

## **KİLİT DENETİM KONULARI (KDK) STANDARDI UYGULAMASI İLE BAĞIMSIZ DENETİM KALİTE İLİŞKİSİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA\***

**Neriman POLAT ÇELTİKÇİ\*\***

**Mehmet Serdar ATAY\*\*\***

### **ÖZ**

Bu çalışmada Kilit Denetim Konuları (KDK) standardı uygulaması ile denetim kalitesine yönelik bağımsız denetçi algıları araştırılmaktadır. Bu nedenle bağımsız denetim kuruluşlarında aktif olarak çalışan bağımsız denetçilere anket uygulanmıştır. Uygulanan anket formunda ikisi de araştırmacı tarafından geliştirilen ölçekler kullanılmıştır. Bu ölçekler “KDK Algı Ölçeği” ve “Kalite (Kalite Güvence Sistemi-KGS) Algı Ölçeği” dir. İlk olarak anket sonuçlarına faktör analizi uygulanarak KDK ve denetim kalitesinin boyutları belirlenmiştir. Daha sonra elde edilen verilere, güvenilirlik analizi, korelasyon ve regresyon analizi uygulanmıştır. Veriler, R programında analiz edilmiştir. Araştırma bulgularında, KDK uygulamalarının risk değerlendirme ve özellikle riske karşılık verme sürecinde etkin bir şekilde ele alınmasının, kalite kontrol faaliyetleri kapsamında, denetim kalitesini olumlu etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Kilit Denetim Konuları, Risk Denetim Süreci, Kalite Güvence Sistemi, Denetim Kalitesi.

**Jel Kodları:** M42, M48, M49.

---

**Atıf Önerisi /Cited as (APA):** Polat Çeltikçi, N. & Atay, M. S. (2021). Kilit Denetim Konuları (KDK) Standardı uygulaması ile bağımsız denetim kalite ilişkisi üzerine bir araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, (60), 547-570*. DOI: 10.18070/erciyesiibd.883040

\* Bu çalışma, Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Finansman A.B.D.’de Dr. Öğr. Üyesi M. Serdar ATAY danışmanlığında yürütülen ve Neriman POLAT ÇELTİKÇİ’nin “BDS 701 Kapsamında Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Kalitesine Etkisi” başlıklı doktora tezinden hazırlanmıştır.

\*\* Öğr. Gör. Dr., Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Programı, npceltikci@akdeniz.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-0267-9972>

\*\*\* Dr. Öğr. Üyesi, Kırıkkale Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, serdar.atay2020@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0001-8070-6166>

**Geliş/Received:**21.02.2021

**Kabul/Accepted:** 08.07.2021

## A RESEARCH ON THE RELATIONSHIP OF KEY AUDIT MATTERS (KAM) STANDARD PRACTICE AND INDEPENDENT AUDIT QUALITY

### ABSTRACT

In this study, independent auditors' perceptions towards audit quality are investigated with the Key Audit Matters (KAM) standard practice. For this reason, surveys were conducted to independent auditors who work actively in independent audit firms. Two scales developed by researcher were used in the applied surveys. The statements in the scales were prepared based on national and international literature. These scales are "KAM Perception Scale" and "Quality (Quality Assurance System-QAS) Perception Scale". First, factor analysis applied to the survey results in order to determine the extent of KAM and audit quality. Then, the data obtained were applied reliability analysis, correlation and regression analysis. The data were analyzed in the R program. In the research findings, it has been revealed that effective handling of KAM practices in risk assessment and especially in the risk response process, positively affects the audit quality within the scope of quality control activities.

**Keywords:** Key Audit Matters, Risk Audit Process, Quality Assurance System, Audit Quality.

**Jel Codes:** M42, M48, M49.

### GİRİŞ

Tüm dünyada yaşanan ekonomik gelişmelerle birlikte daha çok finansal verinin üretilmesi, bu verilerin takibini bilgi kullanıcıları açısından daha da önemli hale getirmiştir. Finansal verilerin içeriği, aslına uygunluğu ve güvenilirliğinin sorgulanır olması, aynı zamanda bunların denetimine yönelik kapsamın da genişlemesine ve denetimden beklenen fayda ve kaliteye daha fazla odaklanılmasına sebep olmuştur. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB - International Auditing and Assurance Standards Board) bu kapsamda denetimin kalitesi ve denetçi raporlamasına yönelik önemli düzenlemeleri hayata geçirmiştir. Kurul, finansal bilgi kullanıcılarının da talepleri doğrultusunda denetçi raporunun niteliğini, içeriğini, değerini ve amacını yeniden revize etme projesi çalışmalarını başlatmış ve gözden geçirilmiş bir denetim setini 2015 yılında yayımlamıştır. Bu yeni denetim setine eşlik eden en önemli değişikliklerden biri Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 701 "Kilit Denetim Konuları (KDK)'nın Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi" olmuştur. Standartla denetime/işletmeye özgü kilit konuların, denetçinin mesleki muhakemesi ile denetçi raporunda açıklanması ve böylece bilgi kullanıcılarının kavrayışının artırılması hedeflenmiştir.

Yeni denetçi raporu projesi ve BDS 701 KDK standardının kapsamının, uygulanabilirliğinin ve beklentileri karşılama düzeyinin ne olduğuna yönelik uygulama sonrası yapılan çalışmalar önem arz etmektedir. Zira IAASB'ye gönderilen istişare cevapları, yapılan uygulamalar ve akademik çalışmaların sonuçlarının çoğu, yeni denetçi raporu projesi uygulamalarının bilgi kullanıcıları açısından faydalı olacağı ve denetimin kalitesine olumlu yansımalar getireceği yönündeki beklentileri destekler nitelikte olsa da bir kısmı, beklentileri

karşılamayacağı, raporun değerinin sınırlı/sembolik olacağı yönünde kaygılara/sonuçlara işaret etmişlerdir. Mevcut çalışmalar incelendiğinde; Nwaobia, Onuoha ve Theophilus (2016) yeni denetçi raporlama standartlarının doğru adımlar olduğunu ve beklenti boşluğuna<sup>1</sup> sadece tam uyumluluk varsa makul bir cevap olabileceğini ifade etmişlerdir. Denetçilerin ve meslek mensuplarının, kalite beklentilerine uygun olarak geliştirilmiş kalite kontrol sistemleri ve etik sözleşme ekipleri aracılığıyla denetim beklenti boşluğunun üstesinden gelmek için daha fazla sorumluluk kabul etmeleri gerektiğini belirtmişlerdir. Kholvadia (2016); Iwanowicz ve Iwanowicz (2019) raporlama standartlarındaki değişikliklerin beklenti boşluğu bileşenlerini azaltmadığını, ancak finansal bilgi kullanıcılarına KDK önemlilik açıklaması ile özel bilgiler sağlayarak bilgi açığını azalttığını/sınırladığını ifade etmişlerdir. Masdor ve Shamsuddin (2018) çalışmalarında KDK'nın denetçi ve yatırımcılar arasındaki boşluğu iyileştirmede ve denetim kalitesine olası etkisi konusunda hala sorgulanabilir olduğuna işaret etmişlerdir. Klueber, Gold ve Pott (2018) denetçi raporlarında KDK uygulamasının, yöneticilerin raporlama davranışına etkisini incelemiş, KDK bölümlerindeki bilginin doğruluğunun yüksek olması halinde ancak yönetsel finansal raporlama kalitesini artırmaya faydalı bir mekanizma olabileceğini belirtmişlerdir. Altawalbeh ve Alhajaya (2019) KDK'nın yatırımcılara faydalı bilgiler sağladığı ve yatırımcı kararları üzerinde önemli etkiye sahip olduğunu gösteren kanıtlar bulduklarını ifade etmişlerdir. Sarısoy ve Kepçe (2019) yaptıkları çalışmada KDK'ların belirlenme ve bağımsız denetim raporunda yer verilme biçimine ilişkin çıkar grupları arasında istatistiki olarak anlamlı fark olduğu, özellikle hangi hususların KDK olacağını belirlemenin, denetçi yargısına bırakılmasında önemli beklenti farklarının olduğunu belirtmişlerdir. Aracı kurum yöneticilerinin, hangi konuların KDK olacağına denetçilerin karar vermesine görece karşı çıktığı, denetçilerin ise bu duruma kararsızlıkla katılıyorrum arasında bir yanıt verdiğini ifade etmişlerdir. In, Kim ve Park (2020) KDK'nın kurumsal sürdürülebilirlik açısından etkilerini incelemiş, KDK'ların piyasaya açıklanmasının, denetçilerin risklerini yüksek oranda değerlendirmelerine ve riski azaltmak için daha sıkı denetimler gerçekleştirdiklerine değinmişlerdir. Grosu, Robu ve Istrate (2020) cari dönemdeki KDK sayısı ve türünün, denetimin planlama aşamasından bir sonraki döneme kadar önemli alan ve sistemler için derinlemesine denetim testleri oluşturmak, kesin olarak denetim yaklaşımının güvenilirliğinin artırılmasına katkıda bulunmak ve dolaylı olarak denetimin kalitesini arttırmak için denetçiye rehberlik edebileceğini belirtmişlerdir. Aytaç ve Gençoğlu (2020) çalışmalarında KDK'ların bibliyometrik analizi sonucu “denetim beklenti boşluğu” nu ana tema olarak bulmuşlardır. Ayrıca “denetlenen firma özellikleri”nin bir sonraki dönemin ana teması olduğunu ve ek olarak, başka alt temaların da ilerleyen dönemlerde ortaya çıkacağını, ayrıca KDK'nın tespitinin denetim beklenti

---

<sup>1</sup> Hem bağımsız muhasebeci hem de finansal bilgi kullanıcısı tarafından beklenen performans düzeyleri arasındaki fark” (Liggio, 1974) olarak tanımlanır.

boşluğunu azaltacağı ve böylece daha şeffaf ve güvenilir denetçi raporlarının hazırlanabileceğini ifade etmişlerdir.

