

**KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ \* SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**MUHASEBE PROGRAMI**

**BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE KÜLTÜRÜ ANLAYIŞI VE KALİTE  
KONTROL STANDARDININ UYGULAMA ETKİNLİĞİNİN BELİRLENMESİ:  
BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİNE YÖNELİK AMPİRİK BİR ARAŞTIRMA**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Yasin ŞEKER**

**HAZİRAN-2015**

**TRABZON**

**KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ \* SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**MUHASEBE PROGRAMI**

**BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE KÜLTÜRÜ ANLAYIŞI VE KALİTE  
KONTROL STANDARDININ UYGULAMA ETKİNLİĞİNİN BELİRLENMESİ:  
BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİNE YÖNELİK AMPİRİK BİR ARAŞTIRMA**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Yasin ŞEKER**

**Tez Danışmanı: Prof. Dr. Engin DİNÇ**

**HAZİRAN-2015**

**TRABZON**

## ONAY

*Yasin ŞEKER* tarafından hazırlanan *Bağımsız Denetimde Kalite Kültürü Anlayışı ve Kalite Kontrol Standardının Uygulama Etkinliğinin Belirlenmesi: Bağımsız Denetim Şirketlerine Yönelik Ampirik Bir Araştırma* adlı bu çalışma 16.06.2015 tarihinde yapılan savunma sonucunda *oybirliği* ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından *İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalında* **yüksek lisans tezi** olarak kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Engin DİNÇ (Danışman-Başkan)

Doç. Dr. Ümmühan ASLAN (Üye)

Doç. Dr. Bilal GEREKAN (Üye)

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylarım.

Prof. Dr. Ahmet ULUSOY

Enstitü Müdürü

## **BİLDİRİM**

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada orijinal olmayan her türlü kaynağa eksiksiz atıf yapıldığını, aksinin ortaya çıkması durumunda her tür yasal sonucu kabul ettiğimi beyan ediyorum.

**Yasin ŞEKER**

**16.06.2015**

## ÖNSÖZ

Küreselleşme ile sermaye piyasaları gelişmiş, şirketler ve finansal tablo kullanıcıları uluslararası bir boyuta tanışmıştır. Şirketlerin faaliyetlerinin artması sonucu finansal tablolar daha karmaşık hale gelmiştir. Bu durumda bilgi kullanıcıları için şirketlerin finansal tablolarında iddia ettiği bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğunun bağımsız bir kişi veya kurum tarafından onaylanması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu ihtiyaç bağımsız denetim ile karşılanabilmektedir. Bağımsız denetim hizmetinin gerçek anlamda bağımsız, tarafsız, etik ilkelere ve standartlara uygun bir şekilde yapılması ve bilgi kullanıcılarına güven sağlaması ancak belirlenen kalite kontrol standartlarına tam bir uyum ile sağlanabilir. Böylece bağımsız denetim hizmeti yüksek kalitede gerçekleşmiş olur. Bu tezin temel amacı, Türkiye'deki bağımsız denetim şirketlerinde kalite kültürünün oluşup oluşmadığını ve bağımsız denetim şirketlerinde Kalite Kontrol Standardının uygulanma etkinliğini tespit etmektir.

Öncelikle tez konumun belirlenmesinde ve akademik anlamda gelişmem noktasında desteklerini hiçbir zaman esirgemeyen tez danışmanım Sayın Prof. Dr. Engin DİNÇ'e en içten duygularıyla teşekkürlerimi sunarım. Üzerimdeki emeklerini hiçbir zaman ödeyemeyeceğim, benim bu günlere gelmemi sağlayan ve her konuda sürekli destekçilerim olan annem Sayın Neziha ŞEKER ile babam Sayın Yılmaz ŞEKER'e ve her zaman manevi destekçilerim olan kardeşlerim Sayın Kübra ŞEKER ve Sayın Ünzile Nihan ŞEKER'e sevgi ve minnetlerimi sunar, tüm içtenliklerimle teşekkür ederim. Yüksek lisans öğrenimim süresince tüm samimiyetleriyle her konuda destek veren ve akademik anlamda büyük kazanımlar sağlayan başta Sayın Prof. Dr. Fikret ÇANKAYA olmak üzere Karadeniz Teknik Üniversitesindeki tüm hocalarıma teşekkür ederim. Tezimin analiz kısmında bana zaman ayırıp yardımlarını esirgemeyen Sayın Yrd. Doç. Ömür DEMİNER'e, tezimi hazırlama sürecimde her zaman yanımda olan başta Sayın Fatih KONAK, Sayın Mehmet ÖBEKCAN, Sayın Fatih KAYA, Sayın Salih Özgür SARICA ve Sayın Hakan TURAN olmak üzere Hitit Üniversitesi İİBF'deki tüm öğretim elemanlarına bütün samimiyetimle teşekkür ederim. Ayrıca isimlerini belirlemediğim tüm sevdiklerime manevi desteklerinden dolayı çok teşekkür ederim.

Trabzon, Haziran 2015

Yasin ŞEKER

## İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	IV
ÖZET.....	VII
ABSTRACT.....	VIII
TABLolar LİSTESİ.....	IX
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	X
KISALTMALAR LİSTESİ.....	XI
GİRİŞ.....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

<b>1. BAĞIMSIZ DENETİMLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER .....</b>	<b>2-25</b>
1.1. Denetim Kavramı ve Denetim Türleri.....	2
1.2. Denetçi Kavramı ve Denetçi Türleri.....	4
1.3. Bağımsız Denetim Kavramı.....	6
1.4. Bağımsız Denetimin Dünya'daki Tarihsel Gelişimi.....	8
1.5. Bağımsız Denetimle İlgili Türkiye'deki Tarihi Gelişmeler.....	13
1.6. Muhasebe Skandalları ve Denetim Şirketleri.....	16
1.7. Bağımsız Denetim Yapmada Yetkili Denetçiler ve Şirketler.....	20
1.8. Bağımsız Denetime Tabi Şirketler.....	23

## İKİNCİ BÖLÜM

<b>2. BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE KONTROL STANDARTLARI.....</b>	<b>26-48</b>
2.1. Kalite ve Kalite Kontrol Kavramları.....	26
2.2. Bağımsız Denetimde Kalite ve Kalite Kontrol.....	26
2.3. Kalite Kontrol Standardı-1 (KKS-1).....	33
2.3.1. Kalite Kontrol Sisteminin Unsurları.....	34
2.4. Bağımsız Denetim Standardı 220 (BDS 220).....	45
2.5. Kalite Kontrol Rehberi.....	46

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

<b>3. BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİNDE KALİTE KÜLTÜRÜ VE KALİTE KONTROL STANDARDI-1'İN UYGULANMA ETKİNLİĞİNİ ÖLÇMEYE YÖNELİK BİR ÇALIŞMA: TÜRKİYE ÖRNEĞİ .....</b>	<b>48-78</b>
3.1. Araştırmanın Konusu ve Önemi .....	48
3.2. Literatür Taraması .....	49
3.3. Araştırmanın Amacı ve Hipotezleri .....	54
3.4. Araştırmanın Ana kütlesi .....	55
3.5. Araştırmanın Yöntemi .....	55
3.6. Tanımlayıcı İstatistikler .....	59
3.6.1. Araştırmaya Katılanları Tanıtıcı Bilgiler .....	59
3.6.2. Ölçeklere Ait Tanımlayıcı İstatistikler .....	64
3.7. Veri Toplama Aracının Güvenilirlik ve Yapısal Geçerliliği .....	66
3.7.1. Güvenilirlik .....	67
3.7.2. Yapısal Geçerliliğinin Test Edilmesi .....	68
3.8. Hipotezlerin Test edilmesi .....	70
<b>SONUÇ VE ÖNERİLER .....</b>	<b>77</b>
<b>YARARLANILAN KAYNAKLAR .....</b>	<b>83</b>
<b>EKLER .....</b>	<b>93</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ .....</b>	<b>95</b>

## ÖZET

Bu çalışmada ilk olarak bağımsız denetim, bağımsız denetimin tarihsel gelişimi, kapsamı ve Türkiye'deki mevcut durumu hakkında bilgiler yer almaktadır. Daha sonra Kalite Kontrol Standardı 1 kapsamlı bir şekilde açıklanmıştır. Çalışmanın temel amacı, bağımsız denetim şirketlerinde kalite kültürü ile ilgili beklenti farklılığını ölçmek ve bağımsız denetim şirketlerinde kalite kontrol standardının uygulama etkinliğini tespit etmektir. Ayrıca, çalışmanın alt amaçları ise, firma özellikleri ve kalite kültürünün kalite kontrol sisteminin uygulanmasına etkisinin olup olmadığının incelenmesidir. Araştırmanın temel amacına ulaşmak için anket formu geliştirilmiş ve anketlerden elde edilen veriler analiz edilerek, araştırma hipotezleri test edilmiştir. Araştırma verileri tamsayım yöntemi ile elde edilmiştir. Araştırmanın ana kütlesi, Türkiye'deki bağımsız denetim şirketleridir. Veri toplama süreci sonunda toplam 57 adet bağımsız denetim şirketi anket formuna cevap vermiş ve analizler bu verilerle yapılmıştır. Araştırmada, bağımsız denetim şirketlerindeki mevcut kalite kültürü anlayışı ile ilgili beklentilerin karşılamadığı ve kalite kontrol sistemlerinin etkinliğinin genel olarak yeterli düzeyde olduğu sonucuna varılmıştır. Ayrıca kalite kontrol sistemlerinin uygulama düzeyi üzerinde, kalite kültürü anlayışının pozitif yönlü bir etkisinin olduğu ve şirket özelliklerinin ise kalite kontrol sisteminin uygulama düzeyi üzerine etkisi olmadığı sonucuna varılmıştır.

**Anahtar Sözcükler:** Bağımsız Denetim, Kalite Kontrol Standardı 1, Kalite Kültürü, Bağımsız Denetim Şirketi.



## **ABSTRACT**

In this thesis, it is provided that information through external auditing, historical development and scope of external auditing and current status external auditing in Turkey. Afterwards, International Standard on Quality Control-1 (ISQC-1) is explained in detail. The main objective of the study is to measure expectation diversity regarding to quality culture and is to determine implementation effectiveness of the quality control system in external auditing firms. In addition, sub-goals of the study are to examine whether company features and quality culture have effects on ISQC-1 application or not. In order to reach main objective of the study questionnaire form is developed and research hypotheses are tested by analysing data obtained from questionnaires. Data of the study are obtained with enumeration method. The main mass of study is external auditing firms in turkey. At the end of data collection process, totally 57 external auditing firms are answered to survey questions and analyses are made by means of these answers. In the study, it is founded that expectations with regard to understanding of current quality culture in external auditing firms aren't met and the effectiveness of the quality control system is generally sufficient. Also, it is concluded that understanding of quality culture have positively effect on application level of quality control system and firm's features have no effect on application level of quality control system.

**Key Words:** External Audit, International Standard on Quality Control 1, Quality Culture, External Audit Firm.

## TABLULAR LİSTESİ

<u>Tablo Nr.</u>	<u>Tablo Adı</u>	<u>Sayfa Nr.</u>
1	Bağımsız Denetimin Dünya'daki Tarihsel Gelişimi .....	9
2	Muhasebe Skandalları ve Denetim Şirketleri .....	18
3	KAYİK Kabul Edilen Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Listesi .....	24
4	Ek (II) Sayılı Listeye Göre Denetime Tabi Olacak Şirketler (KAYİK Olmayanlar)....	25
5	Kalite Kültürü Algı Düzeyi Ölçeği.....	57
6	Kalite Kültürü Beklenti Düzeyi Ölçeği .....	57
7	Kalite Kontrol Standardı-1 Uygulama Etkinliği Ölçeği .....	58
8	Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilere İlişkin Tanıtıcı Bilgiler .....	60
9	Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetim Şirketlerine İlişkin Tanıtıcı Bilgiler .....	62
10	Kalite Kültürü Algı Düzeyi Ölçeğine Ait Tanımlayıcı İstatistikler .....	65
11	Kalite Kültürü Beklenti Düzeyi Ölçeğine Ait Tanımlayıcı İstatistikler .....	65
12	KKS-1 Uygulama Etkinliği Ölçeğine Ait Tanımlayıcı İstatistikler .....	66
13	Ölçeklerin Güvenilirlik Katsayıları .....	67
14	Kalite Kontrol Standardı-1 Uygulama Etkinliği Ölçeğinin Keşifsel Faktör Analizi Sonuçları.....	69
15	Tek Örneklem T Testi Sonuçları .....	71
16	Diskriminant Analizi Sonuçları .....	73
17	Eşlenik Örneklem T Testi.....	74
18	Regresyon Analizi Sonuçları .....	75

## ŞEKİLLER LİSTESİ

<u>Şekil Nr.</u>	<u>Şekil Adı</u>	<u>Sayfa Nr.</u>
1	Denetim Kalitesini Etkileyen faktörler .....	30
2	Bağımsız Denetim Kalitesinin Yapısı .....	31

## KISALTMALAR LİSTESİ

<b>BDS</b>	: Bağımsız Denetim Standartları
<b>BDY</b>	: Bağımsız Denetim Yönetmeliği
<b>Bkz.</b>	: Bakınız
<b>IAASB</b>	: International Auditing and Assurance Standards Board
<b>IFAC</b>	: International Federation of Accountants
<b>KGK</b>	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
<b>KKS-1</b>	: Kalite Kontrol Standardı 1
<b>SMMM</b>	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
<b>TMS</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları
<b>TTK</b>	: Türk Ticaret Kanunu
<b>YMM</b>	: Yeminli Mali Müşavir

## GİRİŞ

Yatırım yapmayı düşünenler, yatırım yapmadan önce firmanın finansal ve finansal olmayan bilgilerini inceleyerek karar vermektedirler. Bunun içinde, yaygın bir şekilde finansal tablolar kullanılmaktadır. Karar verici durumda olanlar inceledikleri bu bilgilerin doğru ve güvenilir olduğunu varsayarak hareket etmektedirler. Denetlenmemiş finansal tabloların gerçeği yansıtmama riski bulunmaktadır. Bu risk firmanın finansal tablolarının bağımsız denetimden geçmesi ile minimum seviyeye inmektedir. Bağımsız denetim sonucunda işletmenin finansal tablolarının uygunluğu makul güvence çerçevesinde teyit edilerek ilgili tarafların güven içerisinde karar almaları sağlanmaktadır. Bağımsız denetimin istenen güvenceyi oluşturabilmesi kaliteli bir denetim faaliyeti ile mümkündür. Bu nedenle bağımsız denetim şirketleri denetim hizmetlerini en kaliteli şekilde yerine getirmelidir. Sermaye piyasalarında güven son derece önemlidir. Bu güvenin sarsılması piyasaların çökmesi ile sonuçlanabilmektedir. Bu nedenle, bu güveni sağlayacak bir denetim mekanizmasının oluşturulması gereklidir. Denetim mekanizmasına olan güveni oluşturmak içinde bir kalite kontrol sisteminin oluşturulması ve bunun gözetimi son derece önemlidir. Hem denetim şirketlerine olan güvenin hem de verilen denetim raporlarına güvenin sağlanması kalite kontrol sistemlerinin etkinliğine bağlıdır. Bu nedenle, bu çalışma denetim şirketlerindeki kalite kontrol sistemlerinin etkinliğini ortaya koymayı amaçlamaktadır. Giriş ve sonuç bölümleri dışında üç bölümden oluşan bu çalışmanın birinci bölümünde bağımsız denetim ile ilgili genel bilgiler verilmiştir. Bu kapsamda, denetim kavramı, bağımsız denetimin tarihsel gelişimi, muhasebe skandalları ve denetim şirketleri, bağımsız denetçiler, bağımsız denetimin yararları üzerinde durulmuştur. İkinci bölümde, genel anlamda kalite ve kalite kontrol ve bağımsız denetimde kalite kontrol kavramları, Kalite Kontrol Standardı 1'e (KKS-1) bağlı olarak kalite kontrol sisteminin unsurları ve Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 220 ele alınmıştır. Üçüncü bölümde ise çalışmanın temel amacına ulaşmak için yapılan Türkiye'deki bağımsız denetim şirketlerinde kalite kültürü anlayışındaki beklenti farklılığı ve kalite kontrol standartlarının/sistemlerinin uygulama etkinliğini ölçmeye yönelik yapılan araştırma verileri ve bulgular yer almaktadır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### 1. BAĞIMSIZ DENETİMLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

#### 1.1. Denetim Kavramı ve Denetim Türleri

Denetim kavramının Anglo-Sakson ülkelerindeki karşılığı “auditing” kelimesi olup bu kavramın kökenleri Latince “iştirme veya dinleme” anlamında kullanılan “audire” fiiline dayanmaktadır. Bu fiilin anlamı eski tarihlerdeki seçilmiş uzman kişilerin, belirli alanlarda görevlendirilmiş kişilerin yaptıkları işleri dinleyerek doğruları bulmaya çalışmalarıdır (Bozkurt, 2012: 17).

Denetim; iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsız bir şekilde kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreç olarak tanımlanmaktadır (Auditing Concepts Committee, 1972: 18). Diğer bir ifadeyle denetim; işletmenin iktisadi faaliyetlerini doğru bir şekilde finansal tablolarına aktardığını iddia ettiği bilgilerin, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe standartları, ilgili kanunlar ve gerekli benzeri ölçütlere uygunluk derecesinin, denetçi tarafından tarafsız olarak araştırılması, iddialara ilişkin kanıtların toplanması ve bu kanıtların değerlendirilerek kamuoyuna bildirilmesini kapsayan bir süreçtir.

Denetimin unsurları, denetimin tanımından çıkarım yapmak üzere, altı başlıkta aşağıdaki gibi açıklanabilir: *İktisadi Faaliyet ve Olaylara İlişkin İddialar*: İşletmenin iktisadi faaliyetlerine ilişkin olarak işletmeler tarafından hazırlanmış ve menfaat gruplarına sunulmuş olan raporlar ve beyanlar işletme açısından iddia niteliğindedir (Kaval, 2008: 3). Denetim açısından iddialar; işletme yönetimi tarafından işletmenin finansal tablolarının kayıtları, unsurları ve sistemlerine ilişkin yaptığı açıklamalardır (Douglas ve diğerleri, 1996: 4). *Önceden Saptanmış Ölçütler*: Denetimin amacına uygun olacak şekilde önceden saptanmış ölçütler farklılık göstermekle birlikte bu ölçütler genel olarak; yasal mevzuat, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebenin temel kavramları, muhasebe

standartları, yönetim tarafından konulmuş kurallar ve yönetim tarafından belirlenmiş performans ölçütleridir (Karacan ve Uygun, 2012: 25). *Uygunluk Derecesi*: İşletme yönetimince sunulmuş olan raporlar ve beyanların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesinin belirlenmesidir. *Tarafsızca Kanıt Toplama ve Kanıtları Değerlendirme*: Bağımsız uzman bir kişi olarak denetçinin hiçbir önyargıya dayanmadan yapılmış bildirimleri özenle incelemesi ve inceleme sonuçlarını titizlikle değerlendirmesi ile denetimin tarafsız bir şekilde kanıt toplanarak değerlendirilmesini ifade etmektedir (Güredin, 2010: 12). *İlgi Duyanlara Bildirme*: Denetim sonunda denetçinin elde ettiği sonuçların bilgi kullanıcılarına yani işletmenin ortaklarına, ortak olmak isteyenlere, kredi verenlere, yöneticilere, kamu kurumlarına ve diğer karar alıcılarına iletilmesini ifade etmektedir (Kepekçi, 1996: 2). *Denetim Sistematiik Bir Süreç*: Denetim faaliyetinin yukarıda görüldüğü üzere farklı safhalar halinde planlı bir şekilde belirli bir süreç halinde gerçekleşmekte olduğunu ifade eder.

Denetim türlerine ilişkin literatürde birçok sınıflandırma yapılmasına karşın genel olarak; amaçlarına göre denetim türleri ve denetimi yapan kişilerin (denetçilerin) nitelik ve statüsüne göre denetim türleri olmak üzere iki ana başlık altında sınıflandırılmaktadır.

*Amaçlarına göre denetim türleri*, faaliyet, finansal tablo ve uygunluk denetimi şeklinde üçe ayrılmaktadır. Bunları aşağıda kısaca açıklanmıştır.

*Faaliyet denetimi*, bir işletmenin tamamının veya bir bölümünün faaliyetlerinin verimliliğini ve etkinliğini değerlendirmek amacıyla denetçi tarafından tarafsız gözlemlerde bulunulması ve belirli faaliyetlere ilişkin ayrıntılı analiz yapılması ile faaliyet sonuçlarının önceden belirlenmiş amaç ve hedefler doğrultusunda olup olmadığını irdeleyip üst yönetime sonuçları aktarma ve faaliyetlerde etkinlik ve verimliliği artırıcı önerilerde bulunma sürecidir (Kepekçi, 1996: 3). Kısacası faaliyet denetimi ile işletme yönetiminin faaliyetlerini geliştirebilmesi için önerilerde bulunmaktadır (Elder ve diğerleri, 2010: 13).

*Finansal tablo denetimi*, işletmenin finansal tablolarının denetçi tarafından genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunun tarafsız olarak incelenmesi ve sonuçların bir rapor halinde ilgililere iletilmesi sürecidir (Yılancı ve diğerleri, 2013: 3).

*Uygunluk denetimi*, işletmenin dış çevresi tarafından yürürlüğe konulmuş olan vergi, iş yasaları gibi mevzuata veya işletmenin üst yönetimi tarafından işletmeyi daha kolay ve verimli yönetebilmek için yönetmelik, emir ve bütçe gibi geliştirdiği düzenlemelere uygun davranıp davranmadığını incelemektir (Kaval, 2008: 11).

*Denetçinin nitelik ve statüsüne göre* ifadesinden de anlaşılacağı üzere bu sınıflandırma, denetçinin işletmenin kendi personeli olup olmadığıyla alakalıdır. Bu sınıflandırmaya göre denetim türleri; iç denetim, kamu denetimi ve bağımsız denetim olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

*İç denetim*, işletme tarafından oluşturulan ve işletme personeli tarafından işletme faaliyetlerinin incelenip değerlendirilmesi sürecidir. İç denetimin amacı işletmenin varlıklarını korumak, kaynakların ekonomik olarak kullanılıp kullanılmadığını belirlemek, yolsuzluk ve benzeri olayları önlemek ve yöneticilerin görevlerini verimli bir şekilde yerine getirmelerini sağlamaktır (Çelik, 2005: 36).

*Kamu denetimi*, kamuya bağlı denetçiler tarafından, kamu adına kamu kurumlarında veya özel sektöre ait kurumlarda ilgili kanunlara, yönetmeliklere ve politikalara uyup uymadıklarının araştırılması amacıyla yapılan denetim faaliyetidir.

*Bağımsız denetim*, işletmenin dışarıdan yani işletme ile bir bağı olmayan bir denetim şirketi veya bireysel olarak çalışan kişilere işletmenin finansal tablolarının gerekli kanun, yönetmelik ve standartlara uygun olup olmadığının denetlettirilmesi sürecidir. İlerleyen kısımlarda bağımsız denetimle ilgili detaylı bilgi verileceğinden dolayı bu başlık altında sadece kısaca bir bağımsız denetim tanımı verilmiştir.

## **1.2. Denetçi Kavramı ve Denetçi Türleri**

Bu başlık altında sırasıyla denetçi kavramı ve denetçi türleri açıklanmıştır.

*Denetçi*, gerekli mesleki bilgi ile deneyime sahip olup bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki nitelikleri taşıyan, denetim faaliyetlerinin yürütülmesini meslek edinmiş uzman kişidir (Güredin, 2000: 15). Tanımdan da anlaşılacağı üzere denetçide bulunması gereken özellikler; gerekli mesleki bilgi ve deneyime sahip olma, bağımsız davranabilme, denetçiliğin gerektirdiği ahlaki niteliklere sahip olma, denetim çalışmalarında gerekli özenle denetim faaliyetlerini sürdürme ve bu işi meslek edinme olarak sıralanabilir.



*Denetçi türleri genel olarak;* iç denetçiler, kamu denetçileri ve bağımsız denetçiler olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

*İç denetçi,* işletme faaliyetlerini inceleyerek mevcut politika ve prosedürlerin uygun verimli ve etkin bir şekilde sürdürülüp sürdürülmediğini belirlemekle görevli uzman kişidir. Diğer bir ifadeyle, bir bakıma faaliyet denetimi yapmakla yükümlü olan ve denetim işini işletmenin kadrolu bir çalışanı olarak yapan uzman kişidir (Çömlekçi ve diğerleri, 1993: 7).

*Kamu denetçileri,* kamu adına denetim yetkisini kullanan ve tüm faaliyet alanlarını denetleyip kamudan maaş alan maliye müfettişi(yeni adıyla vergi müfettişi) gibi denetim elemanlarıdır (Güçlü, 2007: 9). Kamu denetçilerinin görevleri denetim yapacakları kurumların faaliyetlerinin ilgili yasa, yönetmelik ve politikalara göre yapılıp yapılmadığının denetlenmesidir diyebiliriz.

*Bağımsız denetçiler,* denetimini yaptıkları işletmeyle aralarında işçi-işveren ilişkisi bulunmayan, işletmelere ücret karşılığında denetim hizmeti sunan ve asıl görevi finansal tabloların denetlenmesi olan kişilerdir (Bozkurt, 2012: 31). Bağımsız denetçilerin asıl faaliyet alanı finansal tabloların denetimi olup tek başlarına veya bir denetim şirketi bünyesinde çalışabilirler.

Türkiye’de çeşitli kanunlarda denetçilere atıflar bulunmaktadır. Bu kanunlardan en önemlisi Türk Ticaret Kanunudur. Türk Ticaret Kanunu’nda denetçiler, “işlem denetçisi, özel denetçi ve bağımsız denetçi” olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

*İşlem denetçileri,* şirketlerin kuruluş işlemlerinin denetlenmesi, birleşme sözleşmesi ve birleşme raporunun denetlenmesi, bölünme sözleşmesi ve bölünme planının denetlenmesi, tür değiştirme planının ve tür değiştirme raporunun denetlenmesi, sermaye artırımının ve azaltımının denetlenmesi ve diğer işlemlerin denetiminden sorumlu kişilerdir.

*Özel denetçiler,* denetçilerin bağlı şirketin, hâkim diğer bağlı bir şirketle ilişkilerinde hilenin veya dolanın varlığını belirtir şekilde görüş bildirmesi durumunda, bağlı şirketin her pay sahibi, bu konunun açıklığa kavuşturulması amacıyla, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden denetçi atanmasını

isteyebilmektedir. İşte mahkemenin istek doğrultusunda atayacağı denetçiye özel denetçi denilmektedir. Özel denetçinin atandıktan sonraki görevi gerekli incelemeleri yaparak bu incelemelerin sonucu hakkında, şirketin sırlarını da koruyarak, mahkemeye ayrıntılı bir rapor vermektir.

*Bağımsız denetçiler*, Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK) bağımsız denetçilerin denetleme esnasında uyması gereken sorumluluklarını açıklayarak tanımlamıştır. Buna göre bağımsız denetçiler; sermaye şirketlerinin finansal tablolarının Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS), TTK'ye ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair görüş bildirecek kapsamda denetlenmesi, yönetim kurulu tarafından düzenlenen yıllık faaliyet raporlarında yer alan finansal bilgilerin denetlenmesi, şirketi tehdit eden risklerin var olup olmadığına bakan bunların tespit edilmesini sağlayan sistemlerin mevcut olup olmadığının ve bu konularla ilgili çözüm önerilerinin yönetim kuruluna rapor edilmesi görevlerini yerine getirmekle uzman kişilerdir.

Çalışmanın konusu bağımsız denetim ile ilgili olduğundan, bağımsız denetim ve bağımsız denetçi kavramları aşağıda daha geniş olarak ele alınmıştır.

