite algı düzeyi denetim firması boyutu denetim firmasının faaliyet alanına göre anlamlı farklılık gösterir.

Araştırmaya katılanların denetimde kalite algı düzeyi ve boyutlarının firmanın faaliyet alanına göre farklılaşp farklılaşmadığını belirlemek üzere, bağımsız örneklem t-Testi uygulanmıştır.

Tablo 5: Araştırmaya Katılanların Denetimde Kalite Algı Düzeyi ve Alt Boyutlarının Firmanın Faaliyet Alanına Göre Farklılaşp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan t-Test Sonuçları

Düzeyler ve Alt Boyutları	Firmanın Faaliyet Alanı	N	\bar{X}	SS	t	p
Denetçi	Ulusal	195	3.82	0.29	-1.217	0.224
	Uluslararası	149	3.85	0.25		
Denetim firması	Ulusal	195	4.01	0.54	-2.436	0.015*
	Uluslararası	149	4.14	0.43		
Denetimde kalite	Ulusal	195	3.92	0.34	-2.525	0.012*
	Uluslararası	149	4.00	0.26		

* p<0.05;

Tablo 5'te verilen sonuçlara bakıldığında katılımcıların firmanın faaliyet alanına göre denetimde kalite düzeyi boyutlarından denetçi alt boyutunun istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık göstermediği tespit edilmiştir (p>0.05). Bu durumda H_{2a} hipotezi reddedilmiştir. Ancak, denetim firması boyutunun istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık gösterdiği tespit edilmiştir (p<0.05). Bu sonuca göre H_{2b} hipotezi kabul edilmiştir. Buna göre; firmaları uluslararası olan katılımcıların denetimde kalite algısının, firmaları ulusal olan katılımcılara göre daha yüksek olduğu görülmektedir. Test sonuçlarına genel olarak bakıldığında katılımcıların çalıştıkları firmanın faaliyet alanına göre, denetimde kalite düzeyinin istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık gösterdiği tespit edilmiştir (p<0.05). Bu durumda; firmaları uluslararası olan katılımcıların denetimde kalite algı düzeyinin, firmaları ulusal olan katılımcılara göre daha yüksek olduğu görülmektedir.

4. SONUÇ

Bağımsız denetimde kaliteyi etkileyen birçok faktör bulunmaktadır. Bu faktörlerden biri denetçilerin mesleki bağlılık düzeyidir. Mesleki bağlılık, kişinin mesleğini icra ederken işinin gerektirdiği titiz ve özenli çalışmasını ifade etmektedir. Bu çalışmada, ulusal ve uluslararası alanlarda faaliyette bulunan denetim firmalarında görev yapan bağımsız denetçilerin mesleklerini icra ederkenki mesleki bağlılık düzeyleri ile kalite algı düzeylerinin denetim firmasının faaliyet alanına göre farklılık gösterip göstermediği incelenmiştir.

Çalışmada katılımcıların mesleki bağlılık düzeyi ve mesleki bağlılığın alt boyutlarından olan duygusal ve devam bağlılık düzeyinin çalıştıkları

firmaların faaliyet alanına göre istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık göstermediği görülmektedir. Ancak, mesleki bağlılığın alt boyutlarından normatif bağlılık, anlamlı bir farklılık göstermiştir. Bu sonuca göre ulusal firmalarda çalışan denetçilerin normatif bağlılığının; uluslararası firmalarda çalışan denetçilere göre daha yüksek olduğu ifade edilebilir. Normatif bağlılık, mesleğe devam etmenin bir zorunluluk olduğu hissi ile hareket eder. Bu his, bireyin bireysel deneyimleri ile artar. Bireysel deneyimler; ailede, kültürel çevrede, meslekte ve mesleki sosyal çevrede bireyin mesleğine karşı gelişen değer ve tutumlardır. Bu değer ve tutumlar toplum kültürünü oluşturur. Toplumların meslek ve çalışmaya verdiği değer düşünüldüğünde bu durum, ulusal firmalarda çalışan katılımcıların normatif bağlılığının uluslararası firmalarda çalışan katılımcılara göre daha yüksek çıkmasını açıklamaktadır.

Bağımsız denetçilerin denetim faaliyeti sırasındaki kalite algı düzeylerinin denetim firmasının faaliyet alanına göre farklılık gösterip göstermediği incelendiğinde uluslararası firmalarda çalışan katılımcıların denetimde kalite algısının; ulusal firmalarda çalışan katılımcılara göre daha yüksek olduğu görülmektedir. Uluslararası denetim firmaları, birden fazla sayıdaki ülkede faaliyet gösteren firmalardır. Bu denetim firmalarının denetim kalitesini olumlu yönde etkileyen unsurları; daha fazla kaynaklara sahip olmak, daha çok kazanç elde etmek, çok sayıda müşteriye sahip olmak, müşteri kaybetme korkusu yaşamamak, denetim tecrübesi ve daha tecrübeli denetçilere sahip olmak, elde ettiği itibarı korumak şeklinde sıralanabilir.

KAYNAKÇA

Al-Thuneibat, A. A., Issa, R. T. I. A., Baker, R. A. A. (2011). Do audit tenure and firm size contribute to audit quality?: Empirical evidence from Jordan. *Managerial Auditing Journal*, 26 (4), 317-334.

Bakan, İ. (2011). *Örgütsel Bağlılık* (1.Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.