IAASB uygulama sonrası inceleme faaliyetleri kapsamında, küresel talebi anlamak ve uygulama sonuçlarını değerlendirmek amacıyla yakın zamanda bir paydaş anketini uygulayıcılarla paylaşmıştır (IAASB, 2020). Değerlendirme sonuçlarının, denetçi raporu projesi uygulamalarına ve hedeflerine yönelik önemli geri dönüşler sağlaması beklenmektedir.

Tüm bu açıklamalar doğrultusunda bağımsız denetçilerin, KDK standardı hükümlerini yerine getirme çabası, kilit konuları bildirmeye yönelik kullanıcı beklentilerini nasıl algıladıkları ve bunları uygulamaya dönük nasıl yorumladıkları araştırmanın problemi olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla bu çalışma ile, KDK hükümlerinin, mevcut standart ve uygulamalarla birlikte ele alınmasının, denetim faaliyetinin kalitesine bir değer katıp katmadığı, ortaya çıkması beklenen fayda ve etkilere yönelik denetçi algılarının ne olduğu araştırılmak istenmiştir.

### I. BDS 701 KDK STANDARDI KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

KDK Kavramı, “denetçinin mesleki muhakemesini kullanarak belirlediği, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konular” olarak tanımlanmıştır. KDK, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından seçilerek, nasıl ele alındığına dair özgün ve sade ifadelerle denetçi raporunda belirtilmelidir (BDS 701, 2020, prgf. 8). KDK’lar dışardan bir üçüncü taraf perspektifini içermesi nedeniyle, yönetimin açıklamalarını doğrulamak veya sorgulamak için kullandığı ve denetçinin en “zorlayıcı, öznel veya karmaşık” olduğunu tespit ettiği, en belirsizlikle çevrili alanlar (McKeon, 2019) olarak da ifade edilmiştir. KDK bildirimlerinin amaçları şu şekilde sıralanabilir:

- Konunun neden kilit konu olarak seçildiği ve nasıl ele alındığına ilişkin iş süreçlerini kapsayan açıklamalarla yapılan denetimi daha görünür kılmak,
- Denetçinin rolünün anlaşılmasını sağlamak,
- Denetime/işletmeye özgü sonuçlarla bir değer yaratmak,
- Denetime/sektöre özgünlüğü yansıtan önemli yönetim muhakeme alanlarının anlaşılmasına yardımcı olmak,
- Hedef kullanıcılara ilgili atıfları da içeren ek bilgiler sunarak beklentilerini karşılamak,
- Finansal tablolar ve denetime özgü hususlar hakkında denetimin tarafları arasında iletişimi güçlendirecek bir zemin hazırlamak.

Denetçi mesleki muhakemesini kullanarak denetimde en çok önem arz eden konuları belirler ve bunlar KDK’ları oluşturur. Denetçi KDK’ları belirlerken öncelikle şu hususları göz önünde bulundurur (BDS 701, 2020, prgf.9-10):

- BDS 315 uyarınca “önemli yanlışlık” riski daha yüksek olarak değerlendirilen veya ciddi riskli olarak belirlenen alanlar,

- Yüksek derece bir tahmin belirsizliğine maruz kalan muhasebe tahminleri dâhil, yönetimin önemli yargılarını içeren finansal tablo alanlarına ilişkin önemli denetçi yargıları,
- Dönem içinde gerçekleşen önemli olay veya işlemlerin denetime olan etkileridir.

Bu ölçütler zorunlu kılınsa bile, bu kapsamdaki konular her zaman KDK olmayabilir. Denetçinin denetim kapsamında yürüttüğü finansal tablolarda açıklanması gerekmeyen fakat üst yönetime bildirdiği önem düzeyi yüksek başka konularda KDK olabilir. Özellikle, denetçinin genel denetim stratejisine önemli bir etkide bulunması veya ciddi riskle ilgili olması (örneğin; hasılatın muhasebeleştirilmesini etkileyen sistemdeki değişiklikler) durumunda dönem boyunca yeni bir bilgi teknolojileri (BT) sisteminin uygulanması (veya mevcut BT sistemindeki ciddi değişiklikler) gibi bir değişiklik, denetçinin azami düzeyde dikkat ettiği bir alan olabilir (BDS 701, 2020, prgf.A18).

Denetçi, raporunda KDK bölümünde yer alacak konulara ve sunum sırasına, mesleki muhakemesine göre ve konunun nispi önemini ve finansal tablolardaki açıklanma koşullarını göz önünde bulundurarak karar verir. Her bir kilit konunun ayrı ayrı kendine özgü bir alt başlıkla sunumu zorunlu kılınmıştır. Finansal bilgilerin karşılaştırılmasını içeren durumlarda, KDK bölümünün giriş cümlesinde, açıklanan KDK'ların cari dönemin finansal tablolarının denetimiyle ilgili olduğuna dikkat çekilir ve söz konusu finansal tabloların kapsadığı dönem belirtilebilir (BDS 701, 2020, prgf.A32-A33). Denetçi, raporunda KDK'ya ilişkin açıklama yaparken her biri için finansal tablolardaki ilgili açıklamalara bir atıfta bulunur ve konunun denetimde KDK olarak belirlenmesinin sebebi ile denetimde konunun nasıl ele alındığı hususları açıklar.

KDK'ların denetçi raporuna dâhil edilmesi, gerçekleştirilen denetimde en önemli konuları "denetçinin gözünden" vurgulamayı amaçlamaktadır. KDK açıklamaları denetim kalitesine veya kullanıcıların algısına olumlu faydalar sağlayabilir. Bu da denetim ve mali tablolara olan güvenini artırabilir. BDS 701, denetçilerin hangi konuların kilit konu olduğunu belirlemesine yardımcı olmak için yargıya dayalı bir karar verme çerçevesi içerir. Bu karar verme çerçevesi, denetçileri, kullanıcıların en çok ilgilendikleri alanlara odaklamak için geliştirilmiştir. Karar verme çerçevesi denetçilere, kullanıcıların ihtiyaçları ile ilgili KDK'ları iletme konusunda rehberlik etmektedir (IAASB, 2015a).

## **II. DENETİM STANDARTLARI KAPSAMINDA BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ VE KALİTE<sup>2</sup>**

IAASB, kaliteli bir denetim için gerekli temel unsurlara ilişkin farkındalığı arttırmayı, kilit paydaşların denetimde kalite çabalarını teşvik etmeyi ve paydaşlar

---

<sup>2</sup> Bu çalışmada denetim kalitesi ile kastedilen, denetimde "Kalite Güvence Sistemi (KGS)" uygulamalarıdır ve çalışmanın devamında bunun yerine kısaca "Kalite" ifadesi kullanılacaktır.

arasındaki etkileşimi ve diyalogu güçlendirmeyi amaçlayan denetim kalitesi hakkında bir çerçeve yayımlamıştır (IAASB, 2014). Çerçeve, bir “denetim kalitesi” tanımı sunulmadığı, bununla birlikte kalite denetimlerinin tutarlı bir şekilde yapılması olasılığını en üst düzeye çıkaran bir ortam yaratan kilit unsurlar içerdiği belirtilmektedir.

IAASB, finansal tabloların denetimlerinin kaliteli bir şekilde yapılması sorumluluğunun denetçilere ait olduğunu ve denetim kalitesinin, finansal raporlama tedarik zincirindeki katılımcıların uygun etkileşimleri ve desteğinin olduğu bir ortamda en iyi biçimde sağlanabileceğini belirtmiştir. Kurul, kalite çerçevesinde kaliteli bir denetimin; denetçinin etik ilke, tutum ve yeterli donanımını, titizlikle uygulanan yasa, yönetmelik, standartlar ve uygun kalite kontrol prosedürleri ile birlikte, yeterince zaman ayrılmış denetim süreçlerini, bunların zaman ve fayda odaklı çıktılarını ve güçlü paydaş etkileşimini içerebileceğini vurgulamıştır (IAASB, 2014).

Dolayısıyla çalışmanın kapsamı, araştırma kısmında da açıklanacağı üzere; BDS 701 standardının KDK’ların belirlenmesi ve bildirilmesi sürecine rehberlik eden temel hükümleri ile, IAASB’nin yukarıda altını çizmiş olduğu kaliteli bir denetimin temel faktörleri olan **Kalite Kontrol Prosedürleri, Denetçinin niteliği, Denetim süreci ve Denetim çıktıları (Yeni Denetçi Raporu)** başlıkları altında ele alınan belli başlı standartlar gözetilerek oluşturulmuştur.