### **1.3. Bağımsız Denetim Kavramı**

Bağımsız denetim, bir denetim şirketinin ortağı ya da serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan kişiler tarafından işletmelerin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesinin belirlenmesi için yapılan denetim çalışmasıdır (Kepekçi, 1996: 7). Şirketlerin finansal tablolarında yer alan bilgilerin doğruluğu ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu konusunda bir görüşe ulaşmak için işletmenin iç kontrol sistemi ve muhasebe sistemi bağımsız denetçiler tarafından incelenir (Çaldağ, 2007: 42).

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde (BDY) bağımsız denetim; (finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu konusunda makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla) finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması şeklinde tanımlanmaktadır. Makul güvence; bağımsız

denetim kanıtları toplanması sonrasında bir bütün olarak finansal tabloların nitelik ve nicelik bakımından önemli bir yanlışlık olmadığına dair bir sonuca varmaktır (Usul, 2013: 15). Denetimde makul güvence ifadesinin kullanılması; bağımsız denetçi denetimle ilgili ne kadar kanıt toplarsa toplansın sonuç olarak kimsenin tahmin edemeyeceği ve gelecekle ilgili belirsizliklerin oluşabileceği ihtimali nedeniyle kesin bir güvence verilemeyeceğinden kaynaklanmaktadır.

Bağımsız denetimin amacı, denetçi tarafından finansal tabloların tüm önemli yönleriyle yürürlükteki finansal raporlama çerçevesinde hazırlanıp hazırlanmadığının incelenip görüş bildirmesiyle hedef kullanıcıların finansal tablolara duydukları güven seviyesini arttırmaktır (Bağımsız Denetim Standardı [BDS] 200: madde 3). Diğer bir ifade ile bağımsız denetim düşüncesinin temel amacı, dışarıdaki kullanıcılar için finansal tabloların güvenilirliğine olan algıyı arttırmaktır. Bu dış kullanıcılar; kredi verenler, mevcut ve potansiyel ortaklar, finansal analistler ve devlet düzenleme kurumlarından oluşmaktadır (Schuetzee 1994: 69). Ayrıca bağımsız denetimin amaçlarının arasında finansal tablolara ilgili bir fikre ulaşmak, hata ve hileleri ortaya çıkartmak, hata ve hileleri önlemek ve son olarak denetlenen işletmenin yönetimine önerilerde bulunmak vardır (Haftacı, 2011: 9).

İşletmelerin ortalama büyüklüklerinin artması, işletme ile ilgi çıkar gruplarının artması ve kuvvetlenmesi, rekabetin artması ve küresel bir boyut alması denetimin önemini arttıran faktörlerden bazılarıdır. Bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar varlıkların değerlendirilmesi ile ilgili güvenilir bilgiye ulaşmaya olanak tanır ve ayrıca sermaye piyasasının etkinliğinin gerekli bir parçasıdır.

Küreselleşmenin etkisiyle ekonomik hayat giderek karmaşıklaşmıştır. Böyle bir ortamda karar alıcılar kendilerine sunulan bilgilerin doğrudan kaynağına giderek araştırma imkânına sahip değillerdir. Bu nedenle karar alıcılar; başkalarının hazırladıkları bilgileri veri kabul ederek doğruluğuna güvenmek zorundadır (Aktuğlu, 1996: 84). Güvenilir bilgiye ulaşmadaki eşitsizlik düşük likidite ve azalan ticaret geliri gibi yüksek işlem maliyetlerine neden olur. Asimetrik bilginin bu sosyal sonuçları oldukça sakıncalıdır (Lev 1988: 5). İşletmenin finansal bilgilerini sağlayanlar ile bu bilgilerin kullanıcıları arasında ortaya çıkabilecek çatışmaları maliyet ve zaman açısından önlemek ancak işletmenin finansal bilgilerinin güvenilirliğinin bağımsız ve yetkin üçüncü şahıslar tarafından

onaylanması yani bağımsız denetimi ile mümkündür (William ve Emerson, 1986: 7). Bu durumda açıklanan bilgilerin güvenilir olup olmadığının bir bağımsız denetim şirketi ile doğrulanması gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Bağımsız denetimle, kamunun aydınlatılması suretiyle, sermaye piyasalarında güven, şeffaflık, kararlılığın artırılması ve yatırımcıların hak ile yararlarının korunması sağlanmaktadır (Çelik, 2005: 54).

Literatür incelendiğinde “bağımsız denetim” teriminin bazı kaynaklarda “finansal tablo denetimi”, “bağımsız dış denetim”, “dış denetim” ve “denetim” terimleriyle ifade edildiği görülmektedir. Ayrıca, bundan sonraki sayfalarda denetim terimi aksi belirtilmedikçe bağımsız denetim anlamında kullanılmıştır.

#### **1.4. Bağımsız Denetimin Dünya’daki Tarihsel Gelişimi**

Bağımsız denetiminin tarihsel gelişim sürecinde ilgili olduğu dönemdeki işletmelerin özelliklerine, işletmelerin ticari sorumluluklarına, bağımsız denetimin amaçları ve kullanılan tekniklere göre farklılık göstermektedir. Bu durum gelişen dünya şartlarında gayet normaldir. Aşağıdaki Tablo 1’de belirtildiği gibi Porter bu gelişim evrelerini beş dönemde ele almıştır.

**Tablo 1: Bağımsız Denetimin Dünya'daki Tarihsel Gelişimi**

Dönem	Bağımsız Denetimin Ana Merkezi	Bağımsız Denetim Çevresi ve Ticari Kurumların Temel Özellikleri	Ticari Kurumların Hesap Verme Sorumluluğu		Bağımsız Denetimin Amaçları	Bağımsız Denetim Tekniklerinin Temel Özellikleri
			Kime?	Ne İçin?		
1844 Öncesi	Birleşik Krallık	-Küçük Ölçekli Üretim Sanayileri -Şahsi Ticaret Girişimleri -Sanayi Devrimi ile birlikte sanayi işletmelerinin ortaya çıkışı	İşletme Sahipleri *(Hissedarlar)	Fonların Dürüst ve Yetki Dahilinde Kullanımı	-Hilelerin Tespiti (Sadece Bilanço Denetimi)	-Muhasebe kayıtlarının ve işlemlerinin detaylı kontrolü -Hesaplar ve bilanço arasındaki maddi tutarlılığın araştırılması
1844-1920	Birleşik Krallık	-Şirketlerin büyüklüğü ve sayılarında artış -Sahiplik ve yönetimin ayrılması (Denetçilerin ve serbest muhasebecilerin ortaya çıkması ve sayılarının artması)	*Hissedarlar *Kredi Kurumları	Fonların Dürüst ve Yetki Dahilinde Kullanımı	-Hilelerin Tespiti -Hataları Belirlenmesi -Borç ödeme kabiliyetinin belirlenmesi (Sadece Bilanço Denetimi)	-Muhasebe kayıtlarının ve işlemlerinin detaylı kontrolü, -Hesaplar ve bilanço arasındaki maddi tutarlılığın araştırılması, -İşletme dışı deliller ve varlıkların fiziksel gözleminin daha az dikkate alınması
1920-1960	1920'lerde Birleşik Krallık'tan ABD'ye Doğru Kayma	-Wall Street Krizi (1929) ve Ekonomik Buhran -İşletmelerin sermaye yoğunlaşmasında artış ve büyümeleri -Maaşlı yöneticiler ve sahipler arasındaki ayrışmanın artışı -Kurumsal yatırımcıların ortaya çıkışı	* Hissedarlar *Kredi Kurumları *Yatırımcılar	-Fonların Dürüst ve Yetki Dahilinde Kullanımı -Kaynakların verimli (karlı) kullanımı	- Yönetim tarafından hazırlanan finansal tablolara kredi verme güvenilirliği -Denetimin amacı olarak hile ve hata belirme önemini kaybetti ve daha az önemli hale geldi (Vurgu giderek kar ve zarar tablosuna kaymıştır)	-İç kontrol sürecinin seçilen örneklerin test denetimine dayanarak kademeli olarak değişimi - Ticari defterler ile ilgili fiziksel dışsal gözlemler ve diğer kanıtların kullanılması -Yönetim tarafından sağlanan finansal bilgilerin doğruluğu ve dürüstlüğü ile ilgilenilmesi
1960-1990	Amerika Birleşik Devletleri (ABD)	-Büyük işletmelerin genişlemeye devam etmesi (birçok birleşme ve devralma ile) -Çok uluslu şirketlerin doğal olarak artması -İşletme sahiplerinin etki alanı dışında kalan profesyonel yöneticilerin şirketleri domine etmesi -Vergi kavramının öneminin artması -Özel işletmeler (ve denetim şirketleri) arasındaki rekabetin artması -Hisse Senedi Piyasaları'ndaki kriz (1987)	* Hissedarlar *Kredi Kurumları *Yatırımcılar *Müşteriler *Tedarikçiler *Genel olarak Tüm Toplum	-Fonların Dürüst ve Yetki Dahilinde Kullanımı -Kaynakların verimli (karlı) kullanımı -Daha Kapsamlı Sosyal Sorumluluklar (Örneğin; kirlilik vb.)	- Yönetim tarafından hazırlanan finansal tablolara kredi verme güvenilirliği -Yönetime danışmanlık hizmetlerinin sağlanması	-Denetim şu kavramlar üzerinde temellenmiştir: (1) Müşterinin faaliyet alanının ve bulunduğu sektörün iyi anlaşılması, (2) Analitik incelemenin meydana getirebileceği risklerin saptanması, (3) İç kontrol mekanizması içerisinde güvenin değerlendirilmesi -Denetimde bilgisayar teknolojisi kullanımının öneminin artması -Hem dışsal hem de içsel farklı kaynaklardan tüm kanıtların dikkate alınması

**Tablo 1: (Devamı)**

<b>Dönem</b>	<b>Bağımsız Denetim Gelişiminin Ana Merkezi</b>	<b>Bağımsız Denetim Çevresi ve Ticari Kurumların Temel Özellikleri</b>	<b>Ticari Kurumların Hesap Verme Sorumluluğu</b>	<b>Bağımsız Denetimin Amaçları</b>	<b>Bağımsız Denetim Tekniklerinin Temel Özellikleri</b>	
1990- günümüz	Öncelikli olarak Amerika Birleşik Devletleri, fakat artan şekilde global ölçekte	- Batı ekonomilerinin çok uluslu şirketlerin (İşletmeler ve Denetim şirketleri) varlığı ile dominant hale gelmesi -Teknolojik gelişmelerin iş çevrelerinde her alanı etkilemesi -Kurumsal yönetim üzerine düzenleyici yasal düzenlemelerin artması -Birleşik Krallık'ta yer alan küçük ölçekli firmaların denetiminde yeni düzenlemelerin getirilmesi	* Hissedarlar *Kredi Kurumları *Yatırımcılar *Müşteriler *Tedarikçiler *Genel Olarak Tüm Toplum	-Fonların Dürüst ve Yetki Dahilinde Kullanımı -Kaynakların verimli (karlı) kullanımı -Kurumsal Yönetimin Sorumluluğu - Daha Kapsamlı Sosyal Sorumluluklar	-Yönetim tarafından hazırlanan finansal tabloların kredi güvenilirliği -Yönetim danışmanlık hizmetlerinin sağlanması -İşletmenin sürekliliği ilkesi ışığında, kurumsal hileler ve şüphelerin araştırılması ve raporlanmasında sorumluluğun artması -Düzenleyici Kuruluşlar için rapor hazırlamak (denetim esnasında hileleri belirlemek)	-Müşterilerin işletme risklerini dikkate alarak denetim metodolojilerinin ortaya çıkışı (Denetlenenin riski onların hedeflerini karşılayamamaktadır) -Denetim şu kavramlar üzerinde temellenmiştir: (1) Müşterinin faaliyet alanının ve bulunduğu sektörün iyi anlaşılması, (2) Analitik incelemenin meydana getirebileceği risklerin saptanması -Denetim mekanizmasının e-ticaret/e- işletmelere adapte edilmesi

**Kaynak:** Porter ve diğerleri, 2003: 19

Tablodan da anlaşılacağı üzere bağımsız denetimin tarihsel gelişimini 5 farklı dönemde ele almak mümkündür. Bu dönemler kronolojik olarak aşağıda açıklanmaktadır.

**1844 Öncesi Dönem:** Denetimin tarih öncesi dönemdeki varlığı ve gelişimi hakkında pek fazla bilgi ve doküman olmamasına karşın, denetim kavramı antikçağda Çin, Mısır ve Yunan uygarlıklarında kontrol aktiviteleri şeklinde karşımıza çıkmaktadır (Lee,1986). Benzer denetleme aktiviteleri Birinci Henry döneminde (1100-1135) Birleşik Krallık'ta da görülmektedir. Bu dönemde kurulan Maliye Bakanlığı'nın asıl amacı devletin gelir ve gider işlemlerinin düzgün biçimde hesaplanmasını sağlamak ve dolandırıcılıklara engel olmaktır. Bunun altında yatan asıl sebep, sanayi devriminden önce endüstriyel faaliyetlerin genel anlamda küçük kır evi ve değirmenler ile sınırlı olmasıdır. Kamuda görevli şahısların gelir ve giderleri gösteren iki liste tutmaları zorunlu iken dönem sonundaki tutar bakiyeyi ifade etmektedir. Ayrıca işletme sahipleri fonlarının yetki dâhilinde kullanımını denetletmek amacı ile bağımsız denetim yaptırmaktadır. Özetle ifade etmek gerekirse, 1840 öncesi dönemde mali denetim tüm işlemlerin detaylı olarak doğrulanması ile sınırlıdır. Sadece bilanço denetimi yapılmaktadır. Sınama ve örneklendirme kavramları denetim sürecine dâhil değildir. Bu dönemde mali denetimin amacı, mali sorumlukları olan kişilerin dürüstlüğünü belirlemek üzere tasarlanmıştır (Fitzpatrick, 1939).

**1844- 1920 Dönemi:** Bu dönemde, Birleşik Krallık'ta mali denetim mesleği ile ilgili önemli gelişmeler yaşanmıştır. Sanayi devrimi ile birlikte geniş ölçekli işletmelerde kurumsal yapıların önemi daha da artmıştır. Bu dönemde büyük fabrikalar ve makineye dayalı üretim tesisleri kurulmuştur. Bu büyük çaplı sermaye harcamalarını finanse edebilmek için büyük miktarlarda sermayeye ihtiyaç duyulmuştur. Ancak, bu dönemde hisse senedi piyasasının (borsa) kontrolsüz ve büyük oranda spekülatif oluşu, finansal başarısızlık oranı çok yükseltmiş ve mali yükümlülükler sınırlanmamasına sebep olmuştur. Piyasa katılımcılarının talepleri ve piyasada güvenin tesisi amacıyla denetim mesleğinin ortaya çıkmasının zamanı gelmiştir (Brown, 1962).

Bu süreçte Birleşik Krallık'ta meydana gelen sosyal gelişimlerin sonucunda 1844'te Anonim Şirketler Yasası kabul edilmiştir. Anonim Şirketler Yasası, "idarecilerin şirketlerin hesap defterlerini dengede tutarak eksiksiz ve dürüst bir bilanço hazırlamaktan sorumlu olduklarını" ortaya koymuştur. Birleşik Krallık'ta demiryolu denetimi için 1845'te

ilk bağımsız denetim şirketi kurulmuştur. Ancak bilançonun hissedarlara yıllık olarak sunulması ve yasal denetim ancak 1990 yılında 1862’de çıkartılan Şirketler Yasası altında mecburi kılınmıştır (Porter ve diğerleri, 2003). Özetle, 1840- 1920 arası dönem mali denetçilerin rolünün genel olarak hilelerin saptanması ve şirketlerin borç ödeme gücünün düzgün biçimde ortaya konulmasıdır. Yani bir anlamda belge denetimi yapılmaktadır. Bu kapsamda muhasebe kayıtları ve işlemlerinin detaylı kontrolü yapılmakta, hesaplar ve bilanço arasındaki maddi tutarlılık araştırılmakta, işletme dışı deliller ve varlıkların fiziksel gözlemi de daha azda olsa dikkate alınmaktadır.

**1920- 1960 Dönemi:** 1920- 1960 periyodunda Amerikan ekonomisinin büyümesi, mali denetimin gelişiminin Birleşik Krallıktan Amerika Birleşik Devletleri’ne kaymasına sebep olmuştur. 1929’daki Wall Street’in Çöküşü ve ardından gelen ekonomik kriz sonrasındaki toparlanma yıllarında ticari kuruluşlara olan yatırımlar hızla artmış, şirketler büyüdükçe mülkiyet ve yönetim fonksiyonları arasındaki ayrım daha da belirgin hale gelmiştir. Piyasa katılımcılarının şirketlerin mali durum ve performanslarının doğru ve adil bir biçimde yansıtıldığına ikna edilebilmesi amacıyla Montgomery’nin Mali Denetim metinleri yayımlanmıştır. Bu metine göre, “Mali denetimin tesadüfi ancak yine de önemsiz olmayan hilelerin belirlenmesi” şeklinde ifade edilmektedir. Dolayısı ile denetim fonksiyonlarının odak noktasının hile ve hataları bulmak ve önlemekten şirketlerin dürüstlük ve adilliklerini belirlemeye kaymasının bu döneme denk geldiğine şahitlik edilmiştir. Maddesellik kavramı ve örnekleme teknikleri bu dönemde mali denetimlerde kullanılmaya başlamıştır. Yönetim tarafından hazırlanan finansal tablolara kredi verme güvenilirliği, denetimin amacı olarak hile ile hata belirleme önemini kaybetmiş ve vurgu giderek kar ve zarar tablosuna kaymıştır (Porter ve diğerleri, 2003).

**1960- 1990 Dönemi:** Teknolojik ilerleme, şirketlerin boyutu ve karmaşıklıkları bu döneme damga vurmuştur. Denetçiler 1970’lerde, mali bilgilerin güvenilirliğini arttırmada ve etkin sermaye piyasası operasyonlarını daha ileri noktalara taşımada önemli rol oynamışlardır. Benzer bir ifadeyle, denetçilerin görevleri arasında mali bildirimlerin doğruluğunu onaylamak ve mali bildirimlerin dürüstçe yapılmasını sağlamak da bulunmaktadır. Bu dönemin başlarında “defterlerdeki işlemleri kontrol”den “sisteme güvenme”ye doğru bir perspektif kayması olduğu görülmektedir. 1980 yılı başlarında denetçilerin yaklaşımlarında bir İç kontrol sistemi değerlendirmesinin pahalı bir süreç olduğu ortaya çıkınca yeniden düzenlemeye gidilerek analitik prosedürlerden daha fazla



yararlanılmaya başlanmıştır. Risk bazlı denetleme sürecine geçiş ile birlikte denetçilerin, müşterileri şirketleri, bu şirketlerin kilit personellerini, şirket ilkelerini ve sektörleri en ince ayrıntısına kadar anlama yeteneğini kazanmalarını gerektirmiştir (Porter ve diğerleri, 2003).

**1990'dan Günümüze:** Denetim süreci, 1990'lardan günümüze, dünya ekonomisindeki büyümenin bir sonucu olarak hızlı değişikliklere tanıklık etmiştir. Günümüzde denetim kavramı denetlenen şirketlerin iş riski perspektifi üzerine kurulmuş olan yeni bir yaklaşıma dönüşmüştür. 1990'lı yılların başından itibaren denetim kavramı, hilelerin tespiti, bildirilmesi, denetlenenin, işletme yönetimi konularında toplumun ve otoritelerin yükselen endişesine göre hareket etmesi konusundaki şüphelerini değerlendirip açıkça rapor etmede gitgide artan bir sorumluluğu ifade etmeye başlamıştır (Porter ve diğerleri, 2003). Günümüzde halen, denetimin temel amaçlarının başında, yönetim tarafından yıllık raporda sunulan mali ve mali olmayan bilgilerin güvenilirliğini sağlamak ile birlikte işletmelere danışmanlık hizmeti sunmaktır. Şaşırtıcı şekilde, 2000'li yılların başına kadar büyük denetim şirketlerinde danışmanlık gelirleri denetim gelirlerinin üzerine çıkmıştır. Bu durum sonucunda; düzenleyici kurumlar ve yatırımcılar, danışmanlık gelirin bağımlı olan denetim firmalarının bağımsızlığından şüphe duymaya başlamışlardır. Sunbeam, Waste Management, Xerox, Adelphia, Enron ve WorldCom gibi halka açık şirketlerdeki bir dizi mali skandal sonrası denetimlerin kalitesi inceleme altına alınmıştır. Bu dev şirketlerin batması denetimcilerin çalışmalarına duyulan güveni zedelemiş ve bir güven krizine yol açmıştır (Boynton ve Johnson, 2006). Sonuç olarak, bağımsızlık ve denetim kalitesini iyileştirme yolunda daha sert kurallar ve önlemler alınmaya başlamıştır. Ayrıca, birçok ülkede muhasebe kurumları, hükümetler, sermaye piyasası kurulları ve akademiler nezdinde denetim uygulamasını güçlü kılacak pek çok radikal reformlar yapılmıştır (Leung ve diğerleri, 2004).

### **1.5. Bağımsız Denetimle İlgili Türkiye'deki Tarihi Gelişmeler**

Osmanlı'da muhasebe düzeni, devletin mali yönetiminin bir aracı olarak gelişmiştir. Bu nedenle denetim, mali denetim niteliğinde olup, devlet gelirlerinin ve giderlerinin izlenmesi amacıyla gerçekleştirilmiştir. Bu kapsamda, 1879 yılında Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu kurulmuştur. Türkiye'de bağımsız denetiminin gelişimi ekonomik gelişmelere paralel bir seyir izlemektedir. Türkiye'de denetim konusundaki ilk uygulama

örnekleri, muhasebe konusunda uzmanlığını kanıtlamış kişilere mahkemelerde bilirkişilik yaptırılması ve vergi kanunları gereği vergi denetimi yetkisi tanınması ile başlamıştır. Daha sonra muhasebe meslek mensupları kendi aralarında örgütlenerak, bir taraftan mesleğin yasal statüsünün oluşturulması için diğer taraftan da mesleğin eğitim yönüyle ilgilenerak, toplumda muhasebe ve denetim bilincinin oluşmasına çalışmışlardır. Türkiye’de mali piyasaların gelişimiyle birlikte bağımsız denetim olgusu 1987 yılından itibaren Türk mali sisteminde de düzenleyici kurumların ilgi alanına girmiştir (Uzay ve diğerleri, 2009:127).

Bağımsız denetimde Türkiye’deki tarihsel gelişmeler aşağıdaki gibidir (Sanlı ve Özbirecikli, 2012:4):

- Maliye Bakanlığı tarafından istenen denetim
  - Türkiye’de muhasebe ve denetim mesleklerinin kurumsallaşması (1989)
- Sermaye Piyasası Kurulu tarafından istenen denetim (1987)
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (1999)
  - Tekdüzen hesap planı (1992)
- Sigorta Denetleme Kurulu ve Sigorta Şirketlerinin Bağımsız Denetimi (1994)
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (1999)
- Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu ve Enerji Piyasasında Bağımsız Denetim (2001)
- Yeni Türk Ticaret Kanunu’na göre istenen denetim (2011)

Görüldüğü üzere bağımsız denetimle ilgili son olarak yasal düzenleme TTK ile yapılmış olup; muhasebe uygulamaları, muhasebe standartları, denetim ve denetim standartları alanında çok önemli yasal düzenlemeler getirmiştir (Uluslan ve diğerleri, 2012:13).

6102 sayılı TTK 14.02.2011 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Muhasebe uygulamalarıyla ilgili maddeler ise 01.01.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu çalışmada aksi belirtilmedikçe TTK ifadesi ile 6102 sayılı kanundan bahsedilmektedir.

TTK'nin denetim konusunda getirdiği en büyük değişikliklerden birisi sermaye şirketlerindeki şirket organlarından birisi olan murakıplığı kaldırıp bağımsız denetimi getirmiş olmasıdır (Şengel, 2011: 29). Bu düzenleme öncesinde anonim şirketler murakıplık sistemi ile denetlenirken, 6102 sayılı TTK ile uzmanlık alan bilgisi gerektirmeden uygulanan murakıplık sistemi kaldırılmış yerine bağımsız denetim uygulaması getirilmiştir (Özçelik ve diğerleri, 2014: 57).

Türk Ticaret Kanunu, tüm sermaye şirketlerinin bağımsız denetimini zorunlu hale getirmektedir. Ancak, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), gerekli ortamın oluşması amacı ile bir geçiş dönemi uygulamaktadır. Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen bağımsız denetime tabi olma şartları, bu geçiş dönemine yöneliktir. Temel hedef, bağımsız denetime tabi olma şartlarını Avrupa Birliği müfredatına uygun hale getirmektir.

6102 sayılı TTK ile bağımsız denetimin; kim tarafından, nasıl, hangi şartlarda yapılacağı ve bağımsız denetim şirketleri ile bağımsız denetçilerin kim tarafından yetkilendirileceği ve gözetileceği belirlenmiştir.

Anonim şirketin ve şirket topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu olan Türkiye Denetim Standartlarına göre denetim faaliyetini gerçekleştirilmektedir (Türk Ticaret Kanunu [TTK] 2011: madde 397).. Ayrıca Türkiye'de KGK; hem Uluslararası Muhasebe Standartlarını hem de Uluslararası Denetim Standartlarını Türkçeye çevirerek Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Denetim Standartları (TDS) olarak yayımlamakta ve ilgili taslakların hazırlanması ile taslaklarla ilgili kamuoyuna bilgi verilmesi ve görüş alınması noktasında tek yetkili kurumdur.

Denetlenen finansal tabloların, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgiler ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmıyıp yansıtmadığının incelenmesi de denetimin kapsamına dâhil edilmiştir (TTK, 2011: madde 397). Yıllık faaliyet raporlarında denetime tabi şirketler denetimden geçip geçmediğini ve denetçinin

görüşünü finansal tablonun başlığında açık bir şekilde belirtmek zorundadır (TTK, 2011: madde 397). Ayrıca denetime tabi olduğu halde denetim yaptırmayan şirketlerin finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş sayılmaktadır (TTK, 2011: madde 397). Denetimden sonra şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun değiştirilmesi durumunda ve bu değişiklikler denetim raporları etkilenebilecek durumdaysa, finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun yeniden denetlenmesi gerekmektedir. Bu durum bir raporla özel olarak açıklanır (TTK, 2011: madde 397). Denetimin konusu ve kapsamı TTK'nin 398'inci; denetçinin seçimi, görevden alınması, sözleşmenin feshi TTK'nin 399'uncu; denetçi olabilecek TTK'nin 400'üncü; ibraz yükümü ve bilgi alma hakkı TTK'nin 401'inci; denetim raporları TTK'nin 402'inci; görüş yazıları TTK'nin 403'üncü; denetçilerin sır saklamadan doğan sorumlulukları TTK'nin 404'üncü ve şirket ile denetçi arasındaki görüş ayrılıkları TTK'nin 405'inci maddesinde ayrıntılı olarak belirtilmiştir.