Benligiray, S., Sönmez, H. (2011). Hemşirelerin Mesleki Bağlılıkları ile Diğer Bağlılık Formları Arasındaki ilişki: Örgüte Bağlılık, İşe Bağlılık ve Aileye Bağlılık. *Hacettepe Üniversitesi Hemşirelik Fakültesi Dergisi*, 18 (1), 28-40.

Blau, G. (2003). Testing for a four-dimensional structure of occupational commitment. *Journal of occupational and organizational psychology*, 76 (4), 469-488.

Blau, G., Holladay, B. E. (2006). Testing the discriminant validity of a four-dimensional occupational commitment measure. *Journal of Occupational and Organizational Psychology*, 79 (4), 691-704.

- Ceylan, C., Bayram, N. (2006). Mesleki Bağlılığın Örgütsel Bağlılık ve Örgütten Ayrılma Niyeti Üzerine Etkilerinin Düzenleyici Değişkenli Çoklu Regresyon ile Analizi. *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 20 (1), 105-120.
- Çetin, M., Cihangiroğlu, N., Türk, Y.Z. (2010). Bir Grup Eczacının Mesleki Bağlılık Algılarının İncelenmesi. *Pamukkale Tıp Dergisi*, 3 (3), 125-130.
- Coşkun, R., Altunışık, R., Yıldırım, E. (2017). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı* (9.Baskı). Sakarya: Sakarya Yayıncılık.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of accounting and economics*, 3 (3), 183-199.
- DeVellis, R. F. (2017). *Ölçek Geliştirme Kuram ve Uygulamaları*, (Çev. T. Totan) (3. Baskı). Ankara: Nobel.
- Davidson, R. A., Neu, D. (1993). “A note on the association between audit firm size and audit quality. *Contemporary Accounting Research*, 9 (2), 479-488.
- Erdoğan, N., Azgın, N. (2019.) Denetçilerin Denetim Kalitesine İlişkin Teorik Algıları ve Pratikteki Uygulamalarının Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 18 (56), 49-62.
- Esen, M.F., Timor, M. (2019). Çok Değişkenli Aykırı Değer Tespiti İçin Klasik ve Dayanıklı Mahalanobis Uzaklık Ölçükleri: Finansal Veri ile Bir Uygulama. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, (25), 267-282.
- Lee, K., Carswell, J. J., Allen, N. J. (2000). A meta-analytic review of occupational commitment: relations with person-and work-related variables. *Journal of applied psychology*, 85 (5), 799-811.
- Meyer, J. P., Allen, N. J., Smith, C. A. (1993). Commitment to organizations and occupations: Extension and test of a three-component conceptualization. *Journal of applied psychology*, 78 (4), 538-551.
- Mills, M. J., Fullagar, C. J. (2017). Engagement within occupational trainees: Individual difference predictors and commitment outcome. *Journal of Vocational Behavior*, 98, 35-45.
- Nakip, M. (2006). *Pazarlama Araştırmaları Teknikler ve (SPSS Destekli) Uygulamalar* (2.Baskı). Ankara: Seçkin.
- Özdevecioğlu, M., Aktaş, A. (2007). Kariyer Bağlılığı, Mesleki Bağlılığın ve Örgütsel Bağlılığın Yaşam Tatmini Üzerinde Etkisi: İş-Aile Çatışmasının Rolü. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 28(Ocak-Haziren), 1-20.

Özmen, Ö. T., Özer, P. S., Saatçioğlu, Ö. Y. (2005). Akademisyenlerde Örgütsel ve Mesleki Bağlılığın İncelenmesine İlişkin Bir Örnek Araştırma. *Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 6 (2), 1-14.

Riveros, A. M. M., Tsai, T. S. T. (2011). Career commitment and organizational commitment in for-profit and non-profit sectors. *International Journal of Emerging Sciences*, 1 (3), 324-341.

Seçer, İ. (2017). *SPSS ve LISREL ile Pratik Veri Analizi Analiz ve Raporlaştırma* (3.Baskı). Ankara: Anı.

Simola, S. (2011). Relationship between occupational commitment and ascribed importance of organisational characteristics. *Education+ Training*, 53 (1), 67-81.

Selimoğlu, S. K., Özbirecikli, M., Uzay, Ş., Uyar, S. (2015.) *Bağımsız Denetim* (1.Baskı). Ankara: MU- DEN.

Satoh, M., Watanabe, I., Asakura, K. (2017). Factors Related to Affective Occupational Commitment among Japanese Nurses. *Open Journal of Nursing*, 7 (03), 449-463.

Tak, B., Çiftçioğlu, B. A. (2009). Üç Boyutlu Mesleki Bağlılık Ölçeğinin Türkçe 'de Güvenilirlik ve Geçerliliğinin İncelenmesine Yönelik Bir Alan Araştırması. *DÜ İşletme Fakültesi Dergisi*, 10 (1), 35-54.

Yaşar, A. (2013). Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarına Yönelik Gözetim ve Denetim Etkinliğinin Bağımsız Dış Denetim Kalitesi İle İlişkisi: Türkiye Değerlendirmesi. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 22 (1), 465-480.

Yuan, L., Yu, Y., Li, J., Ning, L. (2014). Occupational commitment, industrial relations and turnover intention: empirical evidence from China. *Chinese Management Studies*, 8 (1), 66-84.

<http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5223/Bağımsız-Denetçi-Resmi-Sicili>; [Erişim Tarihi: 16.10.2017].

<http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5217/Bağımsız-Denetim-Kuruluşu-Resmi-Sicili>; [Erişim Tarihi: 16.10.2017].