Çalışma kapsamındaki temel kavramlar aşağıdaki gibi açıklanmıştır:

**Kalite kontrol sistemi**, “bağımsız denetim yapmakla yetkilendirilen kurum ve kişilerin, kalite odaklı denetim faaliyetleri yürütebilmeleri için Kamu Gözetim Kurumu (KGK) düzenlemeleri çerçevesinde bünyelerinde oluşturacakları sistemdir” (Bağımsız Denetim Yönetmeliği [BDY], 2012, prgf.4(i)).

Kalite kontrol sistemleri, denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler nezdinde birlikte ele alınan iki standardın rehberliğinde oluşturulur. KGK, Türkiye Denetim Standartları (TDS)’ni yayımlama yetkisi çerçevesinde, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan ilgili standartları düzenleyerek Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1)’i ve BDS 220 “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol” standartlarını yürürlüğe koymuştur (Uygun, 2010). KKS 1 “Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol” standardı, BDS 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” standardı ile birlikte dikkate alınır (KKS 1, 2020). BDS 220 “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol” standardı finansal tabloların bağımsız denetimlerinde uygulanacak kalite kontrol prosedürlerini düzenlemektedir. Bu standart ve kurallar bir bütün olarak kalite güvence sisteminin genel çerçevesini belirlemektedir.

KGK, 660 sayılı Kanun Hakkında Kararnamesi (KHK), md. 2/g’de **Kalite güvence sistemini**, “denetimde gerekli kaliteyi ve kamuoyunun yapılan bağımsız denetime olan güvenini sağlamak amacıyla, bağımsız denetim kuruluşu ya da bağımsız denetçi tarafından yapılan işin, belirlenen standart ve ilkelere uygun olarak yapılmasını temin etmek için oluşturulan sistem” olarak tanımlamıştır.

Ayrıca BDY’nin “Bağımsız Denetim Kuruluşlarının ve Denetçilerin Yükümlülükleri” başlıklı 5. bölümünde denetimlerde kalite ve güvenilirliğin sağlanması ve kalite kontrol sisteminin oluşturması üzerinde durulmuş ve gerekli hususlar belirtilmiştir. Bu hususlar uyarınca denetçi ve denetim kuruluşları, Tablo 1’ de belirtilen unsurları uygulamak üzere bir kalite kontrol sistemi kurmakla ve bu sistemin devamlılığını sağlamakla yükümlüdür.

**Tablo 1:** Bağımsız Denetim Kuruluşları İçin Kalite Kontrol Sistemine, Denetçiler İçin Denetim Kalitesine İlişkin Unsurlar ve Yükümlülükleri

Denetim Kuruluşu ve Denetçilere İlişkin Kalite Kontrol Sisteminin Unsurları		Denetim Kuruluşlarının ve Denetçilerin Yükümlülükleri
<b>STANDARTLAR</b>		<b>660 SAYILI KHK ve BDY</b>
<b>KKS 1</b>	<b>BDS 220</b>	
(a) <b>Denetim kuruluşu bünyesinde kaliteye ilişkin</b> liderlik sorumlulukları. <b>Denetim şirketi kaliteyi</b> , denetimlerin yürütülmesinde vazgeçilmez bir unsur olarak kabul eden bir kurumsal kültürü teşvik etmek için politika ve prosedürler oluşturur.	(a) <b>Denetimin kalitesine ilişkin</b> liderlik sorumlulukları <b>Sorumlu denetçi</b> , görevlendirildiği her bir denetimin genel kalitesinden sorumludur.	(a) Denetimlerde kalite ve güvenilirliğin sağlanması
(b) İlgili etik hükümler	(b) İlgili etik hükümler	(b) Kalite kontrol sistemi oluşturma
(c) Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi	(c) Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi	(c) Mesleki etik ilkelere uyma
(ç) İnsan kaynakları	(ç) Denetim ekiplerinin belirlenmesi	(ç) Bağımsızlık ve bağımsızlığın korunması
(d) Denetimin yürütülmesi	(d) Denetimin yürütülmesi	(d) Reklam yasağı
(e) İzleme	(e) İzleme	(e) Haksız rekabette bulunmama
	(f) Belgelendirme	(f) Sürekli eğitim

Kaynak: KGK, 2020

### III. BDS 701 KDK STANDARDI VE DENETİMDE KALİTE

Yeni denetçi raporu kapsamındaki revizyonlar riske dayalı denetimin nasıl gerçekleştirildiğini ve üst yönetimden sorumlu olanlara neyin iletilmesi gerektiğini ele alan, uluslararası denetim standartları kapsamındaki denetimin temel kavramlarına dayanmaktadır. İlgili değişiklikler, bir denetimde gerekli olan temel çalışma çabasını değiştirmemekte, bunun yerine gerçekleştirilen denetimle ilgili

şeffaflığı artırmaya odaklanmaktadır. Yeni denetçi raporundan beklenen faydalar şu şekilde açıklanmaktadır (IAASB, 2015b):

- Denetçi ile yatırımcılar arasında ve aynı zamanda denetçiler ile üst yönetimden sorumlu olanlar arasında gelişmiş iletişim,
- Yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlar (örneğin, denetim komitesi) tarafından, denetçi raporunda atıfta bulunulan finansal tablolaradaki açıklamalara artan dikkat,
- Denetçinin raporlanacak konulara yeniden odaklanması ve de dolaylı olarak mesleki şüpheciliğin artması,
- Denetlenen işletmenin tanınması ve finansal tabloların daha iyi anlaşılmasının sağlanması,
- Kilit denetim konularının denetime özgü olarak raporda bildirilmesi ile raporun bilgi değerinin artması,
- Bütün olarak raporun değerinin ve denetim kalitesinin artması,
- Finansal raporlamanın kalitesinin artması şeklindedir.

IAASB, bu kapsamda ayrıca BDS 701 KDK standardı ile bağımsız denetimin girdi, süreç ve sonucuna yönelik çok yönlü hedeflerde belirlemiştir. Bu hedeflerden en önemlisi denetimin şeffaflığını artırmak için denetçi raporundaki ek bilgiye yönelik küresel talebin kapsamını anlamaktır.

#### IV. BDS 701 KDK STANDARDI UYGULAMASI İLE BAĞIMSIZ DENETİM KALİTE İLİŞKİSİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Araştırma iki aşamada ele alınmıştır. Birinci aşamada iki ölçeğin geliştirilmesine yönelik pilot uygulama, ölçeklerin değerlendirilmesi ve Keşfedici Faktör Analizleri (KFA), ikinci aşamada ise Doğrulayıcı Faktör Analizleri (DFA), korelasyon ve regresyon analizleri yer almaktadır. Araştırma verileri 1 Ocak 2020 tarihinden önce toplanmıştır ve bu nedenle, etik kurul izin belgesi gerekmemektedir.

##### A. BİRİNCİ AŞAMA

###### 1. Amaç ve Yöntem

Araştırmanın bu aşamadaki amacı, KDK ve Kalite algılarını ölçmede kullanılacak ölçek maddelerini geliştirmek, bu kapsamda bir pilot uygulama (ön çalışma) yapmak ve ölçeklerin yapı geçerliğini test etmeyi sağlayacak KFA'ları uygulamaktır.

Ölçeklerin madde geliştirme aşamasında tümdengelim yaklaşımı benimsenmiştir. Genel olarak bu yaklaşımla ölçek geliştirme, ilgili alanda yeterli kurumsal birikimin bulunması durumunda tercih edilir ve bu konuda daha önce yapılmış çalışmalardan yararlanır (Gürbüz ve Şahin, 2017, s.191). Araştırmada kullanılacak her iki ölçekte yer alacak ifadeler ulusal ve uluslararası literatür taranarak hazırlanmıştır. *KDK Algı Ölçeği* ifadeleri; Bédard, Besacier ve Schatt, 2016; Fellnäs ve Strömbäck 2015; IAASB, ITC, 2012; IAASB, 2013; PCAOB



2013; BDS 701 standardı ve BDY'den, *Kalite Algı Ölçeği* ifadeleri ise; KKS 1 standardı, BDS 220 standardı ve Esendemirli (2013)' den derlenmiştir.

Taslak olarak hazırlanan ölçek maddeleri, görünüş geçerliği koşullarına uyularak, konusunda uzman kişilerce incelenmiş, madde sayısının azaltılması, bazı ifadelerin değiştirilmesi veya çıkartılması gibi değişiklikleri kapsayan ön çalışma ile oluşturulmuştur. İki ayrı ölçek çalışmasını içeren maddeler 13 demografik soru ile birlikte toplam 57 ifadeden oluşmaktadır. İfadeler, KDK (27 ifade) ve Kaliteye (17 ifade) yönelik olumsuzdan olumluya yönelten (1) Kesinlikle Katılmıyorum (2) Katılmıyorum (3) Ne katılıyorum Ne katılmıyorum (4) Katılıyorum (5) Kesinlikle Katılıyorum şeklinde beşli likert ölçeğine göre düzenlenmiştir.