#### **1.6. Muhasebe Skandalları ve Denetim Şirketleri**

Denetim ve muhasebe mesleği açısından 20. yüzyılın başlarında ortaya çıkan muhasebe skandalları nedeniyle karanlık bir dönem yaşanmıştır. Bu skandallar ile denetime olan güven duygusunda ciddi anlamda şüpheler oluşmuştur (Dinç ve Gerekan, 2014: 21). Bunun sonucunda bilgi kullanıcılarının finansal tabloları hazırlayan ve denetleyen meslek mensuplarına olan güveni azalmıştır (Uzay ve Gönen, 2010: 116). Aynı zamanda skandallar sonucunda şirketlerin faaliyetlerinin eksik ve yanıltıcı bir şekilde bilgi kullanıcılarına aktarılması, şirketlerin meşruiyetini sorgulatmıştır. Bu durum, bilgi kullanıcılarının güvenin zedelenmesine ve sermaye piyasalarına olan güvenin sarsılmasına neden olmuştur (Dinç ve Abdioğlu, 2009: 159). Aynı zamanda yapılan hileler işletmelerde önemli hukuki davalar gibi nedenlerle çok yüksek kaynak kayıplarına yol açabilmektedir (Çankaya ve Gerekan, 2009: 95). Türkiye'de de finans sektöründe çeşitli yolsuzluklar ve hileli işlemler yapılmıştır. Banka yolsuzlukları sermaye piyasasına olan güveni zedelemiş toplumun belirli bir kısmı finansal zarara uğramıştır. Banka yolsuzluklarının en bilineni ise İmar Bankası olayıdır (Terzi, 2012: 15). ABD ve Avrupa Birliği ülkelerinde yaşanan skandallar ve şirket iflasları Türkiye'de görülmemekle beraber 2001 yılının şubat ayında ağır mali krizlerden biri yaşanmıştır. Bu süreçte yaşanan banka iflasları ve iflasların bağımsız denetimle olan ilişkisi, Türkiye'de bağımsız denetimin gözetim fonksiyonuna

olan ihtiyacı ortaya çıkarmıştır (Senal, 2011: 84). Dünyayı sarsan bu skandallar Tablo 2’de sunulmuştur.

Tablo 2’de açıklanan skandallar ve bu skandallara ilişkin bulgu veya iddialar dünya genelinde muhasebe ve denetim mesleğinin imajını zedelemiş bağımsız denetimin anlam ve önemi bilgi kullanıcılarının gözünde değer kaybetmiştir. Denetim açısından bu skandallar iddia niteliğinde kalmış olsa dahi bağımsız denetim hizmetinin kalitesi ve doğruluğu bakımından bilgi kullanıcılarının akıllarında şüphe uyandıracak türden olaylardır. Bu durum bağımsız denetimin mantığı ile bağdaşmamaktadır. Yaşanan bu muhasebe ve denetim skandalları tüm dünyayı sarmış ve bağımsız denetimde kalitenin sağlanmasına yönelik uluslararası standartlar ve düzenlemelere ihtiyaç olduğu ortaya çıkmıştır. Tablodaki skandallarda görüldüğü gibi bağımsız denetim şirketlerinin uluslararası ölçekte en büyüklerden olmalarına rağmen denetim eksiklikleri sonucunda bu skandallar ortaya çıkmıştır. Bu durumun sonucu olarak bir bağımsız denetim şirketinin veya denetlenen şirketin uluslararası büyüklüğü, finansal tabloların güvenilir bir şekilde sunulduğu ve bağımsız denetim hizmetinin kaliteli bir şekilde yapıldığı anlamına gelmemektedir. Yani bu alanda düzenlemeler yapılması, standartlar oluşturulması ve bağımsız denetim hizmetinin kalitesini denetleyici kurumların aktif bir şekilde kurulması gerektiği anlaşılmıştır. Bunun üzerine ABD tarafında Sarbanes Oxley 2002 Yasası (SOX 2002) çıkartılmış, AB tarafından 8. Yönerge modernize edilmiş ve IFAC tarafından bağımsız denetimde kalite kontrole ilişkin KKS-1 ve BDS 220 standartları oluşturulmuştur. Finansal tabloların hatalı bir bilgi içermeme olasılığı olarak ifade edilen denetim kalitesi ile bu güvensizliğin ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır (Palmrose, 1988: 63).

**Tablo 2: Muhasebe Skandalları ve Denetim Şirketleri**

Şirket	Denetleyen Şirket	Skandalın meydana geldiği tarih	İddialar	Gelişmeler
Adelphia Communications	Pricewaterhouse Coopers	Nisan 2002	Rigas ailesi kuruluşu Adelphia tarafından desteklenen bilanço dışı krediler ile 3,1 milyar dolar topladı, sermaye harcamalarını şişirerek ve borçları saklayarak sonuçları şişirdiler.	Rigas ailesinin üç mensubu ve iki eski yönetici dolandırıcılık suçundan hüküm giydi. Şirket tüm Rigas ailesine güvene dayalı görevleri ihlal etmek ve diğer sebeplerle 1 milyar dolarlık bir dava açtı.
AOL Time Warner	Ernst & Young	Temmuz 2002	Reklam piyasası bocaladığı ve AOL'nin Time Warner'ı satın alması ufukta görüldüğü esnada AOL defterlerine takas anlaşmaları kaydederek satışlarını şişirdi, başkaları adına reklam satarak elde ettiği gelirlerle büyüme oranlarını yüksek tuttu ve anlaşmayı yaptı. AOL ayrıca reklam verenler ve tedarikçiler ile "round-trip (ters ticaret)" anlaşmaları yaparak ta satışlarını şişirdi.	Adalet Bakanlığı şirkete belgelerini muhafaza etmesini emrettiğinde soruşturma korkusu iyice arttı. AOL gelirlerini 49Milyon\$ civarında abartmış olabileceğini açıkladı. Şirket Nisan ayında 54 milyar dolar ceza aldıktan sonra şirketin yeni bir iyi niyet nominal değer düşürmesi yapabileceği yönünde endişeler artı.
Arthur Andersen	Arthur Andersen	Kasım 2001	Menkul Kıymetler Komisyonu Enron hakkında soruşturma başlattıktan sonra Enron müşteri denetimleri ile ilgili belgeleri yok etti.	Andersen Haziran ayında adalete engel olma suçundan mahkûm edildi ve Ağustos 2002 itibari ile kamu firmalarının denetimine son verdi. Andersen yüzlerce müşteri kaybetti ve çalışanlarının büyük bölümü ayrıldı.
Bristol-Myers Squibb	Pricewaterhouse Coopers	Temmuz 2002	"Kanal doldurma" ya da üreticilerin defterlerinden düşmek için toptancılarını satabileceklerinden çok envanter kabul etmeye zorlayarak 2001 gelirlerini 1,5 milyar dolar şişirdi.	Envanteri kabul edilebilir ölçütlere düşürme çabaları 2003 boyunca hisse başına kazancı 61 sent düşürdü.
CMS Energy	Arthur Andersen	Mayıs 2002	"round-trip" takasları yaparak enerji ticaret hacmini yapay olarak şişirildi.	Thomas J. Webb, Kellogs'un eski CFO'su, Ağustos'ta geçerli olmak üzere yeni finans müdürü olarak atandı
Duke Energy	Deloitte & Touch	Temmuz 2002	Ticaret hacmini ve gelirleri şişirmek için 23 "round-trip" takası içinde bulunuldu.	Şirket yapılan dahili incelemenin sonucunda bu "round-trip" takaslarının mevcut ya da geçmiş finansal süreçler üzerinde hiçbir maddi etkisi olmadığını bulunduğunu açıkladı
Dynergy	Arthur Andersen	Mayıs 2002	"round-trip" takasları yaparak enerji ticaret hacmini ve nakit akışlarını yapay olarak şişirildi.	Şu anda yeniden denetleme sürecinden geçiyor. Standard&Poor's kredi puanını "hurda" seviyesine düşürdü ve şirket 2002 de tahmin edilen 1 milyar dolar nakit akışı tahmininden 400 milyon dolar eksik kalınacağı beklentisinde olduğunu açıkladı
El Paso	Deloitte & Touch	Mayıs 2002	"round-trip" takasları yaparak enerji ticaret hacmini yapay olarak şişirildi.	En büyük hissedarlardan biri olan Oscar Wyatt yeni bir yönetim organizasyonu düzenleme kararı
Enron	Arthur Andersen	Kasım 2001	Kayıt dışı ortaklıkları usulsüz olarak kullanarak 1 milyar doların üzerinde kar şişirilmesi ve borç saklanması yapıldı; Teksas enerji piyasası manipüle edildi, yurt dışı kontratları kanamak için yabancı hükümetlere rüşvet verildi, Kaliforniya enerji piyasası manipüle edildi.	Eski Enron yöneticisi Michael Kopper iki ağır suçtan suçlu olduğunu kabul etti; CEO vekili Stephen Cooper Enron'un hak talebi ve mesuliyetler dolayısıyla 100 milyar dolar ödemek zorunda kalabileceğini açıkladı, şirket iflas başvurusunda bulundu, Denetçisi Andersen Enron belgelerini yok ederek adalete engel olmaktan hüküm giydi.

**Tablo 2: (devamı)**

Şirket	Denetleyen Şirket	Skandalın meydana geldiği tarih	İddialar	Gelişmeler
Homestore.com	Pricewaterhouse Coopers	Ocak 2002	Takas işlemlerini gelir göstererek satışları şişirildi.	Homestore yatırımlarında 9 milyon dolar kaybeden Kaliforniya Eyaleti Öğretmenler Emeklilik Maaşı Fonu firmayı dava etti.
Merck	Pricewaterhouse Coopers	Temmuz 2002	Merck tarafından hiç alınmayan müşteriden eczaneye 1,2 milyar dolar tutarında sigorta primi kaydedildi.	Menkul Kıymetler Komisyonu Medco'nun satış ve muhasebe bölümleri dâhil halka arzını onaylamıştı. Şirket 1 milyar dolar toplaması beklenen halka arz kaydını geri çekti.
Mirant	KPMG	Temmuz 2002	Şirket çeşitli varlık ve pasif varlıklarını abartmış olabileceğini açıkladı.	Dâhili bir inceleme yapılan hataların gelirleri 1,1 milyar dolar kadar şişirilmesine sebep olduğunu ortaya koydu.
Peregrine Systems	KPMG	Mayıs 2002	Üçüncü parti satışlardan elde edilen gelirler usulsüzce gerçekleştirilerek satışlar 100 milyon doların üzerinde şişirilmiştir.	2000 yılından itibaren tüm sonuçların yeniden beyan edileceği açıklandı. Masrafları kısmak için iş gücünün yaklaşık yarısı işten çıkarıldı, üç ay sonundaki üçüncü denetimin raporları daha açıklanmadı, sonucunda Nasdaq listesinden çıkarılma tehlikesi oluştu.
Qwest Communications International	1999, 2000, 2001 yılları Arthur Andersen, 2002 Deloitte & Touch	Şubat 2002	Ağ kapasitesi takasları ve uzun süreli anlaşmaların usulsüz muhasebesi ile gelirler şişirildi.	Qwest dâhili inceleme sonucu satışlarda 1,16 milyar dolar tutarında muhasebe hatası olduğunu kabul etti. Bu 2000, 2001 ve 2002 sonuçlarının yeniden bildirimine sebep olacak. Qwest telefon-dizin birimini 7,05 milyar dolar fiyatla satacağını duyurdu.
WorldCom	Arthur Andersen	Mart 2002	3,8 milyar dolar tutarındaki operasyon giderlerini sermaye giderleri olarak göstererek nakit akışını şişirdiler, kurucu Bernard Ebbers'e 400 milyon dolar kayıt dışı borç sağladılar.	Şirket toplam yeniden bildirimini 7,2 milyar dolar yapacak 3,3 milyar dolar değerinde usulsüz kayıt daha bulduğunu açıklayarak Wall Street'i afallattı ve Eski mali işler müdürü Scott Sullivan ve eski denetçi David Myers tutuklandı ve asıl suçlu yönetim kurulu başkanı Bernie Ebbers sayıldı.
Xerox	Arthur Andersen	Haziran 2000	Finansal sonuçların 5 yıl boyunca üzerinde oynayarak gelirler 1,5 milyar dolar tutarında şişirildi.	Xerox 10 milyon dolar ödemeyi ve 1997'den itibaren tüm finansal işlemlerini yeniden beyan etmeyi kabul etti.
Global Crossing	Arthur Andersen	Şubat 2002	Gelirleri şişirmek için diğer taşıyıcı firmalar ile ağ kapasitesi "takasları" yaparak gelirleri şişirdiler, muhasebe uygulamaları ile ilgili belgeleri yok ettiler.	Şirket iflas başvurusunda bulundu. Hutchison Telekomünikasyon Limited ve Singapur Teknoloji Tele Medya firmanın %61,5 çoğunluk hissesi için 250 milyon dolar ödeyecektir.
Halliburton	Arthur Andersen	Mayıs 2002	Defterlerine usulsüz biçimde müşteriler ödemeyi kabul etmeden önce yıllık inşaat maliyeti hacim artışı işlediler.	Yasal gözetleme örgütü Judicial Watch Halliburton, eski CEO'su, Başkan Yardımcısı Dick Cheney ve diğerleri hakkında sahtecilik davaları açtı.

**Kaynak:** Patsuris, 2002; denetleyen şirket sütunu yazar tarafından eklenmiştir.

## 1.7. Bağımsız Denetim Yapmada Yetkili Denetçiler ve Şirketler

Bağımsız denetçi, bir denetim şirketinde veya bireysel olarak denetim hizmeti veren kişidir (Erdoğan, 2001: 4). Yöneticiler iç kontrol sistemlerini tasarlayarak işletmenin finansal tabloları oluştururken, bağımsız denetçiler iç kontrolün etkinliği ile ilgili fikirler sağlayan bütünleşik denetimin bir parçası olan finansal tabloların güvenilirliği ile ilgili fikirler ortaya koyarlar (Johnstone ve diğerleri, 2013: 3).

KGK tarafından hazırlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde bağımsız denetçiler; 01.06.1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensuplarından bağımsız denetim yapmak üzere, KGK tarafından yetkilendirilen kişiler olarak tanımlanmaktadır. Türkiye'de gelişmekte olan ülkelerin çoğunda olduğu gibi muhasebe ve denetim mesleği gelişim aşamasında olan bir meslektir (Çürük, 2004: 150). Bu kapsamda Türkiye'de 20.05.2015 tarihi itibarıyla 11.504 adet KGK tarafından resmi sicili bağımsız denetçi bulunmakta ve her geçen gün bu sayı artış göstermektedir.

Bağımsız denetçiler eşsiz bir görevi icra ederler. Bağımsız denetçilerin bağımsız denetimini yaptıkları müşteri şirket ile herhangi bir işçi-işveren ilişkisi bulunmamaktadır. Ayrıca, denetimin gelişmiş olduğu ülkelere bağımsız denetçiler oldukça önemli bir konuma sahiptir.

Bağımsız denetim şirketlerinde çalışan bağımsız denetçiler kademelerine göre; (1) Sorumlu Ortak Baş Denetçi, (2) Baş Denetçi, (3) Kıdemli Denetçi, (4) Denetçi ve (5) Denetçi Yardımcısı unvanları almaktadır (Yavaşoğlu, 2001: 31). Sorumlu ortak baş denetçiler bağımsız denetim şirketinde pay sahibi olan ve denetim çalışmasını kendi kişisel sorumluluğu altında yürütüp bağımsız denetim raporunu imzalamaya yetkili baş denetçi unvanına sahip gerçek kişilerdir. Baş denetçi unvanı için fiilen en az 10, kıdemli denetçi unvanı fiilen 6 ve denetçi unvanı fiilen 3 yıl mesleki deneyime sahip olunması gerekmektedir. Denetçi yardımcıları ise en az 2 yıl staja tabidirler ve stajda geçen süreleri diğer denetçi unvanlarının kazanılması için hesaplanan sürelere dâhil edilmektedir (Karacan ve Uygun, 2012: 47). Sorumlu ortak baş denetçiler birlikte çalıştığı denetçi ve denetçi yardımcılarının çalışmalarını hem denetimin yapılması esnasında hem de



denetimin bitiminde incelemeli, denetçilerin sorunlarını çözmeye yardımcı olmalı ve böylece denetim hizmetinde eğitilmelerini sağlamalıdır (Messier ve diğerleri,2006: 44-45).

Bağımsız denetçilik toplum tarafından yüksek derecede güvenilirliğe sahip olması gereken bir meslektir. Çünkü bağımsız denetçinin yaptığı işten dolayı bilgi kullanıcılarına karşı bir sorumluluğu bulunmaktadır. Bağımsız denetim hizmetinin işinin ehli ve uzman kişiler tarafından yürütülmesi amacıyla bağımsız denetçi olabilmek için eğitim, sınav ve staj şartı gibi şartlar aranmaktadır. Ayrıca bağımsız denetim hizmeti sadece “bağımsız denetçi” unvanını almış meslek mensupları tarafından yapılabilmektedir. Pek çok ülke ilgili mevzuatlarında “hangi denetçilerin denetim görevine seçilebileceği”, “kimlerin denetlenen şirkette denetçi olabileceği” bir diğer ifadeyle “denetçi olarak atanma kriterleri” konusunda yasal düzenlemelere yer vermiştir (Sağmanlı ve Cömert, 2010: 42). Türkiye’de ise bu şartlar KGK tarafından BDY’nin 14’üncü “Denetçinin Yetkilendirilmesi” ve 15’inci “Uygulamalı Mesleki Eğitim” maddelerinde açıkça belirtilmektedir. Bu yönetmelikte yer alan bağımsız denetçi olabilmenin gerekli şartlarını sınıflandırma yaparak açıklamada fayda vardır. Ayrıca bağımsız denetçi olabilmek için ilgili meslek sınavlarını başarıyla tamamlamış, yetki ve çalışma belgesini de almış olmak gerekmektedir. Bağımsız denetçilerin alması gereken yetki ve çalışma belgesi ya da bağımsız denetçi olabilmek için yapılan sınavlar ve diğer şartlar, bağımsız denetçinin faaliyet göstereceği alana göre farklılık göstermektedir.

Bağımsız denetim şirketleri ve bireysel denetçiler, KGK tarafından yetkilendirilmektedir. Yetki belgeleri KGK tarafından, BDY çerçevesinde, uygun görülen sermaye şirketlerine “Bağımsız Denetim Kuruluşu Belgesi”, bireysel denetçilere ise “Bağımsız Denetçi Belgesi” verilmektedir. Bağımsız denetim faaliyetlerinde bulunabilmek için bu belgelerin alınması zorunlu olup adı geçen belgelere sahip olmayan şirketler veya meslek mensupları denetim faaliyetlerinde bulunamazlar. Bu duruma uygun olarak SPK Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğinde (Seri: X, No:22’de) değişiklik yapılmasına dair 28.06.2013 tarihinde yayımlanan tebliğinde (Seri: X, No: 28) bağımsız denetim yapmada yetkili şirketlerin KGK tarafından yetkilendirilmiş olması şartını getirmiş ve KGK’nin yayımlamış olduğu ilgili yönetmelik ve standartlara göre gerekli değişiklikleri yapmıştır.

KGK tarafından çıkarılan BDY’de bağımsız denetim hizmetini şirket olarak veya bireysel şekilde yürütebilme durumu belirlenmiştir. Bu kapsamda Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) ve faaliyet alanları, işletme büyüklükleri, çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre KGK tarafından belirlenen işletmelerin denetimi yalnızca denetim şirketleri tarafından denetlenebilirken, diğerlerinin denetimi denetim şirketleri veya denetçiler tarafından yapılabilmektedir (BDY, 2012: madde 11).

Denetim şirketlerinin hiyerarşik örgüt şeması ortakların ya da sahiplerin en tepede olduğu bir yapıdır. Ortaklar ya da sahipler her denetimin bütünüyle idaresinden sorumludur. Hiyerarşinin ikinci sırasında baş denetçiler ve personelin yaptığı denetimi gözden geçiren yöneticiler vardır. Baş denetçiler belirli bir denetimin günlük faaliyetlerini izlemekle yükümlüdür ve girişi yapan personelin, ki bu personel temel denetim işlemlerinin çoğunu yapmaktadır, denetimini yaparlar. Ortaklar ve yöneticiler aynı anda yapılan pek çok denetim sözleşmesini takip ederken baş denetçiler ve personel tek seferde daha az denetim sözleşmesi ile ilgilenirler (Johnstone, 2013: 10).

Dünyadaki 4 büyük bağımsız denetim şirketi; KPMG, Deloitte, Pricewaterhouse-coopers ve Ernst&Young olup bu şirketlerin organizasyon yapısı oldukça karışıktır. Örneğin; 4 büyüklerin her birinin üye firmalardan oluşan dünya genelinde birer ağı vardır. Üye firmaların hepsi ortak bir ad, marka ve kalite standartlarını paylaşmak noktasında sözleşme yapmışlardır. Bir başka durumda bazı küçük denetim şirketleri bir çeşit firma ağı vasıtasıyla uluslararası faaliyet gösterebilirler. Örneğin; Moore Stephens adıyla faaliyet gösteren belirli sayıda bölgesel ya da yerel şirket vardır. Bir başka grup ise Baker Tilly adı altında faaliyet gösterir. Türkiye’deki denetim şirketlerinin bazıları da bu ağlarda yer almaktadır.

Türkiye’de Mayıs 2014’te KGK tarafından yetkilendirilen 112 adet bağımsız denetim şirketi bulunmaktayken bu sayı Mayıs 2015 için 172 adettir. Bir yılda 60 adet yeni bağımsız denetim şirketi kurulmuş olup bir yıllık bu süreçte oran olarak yetkilendirilen bağımsız denetim şirketleri %53,5’lik artış göstermiştir. Bu durumun Türkiye’de bağımsız denetimin kapsamının daha fazla şirketin denetimini kapsayacak şekilde her yıl genişletilmesiyle doğrudan ilgisinin olduğu söylenebilir. Bu noktada bağımsız denetim şirketlerinin etkin bir şekilde denetim ve kalite kontrollerini yapma konusunda KGK’ye önemli bir görev düşmektedir.

## 1.8. Bağımsız Denetime Tabi Şirketler

23.01.2013 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile hangi şirketlerin bağımsız denetime tabi olacakları belirlenmiştir. Kararda, hangi şirketlerin bağımsız denetime tabi olduğu tek tek tüm özellikleriyle sayılmış ve belirleme yapılmıştır. Son olarak 01.02.2015 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan 2014/7149 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile daha önce yayımlanan kararda değişiklik yapılmıştır. Bu değişikliğin niteliği; bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin aktif toplamı, yıllık net satış hâsılatı ve çalışan sayısı ile ilgili olup aşağıda son haliyle sunulmuştur. Bağımsız denetime tabi şirketler 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile 26.09.2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümleri çerçevesinde bağımsız denetime tabidir. Ekli (I) sayılı listede yer alan şirketleri bir Tablo 3’de yer almaktadır.

Ekli (II) sayılı liste kapsamında yer alan şirketler, tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte listede belirtilen sınırlamalar dikkate alınarak, 6102 sayılı TTK ile 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümleri çerçevesinde bağımsız denetime tabidir. Burada da üç ölçütten ikisinin sağlanması şartı aynı şekilde aranmaktadır. Ekli (II) sayılı listede sayılan şirketler, aktif büyüklükleri, yıllık net satış hâsılatları ve çalışan sayıları dikkate alınarak belirlenmiştir (bkz. Tablo 4).

Ayrıca bahsedilen Bakanlar Kurulu Kararında belirtilen ve Tablo 3 ve Tablo 4’de yer alan şirketlerin dışında kalan sermaye şirketlerinden; tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte aşağıdaki *üç ölçütten ikisini üst üste iki dönem* sağlayan şirketler bağımsız denetime tabi olacaklardır:

- a) Aktif toplamı 50.000.000.-TL ve üstü Türk Lirası,
- b) Yıllık net satış hasılatı 100.000.000.-TL ve üstü Türk Lirası,
- c) Çalışan sayısı 200 ve üstü.

**Tablo 3: KAYİK Kabul Edilen Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Listesi**

<b>Faaliyet alanı</b>	<b>Denetime tabi olacak Şirket Türleri</b>
<b>Sermaye Piyasası Kanununa gereği Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden bağımsız denetime tabi olacak olanlar</b>	Yatırım kuruluşları, Kolektif yatırım kuruluşları, Portföy yönetim şirketleri, İpotek finansmanı kuruluşları, Varlık kiralama şirketleri, Merkezi takas kuruluşları, Merkezi saklama kuruluşları, Veri depolama kuruluşları, Derecelendirme kuruluşları, Değerleme kuruluşları, Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler, Nitelikli yatırımcılara satılmak üzere pay hariç sermaye piyasası aracı ihraç eden anonim şirketler.
<b>19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden bağımsız denetime tabi olanlar</b>	Bankalar, Derecelendirme kuruluşları, Finansal holding şirketleri, Finansal kiralama şirketleri, Faktoring şirketleri, Finansman şirketleri, Varlık yönetim şirketleri, Finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler.
<b>3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile 28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan şirketler</b>	Sigorta, Reasürans ve Emeklilik şirketleri.
<b>Borsa İstanbul piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilenler şirketlerden bağımsız denetime tabi olanlar</b>	Yetkili müesseseler, Kıymetli madenler aracı kurumları, Kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketler.
<b>10/2/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu hükümleri uyarınca bağımsız denetime tabi olanlar</b>	Anonim şirket halinde kurulan tarım ürünleri lisanslı depo şirketleri.
<b>11/8/1982 tarihli ve 2699 sayılı Umumi Mağazalar Kanunu hükümlerine göre bağımsız denetime tabi olanlar</b>	Anonim şirket şeklinde kurulan şirketler.
-	Ulusal karasal, uydu ve kablolu televizyon sahibi medya hizmet sağlayıcı şirketler.

**Kaynak:** 23.01.2013 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 01.02.2015 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 2014/7149 ve sayılı Bakanlar Kurulu Kararından yararlanılarak tablo halinde sunulmuştur.

KAYİK dışında bağımsız denetime tabi olan şirketler, bahsi geçen bakanlar kurulu kararının ekli (II) listesinde ayrıntılı olarak sunulmuş olup bu Tablo 4'te yer almaktadır.

**Tablo 4: Ek (II) Sayılı Listeye Göre Denetime Tabi Olacak Şirketler (KAYİK Olmayanlar)**

Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler	Ölçütler ( üç ölçütten en az ikisini sağlayan şirketler denetime tabi olacaktır)
Sermayesinin en az %25'i kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, sendikalara, derneklere, vakıflara, kooperatiflere ve bunların üst kuruluşlarına doğrudan veya dolaylı olarak ait olan şirketler	1) Aktif toplamı 40.000.000 ve üstü Türk Lirası. 2) Yıllık net satış hasılatı 50.000.000 ve üstü Türk Lirası. 3) Çalışan sayısı 125 ve üstü.
Yurt dışında günlük olarak gazete yayımlayan şirketler	1) Aktif toplamı 50.000.000 ve üstü Türk Lirası. 2) Yıllık net satış hasılatı 75.000.000 ve üstü Türk Lirası. 3) Çalışan sayısı 175 ve üstü.
Kaynak tahsisi içermeyen yetkilendirme sahibi şirketler ile çağrı merkezi şirketleri hariç olmak üzere, 15/1/2004 tarihli ve 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu, 5/11/2008 tarihli ve 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 1525 inci maddesi kapsamında Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu denetimine tabi olan şirketler	1) Aktif toplamı 50.000.000 ve üstü Türk Lirası. 2) Yıllık net satış hasılatı 100.000.000 ve üstü Türk Lirası. 3) Çalışan sayısı 200 ve üstü
20/2/2001 tarihli ve 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu, 18/4/2001 tarihli ve 4646 sayılı Doğalgaz Piyasası Kanunu, 4/12/2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu ve 2/3/2005 tarihli ve 5307 sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Kanunu ve Elektrik Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun uyarınca Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu düzenlemelerine tabi olarak faaliyet gösteren lisans, sertifika veya yetki belgesi sahibi şirketler (24/11/1994 tarihli 4046 sayılı Kanun hükümlerine tabi Kamu İktisadi Teşebbüsleri hariç)	1) Aktif toplamı 50.000.000 ve üstü Türk Lirası. 2) Yıllık net satış hasılatı 100.000.000 ve üstü Türk Lirası. 3) Çalışan sayısı 200 ve üstü.
Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketler	1) Aktif toplamı 15.000.000 ve üstü Türk Lirası. 2) Yıllık net satış hasılatı 20.000.000 ve üstü Türk Lirası. 3) Çalışan sayısı 50 ve üstü.
Gayri faal olan veya faaliyetleri geçici olarak durdurulan veya iptal edilmiş olan (gerekli ana sözleşme değişiklikleri ve benzeri prosedür işlemleri henüz gerçekleştirilmemiş olanlar dahil) iştirak ve şirketler hariç olmak üzere, Tasarruf Mevduatı ve Sigorta Fonunun iştirakleri ile mülga 4389 sayılı Bankalar Kanunu ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu kapsamında Fon tarafından denetimi ve yönetimi devralınan şirketler	1) Aktif toplamı 50.000.000 ve üstü Türk Lirası. 2) Yıllık net satış hasılatı 100.000.000 ve üstü Türk Lirası. 3) Çalışan sayısı 200 ve ütü.
8/6/1984 tarihli 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve bağlı ortaklıkları ile sermayesinin en az %50'si belediyelere ait olan şirketler	1) Aktif toplamı 40.000.000 ve üstü Türk Lirası. 2) Yıllık net satış hasılatı 50.000.000 ve üstü Türk Lirası. 3) Çalışan sayısı 125ve üstü.

**Kaynak:** 23.01.2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 01.02.2015 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2014/7149 sayılı Bakanlar Kurulu Kararından yararlanılarak tablo halinde sunulmuştur.

## İKİNCİ BÖLÜM

### 2. BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE KONTROL STANDARTLARI

#### 2.1. Kalite ve Kalite Kontrol Kavramları

Kalite ile ilgili tek bir tanım yapmak oldukça zordur. Bunun nedeninin kalite kavramının farklı kullanım amaçlarından kaynaklandığı söylenebilir. Avrupa Kalite Kontrol Organizasyonu'na göre kalite, bir malın ya da hizmetin tüketicinin isteklerine uygunluk derecesidir. Amerikan Kalite Kontrol Derneği'ne göre kalite, bir mal ya da hizmetin belirli bir gerekliliği karşılayabilme yeteneklerini ortaya koyan karakteristiklerin tümüdür (Çağlar ve Kılıç, 2006: 4). Kalite Bolat (2000: 2)'a göre ise kabul edilebilir bir fiyat düzeyinde bir mal veya hizmetin müşteri istek, ihtiyaç ve beklentilerine uygunluk derecesidir. Kalite kontrolü, kalitenin tanımlarından yola çıkarak, bir malın ya da hizmetin belirlenmiş gereklilikleri karşılayıp karşılamadığının incelenmesi ve kalite düzeyinin denetlenmesi süreci şeklinde tanımlanabilir.

#### 2.2. Bağımsız Denetimde Kalite ve Kalite Kontrol

Bağımsız denetim açısından kalite kavramı, belirli bir şirketin finansal tablolarına bakarak karar verecek olan mevcut ve potansiyel bilgi kullanıcılarının çıkarlarını ön planda tutmaktadır. Diğer bir ifadeyle, bağımsız denetimde kalite, denetim raporuyla ilgilenen tarafların, denetim raporuna olan güvenlerini arttıran ve bağımsız denetime duyulan ihtiyacı ortaya koyan bir kavramdır. Güvenilir bir yargıya ulaşılabilmesi ancak denetim faaliyetlerinin belirli standartlara uygun olarak yapılmasıyla sağlanabilir. Bu standartlar bağımsız denetim şirketi, müşteri şirket ve bağımsız denetçinin uyması gereken kalite ölçütleridir (Selimoğlu ve Yeşilçelebi, 2014: 30). Kaliteye olan güven seviyesi ise denetçilerin ve bağımsız denetim şirketlerinin kalite kontrol standartlarına uygun davranıp davranmadıklarıyla doğrudan ilişkilidir.

DeAngelo (1981) denetimin kalitesini, denetçinin finansal tablolardaki hataları ve/veya kasıtlı yapılan yanlışlıkları tespit edip bunları raporlamada yeteri kadar bağımsız olabilme ihtimalinin bir fonksiyonu olarak tanımlamaktadır. Palmrose (1988) ise denetimin amacı finansal tablolara güvence sağlamak olduğu için, denetim kalitesini finansal tabloların herhangi bir yanlış ifade içermeme olasılığı şeklinde tanımlamaktadır. Anlaşıldığı üzere Palmrose denetim kalitesini güvence seviyesine dayanarak tanımlamıştır. Müşterinin muhasebe sistemindeki bir ihlali denetçinin raporlama ihtimali yani denetçinin bağımsızlığı denetçinin müşterinin baskılarına karşı koyma yeteneğine ve ihlallerin doğasına bağlıdır (Magee ve Tseng, 1990: 322). Bağımsız denetçinin bu ihlalleri bulma olasılığı, denetçinin örneklem genişliğine, teknik bilgi düzeyine, tecrübesine ve kullanılan denetim prosedürlerine bağlıdır. Bulunan ihlalin raporlandırılma olasılığı, denetçinin belirli bir müşteriden bağımsızlığının bir ölçüsüdür (DeAngelo, 1981: 186).

Önder (2001:67)'e göre bağımsız denetimde kalite, finansal tabloların denetlenmesi sonucunda verilen görüşlerde, finansal tabloların denetlenmemiş olanları ile ilgili diğer tasdik hizmetlerinde ve diğer muhasebe hizmetlerinde profesyonel yeterlilik, etik ve teknik olarak profesyonel standartlara ulaşmayı içermektedir. Kısacası, bağımsız denetimde kalite, “standartlara uygunluk derecesi” olarak tanımlanabilir.

Denetim kalitesi, denetçinin hata ve hileleri ortaya çıkarmadaki yeteneği ile ilişkilendirilmektedir (Al-Ajmi, 2009: 64). Denetçinin finansal tablolardaki düzensizlikleri tespit etme yeteneği denetçinin teknik kapasitesine bağlı olmasına rağmen denetçinin finansal tablolardaki ihmalleri raporlama yeteneği denetçinin bağımsızlığına bağlıdır. Diğer bir ifadeyle, denetçinin bağımsızlığı ve yeteneği ne kadar yüksek olursa denetim hizmetinin kalitesi de o kadar yüksek olur.

Finansal tabloların bağımsız denetiminin belirli bir kalitede ve seviyede gerçekleştirilmesi ekonomik yaşamda önem arz etmektedir. Belirlenen nitelikleri taşımayan bir bağımsız denetim hizmeti ve sonucunda hazırlanan denetim raporları hiçbir yarar sağlamamaktadır (Dönmez ve diğerleri, 2005: 53).

Küreselleşme ile birlikte dünyanın herhangi bir yerindeki bir şirkette yaşanan sorun diğer şirketleri, ülke ekonomisini hatta dünya ekonomisini etkileyebilmektedir. Bu durumda yatırımcılar karar alırken güvenilir ve geçerli bilgiye ihtiyaç duymaktadır (Çankaya ve diğerleri, 2012: 48). Bu bilgiye ise bağımsız denetim hizmeti sonucunda

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

Bağımsız denetim şirketi hem denetim mesleğinin doğası hem de yaptığı hizmetin kalitesi gereği bir şirketin raporlanan bilgileri; sahip olunan borçları ve sahip olunan ekonomik değerleri ile şirketin ekonomik işlemlerini yansıtmak zorundadır. Aynı zamanda bağımsız denetçi denetlenen şirketin yönetimi tarafından hazırlanmış finansal tablolara kullanıcılar tarafından duyulan güveni geliştirmekle yükümlüdür. Bir denetçinin, iç denetim kontrolleri ya da finansal tabloları hakkında herhangi bir çekincesi bulunmadığını raporlar kalitesiz denetim raporu olarak adlandırılmaktadır (Johnstone ve diğerleri, 2013: 4).

Bağımsız denetimde kalite kontrol, denetim faaliyetinin denetim standartlarına uygun gerçekleşip gerçekleşmediğinin incelenmesidir. Bu kapsamda bağımsız denetçinin mesleğinin gerektirdiği yüksek ahlaki değerler çerçevesinde hareket edip etmediğinin belirlenmesi ve varsa uyumsuzlukların kontrol altına alınması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, kalite kontrol; bağımsız denetim hizmetinde denetim standartlarının tam olarak yerine getirilmesine yardımcı olan prosedürlerdir (Sağlar ve Tuan, 2009: 350). Bağımsız denetimde kalite kontrol kavramını ve kalite kontrolle getirilen gereklilikleri KGK'nin yayımladığı Bağımsız Denetim Yönetmeliği çerçevesinde maddeler halinde belirlemekte yarar vardır.

➤ Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 20'inci maddesine göre; bağımsız denetim şirketleri belirlenen kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve süreçlerini yazılı olarak oluşturmakla yükümlüdür. Buradaki amaç, KGK düzenlemelerine uygun olarak denetimde gerekli kaliteyi sağlamak ve devam ettirmektir.

➤ KGK sürekli eğitime ilave olarak yönetmelik çerçevesinde bağımsız denetçilerin ve meslek mensuplarının eğitilmesi veya eğitim seviyelerinin yükseltilmesi konularında bağımsız denetimin kalitesinin artırılması amacıyla gerekli faaliyetleri yapar.

➤ Bağımsız denetim ücreti belirlenirken denetimin bağımsızlığını, tarafsızlığını ve kalitesini sağlayacak şekilde bir ücret belirlenmesi gerekmektedir.



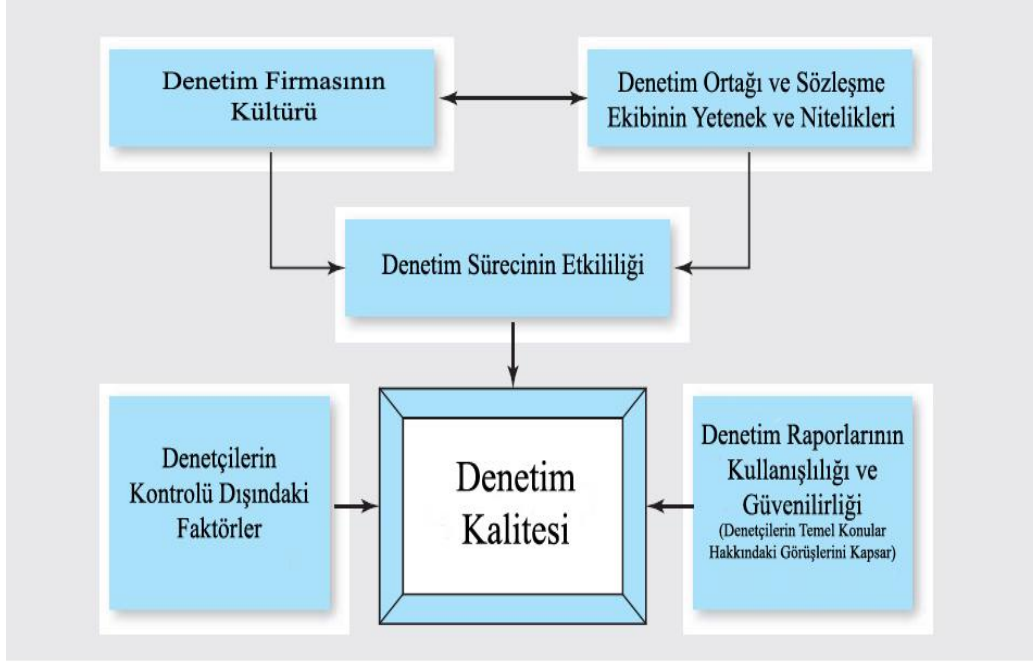
➤ Denetim şirketleri ve bireysel olarak bağımsız denetim yapanlar kalite kontrol sistemine ilişkin her türlü belgeyi ekleriyle birlikte on yıl süreyle saklamalıdır.

➤ Kalite kontrol sisteminin tanıtımı ve bu sistemin etkin olarak çalıştığına dair denetim şirketi yönetiminin beyanı ve kalite güvence sistemi incelemesinin en son ne zaman yapıldığına dair bilgiler denetim şirketinin şeffaflık raporlarında yer almalıdır. Şeffaflık, şirketle ilgili çeşitli bilgilerin karşılaştırılabilir bir şekilde, zamanında ve eksiksiz olarak kamuya açıklanarak ilgili kullanıcıların bilgilendirilmesidir. Bu vasıta ile ortaklar, potansiyel yatırımcılar ve diğer ilgililerin şirkete duyduğu güven artmaktadır (Haftacı, 2011: 47).

➤ KGK, oluşturacağı kalite güvence sistemi kapsamında, seçilmiş yeterli sayıda denetim dosyaları ve diğer bilgi, bildirim ve belgeler çerçevesinde bağımsız denetim şirketleri ile bağımsız denetçileri incelemekte ve denetlemektedir. İnceleme ve denetim faaliyetleri, ilgili kuruluşların görüşü alınmak suretiyle KGK tarafından her yıl hazırlanan yıllık inceleme ve denetim planı kapsamında yürütülmektedir. İnceleme sonuçları ise her yıl bir raporla kamuoyuna açıklanmaktadır.

Şekil 1’de görüleceği gibi bağımsız denetimin kalitesini etkileyen başlıca 5 faktör bulunmaktadır (Johnstone ve diğerleri, 2013: 15). Bunlar; (1) denetim şirketinin firma kültürü, (2) denetim ekibinde yer alanların yetenek ve becerileri, (3) denetim sürecinin etkinliği, (4) denetim raporlarının kullanılabilirliği ile güvenilirliği ve (5) denetçinin kontrolü dışındaki faktörlerdir.

**Şekil 1: Denetim Kalitesini Etkileyen faktörler**



**Kaynak:** Johnstone ve diğerleri, 2013: 15

Sadece bu faktörler etkin bir denetim kalitesi için yeterli değildir. Daha ziyade bunlar denetim süreci üzerinde etkiye sahip olan, denetçiyi etkileyen ve örgüt kültürünü de içeren faktörlerdir. Denetim şirketinin kontrolü dışında denetimin kalitesini etkileyen başka faktörlerde mevcuttur. Bu faktörler, muhasebe yapısının sağlamlığı, yasal çevre ve alt mevzuat/yönetimsel düzenlemeleri içermektedir.

Bağımsız denetimin kalitesinin yapısı, girdi, süreç ve çıktı unsurlarının etkileşimi altındadır. Denetimin kalitesi; bilgi kullanıcıları, denetime tabi şirketler, düzenleyici otoriteler, bağımsız denetçiler ve denetlenen şirketin yönetimiyle de bağlantılıdır. Daha kapsamlı olarak, denetimin kalitesi, denetim yönetmeliği, finansal raporlamalar, yetenekli kişilerin denetim hizmetinde bulunması, kurumsal yönetim, kanunlar, kültürel faktörler ve uyumsuzluk durumları gibi faktörlerle bağlantılı olup bunlara bağlı olarak yüksek veya düşük seviyede gerçekleşebilir. Şekil 2’de bağımsız denetimin kalitesinin yapısı yer almaktadır.



denetim sürecini şekillendirir. Bağımsız denetim şirketinin politika ve prosedürleri denetim hizmetinin kalitesini pekiştirmektedir (IAASB, 2014: 12).

Çıktı faktörleri; tarafların hazırlayıp birbirlerine sundukları resmi rapor ve bilgilendirmelerden oluştuğu gibi genellikle denetim organizasyonunun dışında kalan kişilerin görünümüne açık olmayan denetim işlemlerinden de oluşur. Bunlar, denetimin bulgularından ileri gelen işletmenin finansal raporlama uygulamalarını ve finansal raporlamanın üzerindeki iç kontrolü içerebilir. Farklı hisse sahipleri bir denetimden farklı çıktılar elde edebilir. Bu çıktılar kullanılabilirlik ve güncelliklerine göre değerlendirilirken, denetim kalitesinin çehresi olarak görülebilir. Çıktılar, denetim kalitesine geniş bakış açısı katabilir ve direkt olarak denetim kalitesini etkileyebilir. Bir denetimin esas çıktısı, denetçinin denetlenmiş bilançoların güvenilirliği hakkında kullanıcılara güven sağlayan düşüncesidir. Kullanıcıların pek çoğu için nitelikli bir denetimcinin fikrinin olmayışı, finansal verilerin güvenilirliğine kuşku düşüren bir durumdur. Bu çıktıların değeri, denetimi yapan denetçi firmanın ünü ve yapılan denetimin verimliliği gibi bir takım faktörlerden etkilenir. Denetim standartları genellikle denetçinin bazı özel maddeleri zaman temeline yönetmekle sorumlu olan kişilerle iletişimini gerektirir. Teminat finansal raporlamanın güvenilirliğini güçlendirir ve potansiyel olarak finansal raporlamanın kalitesinde iyileşmeye sebep olur. Denetim şirketleri denetim kalitesi hakkında kapsamlı bilgi sağlayabilirler (IAASB, 2014: 14-18).

Etkileşimler; yüksek kalitede finansal rapor sağlamada önemli bir rol oynarken, hisse sahiplerinin birbirleriyle etkileşimleri denetim kalitesinde özel bir önem arz eder. IFAC finansal raporlama zincirini “finansal raporların kullanımına, hazırlanmasına, onaylanmasına, denetlenmesine ve analiz edilmesine dâhil edilen kişiler ve işlemler” olarak tanımlamaktadır. IFAC gözlemlerine göre; zincirdeki bütün bağlantılar yüksek kalitede olmalı ve yüksek kalite finansal raporlama teminine yakından bağlantılı bulunmalıdır. Tedarik zincirindeki her bağlantı yüksek kaliteli finansal raporlamada önemli bir rol üstlenirken, bağlantıların tabiatı ya da aralarındaki etkileşimler denetim kalitesi üzerinde belirli bir etkiye sahiptir. Ayrıca yönetim bilançoların hazırlanması ve bu hazırlanma sürecinde kullanılan bilgilerin güncel ve güvenilir olmasından sorumludur (IAASB, 2014: 19).

Yasalar, düzenlemeler ve kurumsal yönetim gibi pek çok çevresel ve bağlamsal faktörler vardır. Bu faktörler finansal raporların yapısını ve kalitesini etkilemelerinin yanında denetim kalitesini de direkt ya da dolaylı olarak etkileme potansiyeline sahiptir (IAASB, 2014: 7). Denetim şirketinin kültürü; denetlenen şirketin, denetim ortaklarının ve diğer üyelerin etik, değer ve davranışları üzerinde önemli etkilere sahiptir. Denetim kamusal çıkarı korumak için dizayn edilmiş olsa da, denetim şirketleri genellikle ticari kuruluşlardır. Bu nedenle her firmanın kültürü, çalışanların kamusal çıkarları ve firmanın ticari çıkarlarını aynı anda nasıl koruduğunu belirlemekte önemli bir faktör olacaktır (IAASB, 2014: 9).

### **2.3. Kalite Kontrol Standardı-1 (KKS-1)**

“Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol” başlığını taşıyan Kalite Kontrol Standardı 1, 2009 yılında IFAC tarafından yayımlanmıştır. Türkiye’de ise KGK tarafından çevirisi yapılarak uyarlanmış ve 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 02.10.2013 tarihinde 28783 sayılı resmi gazetede yayımlanarak aynı gün yürürlüğe girmiştir. KKS-1 bağımsız denetim şirketlerinin bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin kalite kontrol sistemleriyle ilgili sorumluluklarını kapsamaktadır. Bahsi geçen denetim faaliyetleri, finansal tabloların bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimleri ile diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetleri kapsamaktadır. Kalite kontrol standartlarının bağımsız denetimin etkinliğini arttırmada büyük bir rolü vardır. Bu rol ise bağımsız denetçinin genel kabul görmüş denetim standartlarını benimseyerek uygulanmasıyla yerine getirilir (Selimoğlu ve Uzay, 2011: 22).

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

KKS-1’in 13’üncü maddesine göre, denetim şirketlerinde kalite kontrol sistemini kurmaktan ve sonrasında bu sistemin sürekliliğini sağlamaktan sorumlu olan şirket personeli, bu standardın amacını anlamak ve ana hükümlerini belirtilen şekilde yerine

getirmek için yine standardın açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümleri dâhil olmak üzere KKS-1'in tamamına tam anlamıyla vâkıf olması gerekmektedir.

### **2.3.1. Kalite Kontrol Sisteminin Unsurları**

Bağımsız denetim şirketleri aşağıda belirtilen unsurların tamamını tek tek ele alan ve bu unsurlarla ilgili yazılı olarak politika ve prosedürler içeren bir kalite kontrol sistemi kurarak bunu tüm personeline bildirmektedir. Ayrıca bağımsız denetim şirketi bu sistemin devamlılığını sağlamakla yükümlüdür (KKS 1, 2013: madde 16). Bu unsurlar aşağıdaki gibidir (KKS 1, 2013: madde 16):

1. Bağımsız denetim şirketi bünyesinde kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları.
2. Etik hükümler.
3. Müşteri ilişkisinin ve bağımsız denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi.
4. İnsan kaynakları.
5. Bağımsız denetimin yürütülmesi.
6. İzleme.

Bu unsurlar aşağıda detaylı olarak ele alınmıştır.

***Kaliteye İlişkin Liderlik Sorumlulukları;*** KKS-1 bağımsız denetim şirketinin genel müdürüne veya yönetim kuruluna kalite kontrol sisteminin kurulması ve sürekliliği konusunda liderliğin gerektirdiği sorumluluklar vermektedir. Bağımsız denetim şirketinin genel müdürü (veya eş değer mevkideki kişinin) veya yönetim kurulu (veya eş değerinin) kalite kontrol sistemine ilişkin nihai sorumlulukları üstlenmek zorundadır (KKS 1, 2013: madde 18). Ayrıca bağımsız denetim şirketi bu kişilerin kalite kontrol sisteminin işleyişinden sorumlu olarak görevlendirdiği kişi veya kişilerin, bu sorumluluğu üstlenmek için yeterli ve uygun deneyime, beceriye ve yetkiye sahip olmalarını sağlayacak politika ve prosedürler oluşturmaktadır (KKS 1, 2013: madde 19). Bağımsız denetim şirketlerinde kalite kontrol sisteminin uygulanması ve işleyişinden sorumlu kişiler seçilip kalite kontrol komitesi kurulmaktadır. Kalite kontrol komitesinde yer alan bağımsız denetçiler seçilirken ise şirketle olan hukuki ilişki, eğitim durumu, mesleki deneyim, tecrübe ve standartlara hâkimiyet gibi faktörler dikkate alınmaktadır.

Özetlemek gerekirse, KKS-1 liderlere yani sorumlu konumdaki genel müdür veya yönetim kuruluna kalite kontrol sistemi konusunda tüm sorumluluğu yüklemekte ve sistemin oluşturulması, sürekliliği ve sistemde görevlendirilecek kişilerin seçiminde yeterlilik sahip kişilerin titizlikle belirlenmesi noktasında politika ve prosedürler oluşturulması sorumluluğunu vermektedir. Bu kapsamda liderler, takım çalışması ve profesyonel yetenekler bağlamında denetçiler yönetici ve denetim komitesi karşısında sunumlar yapar, mantıklı gerekçeler öne sürer ve kullanıcılara kararları bildirirler. Aynı zamanda liderler; diğer bağımsız denetçileri mantıklı geri besleme ile denetler, onlarla işbirliği yapar, bütüncül davranır, etik kurallara uyar, takım ruhuyla hareket eder ve profesyonel bir davranış sergilerler.

***İlgili Etik Hükümler;*** Bağımsız denetim şirketleri, KKS-1 gereği, kendilerinin ve uygulama ile denetim çıktılarına etki edebilecek pozisyonda olanların temel etik ilkelere uyumunu garanti altına almak için uygun şekilde kâğıda dökülmüş ve uzlaşmış politika ve prosedürler oluşturmak zorundadır. Ayrıca bağımsız denetim şirketinin oluşturduğu politika ve prosedürler aşağıda belirtilen durumları sağlamalıdır (KKS 1, 2013: madde 21):

- Bağımsızlık ile ilgili bütün hükümler personele ve varsa bu hükümlere tabi olan diğer kişilere bildirilmelidir.
- Bağımsızlığı tehdit eden durumların ve ilişkilerin oluşması durumunu takip edip gerekli tespit ve değerlendirme yapılmalıdır. Tehditleri tamamen ortadan kaldırmak veya makul bir düzeye indirmek için gerekli önlemler alınır ya da gerekli hallerde bağımsız denetim faaliyetinden çekilmesi gerekir.

Denetim mesleği ve denetim şirketlerinde etik politika ve prosedürlerin uygulanmasının kapsamı; denetim müşterisinin yasal ve kurumsal yapısı ile büyüklüğü, denetim şirketinin büyüklüğü, yapısı ve örgüt şeması ve üye olduğu herhangi bir network ve denetim şirketinin müşterisine ya da bağımlı olduğu ağa sağladığı hizmetlerin hacmi ve doğası gibi çeşitli faktörlere dayanmaktadır.

Bağımsız denetim şirketleri, her bir bağımsız denetim faaliyetinden önce ve her hâlükârda yılda en az bir kez bağımsız olması gereken tüm personelin bağımsızlık politika ve prosedürlerine uyduklarını ve uymaya devam edeceklerini bildiren bir yazılı onay alır (KKS 1, 2013: madde 24). Ayrıca etik hükümler gereği KGK tarafından belirlenen

işletmeler ve borsada işlem gören işletmelerin bağımsız denetimlerinde belirlenmiş süre sonunda sorumlu denetçilerin ve bağımsız denetimin kalitesini gözden geçiren kişilerin rotasyonu zorunludur (KKS 1, 2013: madde 25).

Denetim şirketlerinin açısından denetimin kalitesi gerekli delil ve nesnel yargıları tarafından desteklenen finansal tablolar üzerinde bağımsız profesyonel bir uygun görüş bildirme ile ilgilidir. Bu amaca ulaşmak için denetçi sadece denetimin gerekliliklerine uymak zorunda değil aynı zamanda dürüstlük, objektiflik, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama ve profesyonel davranışı içeren gerekli etik ilkelere sahip olması gerekir. Ayrıca tarafsız bir bilginin üretiminin en önemli unsurunu meslek mensupların mesleki ve etik nitelikleri oluşturmakta olup etik ilkeler kişilere ölçme ve değerlendirmede yardımcı olmaktadır (Akdoğan, 2008: 82).

Bir bağımsız denetçi genellikle kamuya açıklanan bilgiler haricinde müşterinin işleri ile ilgili oldukça gizli bilgilere sahiptir. Bağımsız denetçilerin bağımsız denetim hizmeti sırasında elde ettiği bilgilerin güvenilirliğine riayet etmesi ve bu bilgilerin belirli uygun bir yetki olmaksızın veya yasal ya da profesyonel görev gerektirmedikçe ifşa etmemesi gerekir. Bağımsız denetçilerin hizmetlerinin kullanıcıları, bu hizmetlerin sunumunda profesyonel etik kuralların var olduğuna dair güven hissetmelidir.

Bağımsız denetçilerin, denetledikleri şirketin sahiplerinden, yöneticilerinden ve şirket alacaklılarından bağımsız olmasına ek olarak denetim raporunun (devlet sektörü dâhil) diğer kullanıcılardan da bağımsız olması gereklidir (Duman, 2008: 48). Bağımsız denetçilerin hem denetlediği şirketten hem de düzenlediği denetim raporunun kullanıcıların bağımsız olması gerekmektedir (Koçak, 2005: 29).

Bağımsız denetim uygulamaları ve durumlarının seçiminde etik kurallar ele alınırken dikkat edilmesi gereken faktörler aşağıdaki gibidir (Soltani, 2007: 186):

➤ Bağımsız denetçiler üzerinde tarafsızlıklarına tehlikeye atabilecek nitelikte baskı ihtimali olabilecek durumlara maruz kalabilmektedir.