## 2. Örneklem ve Ön Veri Analiz Yöntemi

Ölçek geliştirme sürecinde ölçme aracının, gerçek ana örneklemde test edilmesinden önce ayrı bir örneklem üzerinde ön uygulama yapılması önerilmektedir (Aksu, Eser ve Güzeller, 2017). KDK ve Kalite ölçeğini geliştirmek amacıyla yapılan pilot çalışma için kartopu örneklem yöntemi ile 160 bağımsız denetçiye anket formu ulaştırılmış, geri dönüşler sonrası 100 adet anket analizlerde kullanılmıştır. P.Kline (1994), 100 kişilik bir çalışma grubunun faktör analizinin uygulanabilirliği anlamında kabul edilebilir bir büyüklük olduğuna işaret etmektedir.

Ölçek geliştirme çalışmalarının ilk aşamalarında kullanılan ve aynı yapıyı ölçen maddeleri faktörler altında toplamak, yani ölçme aracının örtük yapısını belirlemek amacıyla KFA uygulanmaktadır. KFA ile ölçeğin yapı geçerliği test edilmektedir (Bursal, 2017, s.154-155). Araştırma kapsamındaki bütün analizler R programı kullanılarak gerçekleştirilmiştir. R programı, temel istatistikler, çok değişkenli istatistikler, veri madenciliği ve makine öğrenimi gibi alanlarda sıklıkla kullanılan istatistiksel bir araçtır (Eser, Aksu ve Güzeller, 2019).

## 3. Bulgular

### a. KDK Algı Ölçeği - KFA 1

Ön uygulama veri setinin (n=100) faktör analizi için uygunluğu, Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) ve Bartlett küresellik testleri ile incelenmektedir (Aksu vd., 2017; Çokluk, Şekercioğlu ve Büyüköztürk, 2014). Bu nedenle ön uygulama (pilot çalışma) veri setine, KMO ve Bartlett küresellik testi hesaplanmıştır. Tablo 2'de KMO değerinin 0,89 olduğu görülmektedir. Faktör analizi için bu değer 0.80-0.90 aralığında olması çok iyi olarak yorumlanmaktadır (Aksu v.d., 2017; Çokluk v.d., 2014). Bartlett küresellik testi için analiz sonuçlarının ( $\chi^2=1587,6$ ; sd= 26; p= ,000) istatistiksel olarak anlamlı olduğu söylenebilir (Tablo 2). Bu testin anlamlı olması, orijinal korelasyon matrisinin birim matrise uygunluk derecesini göstermiş ve çalışma grubunun normal dağılıma sahip olduğu varsayımını doğrulamıştır (Aksu v.d., 2017). Dolayısıyla ölçme aracına ait veri setine KFA uygulanabileceği sonucuna varılmıştır.

**Tablo 2:** KDK Algı Ölçeği, KMO ve Bartlett Küresellik Testi Sonuçları

<b>KMO Örneklem Yeterliliği Katsayısı</b>		<b>,89</b>
<b>Bartlett Küresellik Testi</b>	Yaklaşık Ki Kare Değeri ( $\chi^2$ )	1587,6
	Sd (df)	26
	p	,000

**sd:** Serbestlik derecesi, **p:** Anlamlılık

Ön uygulama (pilot çalışma) sonrası 27 maddeden oluşan KDK ölçme aracına madde eksiltmek ve faktör yapılarını belirlemek amacıyla KFA uygulanmıştır. Faktörleştirme sürecinde, diğer metotlara göre güçlü şekilsel bir istatistiksel temele dayanması nedeniyle (Aksu v.d., 2017) tahmin metodu olarak en çok olabilirlik (maximum likelihood) metodu seçilmiş ve faktörlerin birbirleri arasındaki korelasyon ilişkisi değerlendirilerek faktör döndürme (rotation) yöntemi olarak “varimax” dik döndürme kullanılmıştır. Her bir madde için yük değerinin 0,50’nin üzerinde kabul edilebilir değer olarak görülmesi (Çokluk v.d., 2014; Aksu v.d., 2017) nedeniyle 0,50 faktör yükü kesme değeri (cut-off) olarak seçilmiştir. Faktörlere yük veren maddeler içerisinde nihai maddeleri belirlerken, madde havuzu meydana getirilirken oluşturulan teorik yapının korunması göz önünde bulundurulmuştur. Belirtilen kriterleri temel alan KFA yapı geçerliği kriterleri sağlanana kadar iki defa tekrarlanmıştır. Uygulanan ilk KFA sonucunda ölçme aracında yer alan 2 madde binişiklik sebebiyle; bir madde ise herhangi bir boyuta tutunamadığı (0,5’in altında faktör yükü) için ölçme aracından çıkarılmıştır.

#### **b. KDK Algı Ölçeği - KFA 2**

Ölçme aracına madde çıkartma işleminden sonra 24 maddeye tekrar KFA uygulanmıştır. Varimax dik döndürme sonucunda maddelerin faktörlere tutunmasına ilişkin sonuçlar Tablo 3’te yer almaktadır. KFA ile elde edilen analiz sonucu, toplam varyansın yaklaşık %58’ini açıklayan ve özdeğerleri 1’in üzerinde olan toplam 4 faktör olduğu görülmüştür. Sosyal bilimlerde açıklanan varyans oranının 2/3 ya da bu değere yakın olması beklenmektedir (Dunteman, 1989 aktaran P.Kline 1994).

**Tablo 3:** KDK Algı Ölçeği Dik Döndürme (Varimax) Sonuçları

	<b>Boyut1</b>	<b>Boyut2</b>	<b>Boyut3</b>	<b>Boyut4</b>
KDK1			0.529	
KDK2				0.733
KDK3				0.637
KDK7				0.732
KDK6				0.503
KDK8			0.608	
KDK9				0.571
KDK10		0.618		
KDK11		0.585		

KDK12				0.688
KDK13				0.735
KDK14				0.731
KDK15			0.630	
KDK16			0.868	
KDK17	0.825			
KDK18		0.724		
KDK19		0.788		
KDK20	0.842			
KDK21		0.521		
KDK23	0.925			
KDK24	0.946			
KDK25	0.943			
KDK26	0.893			
KDK27	0.852			

### c. Kalite Algı Ölçeği - KFA 1

Denetçilerin kalite algılarını değerlendirecek nihai ölçme aracına ait faktörleri belirlemek amacıyla yine KFA öncesi ön uygulama (pilot çalışma) veri setine, KMO ve Bartlett küresellik testi hesaplanmıştır. Tablo 4'te 17 maddeden oluşan Kalite ölçme aracı için elde edilen KMO değerinin 0,90 olduğu görülmektedir. Dolayısıyla veri setinin faktör analizine uygunluğu çok iyi olarak değerlendirilmiş, Bartlett küresellik testi analiz sonuçlarının ( $\chi^2=487,86$ ;  $sd= 16$ ;  $p= ,000$ ) ise istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmüştür.

**Tablo 4:** Kalite Algı Ölçeği, KMO ve Bartlett Küresellik Testi Sonuçları

KMO Örneklem Yeterliliği Katsayısı		,90
Bartlett Küresellik Testi	Yaklaşık Ki Kare Değeri ( $\chi^2$ )	487,86
	Sd (df)	16
	p	,000

**sd:** Serbestlik derecesi, **p:** Anlamlılık

Ön uygulama veri setinin faktör analizi için uygunluğu belirlendikten sonra 17 maddeden oluşan Kalite ölçme aracına KFA uygulanmıştır. Faktörleştirme sürecinde, KDK ölçme aracı için uygulanan işlemler tekrarlanmıştır. Uygulanan ilk KFA sonucunda iki maddenin herhangi bir boyuta tutunamadığı (0,5'in altında faktör yükü) gözlemlenmiş ve bu maddeler ölçme aracından çıkarılmıştır.

### d. Kalite Algı Ölçeği - KFA 2

Bu aşamada ölçme aracına madde çıkartma işlemi gerçekleştirildikten sonra 15 maddeye tekrar KFA uygulanmıştır. Varimax sonucunda maddelerin faktörlere tutunmasına ilişkin sonuçlar Tablo 5'te yer almaktadır. KFA ile elde edilen analiz sonucu, toplam varyansın yaklaşık %61'ini açıklayan ve özdeğerleri 1'in üzerinde olan toplam 2 faktör olduğunu göstermiştir.

**Tablo 5:** Kalite (KGS) Algı Ölçeği Dik Döndürme (Varimax) Sonuçları

	Boyut1	Boyut2
KGS1		0.824
KGS2		0.780
KGS4	0.644	
KGS5	0.787	
KGS6	0.740	
KGS7	0.803	
KGS8	0.834	
KGS9	0.769	
KGS10	0.822	
KGS11	0.684	
KGS12	0.722	
KGS13		0.670
KGS14		0.564
KGS15		0.757
KGS17		0.588

## B. İKİNCİ AŞAMA

### 1. Amaç, Örneklem ve Nihai Veri Toplama Yöntemi

Araştırmanın bu aşamadaki amacı öncelikle geliştirilen ölçeğin doğruluğunu, güvenilirliğini test etmek, sonrasında denetimde kilit konular ve kalite uygulamalarına yönelik denetçi algılarını tespit ederek bir takım önerilerde bulunmaktır. Araştırmada; evrenden bir kesit olarak bir olgu, durum, problem, tutum ya da konunun yaygınlığını bulmaya en uygun kabul edilen kesitsel araştırma deseni kullanılmıştır. Kesitsel çalışmalar sosyal bilimlerde en yaygın kullanılan desenlerdir (Kumar, 2011, s.112).