➤ Baskının oluştuğu tüm durumları tanımlamak ve öngörmek pratikte mümkün değildir. Etik kurallar ile bağımsız denetçinin tarafsızlığının maruz kaldığı baskılar



arasında tanımlanabilecek ilişkilerin tanımlanması için oluşturulan standartlarda akla yatkınlık (makul olma) ön koşulu aranmalıdır.

➤ İlişkilerde önyargılardan, taraflılıktan ya da başkalarının baskılarından kaçınılmalıdır.

➤ Bağımsız denetçiler tarafsızlık ilkesine uygun tasdik işlemi yapmalı ve diğer profesyonel hizmetlerde de tarafsızlık ilkesine bağlı kalmalıdır.

➤ Bağımsız denetçiler iş ilişkisinde buldukları kişilerden, profesyonel yargılarını etkileyebilecek ne bir hediye ya da eğlenceyi kabul etmeli ne de teklif etmelidir. Hediye ve eğlence kavramları ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Fakat genel olarak denetçiler; kendi profesyonel duruşunu ve itibarını zedeleyecek tüm bu durumlardan kaçınılmalıdır.

Bağımsız olma konusunda, denetçiler sadece gerçekte bağımsız olmak zorunda değil aynı zamanda bağımsızlık görüntülerini garantiye alacak biçimde de davranmak zorundadırlar. Bağımsız denetçi tarafsızlık ile neyin kastedildiği konusunda gerçeklik ve görünüş olarak bağımsızlık ve haletiruhiye noktalarında net bir algıya sahip olmalıdır.

Bağımsızlık görüntüsü finansal tabloların maddi hatalarının olmadığına dair okuyuculara güvence vermede daha önemli olduğundan ötürü denetçi bağımsızlığının görünümü gerçekte bağımsızlık kadar önemlidir (Tanlu ve diğerleri, 2003: 8). Örneğin; eğer bir denetim ortağının yakın akrabası denetlenen şirkette yönetici olsaydı kullanıcılar mantıklı olarak çıkarların çatışması hakkında endişelenebilirdi. Denetim ortağının aslında bağımsız haletiruhiyeye sahip olması tamamıyla mümkün olabilir. Fakat, görünüşte bu senaryoda denetim ortağı bağımsız değildir. Daha ileri yorumlar denetim ekibi ve yönetimin uygun maliyetli denetim gerçekleştirdiği düşünülebilir. Bu yüzden denetim mesleği birçok baskıyla karşı karşıyadır. Bunlar; ücretin düşük tutulması, bağımsızlıkla ilgili dikkatli karar verilmesi ve kaliteli bir denetimin yerine getirilmesidir.

Bu noktada bağımsız denetim şirketleri bağımsızlığı tehdit edebilecek tüm durumlar belirlenmeli ve bunlar yazılı halde uygulanmalıdır. Denetimde görevli olan bağımsız denetçilerin müşteri şirket ile son 3 yıl içerisinde hiçbir iş/işçi/ortaklık ilişkisine girmemiş olması araştırılır aynı zamanda bağımsız denetçinin yazılı beyanı alınır. Müşteri şirketin denetimi alındıktan sonra bağımsız denetçilerin bağımsızlıkla ilgili etkileri tespit

etmesi durumunda bunlar derhal bağımsız denetim şirketine bildirilir. Bağımsız denetçiler rotasyona tabi tutulur. Bağımsız denetime başlamadan ve her halükarda yılda en az 1 kez bağımsızlık ve etik ilkelere uyacaklarına dair bağımsız denetçilerden taahhüt alınır.

***Müşteri İlişkisinin ve Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi;*** Bağımsız denetim şirketinin müşteri ilişkisinin ve bağımsız denetim sözleşmesinin kabulü ve sözleşmenin devam ettirilmesi için kendisine güvence sağlayan gerekli politika ve prosedürleri yazılı bir şekilde oluşturmalıdır. Bu politika ve prosedürler aşağıdaki hususları içermelidir (KKS 1, 2013: madde 26):

- Bağımsız denetimin yürütülmesi noktasında yetkin olmak, gerekli kapasite ve beceriye sahip olmak,
- Bağımsız denetimin gerektirdiği etik hükümlere uygunluğu sağlayabilmek ve
- Müşterinin dürüstlüğünü değerlendirip dürüst olmadığına dair herhangi bir bilgiye sahip olmamak gereklidir.

Bu tür politika ve prosedürler gereği bağımsız denetim şirketi, yeni bir müşteriyle bağımsız denetim ilişkisi kurmadan önce, mevcut bir müşteriye bağımsız denetim hizmeti vermeye devam edip etmeme kararı verirken ve mevcut bir müşteriden yeni bir bağımsız denetim işini kabul edip etmemeyi değerlendirirken şartlara göre gerekli gördüğü her türlü bilgiyi elde etmek zorunludur. Ayrıca bağımsız denetim şirketinin yeni veya mevcut bir müşteriye sunulacak bir bağımsız denetimin kabul aşamasında bir çıkar çatışmasının tespiti hâlinde, söz konusu bağımsız denetimi kabul etmenin uygun olup olmayacağına karar vermesi gerekmektedir. Tespit edilmiş sorunlara rağmen müşteri ilişkisinin ve bağımsız denetim sözleşmesinin kabulü veya devam ettirilmesine karar vermesi halinde, bağımsız denetim şirketinin sorunların nasıl çözüldüğünü belgelendirilmesini gerektirmektedir (KKS 1, 2013: madde 27).

Bağımsız denetim şirketi bir bağımsız denetim veya müşteri ilişkisinin devam ettirilmemesine yönelik önceden bir bilgi edinirse bağımsız denetimi kabul etmemesine sebep olacak durumları ele alan politika ve prosedürleri yazılı bir şekilde oluşturur. Bunlar, bu gibi durumlarda ortaya çıkan mesleki ve yasal sorumlulukları ve bağımsız denetimden

çekilme veya hem bağımsız denetimden hem de müşteri ilişkisinden çekilme ihtimallerini içermektedir (KKS 1, 2013: madde 28).

Müşteri kabulünden önce bağımsız denetim şirketi kendi yetkinlik, personel kapasitesi ve becerilerini değerlendirmesi gerekmektedir. Bu kapsamda; personelin hangi sektörlere hâkim olduğu veya deneyim konularına ilişkin ne derecede bilgi ve tecrübe sahibi olduğunu, gerekli görülmesi halinde uzmanlardan faydalanma imkânının olup olmadığının tespiti, denetimin kalitesinin gözden geçirmesi için gerekli liyakat şartlarına sahip kişilerin bulunup bulunmadığı ve denetimin raporlama süresinde tamamlanmasının mümkün olup olmadığı noktasında bir araştırma yapılması gerekmektedir.

Bağımsız denetim şirketi tarafından müşteri kabulünden önce müşterinin dürüstlüğünü değerlendirmek amacıyla detaylı bir araştırma yapılır ve müşterinin risk düzeyi belirlenir. Bu araştırmada; müşterinin yöneticilerin ve ortaklarının ticari itibarı, imajı, muhasebe standartlarını yorumlamaları, şirketin finansal durumu, sektörü, faaliyetleri, denetim ücretinde aşırı pazarlık durumunun olup olmadığı, bağımsız denetim ekibinin çalışma alanını sınırlayıp sınırlamadığı, etik ilkelere uygun hareket edilip edilmediği, önceki dönem denetim raporlarının incelenmesi, denetim şirketini değiştirmesinin nedenlerini, şirket ile ilişkili kişilerin ticari itibarı ve kara para aklama faaliyetlerde bulunup bulunmadığı veya buna meyilli olup olmadığı noktasında detaylı bir şekilde incelenir.

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

Denetim şirketinin insan kaynaklarına ilişkin politika ve prosedürleri aşağıdaki gibi hususları içerir (KKS 1, 2013: madde A24):

- İşe alma
- Performans değerlendirmesi

- Verilen görevleri yerine getirme süresi dâhil kabiliyetler
- Yeterlik
- Kariyer gelişimi
- Terfi etme
- Ücret ve sair haklar
- Personel ihtiyacının tahmini

Bağımsız denetim şirketi, bağımsız denetim ekiplerini belirlemede ise aşağıda belirtilen şartları içeren politika ve prosedürler oluşturmak zorundadır (KKS 1, 2013: madde 30):

➤ Bağımsız denetim ekibinde lider sorumlu denetçidir ve sorumlu denetçi bağımsız denetimin sorumluluğu üstlenir.

➤ Sorumlu denetçinin kimliğinin ve görevinin, müşterinin kilit yöneticilerine ve üst yönetimden sorumlu kişilere iletilmesi gerekmektedir.

➤ Sorumlu denetçinin uygun yeterliğe, beceriye ve görevini yerine getirme yetkisine sahiptir.

➤ Bağımsız denetim şirketi tarafından sorumlu denetçinin sorumluluklarının açıkça tanımlanarak sorumlu denetçiye bildirilir.

Personel seçimi denetim şirketi açısından en önemli faktörlerden birisidir. İnsan kaynaklarında personelde aranan özelliklerin detaylı bir şekilde verilmesinin nedeni bağımsız denetim hizmetinin yeterliliklerinin zorlayıcı olmasıdır. Denetimler her bağımsız denetçinin hatırı sayılır teknik bilgi ve deneyim gerektiren işlemlerin, takım çalışması ve profesyonel yeteneklerle yapması gerektirmektedir. Ayrıca teknik bilgi ve deneyim bağlamında denetçiler muhasebeyi ve sağlam denetim literatürünü iyi anlamalı, sanayi ve müşteri odaklı alan bilgisini geliştirebilmeli, bilgisayar kullanma konusunda iyi olmalı, iç kontrolleri değerlendirebilmeli ve hile riskine karşı dikkatli olmalıdır. Bağımsız denetçilerin hepsinin bu yeteneklere ihtiyacı olduğu halde denetim şirketlerinin çalıştığı iş çevresinin büyüklüğü ve küçüklüğüne göre ihtiyaçlar farklılaşmaktadır (Johnstone ve diğerleri, 2013: 10). Denetçinin yeteneği; denetçinin genel kabul görmüş denetim ve

muhasebe standartları bilgisine bağı olarak ölçülebilir. Denetçinin bu standartları işlerine uygulayabilme yeteneğinde de takım üyelerinin sahip oldukları tecrübeleri önem arz etmektedir (Carcello ve diğerleri, 1992: 2). Yetenek; hata, ihmal ve yanlış beyanların ortaya çıkarılması anlamına gelirken, bağımsızlık ise yönetimin iddialarının doğru olup olmadığını noktasında sonuçları nitelikli bir şekilde denetim raporlarına yansıtılabilmek anlamına gelmektedir (Fearnley ve Beattie, 2004: 122).

Meslek mensubu olarak bağımsız denetçilerin karmaşık bir durumda azami dikkat göstererek problemleri tanıma ve önem sırasına göre sınıflandırma yapabilme yeteneğine sahip olması gerekmektedir (Akdoğan, 2003: 27). Bu yeteneğin kazanılması ise bağımsız denetim konusunda uygulamalarda yer alma ve kariyer gelişimine katkı sağlayacak etkinlikler ve eğitimler ile mümkündür. Bu nedenle, bağımsız denetim şirketleri personellerinin kariyer gelişim noktasında her türlü desteği vermelidir. Personelin alanı ile ilgili uygulamalı eğitimlere, konferanslara, bilgi teknolojileri kullanımıyla ilgili kurslara katılması ve lisansüstü eğitim alması mesleki anlamda yeterliliğini, kabiliyetlerini ve muhakeme kabiliyetini arttıracaktır. Kariyer gelişimine desteğin çıktısı olarak bağımsız denetim şirketinin yaptığı denetimlerin ve personelinin kalitesi artacaktır.

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

***İstişare;*** Bağımsız denetim şirketi, zor veya tartışmalı konularda gerekli danışmaların yapılması için gerekli şartları belirlemelidir. İstişarelerin içeriği ve kapsamı ile istişare neticesinde ortaya çıkan sonuçların yazılı hâle getirilerek belgelendirilmesi ve istişare eden tarafların sonuçlar üzerinde mutabık kalması gerekmektedir. İstişareler neticesinde ortaya çıkan sonuçların uygulanması hususlarına ilişkin makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturulması gerekmektedir (KKS 1, 2013: madde 34).

*Bağımsız Denetimin Kalitesine Yönelik Gözden Geçirme;* Bağımsız denetim şirketinin, bağımsız denetimin kalitesine yönelik tarafsız olarak gözden geçirmeyi sağlayan politika ve prosedürler oluşturması gerekmektedir (KKS 1, 2013: madde 35). Buna göre;

➤ KGK tarafından belirlenen işletmeler ile borsada işlem gören işletmelerin finansal tablolarına ilişkin tüm bağımsız denetimler için denetimin kalitesinin gözden geçirilmesi zorunludur.

➤ Diğer tüm tarihî finansal bilgilere ilişkin bağımsız denetimlerden, sınırlı bağımsız denetimlerden, diğer güvence denetimlerinden ve ilgili hizmetlerden hangilerinin kalitesinin gözden geçirilmesi gerektiğini belirlemek için kullanılacak kıstasları ortaya koyulur. Bu kıstasları karşılayan bağımsız denetimlerin bulunması durumunda, bunların tümünün kalitesinin gözden geçirilmesi gerekmektedir (KKS 1, 2013: madde 35).

Bağımsız denetim şirketi kalitenin gözden geçirilmesi için aşağıda belirtilen konularda politika ve prosedürler oluşturmalıdır (KKS 1, 2013: madde 37):

- Önemli hususların sorumlu denetçi ile müzakere edilmesi
- Finansal tablolar veya denetimin konusunu oluşturan diğer bilgiler ile önerilen denetçi raporunun gözden geçirilmesi
- Denetim ekibinin ulaştığı önemli yargılar ve sonuçlara ilişkin seçilen çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesi
- Denetçi raporu oluşturulurken ulaşılan sonuçların ve önerilen raporun uygun olup olmadığının değerlendirilmesi

Borsada işlem gören işletmelerin finansal tablolarının bağımsız denetimlerinin kalitesinin gözden geçirilmesinde, aşağıdaki hususlar ayrıca dikkate alınır (KKS 1, 2013: madde 38):

- Bağımsız denetim ekibinin, bağımsız denetim şirketinin söz konusu denetime ilişkin bağımsızlığını değerlendirmesi,
- Görüş farklılıkları içeren hususlar ya da diğer zor veya tartışmalı konularda gerekli istişarelerin yapıp yapılmadığı ile bu istişareler doğrultusunda ulaşılan sonuçlar,

➤ Gözden geçirilmek üzere seçilen belgelerin, önemli kararlara ilişkili olarak gerçekleştirilen çalışmaları yansıtıp yansıtmadığı ve ulaşılan sonuçları destekleyip desteklemediği gözden geçirilir.

Bağımsız denetimin kalitesini gözden geçiren kişilerin atanmalarına ilişkin politika ve prosedürler; söz konusu kişilerin liyakatini, gerekli deneyim ve yetki durumu, görevin yerine getirilmesi için gereken teknik niteliklere sahip olmasına ve bağımsız denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin tarafsızlığını zedelemeksizin yürütülen bağımsız denetimle ilgili olarak bu kişiyle ne derecede istişare edilebileceğine göre belirlenir (KKS 1, 2013: madde 39). Bağımsız denetim şirketi kalitesine yönelik gözden geçirmenin belgelenmesi hususunda şu hususlar belgelendirilmelidir (KKS 1, 2013: madde 42):

➤ Bağımsız denetimin kalitesinin gözden geçirilmesine ilişkin şirket politikalarının gerektirdiği prosedürlerin uygulanmış olduğu belgelendirilmelidir.

➤ Bağımsız denetimin kalitesinin gözden geçirilmesinin, ilgili rapor tarihiyle aynı tarihte veya öncesinde tamamlanmış olduğu belgelendirilmelidir.

➤ Gözden geçiren kişinin bilgisi dâhilinde, bağımsız denetim ekibinin vardığı önemli yargılar ile ulaştığı sonuçların uygun olmadığına dair kanaat oluşturmasına sebep olacak çözüme kavuşturulmamış herhangi bir konunun bulunmadığı hususu belgelendirilmelidir.

Bağımsız denetim şirketi, oluşturduğu bağımsız denetim ekibi içerisinde görüş ayrılığı yaşanabileceğini önceden hesaba katıp bu konuyla ilgili politika ve prosedürler oluşturur. Buna göre, ulaşılan sonuçların belgelendirilmesi ve sorun çözümlünceye kadar rapor verilmemesi gerekir (KKS 1, 2013: madde 43).

Bağımsız denetim şirketi, denetim raporlarının tamamlanmasının ardından denetim ekiplerinin, çalışma kâğıtlarını nihai denetim dosyalarında birleştirme işlemini zamanında tamamlamasına yönelik politika ve prosedürler oluşturmaktadır. Finansal tabloların bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimlerinde çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyalarında birleştirilmesi işleminin denetçi raporu tarihinden itibaren altmış gün içinde tamamlanması gerekmektedir (KKS 1, 2013: madde 45).

**İzleme;** Bağımsız denetim şirketi, makul bir güvence sağlayacak şekilde kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve prosedürlerin yerinde ve yeterli olduğuna ve etkin şekilde işlediğine dair bir izleme süreci oluşturmaktadır. Bu süreç aşağıdaki durumları içermektedir (KKS 1, 2013: madde 48):

➤ Her bir sorumlu denetçinin tamamlanmış en az bir bağımsız denetiminin periyodik olarak teftişi dâhil, bağımsız denetim şirketinin kalite kontrol sisteminin sürekli olarak gözden geçirilmesini ve değerlendirilmesini içerir.

➤ İzleme sürecine ilişkin sorumluluğun, şirkette o sorumluluğu üstlenebilecek yeterli deneyim ve yetkiye sahip yöneticilere ya da diğer kişilere verilmesini gerektirir.

➤ Bağımsız denetimi yürüten veya bağımsız denetimin kalitesini gözden geçiren kişilerin bu bağımsız denetimin teftişinde yer almamasını gerektirir.

Bağımsız denetim şirketi izleme sürecinin sonunda bazı eksiklikler tespit edebilir. Bu durumda tespit edilen eksikliklerin değerlendirilmesi ve aşağıda belirtilenlerden hangisi olduğunu karar vermesi gerekmektedir (KKS 1, 2013: madde 49):

➤ Kalite kontrol sisteminin, bağımsız denetim şirketinin mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olmadığı durumlarda ve bağımsız denetim şirketi veya sorumlu denetçiler tarafından düzenlenen raporların içinde bulunan şartlara uygun olduğuna dair makul güvence sağlama konusunda yetersiz olduğuna tam olarak işaret etmeyen durumlar.

➤ Sistemden kaynaklanan, tekrarlayan veya düzeltici adımların derhâl atılmasını gerektiren diğer önemli eksiklikler.

**Belgelendirme;** Bağımsız denetim şirketi, kalite kontrol sisteminin tüm unsurlarına ilişkin yazılı politika ve prosedürler hazırlamak zorundadır. Diğer bir ifadeyle, bağımsız denetim şirketi tarafından, kalite kontrol sisteminin tüm unsurlarına dair yazılı kaynaklar oluşturulması gerekmektedir. Ayrıca kalite kontrol sistemin unsurlarının uygulanma esnasında oluşan durumlarında belgelendirilmesi gerekmektedir.



## 2.4. Bağımsız Denetim Standardı 220 (BDS 220)

KGK tarafından Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) izni ile Türkçeye çevirisi yapılan bu standart; Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından düzenlenen ve IFAC tarafından yayımlanan Uluslararası Kalite Kontrol, Bağımsız Denetim, Sınırlı Bağımsız Denetim, Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetler Standartları Kitabı, 2012 yılı yayımı, Bölüm 1 ve Bölüm 2’de yer alan Uluslararası Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 220 “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol”ün Türkçe tercümesidir.

IAASB tarafından ilk kez 1994 yılında çıkartılan ve 15 Aralık 2009’da “Açıklık Projesi” kapsamında yeniden yazılan bu standart, finansal tabloların denetiminde bağımsız denetçilerin kalite kontrol açısından özel sorumluluklarını ve bağımsız denetimin kalitesini gözden geçiren kişilerin kalite kontrol açısından sorumlulukları ile ilgili açıklamalarda bulunmaktadır. BDS 220 (2013)’nin ana hükümleri ise aşağıdaki gibidir:

1. Bağımsız denetimde kalite için liderlik sorumlulukları.
2. Etik hükümler.
3. Müşteri ilişkisinin ve bağımsız denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi.
4. Bağımsız denetim ekiplerinin belirlenmesi.
5. Bağımsız denetimin yürütülmesi.
6. İzleme.

Bu standardın ana hükümlerinin başlıkları KKS-1’in unsurları ile benzerlik göstermektedir. Fakat KKS-1’in kapsamı çok daha geniştir. KKS-1 finansal tabloların bağımsız denetimini ve sınırlı bağımsız denetimleri ile diğer güvence denetimleri kapsamaktadır. Bu hizmetleri yürüten bağımsız denetim şirketleri ve bağımsız denetçiler için kalite kontrol gerekliliklerini içermektedir. BDS 220 ise sadece finansal tabloların bağımsız denetiminde denetçilere ait kalite kontrol faaliyetlerini içermektedir. KKS-1 kurumsal yapıyı ele almaktadır. BDS 220 bağımsız denetçi tarafından imzalanan bir sözleşme gereği kalite ile ilgili yapılması gerekenlerin yer aldığı bir standarttır. KKS-1 ise sadece bir denetim hizmetine yönelik olmayıp bağımsız denetim şirketi için sürekliliği sağlanan bir kalite kontrol sistemini gerektirmektedir. BDS 220 sorumlu denetçinin her bir denetim çalışmasında kalite kontrol prosedürleri gereği uyması gereken sorumlulukları ele

almaktadır. KKS-1 ise bağımsız denetim şirketinin kaliteli bir denetim hizmeti vermesinde gerekli olan kalite kontrol sistemi kurmasını ve sistemin devamlılığını sağlamayı hedeflemektedir. Buradaki amaç şirketin ve personelin denetim hizmetini, makul güvence sağlayacak seviyede standartlara uygun bir şekilde yerine getirmesidir. KKS-1 bütün olarak kurumsal bir yapıyı tüm yönleriyle kapsamakta ve sürekli bir sistemin gerektirdiklerine dair bilgiler sunmaktadır. Örneğin; liderlik sorumlulukları unsuru bakımından bir inceleme yapıldığında; BDS 220’de sadece denetçinin görevli olduğu bir denetimden sorumlu olduğunu belirtilmekte iken KKS-1’de yönetim kuruluna veya görevlendirilen denetçi ya da denetçilere kalite kontrol sistemini kurulma, sorumluluğu üstlenme, denetim ekiplerini belirleme, gözden geçirme ve izleme gibi sorumluluklar vermektedir. BDS 220’nin müşteri ilişkileri ve denetim sözleşmesi unsuru incelendiğinde sorumlu denetçilerin nelere dikkat etmesi gerektiğini açıklamakta ve buna ek olarak gerekli görülen durumlarda (müşterinin dürüstlüğü, müşteri kabulü, müşteri ilişkisinin devam ettirilmesi) KKS-1’e atıfta bulunmaktadır.

## **2.5. Kalite Kontrol Rehberi**

KGK’dan denetim yetkisi almak isteyen denetim şirketlerinin, denetim rehberi yanında kalite kontrol sistemi rehberini de hazırlaması gerekmektedir. Bu kapsamda, bağımsız denetim şirketleri, KKS 1’den yararlanarak kılavuz oluşturur. KGK bağımsız denetim şirketlerine şeffaflık raporu yayımlama zorunluluğu getirmiş ayrıca bu raporda şirketin kalite kontrol sistemlerini belirtmeleri zorunlu tutulmuştur. Bu kapsamda, bağımsız denetim şirketleri oluşturdukları kalite kontrol sistemlerini yazılı bir şekilde ibraz etmektedir. İçerik olarak ise sistemde kimlerin görevlendirildiği, sistemin işleyişinin nasıl olduğu ve sistemden nihai sorumlunun kim olduğu açıkça belirtilmektedir.

*Bağımsız denetim şirketlerinin oluşturdukları kalite kontrol sisteminde genel olarak aşağıda belirtilen sorulara cevap aranır:*

- Şirketiniz bünyesinde lidere ilişkin sorumluluklarınızı açıklayınız.
- Kalite kontrol komitesinde görevli kişiler ve nihai sorumlu denetçi hakkında açıklayıcı bilgiler veriniz.

➤ Etik ilkeler ve şirketinizde etik ilklere uyum noktasında yapılan çalışmalar hakkında bilgi veriniz.

➤ Bağımsızlık konusunda şirketinizin politikalarından bahsediniz ve bağımsızlığı tehlikeye atabilecek durumlarla ilgili almış olduğunuz önlemlerden bahsediniz.

➤ Müşteri ilişkilerinin devamı ve yeni müşteri seçiminde dikkate aldığınız unsurları anlatınız.

➤ Şirketinize bir personel alınacağı zaman uygulanan prosedürleri açıklayınız ve varsa gerekli durumların oluşması halinde işten çıkarılma durumuna ilişkin bilgi veriniz.

➤ Bağımsız denetim sözleşmesi yapıldıktan sonra sözleşme ekipleriniz nasıl belirlenmektedir.

➤ Gerekli görülmesi durumunda danışılacak kişilerin listesi gerekçeleriyle açıklayınız.

➤ Denetim hizmeti sırasında farklı görüşlerin oluşması durumunda istişareler nasıl gerçekleşmektedir belirtiniz.

➤ Bağımsız denetim hizmetinin gözden geçirilmesinde sorumlu kişi veya kişiler kimlerdir ve neden seçilmiştir açıklayınız.

➤ Kalite kontrol sisteminin işleyişi kim tarafından ve nasıl kontrol edilmektedir. Tespit edilebilecek aksaklıklara karşı alınan önlemler nelerdir.

➤ Kalite kontrol sisteminizi hangi kapsamda belgelendirmektesiniz. Kalite kontrol sisteminin unsurlarına ilişkin politika ve prosedürlerden bahsediniz.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### 3. BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİNDE KALİTE KÜLTÜRÜ VE KALİTE KONTROL STANDARDI-1'İN UYGULANMA ETKİNLİĞİNİ ÖLÇMEYE YÖNELİK BİR ÇALIŞMA: TÜRKİYE ÖRNEĞİ

#### 3.1. Araştırmanın Konusu ve Önemi

Bağımsız denetimin kalitesi, denetim kanıtları ve mesleki yargılar ile desteklenen finansal tablolara yönelik uygun bir görüş bildirme ile ilgilidir. Bu amaca ulaşmak için, bağımsız denetim şirketleri denetimin gerekliliklerine uyarken KKS-1'in gerektirdiği kalite kontrol sistemi unsurlarını da yerine getirmelidirler. Bu şekilde, yapılan bağımsız denetim faaliyetinin kalitesinin artırılması amaçlanır. Kalitenin artması ile bağımsız denetim şirketlerine olan güven artması ve bilgi kullanıcılarının denetim raporlarına güven düzeyinin yükselmesi sağlanır. Yüksek kalitede bağımsız denetim hizmeti sağlayan şirketlerine duyulan güven artacak, şirket itibarı ve piyasadaki diğer denetim şirketlerine göre konumu yükselecektir. Ancak, bahsedilen bu kalitenin yükselmesi, birçok faktörün varlığına bağlıdır. Bu faktörlerin, kaliteyi ne ölçüde etkilediğine yönelik fazla bir çalışama bulunmamaktadır. Bu çıkış noktasından hareketle böyle bir konunun ampirik düzeyde incelenmesi önem arz etmektedir. Bu perspektifte çalışmanın ana konusu, Türkiye'deki bağımsız denetim şirketlerinde kalite kültürü anlayışı ve kalite kontrol standardının uygulama etkinliğinin belirlenmesine ilişkindir.