Araştırma evreninde hedef kitle olarak; Türkiye’de (2019 yıl sonu itibariyle) 23 ilde faaliyet gösteren 134’ü KAYİK dahil ve 188’i KAYİK hariç olmak üzere toplam 322 bağımsız denetim kuruluşunda aktif çalışan sorumlu denetçi, kıdemli denetçi, denetçi ve denetçi yardımcıları seçilmiştir. Örneklemle iletişimde tüm bağımsız denetim şirketlerinin kurum adreslerine info + bilgi form mailleri ve bireysel e-mail adreslerine tek tek gönderimde bulunulmuş, çoğu durumda telefonla iletişime geçilerek telefon uygulamaları üzerinden dönüş yapılması sağlanmış ve de yüz yüze görüşmelerle veriler toplanmıştır. Toplam 291 anketle çalışma tamamlanmıştır. Hu ve Bentler (1999), 200 ve üzerinde büyüklüğe sahip çalışma gruplarının DFA analizinin uygulanabilirliği açısından kabul edilebilir olduğuna işaret etmektedir.

### 2. Araştırma Yöntemi ve Kullanılan Ölçekler

Çalışmada anket yöntemi kullanılmış ve katılımcılardan toplam 39 adet 5’li likert tipi ifadeyi değerlendirmeleri istenmiştir. İki adet ölçeğin bulunduğu formda

ayrıca demografik özellikleri belirlemeye yönelik sorular yer almıştır. Araştırma kapsamında KDK ve Kalite ölçekleri için DFA, güvenilirlik, korelasyon ve regresyon analizleri yapılmıştır.

#### a. KDK Algı Ölçeği - DFA ve Güvenirlik Analizi

KDK ölçme aracının KFA analizleri sonucunda 24 madde ve 4 faktörden meydana geldiği sonucuna ulaşılmıştır. Ölçek geliştirme çalışmalarında KFA ile madde atımı gerçekleştirilip faktör sayısı belirlendikten sonra, oluşturulan modelin doğruluğunu test etmek ve modele ilişkin uyum indekslerini incelemek amacıyla DFA gerçekleştirilmektedir. DFA, KFA ile daha önceden tanımlanmış ve sınırlandırılmış yapının, bir model olarak doğrulanıp doğrulanmadığının test edilmesini sağlar (Çokluk v.d., 2014).

**Tablo 6:** KDK Algı Ölçeği İçin Uyum Uygunluk İndeksi Sonuçları

GFI	AGFI	RMR	NNFI	CFI	IFI	RMSEA	$\chi^2/sd$
0.91	0.90	0.07	0.95	0.96	0.96	0.06	2.03

Tablo 6'ya göre görece ki-kare değeri yani *Chi-square/df* (ki-kare/serbestlik derecesi) oranının 3'ün altında olmasının mükemmel uyuma işaret ettiği söylenebilir. Araştırma kapsamında elde edilen RMSEA'nın 0.05 ile 0.1 aralığında (0,06) olması ve uyum indekslerinden GFI ve AGFI'nın .90'ın üzerinde olması kabul edilebilir bir uyuma işaret etmektedir (Bentler, 1990). Standardize edilmiş RMR'nın .08'in altında olması ve NNFI (.95), CFI (.96) ve IFI (.96) indekslerine bakıldığında .95 olması iyi bir uyuma karşılık geldiği için her üç indeksin iyi uyuma sahip oldukları söylenebilir (R.Kline, 2011). DFA sonucunda elde edilen uyum indekslerine göre model-veri uyumunun sağlandığı ve geliştirilen ölçme aracının yapı geçerliğine sahip olduğu düşünülmektedir.

Araştırma sonucunda KDK standardına yönelik denetçi algıları, denetim sürecini kapsayan dört alt boyut açısından değerlendirilmiştir. Boyutlar adlandırılırken maddelerin anlamları ve teorik yapı göz önünde bulundurulmuştur. Bunlar; *Denetçi niteliği* alt boyutu; denetçinin mesleki eğitim, tecrübe, ahlaki ve etik değerleri kapsayan sorumluluk anlayışı ve mesleki şüphecilikle bağımsız olarak denetimini yürütmesini ifade eder. KDK hükümleri denetçinin niteliğine yönelik tüm bu hususları kapsar. Örneğin KDK'nın bildiriminde sektöre/denetime özgülüğün rapora yansımaları ancak denetçinin niteliği ile harmanlanan muhakeme ile mümkündür. *Risk değerlendirme* alt boyutu, finansal tablo ve yönetim beyanı düzeylerinde, hata veya hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerini belirlemek ve değerlendirmek amacıyla işletmenin iç kontrolü dâhil işletme ve çevresini tanımak için yapılan denetim faaliyetleridir. KDK'nın belirlenmesi risk değerlendirme sürecine yönelik uygulanan bu politika ve prosedürler açısından önem taşımaktadır. *Riske karşılık verme* alt boyutu; hesap bakiyeleri ve işlemlerin denetlendiği ve kanıt toplama prosedürlerinin uygulandığı aşamadır. KDK'nın nasıl ele alındığına ilişkin politika ve prosedürlerde riske karşılık verme faaliyetlerinin bir gereğidir.

*Raporlama* alt boyutu, karmaşık bir işleyiş olan denetim süreci sonucunda finansal tabloların makul bir güvenceye kavuşturulması ve denetçinin bir görüş oluşturabilmesine yönelik faaliyetler bütünüdür. Denetçi raporuna KDK bölümünün eklenmesiyle, iletişim ve bilgi değeri yüksek bir çıktı elde edilmek istenmiştir. Dolayısıyla KDK, denetçi raporunda denetçinin ne yaptığı, denetim süreci ve önemli yönetim muhakemesi içeren alanları açıklamaya yönelik hususları içerir. Faktör alt boyut ifadeleri Tablo 7'deki gibidir:

**Tablo 7:** Kilit Denetim Konuları (KDK) Algılarına Yönelik Faktör Boyutları

Boyutlar	
<b>DN = DENETÇİNİN NİTELİĞİ</b>	
KDK16	KDK standardı rapora standartlaştırılmış ifadelerden ziyade, işletmeye özgü hususları getirir.
KDK8	KDK standardındaki açıklamalar uygulama açısından yeterlidir.
KDK1	KDK standardı uygulaması daha fazla mesleki eğitim ve tecrübe gerektirir.
KDK15	KDK standardı ile kilit konular ve konunun nasıl ele alındığı kullanıcılara açık bir anlatımla sunulur.
<b>RD = RİSK DEĞERLENDİRME</b>	
KDK14	KDK standardı uygulaması denetim komitesi ile denetçi arasındaki iletişimi artırır.
KDK2	KDK standardı uygulaması denetçinin daha doğru ve güvenilir bilgi sunma çabasını artırır.
KDK7	KDK standardı kapsamında <b>BDS 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları</b> standardı dikkate alınır.
KDK13	KDK standardı uygulaması üst yönetimden sorumlu olanlar ile denetçi arasındaki iletişimi artırır.
KDK9	KDK standardı uygulaması denetim stratejisini, kaynakların tahsisini ve bu tür konularla ilgili denetimin kapsamını genişletir (Bilişim teknolojileri, kıdemli personel veya uzman ihtiyacının artması).
KDK6	KDK standardı kapsamında <b>BDS 315 İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle 'Önemli Yanlılık' Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi</b> standardı dikkate alınır.
KDK3	KDK standardı uygulaması denetçinin mesleki şüpheciliği artırır.
KDK12	KDK standardının gereksinimleri ek denetim maliyetleri gerektirir.
<b>RKV = RİSKE KARŞILIK VERME</b>	
KDK10	KDK standardı kapsamında <b>BDS 330 Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler</b> standardı dikkate alınır.
KDK11	KDK standardı kapsamında <b>BDS 530 Bağımsız Denetimde Örnekleme</b> standardı dikkate alınır.
KDK19	KDK standardı muhasebe tahminlerinden yüksek belirsizliğe sahip olanların anlaşılmasına yardımcı olur.
KDK18	KDK standardı denetçinin hile riskine karşı belirlemiş olduğu prosedürlerin uygulanmasında faydalıdır.
KDK21	KDK' ların raporda bildirilmesi paydaşların <b>belirli finansal tablo açıklamalarına</b> daha hızlı erişimini sağlar.
<b>R = RAPORLAMA</b>	
KDK25	KDK standardı uygulaması denetçinin raporlama etkinliğini artırır.
KDK24	KDK standardı uygulaması raporun bilgi değerini artırır.
KDK23	KDK standardı uygulaması hedef kullanıcıların denetçinin rolünü anlamalarını sağlar.
KDK20	KDK standardı ile raporda çok fazla bulguya/paragrafa yer verilmesi bulguların

	etkinliğini artırır
KDK26	KDK standardı uygulaması bağımsız denetçi raporlarına olan güveni artırır.
KDK27	KDK standardı uygulaması finansal tablolara duyulan güveni artırır.
KDK17	KDK standardı “önemli yanlışlık” riski daha yüksek olarak değerlendirilen alanların anlaşılmasında faydalıdır.

KDK ölçeği Cronbach Alfa değerleri; ölçme aracının tümü için 0.91, alt boyutlarda *denetçi niteliği için 0.73; risk değerlendirme için 0.72; riske karşılık verme için 0.93 ve raporlama için 0.96* olarak hesaplanmıştır. Cronbach Alfa değerleri kabul edilebilir düzey olan 0,70’in üzerindedir (Schmitt, 1996). Dolayısıyla KDK ölçme aracının geçerli ve güvenilir olduğunu söylemek mümkündür.

### b. Kalite Algı Ölçeği - DFA ve Güvenirlik Analizi

Araştırma kapsamında denetçilerin Kalite Algılarını ölçme amacıyla geliştirilen ölçme aracının KFA sonucunda 15 madde ve 2 faktörden meydana geldiği sonucuna ulaşılmıştır. Ölçeğin uyum uygunluk indeksi sonuçları incelendiğinde (Tablo 8) görelî k,-kare değeri yani *Chi-square/df* (ki-kare/serbestlik derecesi) oranının 3’ün altında olmasının mükemmele yakın bir değer olduğu söylenebilir. Araştırma kapsamında elde edilen RMSEA’nın 0.05 ile 0.1 aralığında (0.04) olması ve uyum indekslerinden GFI.95 ve AGF .95’dir. GFI ve AGFI’nın .90’ın üzerinde olması kabul edilebilir uyuma işaret etmektedir (Bentler, 1990). Standardize edilmiş RMR’ın .08’in altında olması ve NNFI (.98), CFI (.98) ve IFI (.98) indekslerine bakıldığında .95 üstü olması iyi bir uyuma karşılık geldiğini ve her üç indekste iyi uyuma sahip olduklarını göstermektedir.

**Tablo 8:** Kalite Algı Ölçeği İçin Uyum Uygunluk İndeksi Sonuçları

GFI	AGFI	RMR	NNFI	CFI	IFI	RMSEA	$\chi^2/sd$
0.95	0.95	0.05	0.98	0.98	0.98	0.04	1.17

Kaliteye yönelik denetçi algıları iki alt boyut açısından değerlendirilmiştir. Boyutlar adlandırılırken maddelerin anlamları ve teorik yapı göz önünde bulundurulmuştur. Bunlardan *Denetim Faaliyetinin Kalite Kontrolü* alt boyutu; standart ve mevzuata uygun olarak yürütülecek denetim için oluşturulacak politika ve prosedürleri, *Denetim Kuruluşunun Kalite Kontrolü* alt boyutu ise, denetim firması bünyesinde oluşturulacak politika ve prosedürleri ifade etmektedir. Her iki kalite kontrol faaliyeti, denetim firmalarının Kalite Güvence Sistemlerinin alt yapısını oluşturmaktadır.

Alt boyut dağılımları Tablo 9’daki gibidir:

**Tablo 9:** Kalite (KGS) Algılarına Yönelik Faktör Boyutları

	Boyutlar
	<b>DFK = DENETİM FAALİYETİNİN KALİTE KONTROLÜ</b>
KGS4	Firmamızın kalite güvence sisteminde etik hükümlerle ilgili denetim stratejisi mevcuttur.
KGS5	Firmamız kalite güvence sistemi gereği denetim ekibinden bağımsızlık taahhüdü alır.

KGS6	Firmamız çalışmalarını, kalite güvence sistemine ve yürürlükteki finansal raporlama çerçevesine uygun yapar.
KGS7	Firmamız üstleneceği denetimlerde etkinliği sağlamak için denetim kadrosunun yeterliliğini göz önünde bulundurur.
KGS8	Firmamız risk değerlendirme aşamasında müşteri kabul politikalarını uygular.
KGS9	Firmamız risk değerlendirme aşamasında karşılaşılabileceği tehditleri değerlendirir.
KGS10	Firmamız belirlemiş olduğu denetim alanlarına denetim programı ile görev dağılımı yapar.
KGS11	Firmamız denetim planı çerçevesinde, önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ve hile riskine ilişkin hususlarda istişareler yapar.
KGS12	Firmamız sorumlu denetçileri, denetim sürecinde denetim ekibi ile bağımsızlık tehdidi ile ilgili toplantı yapar.
<b>DKK= DENETİM KURULUŞUNUN KALİTE KONTROLÜ</b>	
KGS1	Firmamızda kalite güvence sistemini önemseyen bir kurumsal kültür vardır.
KGS2	Firmamız kalite güvence sisteminin geliştirilmesi ve desteklenmesi için yeterli ve uygun kaynak ayırır.
KGS13	Firmamız ulaştığı denetim bulgularını üst yönetimle değerlendirir.
KGS14	Firmamız denetim alanlarında uygulamış olduğu prosedürlere ilişkin çalışma kağıtlarını denetim dosyasında muhafaza eder.
KGS15	Firmamız yaptığı denetimlerin BDS'lere ve ilgili raporlama çerçevesine uygunluğunu kalite güvence sistemi ile sürekli izler.
KGS17	Firmamız bağımsız denetim faaliyetlerinde KGK tarafından yapılan ihtarlara titizlikle uyar.

Kalite Ölçme aracının bütünü için hesaplanan Cronbach Alfa değeri 0,92'dir. Denetim faaliyetinin kalite kontrolü alt boyutuna ilişkin Cronbach Alfa değeri 0,94, denetim kuruluşunun kalite kontrolü alt boyutuna ilişkin Cronbach Alfa değeri ise 0,88 olarak hesaplanmıştır. Hesaplanan güvenilirlik değerleri kabul edilebilir düzey olan 0,70'in üzerindedir (Schmitt, 1996).

### 3. Bulgular

#### a. Araştırmaya Katılan Denetçilerin Demografik Özellikleri

Araştırmaya katılan denetçilerin demografik özelliklerine ilişkin düzey, frekans ve yüzde bilgileri Tablo 10'daki gibidir:

**Tablo 10: Denetçilerin Demografik Özellikleri**

Demografik özellikler	Düzeyler	Frekans	Yüzde (%)
Yaş	25-45 yaş arası	152	38,9
	46-55 yaş arası	180	46
	56 yaş ve üstü	59	15,1
	<b>Toplam</b>	<b>391</b>	<b>100</b>
Cinsiyet	Erkek	244	62,4
	Kadın	147	37,6
	<b>Toplam</b>	<b>391</b>	<b>100</b>
<b>Hizmet Süresi</b>	5 yıl ve altı	100	25,6



	6-8 yıl arası	101	25,8
	9-11 yıl arası	43	11
	12-14 yıl arası	82	21
	15 yıl ve üstü	65	16,6
	<b>Toplam</b>	<b>391</b>	<b>100</b>
<b>Mesleki Unvan</b>	Sorumlu denetçi	215	55
	Kıdemli denetçi	95	24,3
	Denetçi	51	13
	Denetçi yardımcısı	30	7,7
	<b>Toplam</b>	<b>391</b>	<b>100</b>

Araştırmaya katılan denetçilerin %46'sı 46-55 yaş aralığındadır. Denetçilerin % 62,4'ü erkek, % 37,6'sı ise kadın denetçilerden oluşmaktadır. Denetçilerin en fazla hizmet süresi düzeyleri; %25,8 ile 6-8 yıl arası ve %25,6 ile 5 yıl ve altıdır. Denetçilerin meslek unvanı düzeyi olarak ise en fazla %55 ile sorumlu denetçilerden oluştuğu görülmektedir. KDK ve Kalite standartlarının uygulanmasına yönelik genel sorumluluğun sorumlu denetçilerde olması, çalışma açısından bu oranı önemli kılmaktadır.

#### **b.Korelasyon Analizi**

Korelasyon katsayısı (r), iki değişken arasındaki ilişkinin miktarını bulup yorumlamak amacıyla kullanılır ve -1 ile +1 arasında değişken değerler alabilir. Katsayı önünde yer alan artı işareti pozitif korelasyona, eksi işareti negatif korelasyona işaret eder. Korelasyon katsayısının mutlak değerinin büyüklüğü, var olan bir ilişkinin gücünün işaretidir (Gürbüz ve Şahin, 2017: 144). Korelasyon katsayısı mutlak değer olarak; 0,00 - 0,30 arasında düşük, 0,30 - 0,70 arasında orta ve 0,70 - 1,00 arasında yüksek düzeyde bir ilişki olarak tanımlanabilir (Büyüköztürk, 2017: s.32).

Denetçilerin KDK ile Kalite algıları arasında istatistiksel olarak ne düzeyde bir ilişki olduğunu belirleme anlamında *Pearson Korelasyon* analizinden yararlanılmış ve denetçilerin KDK'ya ilişkin algıları ile Kalite'ye ilişkin algıları arasında pozitif ve düşük düzeyde istatistiksel olarak manidar bir ilişki olduğu tespit edilmiştir ( $r=0,11$ ;  $p=0,02<0,05$ ) (Tablo 11). Denetçilerin KDK ile Kalite algıları, çok az da olsa anlamlı düzeyde birlikte artmaktadır.