Denetimde kalite kültürü ve kalite kontrolü ile ilgili, yabancı ve yerli literatürde çalışmalar mevcuttur. Literatürdeki bağımsız denetim şirketlerinde kaliteye ilişkin bu çalışmalar incelendiğinde, kalite kontrol standartlarının uygulama etkinliğine yönelik herhangi bir çalışmaya rastlanmamıştır.

### 3.2. Literatür Taraması

Bağımsız denetimin kalitesini farklı yönleriyle inceleyen çalışmalar yabancı ve yerli olmak üzere iki kısma ayrılarak aşağıda özetlenmiştir.

#### *Yabancı Literatür;*

DeAngelo (1981) düzenleyicilerin ve küçük denetim şirketlerinin, şirket büyüklüğünün denetim kalitesi üzerinde etkisinin olmadığı görüşüne karşı büyüklüğün kalite üzerindeki etkisini araştırmışlardır. Elde edilen bulgular doğrultusunda, büyük denetim şirketlerinin teknolojik üstünlük, uzmanlık becerisi, kabiliyetli çalışan ve benzeri pozitif yönleriyle, kalite anlamında, küçük şirketlere göre daha önde olduğu saptanmış ve değinilen varsayımın geçerliliğin kalmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Francis ve Simon (1987) 6 büyük denetim şirketinin sahip olduğu deneyim ve birikim ile denetim faaliyetleri üzerine diğer yerel ve küçük denetim şirketlerine göre bir prim ilave ederek fiyatlandırıldığını tespit etmişlerdir. Ancak, yapılan çalışma sonucunda kalite ile ekstra fiyatlandırma arasında ilişki bulunamamıştır.

Şirketlerin temsil maliyeti ile kaliteli denetim talebi arasında pozitif yönlü bir ilişkinin varlığını Francis ve Wilson (1988) araştırmışlardır. Denetim şirketlerinin büyüklüğü ile kalite arasındaki bağıntı ile şirketlerin büyüklükleri ve gelişme kapasiteleri arasında ilişki tespit edilmiştir. Ancak, şirket kapasitesi ve büyüme olanaklarının sabit varsayılması, kullanılan modelin açıklama gücünü zayıflatmıştır.

Deis ve Giroux (1992) çalışmalarında bağımsız denetim şirketlerinin kalite kontrol incelemeleri üzerinde çalışmış ve bağımsız denetçinin itibarının, denetimin kalitesi üzerinde önemli bir etkisinin olduğunu belirlemiştir.

DeFond (1992) yöneticilerle şirket sahiplerinin bakış açılarının birbirine yakınlığı ölçütünde, şirketler (müşteri olarak) denetim şirketlerinde farklı düzeylerde kalite talep ettiklerini öne sürmüşlerdir. Spesifik olarak, yüksek (düşük) temsil maliyeti, yüksek (düşük) kalite talebini beraberinde getirmektedir. 131 denetçi incelenmiş, yapılan denetimlerde yönetsel sahiplik ile kaliteli denetim arasında istatistiksel açıdan anlamlı ilişki bulunmuştur.

Yönetim tarafından yapılan ve denetimden geçen gelir tahminleri ile raporlanan gelir arasındaki ilişkiyi kalite değerlendirme ölçütü olarak Davidson ve Neu (1993) tarafından kullanılmıştır. Yöneticilerin tahminleme ile raporlar arasındaki farkın minimize etmek için güdülendiği ve yüksek kalitedeki denetim şirketlerinin tahmin hatalarının arttığı varsayılmıştır. Toronto Menkul Kıymetler Borsası üzerine yapılan araştırmada yüksek kalitedeki denetim şirketlerinin, varsayıldığı gibi tahmin hatalarının arttığı görülmüştür. Çalışma sonucunda, büyük denetim şirketlerinin küçük denetim şirketlerine nazaran daha yüksek kaliteye sahip oldukları yargısına varılmıştır.

Craswell ve diğerleri (1995) 8 büyükler olarak ifade edilen önde gelen denetim şirketlerinin marka itibarları ve sanayi alanında uzmanlaşmaları ile birlikte, denetim faaliyetleri için talep ettikleri ücretlerin arttığını öne sürmüş ve bu denetim şirketleri tarafından denetlenen Borsaya kote olmuş 1.484 Avusturalya şirketinin denetim faaliyeti için katlandıkları maliyetleri incelenmişlerdir. Elde edilen bulgulara göre, sektörel bazda uzmanlaşan bu denetim şirketleri, böyle bir uzmanlığı bulunmayan denetim şirketlerine göre benzer denetim faaliyeti için %34 daha fazla bedel talep ettiği ortaya çıkmıştır.

Denetim şirketlerinin kalite standartlarını uygulayarak müşteri kaybedebilecekleri, diğer yandan ise kaliteli hizmetin eksikliğinin itibar kaybına yol açabileceği ikilemini Krishnan ve Krishnan (1996) araştırmışlardır. İki değişkenli model ile tahminlemede; (1) müşterinin denetime bağlı kaliteli bilgiyi hak ettiği; (2) denetçi tarafından raporlanan nitelikli bilgiyi müşterinin hak ettiği şeklinde iki bölüm halinde analiz gerçekleştirilmiştir. Sonuç olarak, ikinci aşamanın geçerliliği ortaya çıkmıştır.

6 büyük denetim şirketinin diğer denetim şirketlerinden daha yüksek kalite standartları çerçevesinde faaliyet gösterdikleri varsayımı altında denetim kalitesi ve gelir yönetimi arasındaki ilişki Becker ve diğerleri (1998) tarafından incelenmiştir. Çalışmalarında “6 büyükler (10.379 şirket) içinde yer almayan denetim şirketlerinin (2.179 şirket) müşterilerinin gelirlerini ihtiyari tahakkukları hesaba katarak yüksek gösterirler” hipotezi altında, gelir yönetiminin analizinde ihtiyari tahakkukları dikkate alan ve 1991 yılında Jones tarafından geliştirilen model kullanılmıştır. Küçük denetim şirketleri tarafından denetlenen şirketlerin diğerlerine göre %1,5 ile %2 arasında varlıklarını daha yüksek gösterdikleri sonucu ortaya çıkmıştır. Bulgulara göre, denetim kalitesinin düşmesi ile birlikte ‘muhasabe esnekliğinin’ arttığı iddia edilmiştir.

Çalışmalarında biçimsel yaptırımların denetim şirketlerinin bağımsızlıkları üzerindeki etkisini araştıran Shafer ve diğerleri (1999) sonuç olarak, dava riski ve tekrarlanan denetim riski raporlamada daha agresif bir tutuma sebep olduğu ortaya çıkmıştır. Ancak, meslek kuruluşlarının uyguladığı yaptırımların ilişkin anlamlı bir bulunamamıştır.

6 büyük denetim şirketi ile bunların dışındaki denetim şirketleri arasında denetim etkinliğin nasıl farklılaştığını Kim ve diğerleri (2003) araştırmışlardır. Şirket yöneticileri ve dış denetçilerin raporlama teşviklerinde çatışma yaşadıkları ve bunun denetimin verimliliği üzerinde etkiye sahip olduğunu öne sürmüşlerdir. Ayrıca, yöneticilerin ve denetçilerin gelir azaltma yönünde aynı güdüye sahip olmaları durumunda 6 büyük denetim şirketinin diğerlerine göre daha az verimli olduğu saptanmıştır.

Birleşik Krallık'ta borsaya kote olan şirketlerin denetim için katlandıkları maliyetin toplam satışlarının %0,10 düzeyinde olduğu ve yıllık denetim hataların %1'den az olduğunu Francis (2004) çalışmasında tespit etmiştir. Elde edilen çıktılar, nispeten düşük maliyetle denetim kalitesinin kabul edilebilir bir seviyede olabileceği savını ortaya çıkarmıştır.

Çalışmasında denetim hizmetinin kalitesini inceleyen ve Letonya'daki iç denetim ve bağımsız denetim kontrolü alanındaki metodolojik karakter ile temel yasal problemleri analiz eden Verovska (2013) sonuç olarak; bağımsız denetçi tarafından onaylanan finansal tablolar, yatırımların büyümesini ve finansal piyasalara olan güveni arttırdığını ve bölgenin gelişimine katkıda bulunduğunu belirtmiştir.

Gaver ve Peterson (2014) çalışmalarında denetim kalitesi, denetimin ortak hükümleri ve muhasebe firmaları tarafından sağlanan denetim dışı hizmetler arasındaki ilişki analiz edilmiştir. Aktüeryal hizmet sağlayan (denetim dışı hizmetler içinde) denetim şirketlerinin kalite anlamında daha ileri seviyede oldukları sonucuna ulaşılmıştır.

#### *Yerli Literatür;*

Ulusal ve uluslararası bağımsız denetim şirketlerinde çalışan bağımsız denetçilerin, kaliteli bir denetimin nitelikleri konusunda görüşlerini tespit ederek denetimin kalitesine ilişkin tutumları arasında fark olup olmadığı Kavut (2002) tarafından araştırmıştır. 56

bağımsız denetim şirketinde 213 bağımsız denetçiye anket formu uygulanmıştır. Sonuç olarak denetçiler arasında etik ilkeler, müşteri seçimi, personel seçimi, denetim ekibi oluşturma, denetim şirketinin itibarı ve ünü konusunda önemli farklılıklar tespit etmiştir.

Oktaç (2003) çalışmasında, bağımsız denetim şirketlerinin kalite kontrol biriminin bulunup bulunmadığı ve bunun bağımsız denetim sürecine etkisi üzerinde durmuştur. Çalışma toplam 49 bağımsız denetim şirketi ile yapılmış olup %57'sinde kalite kontrol yapılmakta olduğu ve %76'sında kalite kontrol politika ve prosedürlerinin bulunduğu ve teftiş edildiği sonucuna ulaşılmıştır.

Bağımsız denetim şirketleri ve bağımsız denetçilerin bağımsız denetimin kalitesine ilişkin görüş ve uygulamaları hakkında Sağlar (2003) doktora tezinde, 91 bağımsız denetim şirketiyle ve 1.000 büyük sanayi işletmesinin iç denetim faaliyetleri ile iç denetimin kalitesine ilişkin görüş ve uygulamaları hakkında 138 şirket ile anket çalışması yapmıştır. Sonuç olarak bağımsız denetim şirketlerinin meslek örgütlerinin faaliyetlerine karşı olumlu oldukları, kontrolün kaliteyi arttırdığına inanmadıklarını ancak meslek örgütlerinin bağımsız denetim şirketlerini kontrol etmesi gerektiğine inandıklarını belirtmişlerdir. Ayrıca bağımsız denetim şirketlerinin genellikle kalite kontrol sistemi oluşturmaya yönelik bir girişimlerinin olmadıkları tespit edilmiştir.

Bağımsız denetimde kalite kontrol ile ilgili Türkiye'deki ve dünyada düzenlemeleri Yurdakul (2005) yüksek lisans çalışmasında incelemiştir.

Bağımsız denetim kalitesini belirleyen etkenler üzerinde Türkiye'deki bağımsız denetim şirketlerinde bir anket çalışması Göğür (2006) tarafından yüksek lisans tez çalışmasında yapılmıştır. Çalışmada toplam 13 bağımsız denetim şirketinden 85 bağımsız denetçiye anket formu uygulanmıştır. Denetçilerin %94'ü ise mesleki standartlara uygun hareket etmenin denetim kalitesi üzerinde önemli bir etken olduğunu, %96,5'i bağımsız denetim şirketlerinin müşteri seçimine ilişkin politika ve prosedürlere sahip olması gerektiğini ve %95'i mesleki bilgi ve tecrübenin denetim faaliyetlerinin kalitesini etkilediğini belirtmiştir.

Okur (2007) bağımsız denetimin kalitesinin sağlanmasına yönelik olarak, gözetim sistemini incelediği çalışmasında; denetim sistemi ile ilgili mevcut yapıları ve diğer



ülkelerdeki denetimin gözetimi ile ilgili sistemin işleyişi incelenmiş ve son olarak ise Türkiye’de denetimin gözetimine ilişkin yapılan düzenlemeleri ele almıştır.

Bağımsız denetim hizmetinin genel kabul görmüş denetim standartlarına uygunluk derecesinin algılanan denetim hizmet kalitesi ve müşteri tatmini üzerindeki etkisini belirlemek amacıyla 2006 yılında İstanbul Menkul Kıymetler Borsasına kayıtlı 207 şirkette anket tekniği ile Türk (2008) çalışma gerçekleştirmiştir. Sonuç olarak denetim şirketi müşterilerinin, bağımsız denetim hizmet kalitesini yeterli bulduğu ve tatmin olmuş müşteriler olduğunu tespit edilmiştir.

Dibi (2010) yüksek lisans tezinde bağımsız denetim şirketlerinde kalite kontrol uygulamalarını verilen cezalar üzerinden değerlendirmiş ve verilen cezaları şirket bazında değerlendirmiştir.

Altıntaş (2011) doktora tezini kitap haline dönüştürmüş olup, halka açık şirketler ve bağımsız denetçiler tarafından Türkiye’de bağımsız denetim kalitesinin nasıl algılandığını anket yöntemi ile araştırmıştır. Bu kapsamda 210 bağımsız denetçi ve 140 halka açık şirkete anket formu uygulanmıştır. Yapılan analizler sonucunda bağımsız denetimin kalitesinin algılanması noktasında meslek odalarının düzenlemeleri, denetçilerin yetkinlik düzeyleri, denetim şirketinin itibarı ve denetim şirketinin kendisine ait çalışma kuralları faktörleri anlamlı çıkmıştır. Sonuç olarak meslek odalarının bağımsız denetime ilişkin düzenlemelerinin yetersiz olduğu ve diğer ilginç bir bulgu olarak cevaplayıcıların kalite kontrol prosedürlerinden etkilenmediği belirlenmiştir.

Denetçi özelliklerinin denetim kalitesi üzerinde etkisi olup olmadığını 113 bağımsız denetçi üzerinden anket tekniğiyle Özyurt (2010) yüksek lisans tezinde incelemiştir. Sonuç olarak denetçilerin; demografik özelliklerden öğrenim durumu, mesleki yeterlilik ve deneyim faktörleri; karakteristik özelliklerden bağımsızlık faktörü ve tutum ve davranış özelliklerinden ise mesleki özen ve titizlik faktörünü denetimin kalitesini etkileyen önemli etmen olarak belirttiği sonucuna ulaşılmıştır.

Bağımsız denetimin kalitesi ile ilgili YMM'lere yönelik İzmir ilinde toplam 87 YMM ile bir anket araştırması Esendemir G. (2011) tarafından doktora tezinde yapılmıştır. Kalite ile ilgili her birisi 5'er alt boyutluk toplam 13 boyut faktör analizine tabi tutulmuş ve

sonuç olarak 15 faktör ortaya çıkmıştır. Sonuç olarak YMM'lerin denetimin kalitesi ile ilgili kavramlar hakkında bilgi sahibi olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Senal (2011) doktora tezi çalışmasında, 46 bağımsız denetim şirketi ile bağımsız denetimin kalitesinin artırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun rolünü incelemiştir. Sonuç olarak çalışmada büyük olarak nitelendirilen bağımsız denetim şirketlerinin kalite kontrol, meslek ahlakı, bağımsızlık, denetim ve muhasebe standartlarının oluşturulmasının kamu gözetim kuruluna bırakılması gerektiğini belirtmişlerdir.

Bağımsız denetim şirketlerine yönelik gözetim ve denetim etkinliğinin bağımsız denetim kalitesi ile ilişkisini ise Yaşar (2013) tarafından araştırılmıştır. Bu kapsamda bağımsız denetim şirketlerine yönelik mevcut gözetim ve denetimler değerlendirilmek üzere incelenmiştir. Sonuç olarak Türkiye'de KGK kurulana kadarki süreçte bağımsız denetimin kalitesini sağlayacak boyutta gözetim ve denetimin olmadığı belirtilmiştir.

### **3.3. Araştırmanın Amacı ve Hipotezleri**

Bu çalışmanın temel amacı, bağımsız denetim şirketlerinde kalite kültürünün oluşup oluşmadığını ve bağımsız denetim şirketlerinin Kalite Kontrol Standardı-1'i uygulama etkinliğini tespit etmektir. Çalışmanın bu temel amacına yanında, alt amaçlar da belirlenmiştir. Buna göre; firma özelliklerinin ve kalite kültürünün KKS-1'in uygulanmasına etkisinin olup olmadığı incelenmiştir. Bu kapsamda; çalışmanın hipotezleri aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

*Temel Hipotezler;*

**H<sub>1</sub>:** Bağımsız denetim şirketlerinde KKS-1 etkin olarak uygulanmaktadır.

**H<sub>2</sub>:** Bağımsız denetim şirketlerinde kalite kültürü algı düzeyi yüksektir.

*Bu temel hipotezlerin yanında, H<sub>1</sub>'e yönelik alt hipotezlerde belirlenmiştir. Bunlar;*

**H<sub>1a</sub>:** KKS-1 etik hükümler ve izleme boyutuna ilişkin standartlar etkin olarak uygulanmaktadır.

**H<sub>1b</sub>:** KKS-1 insan kaynakları boyutuna ilişkin standartlar etkin olarak uygulanmaktadır.

**H<sub>1c</sub>:** KKS-1 müşteri ilişkileri boyutuna ilişkin standartlar etkin olarak uygulanmaktadır.

**H<sub>1d</sub>:** KKS-1 denetimin yürütülmesi boyutuna ilişkin standartlar etkin olarak uygulanmaktadır.

**H<sub>1e</sub>:** KKS-1 liderlik sorumlulukları boyutuna ilişkin standartlar etkin olarak uygulanmaktadır.

**H<sub>1f</sub>:** KKS-1 belgelendirme boyutuna ilişkin standartlar etkin olarak uygulanmaktadır.

*Çalışmanın alt amaçları doğrultusunda, üçüncü bir hipotez ise şöyledir;*

**H<sub>3</sub>:** Bağımsız denetim şirketleri özellikleri ile kalite kültürü düzeyi algısının, KKS-1'in uygulanma etkinliğine pozitif yönde bir etkisi vardır.

### **3.4. Araştırmanın Ana kütlesi**

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

### **3.5. Araştırmanın Yöntemi**

Araştırmanın veri toplama yöntem ve aracı olarak anket yöntemi/tekniki tercih edilmiştir. Anket yöntemi, sistematik bir şekilde insanların tercihleri, düşünceleri ve davranışları hakkında bilgi elde edebilmek için standart anketler veya röportajların kullanılmasını gerektiren bir araştırma yöntemi olup araştırıcı, tanımlayıcı ya da açıklayıcı araştırmalar için kullanılabilir (Bhattacharjee, 2012: 73). Anket tasarım süreci çalışmanın

amaçlarının belirlenmesi ile başlar ve uzmanlar ile cevaplayıcılara danışma, varsa önceki anketleri inceleme, anketi tasarlama, anketi inceleme ve gözden geçirme, anketi test ve revize etme ve ankete nihai halini verme süreçlerini izler (Rattray ve Martyn, 2005: 3).

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

Veri toplama sürecinde ilk olarak bağımsız denetim şirketinin internet sitelerinde tek tek girilerek şirket e-posta bilgileri toplanmıştır. Bunun akabinde ilk olarak, tüm şirketlere e-posta yolu ile anket formu gönderilmiştir. İkinci olarak, bağımsız denetim şirketlerinin her birine özel olarak ticari unvan ve adreslerinin yazılı olduğu mektup zarfı bastırılmış ve anket formu içerisine konularak posta yoluyla kendilerine iletilmiştir. Üçüncü ve son olarak, bağımsız denetim şirketlerine randevu alınarak veya alınmayarak yazar tarafından bizzat gidilmiş ve kabul eden bağımsız denetim şirketlerinde anket formu uygulanmıştır. Nihayetinde, Aralık 2014 itibariyle veri toplama süreci tamamlanmıştır. Sonuç olarak toplam 112 bağımsız denetim şirketinin 57'sinden geri dönüş sağlanmıştır. Bu durumda geri dönüş oranı %50,89 olarak gerçekleşmiştir.

Ekte sunulmuş olan, anket formu 3 bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde bağımsız denetçinin demografik özellikleri ile bağımsız denetim şirketinin özelliklerini ölçen 7'şer adet ifade bulunmaktadır. İkinci bölümde ise bağımsız denetim şirketinde kalite kültürünün düzeyine ilişkin algı ve beklentileri ölçen 13'er adet ifadeye yer verilmiştir. Bu bölümde kullanılan kalite kültürü algı düzeyi ölçeği Tablo 5'te ve kalite kültürü beklenti düzeyi ölçeği Tablo 6'da yer almaktadır. Ayrıca verilerin analiz kısmında ifadelerin kısaltmaları

kullanılacağı için ifadelerin yanında kısaltmaları belirtilmiştir. Anketin son bölümünde ise araştırmanın ana değişkeni olan ve KKS-1'den alınan bilgilerden faydalanılarak oluşturulmuş “KKS-1 Uygulama Etkinliği” ölçeğine ilişkin 29 adet soru yer almaktadır. Hangi ifadenin hangi unsurla ilgili olduğu aşağıdaki Tablo 7’de belirtilmiştir. Ayrıca verilerin analiz kısmında ifadelerin kısaltmaları kullanılacağı için tabloda belirtilmiştir. Kalite kültürü algı ve beklenti düzeyi ölçekleri ile kalite kontrol standardının uygulama etkinliği ölçeğine yönelik ifadeler Likert tipi şeklinde hazırlanmıştır. Verilerin analizinde ise PASW Statistic 18 paket programı kullanılmıştır.

**Tablo 5: Kalite Kültürü Algı Düzeyi Ölçeği**

Kalite Kültürü Algı Ölçeği İfade	Kısaltma	Yararlanılan kaynak
Sorumluların kaliteye olan bağlılık anlayışları	KKALGI1	Bu ölçek geliştirilirken Pakdil (2004)’in çalışmasında belirtmiş olduğu kalite kültürünü oluşturan faktörlerden yararlanılmıştır.
Sorumluların etkin liderlik becerileri	KKALGI2	
Çalışanların şirket hedeflerine odaklanma anlayışları	KKALGI3	
Şirket amaçlarına ulaşmada tutarlı olma anlayışı	KKALGI4	
Karar alma mekanizmalarına çalışan katılımını sağlama düşüncesi	KKALGI5	
Şirket yönetiminin çalışanlara değer vermesi	KKALGI6	
Yönetim kararlarında analiz odaklı karar verme anlayışı	KKALGI7	
Sorumluların toplumsal sorumluluk hissetme anlayışı	KKALGI8	
Verilen hizmetin sürekli iyileştirilmesi anlayışı	KKALGI9	
Çalışanların sürekli öğrenme anlayışları	KKALGI10	
Verilen hizmette, müşteri istek ve ihtiyaçlarına odaklı çalışma anlayışı	KKALGI11	
Şirketin çalıştığı uzman kuruluşlarla etkin iletişim kurma anlayışı	KKALGI12	
Şirkette, süreç odaklı yönetim anlayışı	KKALGI13	

**Tablo 6: Kalite Kültürü Beklenti Düzeyi Ölçeği**

Kalite Kültürü Beklenti Ölçeği İfade	Kısaltma	Yararlanılan kaynak
Sorumluların kaliteye olan bağlılık anlayışları önemlidir	KKBEKLENTİ1	Bu ölçek geliştirilirken Pakdil (2004)’in çalışmasında belirtmiş olduğu kalite kültürünü oluşturan faktörlerden yararlanılmıştır.
Sorumluların etkin liderlik becerileri önemlidir	KKBEKLENTİ2	
Çalışanların şirket hedeflerine odaklanma anlayışları önemlidir	KKBEKLENTİ3	
Şirket amaçlarına ulaşmada tutarlı olma anlayışı önemlidir	KKBEKLENTİ4	
Karar alma mekanizmalarına çalışan katılımını sağlama düşüncesi önemlidir	KKBEKLENTİ5	
Şirket yönetiminin çalışanlara değer vermesi önemlidir	KKBEKLENTİ6	
Yönetim kararlarında analiz odaklı karar verme anlayışı önemlidir	KKBEKLENTİ7	
Sorumluların toplumsal sorumluluk hissetme anlayışı önemlidir	KKBEKLENTİ8	
Verilen hizmetin sürekli iyileştirilmesi anlayışı önemlidir	KKBEKLENTİ9	
Çalışanların sürekli öğrenme anlayışları önemlidir	KKBEKLENTİ10	
Verilen hizmette, müşteri istek ve ihtiyaçlarına odaklı çalışma anlayışı önemlidir	KKBEKLENTİ11	
Şirketin çalıştığı uzman kuruluşlarla etkin iletişim kurma anlayışı önemlidir	KKBEKLENTİ12	
Şirkette, süreç odaklı yönetim anlayışı önemlidir	KKBEKLENTİ13	

**Tablo 7: Kalite Kontrol Standardı-1 Uygulama Etkinliği Ölçeği**

İfade	Kısaltma	Yararlanılan kaynak
<b>Liderlik sorumlulukları (Denetim şirketi bünyesinde kaliteye ilişkin)</b>	<b>LDRS</b>	
Çalıştığım şirkette, tüm personel, şirkete karşı sonsuz bir aidiyet duygusuna sahiptir.	LDRS1	
Çalıştığım şirkette, tüm personel kurumsal inanç ve hedeflere bağlıdır.	LDRS2	
Çalıştığım şirkette, yöneticiler ortak vizyon doğrultusunda tüm çalışanların motivasyonunu yüksek tutmak için her türlü ortam ve imkanı sağlarlar.	LDRS3	
<b>Etik Hükümler</b>	<b>ETKH</b>	
Çalıştığım şirkette, kalite kontrolden sorumlu kişilerin yeterli deneyime ve yeterliliğe sahiptirler.	ETKH1	
Çalıştığım şirkette, kalite kontrol ile ilgili prosedürlere harfiyen uyulmaktadır.	ETKH2	
Çalıştığım şirkette, etik ilkelere uyulacağına ilişkin yazılı taahhünamelerin alınmasına azami dikkat gösterilmektedir.	ETKH3	
Çalıştığım şirkette, bağımsızlığı zedeleyecek durumların var olup olmadığı sık sık sorgulanmaktadır.	ETKH4	
Çalıştığım şirkette, sürekli aynı ekiple çalışılmaması hususunda azami dikkat gösterilmektedir.	ETKH5	
Çalıştığım şirkette, bağımsızlığın zedelenme ihtimalinin güçlü olduğu durumlarda, her ne olursa olsun denetimden çekilme kararı verilmektedir.	ETKH6	
<b>Müşteri İlişkileri (Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi)</b>	<b>MŞTR</b>	
Çalıştığım şirkette, gelen denetim teklifleri her zaman kabul edilmemekte, mevcut personel ve ekipmanların potansiyeline azami dikkate alınmaktadır.	MŞTR1	
Çalıştığım şirkette, gelen tekliflerin değerlendirilmesinde müşterilerin dürüstlükleri ve ticari kimlikleri sorgulanmakta ve gerekirse teklif reddedilebilmektedir.	MŞTR2	
Çalıştığım şirkette, denetim ücreti ile ilgili aşırı pazarlık durumu, teklifin red edilme sebebi sayılmaktadır.	MŞTR3	
Çalıştığım şirketin itibarının zedelenme ihtimalinin güçlü olduğu durumlarda, her zaman denetimden çekilme kararı verilmektedir.	MŞTR4	
Çalıştığım şirkette, denetimin kabulü ve denetimden çekilme ile ilgili gerekli yazılı prosedürler bulunmakta ve bunlara harfiyen uyulmaktadır.	MŞTR5	
<b>İnsan Kaynakları</b>	<b>İNSK</b>	
Çalıştığım şirkette, personel alımı ile ilgili yazılı prosedür bulunmakta ve buna harfiyen uyulmaktadır.	İNSK1	
Çalıştığım şirkette, personel ile ilgili performans değerlendirmesi sürekli yapılmaktadır.	İNSK2	
Çalıştığım şirkette, personelin mesleki tecrübe ve kariyer gelişimine her zaman destek olunmaktadır.	İNSK3	
Çalıştığım şirkette, denetçilerin uyacakları sorumluluklar açık ve şeffaf bir şekilde yazılı prosedür haline getirilmektedir.	İNSK4	
<b>Denetimin Yürütülmesi</b>	<b>DNTY</b>	
Çalıştığım şirkette, denetim ekipleri sık sık istişare toplantıları düzenlemektedir.	DNTY1	
Çalıştığım şirkette, yapılan tüm denetim çalışmalarının tutarlı bir şekilde aynı prosedürlere uygun gerçekleştirilmesine azami riayet edilmektedir.	DNTY2	
Çalıştığım şirkette, denetim çalışmalarının yönlendirilmesi ve gözetimi ile ilgili denetim ekipleri içinde hiyerarşik düzene azami dikkat edilmektedir.	DNTY3	
Çalıştığım şirkette, yapılan denetim çalışmaları ekip dışından sorumlu bir denetçi tarafından her zaman gözden geçirilmesine azami riayet edilmektedir.	DNTY4	
Çalıştığım şirkette, denetimin yürütülmesi esnasında yapılan tüm çalışmalar düzenli bir şekilde belgelendirilmektedir.	DNTY5	
<b>İzleme</b>	<b>İZLM</b>	
Çalıştığım şirkette, kurulmuş olan kalite kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığı üst yöneticiler tarafından sürekli izlenmekte ve gerekli tedbirler anında alınmaktadır.	İZLM1	
Çalıştığım şirkette, şikâyet ve önerilerin hiçbir baskı ve korku olmadan kolayca üst yönetime ulaştırılmasını sağlayan bir iletişim kanalı mevcuttur.	İZLM2	
Çalıştığım şirkette, sorumlu denetçi ve gözden geçirilmeden sorumlu denetçiler dışında denetim çalışmaları üçüncü bir kişi tarafından teftiş edilmektedir.	İZLM3	
<b>Kalite Kontrol Sisteminin Belgelendirilmesi</b>	<b>BELG</b>	
Çalıştığım şirkette, kalite kontrol sistemi ilgili yazılı prosedürler mevcuttur.	BELG1	
Çalıştığım şirkette, kalite kontrol ile ilgili yapılan tüm çalışmalar düzenli bir şekilde belgelendirmekte ve saklanmaktadır.	BELG2	
Çalıştığım şirkette, şikâyet ve iddialar ve bunlara ilişkin cevaplar belgelendirilmekte ve saklanmaktadır.	BELG3	

Bu ölçek geliştirilirken KKS-1'den yararlanılmıştır.

### **3.6. Tanımlayıcı İstatistikler**

Bu başlık altında araştırmaya katılanları tanıtıcı bilgiler ve araştırmanın ölçeklerine ait tanıtıcı istatistiksel veriler yer almaktadır.

#### **3.6.1. Araştırmaya Katılanları Tanıtıcı Bilgiler**

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

Bağımsız denetçilere ait tanıtıcı bilgiler; cinsiyet, yaş, denetim alanındaki tecrübe, eğitim durumu, denetçilik öncesi meslek, mesleki unvan ve şirket kalite kontrol komitesinde yer alıp almadığına dair bilgilere yer verilmiştir. Bu bilgiler Tablo 8’de sunulmuştur.

Bağımsız denetim şirketlerine ait bilgiler ise faaliyet süresi, ortak sayısı, ortaklık yapısı, çalışan denetçi sayısı, şube sayısı, ulusal bazda müşteri sayısı ve uluslararası bazda müşteri sayısından oluşmaktadır. Ayrıca bu bilgiler Tablo 9’da sunulmuştur.

**Tablo 8: Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilere İlişkin Tanıtıcı Bilgiler**

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



Katılımcıların cinsiyet dağılımına bakıldığı zaman katılımcıların %86'sı erkek ve %14'ü kadın bağımsız denetçidir.

Tablo 8'den yaş dağılımları incelendiğinde katılımcıların; %8,8'i 30 yaş ve altı, %14'ü 31-35 yaş arasında, %15,8'i 36-40 yaş arasında, %12,3'ü 41-45 yaş arasında, %14'ü 46-50 yaş arasında, %10,5'i 51,55 yaş arasında, %10,5'i 56-60 yaş arasında ve %14'ü 61 ve üstü yaş grubunda yer aldığı görülmektedir. Bu durumda belirlenen yaş aralıklarının yüzdesi birbirine yakın olduğu söylenebilir.

Denetim alanındaki tecrübe incelendiğinde ise katılımcıların %17,5'i 6-9 yıl arası, %28'i 10-15 yıl arası, %24,6'sı 16-20 yıl arası, %12,4'ü 21-25 yıl arası, %10,5'i 26-30 yıl arası, %3,5'i 31-35 yıl arası ve %3,5'i 36 yıl ve üzerinde tecrübeye sahiptir. Bu yüzdelerden anlaşıldığı üzere araştırmaya katılan denetçilerin yaklaşık %83'ünün denetim alanında 10 yıl ve üzerinde tecrübe sahibi olduğu görülmektedir.

Katılımcıların eğitim durumlarına bakıldığında ise %77,2'si lisans, %19,3'ü yüksek lisans ve %3,5'i doktora mezunu olduğu görülmektedir.

Denetçilik önceki mesleği sorulan katılımcıların %42,1'i YMM, %45,6'sı SMMM, %1,8'i akademisyen, %1,8'i vergi denetmeni, %1,8'i maliye müfettişi, %1,8'i iş analisti, %1,8'i denetçi yardımcısı ve %3,5'i ise daha önceden bir meslek sahibi olmadığını belirtmiştir. Görüldüğü gibi araştırmaya katılanların yaklaşık %88'i daha önceki mesleği YMM veya SMMM'dir.

Yine Tablo 8'den görüldüğü gibi ankete katılanların %54,4'ü sorumlu ortak baş denetçi, %28,1'i baş denetçi ve %17,5'i kıdemli denetçi unvanına sahiptir.

Tablo 8'de son olarak katılımcıların çalıştıkları bağımsız denetim şirketinin kalite kontrol komitesinde yer alıp almadıkları sorulmuştur. Sonuç olarak %54,4'ü kalite kontrol komitesinde yer aldığını, %45,6'sı ise yer almadığını belirtmiştir.

**Tablo 9: Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetim Şirketlerine İlişkin Tanıtıcı Bilgiler**

<b>Şirket özellikleri</b>	<b>Gruplar</b>	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>
<b>Şirketinizin faaliyet süresi</b>	1-3 yıl arası	10	17,6
	4-6 yıl arası	4	7,0
	7-9 yıl arası	7	12,2
	10-12 yıl arası	5	8,8
	13-15 yıl arası	9	15,8
	16-18 yıl arası	4	7,0
	19-21 yıl arası	10	17,6
	22-24 yıl arası	4	7,0
	25 yıl ve üstü	4	7,0
	<b>Toplam</b>	<b>57</b>	<b>100</b>
<b>Şirketinizin ortak sayısı</b>	1-4 kişi arası	9	15,8
	5-8 kişi arası	31	54,4
	9-12 kişi arası	6	10,5
	13-15 kişi arası	7	12,4
	16-19 kişi arası	4	7,0
<b>Şirketinizin ortaklık yapısı</b>	Yabancı Ortaklı Türk Denetim Şirketi	12	21,1
	Yabancı Ortağı Olmayan Türk Denetim Şirketi	45	78,9
	<b>Toplam</b>	<b>57</b>	<b>100</b>
<b>Şirketinizde çalışan denetçi sayısı</b>	4-8 kişi arası	21	36,8
	9-13 kişi arası	20	35,1
	14-18 kişi arası	6	10,6
	19-23 kişi arası	4	7,0
	24 ve üstü kişi	4	7,0
	Cevap vermeyen	2	3,5
<b>Toplam</b>	<b>57</b>	<b>100</b>	
<b>Şirketinizin şube sayısı</b>	0 adet	35	61,4
	1 adet	12	21,1
	2 adet	5	8,8
	3 adet	3	5,3
	8 adet	1	1,8
	10 adet	1	1,8
	<b>Toplam</b>	<b>57</b>	<b>100</b>
<b>Ulusal bazda müşteri sayısı</b>	1-10 arası	18	31,6
	11-20 arası	10	17,5
	21-30 arası	9	15,8
	31-40 arası	3	5,3
	41-50 arası	6	10,5
	Cevap vermeyen	11	19,3
<b>Toplam</b>	<b>57</b>	<b>100</b>	
<b>Uluslararası bazda müşteri sayısı</b>	0 adet	24	42,2
	1-5 arası	16	28,8
	6-10 arası	4	7,0
	34 adet	1	1,8
	Cevap vermeyen	12	20,2
<b>Toplam</b>	<b>57</b>	<b>100</b>	

N= 57

Araştırmaya katılan bağımsız denetim şirketlerinin faaliyet süreleri incelendiğinde %17,6'sının 1-3 yıl arası, %7'sinin 4-6 yıl arası, %12,2'sinin 7-9 yıl arası, %8,8'i 10-12 yıl arası, %15,8'i 13-15 yıl arası, %7'si 16-18 yıl arası, %17,6'sı 19-21 yıl arası, %7'si 22-24 yıl arası ve son olarak %7'si 25 yıl ve üstü süredir faaliyette olduğunu belirtmiştir. Genel olarak 10 yıldan uzun süredir faaliyette bulunan denetim şirketlerinin ortalaması %63'tür.

Tablo 9'da belirtildiği gibi araştırmaya katılan bağımsız denetim şirketinin %15,8'i 1-4 kişi arası, %54,4'ü 5-8 kişi arası, %10,5'i 9-12 kişi arası, %12,4'ü 13-15 kişi arası ve %7'si 16-19 kişi arası ortak sayısı sahiptir.

Araştırmaya katılan bağımsız denetim şirketlerinin ortaklık yapısına bakıldığı zaman ise %78,9'u yabancı ortağı olmayan Türk denetim şirketi ve %21,1'i yabancı ortaklı Türk denetim şirketi olduğu görülmektedir.

Tablo 9'da görüldüğü gibi araştırmaya katılan bağımsız denetim şirketlerinin %36,8 inde 4-8 kişi arası, %35,1'inde 9-13 kişi arası, %10,6'sında 14-18 kişi arası, %7'sinde 19-23 kişi arası ve %7'sinde 24 ve üstü sayıda denetçi çalışmaktadır. Bu kısımda 2 bağımsız denetim şirketinde çalışan denetçi sayısı belirtilmediği yani bu soru cevapsız bırakıldığı için %3,5 cevap vermeyen olarak ifade edilmiştir.

Tablo 9'da yer alan tanıtıcı bilgilere yönelik sorulardan bir diğeri ise araştırmaya katılan bağımsız denetim şirketlerinin şube sayılarına yöneliktir. Tablodan görüldüğü üzere şirketlerin %61,4'ün şubesi yoktur, %21,1'inin 1 adet, %8,8'inin 2 adet, %5,3'ünün 3 adet, %1,8'inin 8 adet ve %1,8'inin 10 adet şubesi bulunmaktadır.

Araştırmaya katılan bağımsız denetim şirketlerinin ulusal bazda müşteri sayıları incelendiğinde %31,6'sının 1-10 arası, %17,5'inin 11-20 arası, %15,8'inin 21-30 arası, %5,3'ünün 31-40 arası ve %10,5'inin 41-50 arası müşteriye sahip olduğu Tablo 9'da görülmektedir. Müşteri sayısını belirtmeyen şirket sayısı 11 olup araştırmaya katılan şirketlerin toplam %19,3'ünü oluşturmaktadır.

Uluslararası bazda faaliyet gösteren müşteri sayılarına bakıldığında ise bağımsız denetim şirketlerinin %42,2'sinin müşterisinin olmadığı, %28,8'inin 1-5 arası, %7'sinin 6-10 arası, %1,8'inin ise 34 adet müşterisinin olduğu görülmektedir. Yine bu soruya bağımsız denetim şirketlerinin %20,2'si yanıt vermemeyi tercih etmişlerdir.

### 3.6.2. Ölçeklere Ait Tanımlayıcı İstatistikler

Bu bölümde araştırmada kullanılan ölçeklere ait tanımlayıcı istatistikler sunulmuştur. Araştırmada kullanılan ölçekleri oluşturan maddelere ait tanımlayıcı istatistiklerden aritmetik ortalama, standart sapma, çarpıklık ve basıklık değerleri kalite kültürü varlık düzeyi algı ölçeği için Tablo 10'da, kalite kültürü varlık düzeyi beklenti ölçeği için Tablo 11'de ve KKS-1 uygulama düzeyi ölçeği için ise Tablo 12'de sunulmuştur. Gözlem değerlerinin normal dağılım gösteren serilerde genel kabul çarpıklık değerinin veriler normal olarak dağıldığında  $-2$  ile  $+2$  aralığında olduğu yönündedir. Fakat bazı yazarlar normalliğin daha hassas olduğu durumlarda çarpıklığın  $-1$  ile  $+1$  aralığının daha kesin olacağını iddia etmektedir. Basıklık değeri için ise genel olarak kabul gören kural değerinin  $-2$  ile  $+2$  aralığında olup bazı yazarlara göre ise  $-3$  ile  $+3$  aralığında yer alması gerektiği yönündedir (Garson, 2012:18-19).

Ölçeklere ait tanımlayıcı istatistiklerin yer aldığı aşağıdaki tablolar incelendiğinde ölçeklerde yer alan ifadelerin çarpıklık ve basıklık değerlerinin normal dağılım varsayımını karşıladığı görülmektedir. Ayrıca hem aritmetik ortalama değerleri hem de standart sapma değerleri birbirine yakın düzeydedir. Kalite kültürü algı ve beklenti ölçeğindeki 11'inci ifadelerin aritmetik ortalamalarının diğer ifadelerden farklı olduğu görülmektedir. Burada "müşteri istek ve ihtiyaçlarına odaklı çalışma" ifadesi yer almaktadır. Bu ifadeye bağımsız denetimin amacı gereği bağımsız denetim şirketlerinin olumsuz cevap vermesi beklenmektedir. Diğer bir ifadeyle, bu ifadenin aritmetik ortalamasının diğer ifadelerden farklı olmasının normal olduğu söylenebilir.

**Tablo 10: Kalite Kültürü Algı Düzeyi Ölçeğine Ait Tanımlayıcı İstatistikler**

İfade	N	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma	Çarpıklık	Basıklık
KKALGI1	57	4,2281	0,68184	-1,021	2,412
KKALGI2	57	4,1404	0,58060	-0,010	-0,053
KKALGI3	57	4,1228	0,59971	-0,560	2,114
KKALGI4	57	4,1404	0,66651	-0,915	2,398
KKALGI5	57	4,0175	0,76745	-1,013	2,945
KKALGI6	57	4,2807	0,67492	-1,128	2,832
KKALGI7	57	4,0526	0,61007	-0,513	1,708
KKALGI8	57	4,0351	0,75510	-0,317	-0,429
KKALGI9	57	4,3684	0,61620	-0,423	-0,614
KKALGI10	57	4,1228	0,82527	-0,433	-0,854
KKALGI11	57	3,1579	1,25056	-0,253	-0,951
KKALGI12	57	3,8947	0,88002	-0,604	0,668
KKALGI13	57	4,1228	0,65657	-0,523	0,975

**Değişken sayısı= 13**

**Tablo 11: Kalite Kültürü Beklenti Düzeyi Ölçeğine Ait Tanımlayıcı İstatistikler**

İfade	N	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma	Çarpıklık	Basıklık
KKBEKLENTİ1	57	4,6667	0,57735	-1,560	1,523
KKBEKLENTİ2	57	4,5263	0,60075	-0,872	-0,183
KKBEKLENTİ3	57	4,4737	0,57025	-0,493	-0,730
KKBEKLENTİ4	57	4,6491	0,51725	-1,039	-0,066
KKBEKLENTİ5	57	4,3509	0,64063	-0,468	-0,630
KKBEKLENTİ6	57	4,6316	0,55522	-1,197	0,509
KKBEKLENTİ7	57	4,5965	0,52981	-0,775	-0,624
KKBEKLENTİ8	57	4,4912	0,60127	-0,731	-0,392
KKBEKLENTİ9	57	4,6667	0,57735	-1,560	1,523
KKBEKLENTİ10	57	4,6491	0,55069	-1,292	0,771
KKBEKLENTİ11	57	3,0526	1,38127	0,071	-1,163
KKBEKLENTİ12	57	4,2807	0,72591	-0,489	-0,945
KKBEKLENTİ13	57	4,4561	0,70888	-1,243	1,401

**Değişken sayısı= 13**

**Tablo 12: KKS-1 Uygulama Etkinliği Ölçeğine Ait Tanımlayıcı İstatistikler**

İfade	N	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma	Çarpıklık	Basıklık
LDRS1	57	3,5614	0,84552	0,260	-0,618
LDRS2	57	3,7368	0,81342	-0,299	-0,254
LDRS3	57	3,9649	0,73107	-0,230	-0,308
ETKH1	57	4,2105	0,86058	-1,124	0,944
ETKH2	57	4,0702	0,72849	-0,683	0,864
ETKH3	57	4,0877	0,71416	-0,435	0,094
ETKH4	57	4,1579	0,62076	-0,112	-0,403
ETKH5	57	3,9123	0,76253	-0,601	0,504
ETKH6	57	4,1754	0,65799	-0,199	-0,663
MŞTR1	57	4,2632	0,74466	-0,742	0,145
MŞTR2	57	4,2632	0,79116	-0,737	-0,280
MŞTR3	57	4,0877	0,76253	-0,151	-1,242
MŞTR4	57	4,4211	0,70578	-1,131	1,217
MŞTR5	57	4,2456	0,66227	-0,697	1,136
İNSK1	57	3,7368	0,99151	-0,237	-0,973
İNSK2	57	3,8772	0,82527	-0,159	-0,718
İNSK3	57	4,1404	0,69278	-0,193	-0,859
İNSK4	57	4,1579	0,64889	-0,162	-0,595
DNTY1	57	4,1579	0,72677	-0,542	0,084
DNTY2	57	4,2105	0,64744	-0,638	1,304
DNTY3	57	4,2456	0,66227	-0,315	-0,713
DNTY4	57	4,2281	0,80217	-0,872	0,375
DNTY5	57	4,4211	0,62528	-0,599	-0,535
İZLM1	57	4,1930	0,81149	-0,788	0,144
İZLM2	57	4,1754	0,80451	-0,547	-0,603
İZLM3	57	4,0175	1,00873	-0,685	-0,642
BELG1	57	4,4211	0,70578	-0,815	-0,554
BELG2	57	4,4737	0,68414	-0,942	-0,288
BELG3	57	4,4737	0,65752	-0,876	-0,292
<b>Değişken sayısı= 29</b>					

### 3.7. Veri Toplama Aracının Güvenilirlik ve Yapısal Geçerliliği

Güvenilirlik ve geçerlilik ölçümlerde merkezi bir konudur. Her ikisi de somut ve açık ölçümlerin soyut olan yapılarla (faktörler) ne kadar bağlantılı olduğu ile ilgili olup sosyal bilimlerdeki yapıların genellikle muğlak, dağınık ve doğrudan gözlenemeyen değişkenler olmasından dolayı önemlidir. Tüm sosyal bilimlerdeki araştırmacılar ölçümlerinin güvenilir ve geçerli olmasını isterler. Her iki düşünce de bulguların

doğruluğu, güvenilirliği ve inandırıcılığı için son derece önemlidir (Demirer, 2010:58). Bu çalışmanın güvenilirlik ve yapısal geçerliliği analiz sonuçları aşağıda başlıklar halinde sunulmaktadır.

### 3.7.1. Güvenilirlik

Genel olarak ölçeklerin güvenilirliğini test etmede Cronbach Alfa Katsayısı kullanılır. Alfa katsayısı ölçeklerin içsel tutarlılığını ölçmeyi amaçlamaktadır. Bu katsayısı 0 ile 1 aralığında değişir ve genellikle 0,60 değerinin altı içsel tutarlılık güvenilirliği açısından yetersizdir (Malhatro ve Birks, 2007: 358). Bu araştırmada ölçeklerin içsel tutarlılığının test edilmesinde alfa katsayısından yararlanılmıştır. Bu kapsamda ölçeklerde yer alan tüm maddelerle her bir ölçek için güvenilirlik analizi uygulanmıştır. Yapılan güvenilirlik analizine ilişkin bulgular Tablo 13’de sunulmuştur.

**Tablo 13: Ölçeklerin Güvenilirlik Katsayıları**

Ölçek Adı	Alt Ölçek Adı	Madde Sayısı	Alfa Katsayısı
<i>Kalite Kültürü Algı Düzeyi</i>		13	0,842
<i>Kalite Kültürü Beklenti Düzeyi</i>		13	0,819
<i>KKS-1 Uygulama Etkinliği</i>		29	0,954
	LDRS	3	0,855
	ETKH	6	0,884
	MŞTR	5	0,884
	İNSK	4	0,855
	DNTY	5	0,848
	İZLM	3	0,736
	BELG	3	0,928

Tablo 13’de araştırmada kullanılan ana değişkenler ile bunların alt boyutlarına ilişkin madde sayıları ve alfa katsayıları görülmektedir. KKS-1 uygulama düzeyi ölçeği 7 alt ölçekten oluşmakta diğer ölçeklerin alt ölçeği bulunmamaktadır. Tablo 13’den görüldüğü üzere tüm ölçekler ve alt ölçeklerin alfa katsayısı 0,70’den büyüktür. Bu da analiz çalışmada kullanılan ölçeklerin iç tutarlılığının ve dolayısıyla güvenilirliğinin oldukça yüksek olduğunu göstermektedir. Bu sonuç ölçeklerin güvenilir olduğunu ve ölçmek istenen özelliğin büyük olasılıkla doğru ölçüldüğünü göstermektedir.

### 3.7.2. Yapısal Geçerliliğinin Test Edilmesi

Bu başlık altında araştırmada kullanılan KKS-1 uygulama düzeyi ölçeğinin yapısal geçerliliği keşifsel faktör analizi yardımıyla incelenmiştir. Keşifsel faktör analizi (Exploratory Factor Analysis) bir çok araştırma alanında kullanılan kompleks bir istatistiksel yöntemdir. Faktör analizinin kullanımı araştırmacıların her biri oluşturulmuş çözümleri etkileyen birden fazla kararı vermesini gerektirir (Gaskin ve Brenda, 2014: 1).

Faktör analizi veriler arasındaki ilişkiyi temel alan verilerin daha anlamlı ve özet bir biçimde sunulmasını sağlayan birçok değişkenli istatistiksel analiz türüdür. Değişkenler arasındaki karşılıklı bağımlılığın temelini araştırmayı hedefler. Çalışmada değişkenler arasındaki karşılıklı bağımlılığın temelini araştırmak için keşfedici faktör analizi uygulanmıştır. Analiz yapılırken tahmin yöntemi olarak temel bileşenler yöntemi ve döndürme yöntemi olarak ise varimax tekniği uygulanmıştır. Faktör yüklerinin 0,50'den büyük olma koşulu aranmıştır. Ayrıca öz değerleri 1'den büyük olan faktörler dikkate alınmıştır. Bu koşullar altında yapılan keşifsel faktör analizinin sonuçları Tablo 14'de sunulmuştur.

Örneklem büyüklüğünün keşfedici faktör analizi yapmaya uygun olup olmadığını test etmek amacıyla KMO (Kaiser-Meyer-Olkin) değeri ve örneklemden elde edilen verilerin faktör analizi yapmaya uygun olup olmadığını test etmek amacıyla Barlett's testi uygulanmıştır. KMO değeri olarak 0,50-1,00 arası değerler kabul edilebilir olarak değerlendirilirken 0,50'in altındaki değerler faktör analizinin söz konusu veri seti için uygun olmadığını göstergesidir. Ancak, genel olarak araştırmacılarca tatminkâr olarak düşünülen asgari KMO değeri 0,70'dir (Altunışık ve diğerleri, 2007: 227). Barlett's testinin ise istatistiksel olarak anlamlı olması gerekmektedir. Tablo 14'e bakıldığında ölçeğin KMO değeri 0,837 olarak bulunmuştur. Bulunan değer 0,50'nin üzerinde olduğu için örnek büyüklüğünün faktör analizi için yeterli olduğu anlaşılmaktadır. Barlett's testine bakıldığında ise verilerin faktör analize uygun veriler olduğu p anlamlılık düzeyinin %5'ten küçük olmasıyla anlaşılmaktadır. Temel bileşenler analizi ile gerçekleştirilen faktör indirgemesi esnasında faktör yükleri 0,50'nin altında gerçekleşen, çapraz faktör yükü alan ve güvenilirlik analizinde içsel tutarlılığı düşüren değişkenler elenmiştir.



**Tablo 14: Kalite Kontrol Standardı-1 Uygulama Etkinliği Ölçeğinin Keşifsel Faktör Analizi Sonuçları**

<b>Faktör</b>	<b>İfade</b>	<b>Faktör Yüğü</b>
<b>Etik Hükümler ve İzleme (<math>\alpha= 0,883</math>; <math>VE= \%45,972</math>)</b>		
	ETKH2	0,746
	ETKH3	0,817
	ETKH4	0,694
	ETKH5	0,648
	İZLM1	0,665
	İZLM3	0,534
<b>İnsan Kaynakları (<math>\alpha= 0,855</math>; <math>VE= \%7,989</math>)</b>		
	İNSK1	0,704
	İNSK2	0,778
	İNSK3	0,648
	İNSK4	0,719
<b>Müşteri İlişkileri (Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi) (<math>\alpha= 0,862</math>; <math>VE= \%6,853</math>)</b>		
	MŞTR1	0,677
	MŞTR2	0,726
	MŞTR3	0,802
	MŞTR4	0,698
<b>Denetimin Yürütülmesi (<math>\alpha= 0,833</math>; <math>VE= \%6,598</math>)</b>		
	DNTY1	0,620
	DNTY3	0,582
	DNTY4	0,807
	DNTY5	0,810
<b>Liderlik sorumlulukları (Denetim şirketi bünyesinde kaliteye ilişkin) (<math>\alpha= 0,855</math>; <math>VE= \%4,847</math>)</b>		
	LDRS1	0,786
	LDRS2	0,881
	LDRS3	0,700
<b>Belgelendirme (Kalite Kontrol Sisteminin Belgelendirilmesi) (<math>\alpha= 0,928</math>; <math>VE= \%4,498</math>)</b>		
	BELG1	0,664
	BELG2	0,821
	BELG3	0,743
<b>N= 57; KMO= 0,837</b>		
<b>Bartlett's Sph. Ki Kare= 1044,624; p= 0,000</b>		
<b>Toplam Açıklanan Varyans= %76,756</b>		

Yapılan analiz sonucunda 6 boyut elde edilmiş ve bu boyutların KKS-1 temel yapısını açıklama gücünün %76,7 olduğu tespit edilmiştir. KKS-1 temel yapısını açıklamada en önemli alt boyutun ise en fazla açıklama gücü (%45,9) ile etik hükümler ve izleme boyutunda olduğu görülmektedir. İkinci sırada ise insan kaynakları, üçüncü sırada müşteri ilişkileri, dördüncü sırada denetimin yürütülmesi, beşinci sırada liderlik sorumlulukları, altıncı sırada belgelendirme boyutunun yer aldığı görülmektedir.

Faktör analizi sonrası kalan maddeler güvenilirlik analizine tabi tutulmuştur. Bunun sonucunda kalan maddelerle her bir boyutun içsel tutarlılığına bakılmış ve tüm ölçeğin ve alt ölçeklerin içsel tutarlılıklarını korudukları gözlemlenmiştir. Tüm alfa değerleri ( $\alpha$ ) 0,70'in üzerinde bulunmuştur (bkz. Tablo 14).