**Tablo 11: Denetçilerin KDK ve Kalite Algılarına İlişkin Korelasyon**

		<b>KDK_TOPLAM</b>
<b>Kalite (KGS)_TOPLAM</b>	Pearson r	0,114*
	p-değeri	0,024

\* p < .05 \*\* p < .01, \*\*\* p < .001

### c. Regresyon Analizi

KDK algı ölçeğini meydana getiren alt boyutlara ilişkin toplam puanların kalite algı ölçeğinden elde edilen toplam puanları ne düzeyde yordadığını belirlemek için regresyon analizinden yararlanılmıştır. Bu kapsamda aşağıdaki modelin test edilmesi amaçlanmıştır:

$$\text{Kalite (KGS)}_{\text{TOPLAM}} = \beta_0 + \beta_1 \text{Denetçi Niteliği} + \beta_2 \text{Risk Değerlendirme} + \beta_3 \text{Riske Karşılık Verme} + \beta_4 \text{Raporlama} + \varepsilon_i$$

Analiz sürecinde bağımsız değişkenler arasında çoklu bağlantı olup olmadığını belirlemek için değişkenler arasındaki korelasyonlar (0,80 üzerinde olmaması), varyans şişkinlik değerleri (variance inflation factor) (10'dan büyük olmaması), tolerans değerleri ve koşullu indeks (condition index) (30 değerini geçmemesi) değerleri incelenmiş ve bağımsız değişkenler arasında regresyon analizini engelleyecek düzeyde bir çoklu bağlantı olmadığı anlaşılmıştır. Aynı şekilde değişkenlerin hatalarının ilişkili olmasına dayanarak sistematik hatalara neden olan otokolerasyon olup olmadığına Durbin-Watson testiyle bakılmış ve otokolerasyon olmadığı saptanmıştır (Büyüköztürk, 2017; Eser v.d., 2019).

Regresyon analizine dahil edilen bağımlı ve bağımsız değişkenlere ilişkin tanımlayıcı istatistiklerde denetçi niteliği değişkenine ilişkin ortalamanın 10,25; risk değerlendirme 30,63; riske karşılık verme 20,34 ve raporlama değişkenine ilişkin ortalamasının ise 25,31 olduğu ve değişkenlere ilişkin herhangi bir kayıp veri probleminin olmadığı tespit edilmiştir.

Yapılan analiz sonucunda modelin R<sup>2</sup> değeri 0.161 bulunmuştur (Tablo 12). Bu, bağımlı değişkenin bağımsız değişkenler tarafından açıklanma yüzdesini göstermektedir. Buna göre bağımlı değişken olan Kalite algıları ölçeğinden elde edilen toplam puanların yaklaşık %16'sı bağımsız değişkenler olan denetçi niteliği, risk değerlendirme, riske karşılık verme ve raporlama toplam puanları tarafından açıklanmaktadır. Bu, IAASB (2015a)'nin denetçi raporuna KDK'nın dahil edilmesinin denetim kalitesine veya kullanıcıların algılarına olumlu faydalar sağlayabileceği, kullanıcıların denetime ve mali tablolara duyduğu güveni artırabileceği beklentisine olumlu bir yanıt niteliğindedir.

**Tablo 12:** Model Özeti

Model	R	R <sup>2</sup>	Düzeltilmiş R <sup>2</sup>	Standart Hata	Değişim İstatistikleri				
					R <sup>2</sup>	F	s.d1	s.d2	F'deki Değişimin Anlamlılığı
1	.401 <sup>a</sup>	.161	.152	6,550	.161	18,543	4	386	.000

Modelin bütünüyle istatistiksel olarak anlamlı olduğunu gösteren en önemli değişken F istatistiği ve bu değer anlamlılığını test eden değerdir. Model için hesaplanan p değeri .05'ten küçük olduğu için modelin bir bütün olarak anlamlı bulunduğu sonucuna ulaşılmıştır. Başka bir ifadeyle bağımsız değişkenlerden en az

bir tanesi bağımlı değişkeni istatistiksel olarak manidar düzeyde yordamaktadır. Sonuç olarak, kurulan regresyon modelinin istatistiksel olarak anlamlı bir model olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Regresyon analizinde son olarak bağımlı değişkeni yordayan bağımsız değişkenlerin  $\beta$  katsayıları ile bunların anlamlılığına ilişkin t değerleri incelenmiştir. Modelde yer alan bağımsız değişkenlere ilişkin katsayı tahmin değerleri Tablo 13 deki gibidir:

**Tablo 13:** Parametre Tahminleri<sup>(a)</sup>

Model	Standardize Edilmemiş Katsayılar		Standardize Edilmiş Katsayılar	t	p
	B	Std. Hata	Beta		
1 (sabit)	38,487	3,632		10,598	,000
Denet_Nit.	-,090	,089	-,048	-1,010	,313
Risk_Değer.	,200	,094	,175	2,117	,035
Riske_Karş._Ve	1,245	,160	,374	7,805	,000
Raporlama	-,155	,085	-,151	-1,834	,067

<sup>a</sup> Bağımlı değişken: Kalite (KGS)\_TOPLAM

Her bir bağımsız değişkenin katsayısının kıyaslanmasında kullanılan Beta değerleri incelendiğinde en büyük Beta katsayısı .37 (Riske karşılık verme)'dir. Bu toplam hakim olma değişkeninden elde edilmiştir. Bu durum, bu değişkenin modeldeki diğer tüm değişkenler tarafından açıklanan varyans kontrol altında tutulduğunda, kendi başına bağımlı değişkene en güçlü katkıyı yaptığı anlamına gelmektedir (Pallant, 2015, s.179). Bağımsız değişkenler olan riske karşılık verme (Beta katsayısı .037) ile birlikte risk değerlendirme (Beta katsayısı .18)'ninde Kalite \_TOPLAM değişkeni üzerinde anlamlı bir etkiye sahip olduğu ( $p < .05$ ) görülmektedir. Bunun yanında denetçi niteliği ve raporlama değişkenlerinin Kalite \_TOPLAM değişkeni üzerindeki etkisi istatistiksel olarak manidar bulunmamıştır. Regresyon analizinin sonuçlarına göre Kalite (KGS)\_TOPLAM'ının yordanmasına ilişkin regresyon eşitliği (matematiksel model) aşağıdaki gibidir:

$$\text{Kalite (KGS)_TOPLAM} = 38,487 - 0,90\text{Denetçi Niteliği} + ,200\text{Risk Değerlendirme} + 1,245\text{Riske Karşılık Verme} - ,155\text{Raporlama}$$

### SONUÇ

Bu çalışma ile, denetim metodolojisi içerisinde KDK standardı uygulamasının diğer standart ve uygulamalarla birlikte ele alınmasının, denetim faaliyetine ve raporlamaya bir değer katıp katmadığı ve denetim kalitesi ilişkisine yönelik denetçi algılarının ne olduğu araştırılmak istenmiştir. KDK ve Kalite algılarının tespiti için öncelikle iki ölçek geliştirilmiştir. Ölçeklere KFA ve DFA uygulanmış, ölçeklerin güvenilirlik değerlerinin kabul edilebilir düzeyin üzerinde olduğu görülmüştür. Yapılan analizler sonucunda KDK algı ölçeğinin; denetçi

niteliği, risk değerlendirme, riske karşılık verme ve raporlama olmak üzere dört alt boyuttan ve Kalite algı ölçeğinin ise, denetim kuruluşunun kalite kontrolü ve denetim faaliyetinin kalite kontrolü olmak üzere iki alt boyuttan oluştuğu görülmüştür. KDK algı ölçeği güvenilirlik katsayısı 0.91, Kalite algı ölçeği güvenilirlik katsayısı 0.92'dir. Denetçiler, kalite alt boyutları açısından etik hükümler, müşteri ilişkisinin kabulü ve devam ettirilmesi, denetim ekiplerinin belirlenmesi ve denetimin yürütülmesine yönelik kalite kontrol unsurlarını denetim faaliyetinin kalite kontrolü alt boyutunda ön plana çıkartırken, liderlik sorumlulukları, izleme ve belgelendirme unsurlarını denetim kuruluşunun kalite kontrol alt boyutunda değerlendirmişlerdir. Ayrıca araştırmaya katılan denetçilerin KDK standardı ve kalite süreçleri hakkında yeterli bilgi ve öngörüye sahip oldukları tespit edilmiştir.

Korelasyon analizinden elde edilen bulgulara göre, denetçilerin KDK ve Kalite algıları arasında pozitif ve düşük düzeyde istatistiksel olarak manidar bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Denetçilerin KDK ile Kalite algıları çok az da olsa anlamlı düzeyde birlikte artmaktadır. Regresyon analizi bulgularına göre ise, riske karşılık verme değişkeninin bağımlı değişkene en güçlü katkıyı yaptığı tespit edilmiştir. KDK standardı uygulamasının risk değerlendirme ve özellikle riske karşılık verme faaliyetleri kapsamında denetimin kalitesini olumlu etkilediğini söylemek mümkündür. Başka bir ifadeyle söz konusu süreçlerin KDK uygulamaları da dahil etkin ve verimli bir şekilde ele alınması ve yürütülmesi, kalite kontrol faaliyetleri kapsamında, denetimin kalitesini etkilemektedir.

Risk değerlendirme ve riske karşılık verme işlemlerinin bütünü denetçinin bir görüş oluşturmasında, KDK bildirimlerinin niteliğinde ve beklenen amaçlara ulaşılmasında son derece önemlidir. Özellikle riske karşılık verme faaliyetleri, denetçinin niteliği (yeterli tecrübe, eğitim, etik ilkeler ve mesleki yargı), risk değerlendirme ve raporlama uygulamalarının büyük ölçüde karşılık bulduğu, sonuca götüren eylemlerdir ve bu sürecin etkinliği denetim kalitesini etkilemektedir.

Bu çalışma, KDK hükümlerinin, diğer standart ve uygulamalarla birlikte ele alınmasının, denetim faaliyetinin kalitesine bir değer kattığı ve standardın beklenen fayda ve etkilerinin uygulayıcılar açısından olumlu yorumlandığının anlaşılması açısından önemlidir. Bundan sonra yapılacak çalışmalarda KDK standardı uygulamasının verimliliği ve kalite algısı matematiksel modeller ile test edilebilir.

### KAYNAKÇA

- Aksu, G., Eser, M. T. ve Güzeller, C. O. (2017). *Açımlayıcı ve Doğrulayıcı Faktör Analizi ile Yapısal Eşitlik Modeli Uygulamaları*. Ankara: Detay Yayıncılık
- Altawalbeh, M. A. F. ve Alhajaya, M. E. S. (2019). The Investors Reaction to the Disclosure of Key Audit Matters: Empirical Evidence from Jordan. *International Business Research, Canadian Center of Science and Education*, Vol. 12(3), 50-57. <https://doi.org/10.5539/ibr.v12n3p50>
- Aytaç A. ve Gençoğlu Ü. G. (2020). Key Audit Matters: A Perspective Based on Bibliometric Analysis. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(3), 557. <https://doi.org/10.31460/mbdd.749642>
- Bağımsız Denetim Yönetmeliği (2012). *Resmî Gazete*, Sayı 28509
- Bağımsız Denetim Standardı 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol (2020). KGK.
- Bağımsız Denetim Standardı 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi (2020). KGK.
- Bédard, J., Besacier, N. G. ve Schatt, A. (2016). Analysis of the Consequences of the Disclosure of Key Audit Matters in the Audit Report. Erişim Adresi <http://www.hec.unil.ch/documents/seminars/dcc/1946.pdf>
- Bentler, P. M. (1990). Comparative Fit Indexes In Structural Models. *Psychological Bulletin*, 107(2), 238-246. <https://doi.org/10.1037/0033-2909.107.2.238>
- Bursal, M. (2017). *SPSS ile Temel Veri Analizleri*. Ankara: Anı Yayıncılık.
- Büyüköztürk, Ş. (2017). *Sosyal Bilimler için Veri Analizi El Kitabı* (23.Baskı). Ankara: Pegem Akademi
- Çokluk, Ö., Şekercioglu, G. ve Büyüköztürk, Ş. (2014). *Sosyal Bilimler İçin Çok Değişkenli İstatistik SPSS ve LISREL Uygulamaları* (3.Baskı). Ankara: Pegem Akademi
- Esendemirli, E. (2013). Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol ve YMM'lere Yönelik Bir Uygulama. *MÖDAV*, Erişim Adresi <https://www.researchgate.net/publication/298789049>
- Eser, M. T. Aksu, G. ve Güzeller, C. O. (2019). *R Programlama Dili ile Temel İstatistikler ve Raporlama*, Ankara: Pegem Akademi
- Fellnäs, V. ve Strömbäck, J. (2015). *Key Audit Matters - En Studie I Dess Värde För Privata Investerares*. Företagsekonomiska Institutionen, Företagsekonomi Examensarbete På Civilekonomprogrammet. Erişim Adresi

<https://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordOID=7455470&fileOID=7455494>

- Grosu, M., Robu, I. B. ve Istrate, C. (2020). The Quality of Financial Audit Missions by Reporting the Key Audit Matters. *Audit Financiar*, Vol. XVIII, no. 1(157), 182-195. DOI:10.20869/AUDITF/2020/157/005
- Gürbüz S. ve Şahin, F. (2017). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri* (4.Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık
- Hu L. ve Bentler, P. M. (1999). Cutoff Criteria For Fit Indexes in Covariance Structure Analysis: Conventional Criteria Versus New Alternatives. *Structural Equation Modeling: A Multidisciplinary Journal*, 6:1, 1-55. <https://doi.org/10.1080/10705519909540118>
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2012). Improving The Auditor's Report, Invitation To Comment (ITC). Erişim Adresi <https://www.iaasb.org/publications/improving-auditor-s-report>
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2013). Reporting on Audited Financial Statements: Proposed New And Revised International Standards on Auditing. Erişim Adresi <https://www.iaasb.org/publications/reporting-audited-financial-statements-proposed-new-and-revised-international-standards-auditing>
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2014). A Framework For Audit Quality, Key Elements That Create An Environment For Audit Quality. Erişim Adresi <https://www.iaasb.org/publications/framework-audit-quality-key-elements-create-environment-audit-quality-3>
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2015a). Auditor Reporting - Key Audit Matters. Erişim Adresi <https://ifac.org/system/files/publications/files/Auditor-Reporting-Toolkit-KAM-Overview.pdf>
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2015b). New and Revised Auditor Reporting Standards and Related Conforming Amendments. Erişim Adresi <https://www.iaasb.org/publications/glance-new-and-revised-auditor-reporting-standards-and-related-conforming-amendments-2>
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2020). Auditor Reporting PIR Survey, Erişim Adresi <https://www.iaasb.org/focus-areas/auditor-reporting-post-implementation-review-pir>
- In, C., Kim, T. ve Park, S. (2020). Key Audit Matters for Production-To-Order Industry and Conservatism. *International Journal of Financial Studies*, MDPI, Open Access Journal, vol. 8(1), 1-19. doi:10.3390/ijfs8010005

- Iwanowicz, T. ve Iwanowicz, B. (2019). ISA 701 and Materiality Disclosure As Methods To Minimize the Audit Expectation Gap. *J.Risk Financial Manag.* 12, 161. doi:10.3390/jrfm12040161
- Kholvadia, F. (2016). The Effect of Changes in Auditor Reporting Standards On Audit Quality”, *Southern African Accounting Association (SAAA) National Teaching and Learning and Regional Conference Proceedings*, ISBN 978-0-620-74761-5, 77-93
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2011). 660 Sayılı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamesi
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2020). Erişim Adresi: <http://www.kgk.gov.tr>
- Kalite Kontrol Standardı 1 Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri İle Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol. (2020). KGK
- Kline, P. (1994). *An Easy Guide to Factor Analysis*. UK: Routledge.
- Kline, Rex B. (2011). *Principles and Practice of Structural Equation Modeling*. 3th Edition. New York: The Guilford
- Clueber, J., Gold A. ve Pott, C. (2018). Do Key Audit Matters Impact Financial Reporting Behavior. Erişim Adresi [https://papers.ssrn.com/so13/papers.cfm?abstract\\_id=3210475](https://papers.ssrn.com/so13/papers.cfm?abstract_id=3210475)
- Kumar, R. (2011). *Araştırma Yöntemleri* (3.Baskı). Ed. Ömay Çokluk. Ankara: Edge Akademi Yayın Dağıtım
- Liggio, C. D. (1974). The Expectation Gap: The Accountant’s Waterloo. *Journal of Contemporary Business*. Vol. 3 No. 3, 27-44
- Masdor, N. ve Shamsuddin, A. (2018, Special Issue). The Implementation of ISA 701- Key Audit Matters: A Review. *Global Business and Management Research: An International Journal* Vol. 10, No. 3
- Mckeon, J. (2019). More to Discover with CAMs. Erişim Adresi <https://blog.auditanalytics.com/more-to-discover-with-cams/>
- Nwaobia, A.N., Onuoha, L. ve Theophilus, A. A. (2016, November). The New Auditors’ Reporting Standards And The Audit Expectation Gap. *International Journal of Advanced Academic Research Social & Management Sciences* | ISSN: 2488-9849 Vol. 2, Issue 11
- Pallant, J. (2017). *SPSS Kullanma Klavuzu*. Çev: Sibel Balcı ve Berat Ahi. 2bs. (6.bs’dan tercüme edilmiştir) Ankara: Anı Yayıncılık

- Public Company Accounting Oversight Board. (2013). Erişim Adresi [https://pcaob.us.org/Rulemaking/Docket034/Release\\_2013\\_005\\_ARM.pdf](https://pcaob.us.org/Rulemaking/Docket034/Release_2013_005_ARM.pdf)
- Sarısoy Ö. ve Kepçe N. (2019). Bağımsız Denetim Raporunda Kilit Denetim Konularına Yer Verilmesi ve Beklenti Farkları. *Mali Çözüm Dergisi*, 29 (153), 62
- Schmitt, N. (1996). Uses and Abuses of Coefficient Alpha. *Psychological Assessment*, 8, 350-353. <https://doi.org/10.1037/1040-3590.8.4.350>
- Uygun, R. (2010). Bağımsız Denetim Kalitesinin Kontrolü. Erişim Adresi <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/rahmiuygun/008/>