### **3.8. Hipotezlerin Test edilmesi**

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

İlk olarak "***H<sub>1</sub>: Bağımsız Denetim Şirketlerinde, KKS-1 Etkin Olarak Uygulanmaktadır***" temel hipotez tek örneklem t testi ile analiz edilmiştir. Bunun için öncelikli olarak KKS-1 ölçeğinde yer alan her bir yargıya 4 ve üzerinde bir puan vermeleri durumunda katılımcı bağımsız denetim şirketlerinin kalite kontrol standartlarını uyguladıkları varsayımı altında faktör analizi sonucunda elde edilen her bir alt boyut için minimum toplam test değeri hesaplanmıştır. Örneğin, LDRS boyutu faktör analizi sonucunda 3 madde ile temsil edilmiştir. Bu durumda bu boyuta ilişkin minimum toplam test değeri 12 (4x3) olarak elde edilmiştir. Bu işlem diğer boyutlar ve tüm ölçek için hesaplanmış ve toplam test değeri ile aritmetik ortalama değerinden farklı olup olmadığına bakılarak boyutların uygulanıp uygulanmadığına iki aşamada karar verilmiştir. Tek Örneklem T Testinin sonuçları Tablo 15'te sunulmuştur.

**Tablo 15: Tek Örneklem T Testi Sonuçları**

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

**H<sub>1</sub>:** Bağımsız denetim şirketlerinde KKS-1 etkin olarak uygulanmaktadır.

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

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

**H<sub>1a</sub>:** KKS-1 etik hükümler ve izleme boyutuna ilişkin standartlar etkin olarak uygulanmaktadır.

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

**H<sub>1b</sub>:** KKS-1 insan kaynakları boyutuna ilişkin standartlar etkin olarak uygulanmaktadır.

İnsan kaynakları boyutunun tablo değerleri incelendiğinde toplam ölçek skoru ortalaması (15,9123) ile minimum ölçek skoru (16,0000) arasında istatistiksel bir fark

yoktur. Skorlar arasında bir fark olmadığı için bağımsız denetim şirketlerinin bu boyutu uygulamakta olduğu söylenebilir.

**H<sub>1c</sub>:** KKS-1 müşteri ilişkileri boyutuna ilişkin standartlar etkin olarak uygulanmaktadır.

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

**H<sub>1d</sub>:** KKS-1 denetimin yürütülmesi boyutuna ilişkin standartlar etkin olarak uygulanmaktadır.

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

**H<sub>1e</sub>:** KKS-1 liderlik sorumlulukları boyutuna ilişkin standartlar etkin olarak uygulanmaktadır.

Liderlik boyutuna ait toplam ölçek skoru ortalaması (11,2632) ile minimum ölçek skoru (12,0000) arasında istatistiksel olarak fark vardır. Toplam ölçek skoru ortalaması minimum ölçek skorundan daha düşük düzeyde olduğu için bu boyut bağımsız denetim şirketlerinde tam olarak uygulanmamaktadır şeklinde yorumlanabilir.

**H<sub>1f</sub>:** KKS-1 belgelendirme boyutuna ilişkin standartlar etkin olarak uygulanmaktadır.

Belgelendirme boyutundaki durumda ise toplam ölçek skoru ortalaması (13,3684) ile minimum ölçek skoru yani test değeri (12,0000) arasında istatistiksel olarak bir fark vardır. Bağımsız denetim şirketlerinde bu boyutun toplam ölçek skoru ortalaması test değerinden daha yüksek olduğu için uygulanmakta olduğunu söyleyebiliriz.

Tek örneklem t testinde belirlenen toplam skorlardan elde edilen eşik değerlere göre hangi bağımsız denetim şirketinin KKS-1'i etkin olarak uygulayıp uygulamadığını anlamak için KKS-1 ölçeğine ait toplam ölçek skorları 96'ya (24 madde x 4) eşit veya büyük olanlar için "uyguluyor" diğerleri için ise "uygulamıyor" şeklinde bir sınıflandırma yapılmıştır. Yapılan bu sınıflamanın doğruluk yüzdesini anlamak için diskriminant (ayırma) analizi yapılarak kullanılan eşik değer ne kadar uygun olup olmadığı böylece belirlenmiştir. Diskriminant analizinin temelleri 1930'larda Fisher tarafından atılmış olup biyoloji, davranış bilimleri ve sosyal bilimlerde kullanılan çok değişkenli istatistik yöntemlerden biridir. Hem iş dünyası hem de akademisyenler tarafından kullanılan bu yöntemde başarılı başarısız şirketlerin belirlenmesi gibi bir çok alanda yararlanılmaktadır (Öz, 2005: 47). Diskriminant analizinin sonuçları Tablo 16'da sunulmuştur.

**Tablo 16: Diskriminant Analizi Sonuçları**

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

Box's M testi, bağımlı değişken tarafından oluşturulan grupların kovaryans matrisleri ayrışmıyorsa, diskriminant analizi için sıfır hipotezini test eder (Hair ve diğerleri, 2014). Bu testin anlamlı olmaması istenir böylece sıfır hipotezi gruplarının farklı olmadığı iddiası sürdürülebilir (Burns ve Burns, 2008: 598). Bu durumda Tablo 16'da verilen Box's M değeri; F=0,274 değeri için 0,281 olup ve yukarıda belirtilen  $p=0,060 > 0,05$  gereklilik şartını sağlamaktadır.

Tablo 16 incelendiğinde toplam 57 bağımsız denetim şirketinden 40 tanesinin orijinal ölçek skorlarına göre etkin olarak KKS-1'i uyguladığı ve 17 tanesinin ise orta derecede etkin olarak uygulandığı söylenebilir. Bir başka ifadeyle, 40 bağımsız denetim şirketinde standartlarda istenilen şartlar etkin bir şekilde uygulanmakta iken 17 bağımsız denetim şirketinde orta derecede uygulanmaktadır. Minimum test değeri toplam ölçek skoru için 96 (24 ifadenin, minimum katılıyorum (4) ile çarpılmasıyla elde edilmiştir)

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

İkinci olarak “*H<sub>2</sub>: Bağımsız denetim şirketlerinde kalite kültürü algı düzeyi yüksektir.*” temel hipotezi eşlenik örneklem t testi ile analiz edilmiştir. Eşlenik ifadesi bir anket katılımcısından iki veri toplanması anlamına gelmektedir. Bu durumda şirketteki mevcut durumda var olan kalite kontrol kültürü ile katılımcının beklentisi ayrı ayrı sorulmuş ve daha sonra bu test ile algıların beklentileri karşılama durumuna bakılmıştır.

Hizmet kalitesinin ölçülebilmesine yönelik toplam kalite endeksi SERVPERF, kritik olaylar, benchmarking, grup mülakat, SERVQUAL gibi birçok model geliştirilmiştir. Bunlardan en sık kullanılanı SERVQUAL yöntemi olup bu yöntem algı ve beklentilerin karşılaştırılmasına dayanmaktadır (Dinç ve Atabay, 2014: 9). Bu çalışmada bu yöntemin mantığı kullanılmış yöntemin boyutları aynı şekilde kullanılmamıştır. Bağımsız denetim şirketlerinde kalite kültürünün olup oluşmadığının belirlenmesi amacıyla anket formunda yer alan “kalite kültürü algı düzeyi” ve “kalite kültürü beklenti düzeyi” ölçekleri vasıtasıyla incelenmiştir. Bu kapsamda kalite kontrol düzeyi toplam algı skorları ile toplam beklenti skorları arasında fark olup olmadığının analiz edildiği eşlenik örneklem t testi sonuçları Tablo 17’de sunulmuştur.

**Tablo 17: Eşlenik Örneklem T Testi**

	Ortalama	N	Standart Sapma	Ortalamalar farkı	t	sd	p
ALGI	49,5263	57	5,64455	-4,912	-6,052	56	0,000
BEKLENTİ	54,4386	57	4,76976				

Algı puanları ortalaması 49,5263 ve beklenti puanları ortalaması 54,4386 olup aralarında yaklaşık 5 puanlık fark vardır. Bir başka ifadeyle, algı puanları ortalaması beklenti puanları ortalamasından daha düşüktür ve aralarında istatistiksel olarak fark vardır. Bu fark istatistiksel açıdan anlamlıdır (p=0,000). Bu durumda bağımsız denetim şirketlerinde kalite kültürü düzeyi ile ilgili algıların, beklentileri karşılayacak derecede

oluşmadığı söylenebilir. Bir başka deyişle, H<sub>2</sub> hipotezinin reddedildiğini söylemek mümkündür. Bu sonuç, kalite kültürü düzeyi algısının beklentileri karşılamadığı, bağımsız denetim şirketlerinde kalite kültürü düzeyi algısının pozitif olmadığını göstermektedir.

Çalışmanın alt hipotezlerinden olan “**H<sub>3</sub>: Bağımsız denetim şirketleri özelliklerinin ile kalite kültürü düzeyi algısının, KKS-1'nin uygulanma etkinliğine pozitif yönde bir etkisi vardır.**” hipotezi regresyon analiziyle test edilmiştir. Çoklu regresyon modeli birden fazla bağımsız değişkenin bir bağımlı değişken üzerindeki etkilerini tahmin etmek amacıyla oluşturulan lineer bir fonksiyondur. Bu model diğer regresörler sabitken, bir regresörün bağımlı değişken üzerindeki etkisini belirlemeye olanak tanır (Kılıç ve Selim, 2013: 90). Kalite kültürü algı düzeyi ölçeği için toplam puan hesaplanmış ve analize bu toplam puan üzerinden dahil edilmiştir.

Çalışmada oluşturulan regresyon modeli aşağıdaki gibidir;

$$TS = \beta_0 + \beta_1(KKALGI) + \beta_2(FS) - \beta_3(OS) + \beta_4(OY) + \beta_5(\ÇDS) - \beta_6(\ŞS) - \beta_7(UBMS) + \beta_8(UABMS) + \epsilon_i$$

Modelde TS; Kalite Kontrol Standardı-1 Uygulama Etkinliği Ölçeği toplam skorunu, FS; faaliyet süresini, OS; ortak sayısını, OY; ortak yapısını, ÇDS; çalışan denetçi sayısını, ŞS; şube sayısını, UMBS; ulusal bazda müşteri sayısını ve UABMS; uluslararası bazda müşteri sayısını temsil etmektedir.

**Tablo 18: Regresyon Analizi Sonuçları**

Model	B	t	p
(Sabit)	16,764	1,328	0,190
Kalite Kültürü Algı Düzeyi Ölçeği	1,549	7,434	<b>0,000</b>
Faaliyet süresi	0,053	0,400	0,691
Ortak sayısı	-0,253	-0,871	0,388
Ortaklık yapısı	2,042	0,686	0,496
Çalışan denetçi sayısı	0,393	1,665	0,102
Şube sayısı	-0,800	-1,109	0,273
Ulusal bazda müşteri sayısı	-0,081	-0,830	0,411
Uluslararası bazda müşteri sayısı	0,290	1,203	0,235
<b>R= 0,788; R<sup>2</sup>= 0,620; Düzeltilmiş R<sup>2</sup>= 0,557; F= 9,801; p= 0,000</b>			

Analiz sonucunda çalışmada tahmin edilen ise model aşağıdaki gibidir;

$$TS=16,764+1,549(KKALGI)+0,053(FS)-0,253OS+2,042(OY)+0,393(\text{ÇDS})-0,8(\text{ŞS})-0,081(UBMS)+0,29(UABMS)+\varepsilon_i$$

Modeldeki R (regresyon katsayısı) değişkenler arasındaki ilişkinin gücünü göstermektedir. R'nin 0,788 olmasının orta düzeyde bir ilişkiye işaret ettiği söylenebilir. Öte taraftan bu değişkenlerin bağımlı değişkeni açıklama gücünün yani R<sup>2</sup>'nin 0,620 (%62) olduğu görülmektedir. Fakat regresyon modelinde bağımsız değişken sayısı arttıkça R<sup>2</sup> artabilir. Çünkü yeni bir bağımsız değişkenin modele eklenmesi “Toplam Kareler Toplamı”nı değiştirmez iken “Artık değerlerin Kareleri Toplamı”nı azaltır ve böylece R<sup>2</sup> değerinde artış meydana gelebilir. Modele tam anlamıyla anlamsız bir değişken eklense bile aynı durum yaşanır. Bu yüzden modelin bağımlı değişkeni açıklama gücünü değerlendirmek için düzeltilmiş R<sup>2</sup> değeri kullanılmaktadır.

Düzeltilmiş R<sup>2</sup> değerine göre bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkenleri açıklama gücü 0,557 yani %55'tir. Gerçekleştirilen regresyon analizi sonuçlarına göre bağımsız değişkenlerin anlamlılık düzeyine (p) değerlerine bakıldığında %5'lik anlamlılık düzeyinde kalite kültürü düzeyi algı ölçeği p=0,000 değerine sahiptir ve model açısından anlamlıdır. B değerinin 1,549 çıkmış olması, KKS-1 uygulama etkinliği ile kalite kültürü algısı arasında pozitif yönlü doğrusal bir ilişkinin bulunduğunu göstermektedir. Daha açık bir ifade ile kalite kültürü algısında 1 birimlik artış KKS-1 uygulama etkinliğini 1,549 birim artırdığı söylenebilir.

Diğer bağımsız değişkenlerin yani şirket özelliklerinin KKS-1 uygulama etkinliğini etkisine bakıldığında ise ortaklık yapısı yüksek düzeyde (2,042) pozitif yönde bir artış sağlamaktadır. Ayrıca faaliyet süresi, çalışan sayısı ve uluslararası bazda müşteri sayısı da KKS-1 uygulama etkinliğini arttırmada pozitif yönde düşük düzeyde etkilidir. Ortak, müşteri ve ulusal bazda müşteri sayısının ise KKS-1 uygulama etkinliğini arttırmada negatif yönde bir etkisi mevcut olduğu Tablo 18'den görülmektedir. Fakat bunların hepsinin p değerleri 0,05'den büyük olduğu için istatistiksel açıdan anlamsızdır (bkz. Tablo 18). Firma özellikleri değişkeni kontrol değişkeni olarak kabul edilmiştir. 8 değişkenden sadece bir tanesinin etkisi olması nedeniyle bu hipotez kısmen kabul edildiği söylenebilir.



## SONUÇ VE ÖNERİLER

Küreselleşme ile dünyada ekonomik olarak rekabet sürekli gelişmekte ve ülke sınırları bu noktada işlevsiz kalmaktadır. İşletmeler yoğun rekabet koşulları altında ayakta kalabilmek için dışarıdan kaynak bulma ihtiyacı duymaktadır. İşte tam bu noktada bağımsız denetime olan gereksinim ortaya çıkmaktadır diyebiliriz. Çünkü bir işletme ile ilgilenen kişiler, işletmeye yatırım yapma noktasında işletmenin finansal tablolarına ve bu tablolara ilişkin bağımsız denetçilerin görüşlerine bakarak karar vermektedir. Bağımsız denetçi tarafından finansal tabloların tüm önemli yönleriyle yürürlükteki finansal raporlama çerçevesinde hazırlanıp hazırlanmadığının incelenip görüş bildirmesiyle hedef kullanıcıların finansal tablolara duydukları güven seviyesini arttırmaktır. Bağımsız denetim şirketinin bağımsız denetimi gerçekleştirdiği müşteri şirket ile arasındaki ilişki diğer karşılıklı şirket-müşteri ilişkilerinden farklı konumdadır. Bu farklılığın nedeni diğer mesleklerde müşterinin çıkarlarını korumak için işlem yapılırken, bağımsız denetimde müşterinin yani bağımsız denetime tabi şirketin çıkarlarını değil, ilgili tarafların çıkarlarını korumak amacıyla işlem yapılmasıdır. İlgili taraflar bu güvence ile bağımsız denetim raporlarının sonuçlarına göre karar almaktadırlar. Bağımsız denetim raporuna olan güven seviyesinin korunması bu noktada çok büyük önem arz etmektedir. Bağımsız denetim raporlarına göre karar alanlar raporunun gerçeği yansıtmadığı durumda ekonomik zarara uğrayacak ve bağımsız denetime olan güven seviyesi toplumda genel olarak düşecektir. Bu durum 2000'li yılların başlarında meydana muhasebe ve denetim skandallarıyla gerçekleşmiş ve birçok yatırımcı ciddi zararlar görmüştür. Tüm bu nedenlerden anlaşılacağı üzere bağımsız denetimin kalitesi bağımsız denetimde en önemli işlevlerden birisidir. Bu nedenle bağımsız denetçilerin belirlenmiş yüksek kriterlere ve gerekli ahlaki değerlere sahip olması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle, bağımsız denetimin kalitesi en yüksek seviyede olmalıdır. Bağımsız denetimde kaliteyi sağlamak için ise bağımsız denetim şirketleri Kalite Kontrol Standardı 1'i tam anlamıyla uygulamaları sağlanmalı ve gerekli kontroller aksatılmadan ciddi bir şekilde yapılmalıdır. Bu uygulama yasal bir gereklilikten ziyade bağımsız denetim şirketinin bağımsız denetim hizmetiyle bilgi kullanıcılarına karşı üstlenmiş olduğu sorumluluğu layıkıyla kaliteli ve güvenilir bir şekilde yapması gerekliliği olarak düşünülmelidir. Kaliteli bir bağımsız denetim hizmeti;

bağımsız denetime olan güveni artırır, çıkar çatışmalarını önler, denetim şirketinin saygınlığını artırır ve sermaye piyasalarına güveni sağlar.

Çalışmanın uygulama kısmında Türkiye’deki KGK tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim şirketlerinin kalite kültürü anlayışlarının ve KKS-1’i uygulama etkinliklerinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Diğer amaçlar ise bağımsız denetim şirketlerinde kalite kültürü düzeyi ile bağımsız denetim şirketlerinin firma özelliklerinin KKS-1 uygulama etkinliğine etkisinin olup olmadığını belirlemek şeklinde ifade edilmiştir.

Çalışmanın temel hipotezi olan “H<sub>1</sub>: Bağımsız Denetim şirketlerinde KKS-1 etkin olarak uygulanmaktadır” hipotezi tek örneklem t testi ile analiz edilmiştir ve analiz sonucunda hipotez kabul edilmiştir. Bir başka deyişle, genel olarak bakıldığında bağımsız denetim şirketlerinin KKS-1’i uyguladığı söylenebilir. Bu durum bağımsız denetim şirketlerinin kalite kontrol standartları hakkında gerekli bilgi düzeyine sahip olduğunu ve bu bilgileri uygulamada kullandığı şeklinde yorumlanabilir. Fakat kalite kontrol standartlarında adı geçen 6 farklı alt boyut ele alındığında, liderlik boyutu açısından olumsuz durumlar yaşandığını söylemek mümkündür. Son olarak, bağımsız denetim şirketlerinin genel olarak kalite kontrol standartları hakkında farkındalık sahibi oldukları ve bu standartların aksaklıklara rağmen mümkün olduğunca uygulamaya çalıştıkları söylenebilir.

Alt hipotezlerden “H<sub>1a</sub>: Etik hükümler ve izleme boyutuna ilişkin standartlar etkin olarak uygulanmaktadır” hipotezi kabul edilmiştir. Bir başka deyişle, bağımsız denetim şirketlerinde etik hükümler ile izlenme fonksiyonunun etkin olduğu söylenebilir. Etik hükümlere tam olarak uyulmadığı ve denetimlerin izlenmediği bir bağımsız denetim hizmetinde güven sorunu yaşanacağı için kaliteli bir denetim hizmetinden bahsetmek mümkün olmaz.

Yapılan analiz sonucunda, “H<sub>1b</sub>: İnsan kaynakları boyutuna ilişkin standartlar etkin olarak uygulanmaktadır” alt hipotezi kabul edilmiştir. Bir başka deyişle, kalite kontrol standartlarının uygulanmasında bağımsız denetim şirketlerinin insan kaynakları unsuruna dikkat ettikleri anlaşılmaktadır. Bu durumda, insan kaynakları unsurunun etkin bir şekilde uygulandığını söylemek mümkündür.

“H<sub>1c</sub>: KKS-1 müşteri ilişkileri boyutuna ilişkin standartlar etkin olarak uygulanmaktadır” alt hipotezi kabul edilmiştir. Daha açık ifadeyle, kalite kontrol standartlarının önemli unsurlarından olan müşteri ilişkileri boyutu ile ilgili bağımsız denetim şirketlerinin etkin uygulama içinde olduğu söylenebilir.

Alt hipotezlerden “H<sub>1d</sub>: KKS-1 denetimin yürütülmesi boyutuna ilişkin standartlar etkin olarak uygulanmaktadır” hipotezi kabul edilmiştir. Bir başka deyişle, bağımsız denetim şirketleri denetimin yürütülmesi çalışmalarında standartlara uygun çalışma yürütmeye dikkat ettikleri şeklinde yorumlanabilir.

Analiz sonucunda, “H<sub>1e</sub>: KKS-1 liderlik sorumlulukları boyutuna ilişkin standartlar etkin olarak uygulanmaktadır” alt hipotezi reddedilmiştir. Araştırma sonucuna göre, bağımsız denetim şirketlerinde kalite kontrol standartlarının unsurlarından biri olan liderlik sorumlulukları ile ilgili problemler yaşandığını söylemek mümkündür. Liderler bağımsız denetim şirketlerinde kalite kontrol sistemini oluşturmaktan sorumlu kişilerdir. Bu boyutun tam olarak etkin bir şekilde uygulanmıyor olması genel olarak kalite kontrol sistemini ve kültürünü olumsuz yönde etkileyeceği söylenebilir.

Analiz sonucunda, “H<sub>1f</sub>: KKS-1 belgelendirme boyutuna ilişkin standartlar etkin olarak uygulanmaktadır” alt hipotezi kabul edilmiştir. Daha açık bir ifadeyle, bağımsız denetim şirketlerinin belgelendirme şartına azami ölçüde dikkat ettikleri, yaptıkları denetim çalışmalarını belgelendirmeye ve saklamaya dikkat ettikleri söylenebilir. Tek örneklem t testinde belirlenen toplam skordardan elde edilen minimum değerlere göre; hangi bağımsız denetim şirketinin KKS-1’i etkin olarak uygulayıp uygulamadığına diskriminant (ayırma) analizi yapılarak bakılmıştır. Sonuç olarak 40 bağımsız denetim şirketinin KKS-1’i etkin olarak uyguladığı ve 17 bağımsız denetim şirketinin ise orta derecede etkin olarak uyguladığı yani eksikliklerin olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Çalışmanın ikinci temel amacı olan, “H<sub>2</sub>:Bağımsız denetim şirketlerinde kalite kültürü algı düzeyi yüksektir” hipotezinin reddedildiğini söylemek mümkündür. Bu kapsamda, kalite kültürü düzeyi noktasında bağımsız denetim şirketlerinde kalite kültürünün istenilen düzeyde oluşmadığı, bağımsız denetim şirketlerinde kalite kültürü beklentisinin yüksek olduğu ancak mevcut durumdaki kalite kültürü algısının beklentileri karşılamadığı sonucuna varılmıştır.

Çalışmanın bir başka amacı olan “H<sub>3</sub>: Bağımsız denetim şirketleri özellikleri ile kalite kültürü düzeyi algısının, KKS-1'nin uygulanma etkinliğine pozitif yönde bir etkisi vardır” hipotezi kısmen kabul edilmiştir. Daha açık ifadeyle, denetim şirketlerinin özellikleri ile KKS 1'in uygulama etkinliği arasında herhangi bir anlamlı ilişki bulunamamıştır. Kalite kültürü algısı ile KKS-1 uygulama etkinliği arasında ise pozitif yönlü ve anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir. Daha açık bir ifadeyle, kalite kültürü algı düzeyinde 1 birimlik artış, KKS-1 uygulanma düzeyinde 1,549 birimlik bir artış sağlamaktadır. Genel sonuç olarak, Türkiye'deki bağımsız denetim şirketlerinin KKS-1 hakkında önemli ölçüde bilgi sahibi olduğu, KKS-1'in uygulanmakta olduğu fakat bazı denetim şirketlerinde standardın uygulanması noktasında eksiklikler olduğu, kalite kültürünün şirketlerde beklenen düzeyde oluşmadığı söylenebilir.

Yukarıdaki sonuçlar ele alındığında, bağımsız denetim şirketlerinde kalite kültürünün yükseltilmesi ve KKS 1'in uygulama etkinliğinin artırılması için aşağıdaki öneriler sunulmuştur.

1. Bağımsız denetim şirketlerinde kurumsallaşma ile ilgili eğitim ve gözetim çalışmalarının devam ettirilmesi gerekmektedir.

2. Bağımsız denetim şirketleri, kalite kültürünü artırma amacıyla, tüm çalışanlara şirket hedeflerine odaklanma noktasında motivasyon sağlayıcı faaliyetlerde bulunulmalıdır. Şirket hedeflerine odaklanma, şirket vizyonunun sadece ortaklarla değil tüm şirket personelleriyle beraber oluşturulması ve benimsenmesiyle sağlanabilir. Tüm denetçilerin şirketle ilgili görüşlerini rahatlıkla dile getirebilmesi ve karar alma mekanizmalarında yer alması motivasyonu arttırmada önemli bir rol oynayacaktır.

3. Toplumsal bir sorumluluk hissiyatının oluşabilmesi ve bağımsız denetim şirketinin değeri için bağımsız denetçilere; yaptıkları görevin güvenilirliği ile bağımsızlığı ve denetimin kalitesinin sürekli iyileştirilmesi anlayışı vurgulanmalıdır. Bunu gerçekleştirebilmek için, bağımsız denetim şirketlerinde belirlenen sürelerde bağımsız denetçilerin şirketin durumuna ve kalite kontrol sistemine ilişkin görüşleri hakkında bir rapor yazması istenebilir. Böylece şirket faaliyetleri ve kalite kontrol sisteminde iyileştirmeler sağlanabilir.

4. Bağımsız denetim şirketleri ve bağımsız denetçilerin müşteri ilişkilerinde bağımsızlık ilkesine zarar vermeyecek şekilde hareket etmeye azami özen göstermelidir.

5. Bağımsız denetçilerin mesleki anlamda kendilerini geliştirmeleri için uygulamalı eğitimlere, konferanslara ve ilgili lisansüstü programlara katılması teşvik edilmelidir. Denetçilerin bilgi düzeyinin artması, denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken bakış açılarının genişlemesini ve verilen hizmetin kalitesinin artmasını sağlayacaktır. Aynı zamanda şirket tarafından bu teşviklerin veriliyor olması bağımsız denetçilerin şirkete olan bağlılıklarını arttıracaktır.

6. Bağımsız denetim şirketlerinin çalışanlarına değer vermesi kalite kültürünü artırıcı bir diğer seçenektir. Bağımsız denetim şirketi denetçilerinin maddi ve manevi tüm sorunlarıyla ilgili daha fazla ilgilenmeli, belirlenen zamanlarda çalışanlara yönelik organizasyonlar düzenlemeli ve şirket içindeki iletişimin etkinliği artırılmalıdır.

7. KKS-1'in uygulama etkinliğinin artırılması amacıyla, şirket içinde bilgilendirici ve teşvik edici eğitim faaliyetleri gerçekleştirilmelidir.

8. Şirket içinde kalite kontrol sisteminden sorumlu denetçilerin belirlenmesinde kurumsal anlayışa sahip kişiler seçilmelidir. Çünkü lider konumundaki kişiler şirkette kalite kültürünün oluşturulmasında en önemli göreve sahip kişilerdir. Bu nedenle bu kişilerin; diğer bağımsız denetçilerle iletişim içerisinde olması, onların görüşlerine başvurması, sorunlarını rahatlıkla anlatabilecekleri seviyede bir iletişim ağı kurması gerekmektedir. Bu aynı zamanda bağımsız denetçilerin şirkete karşı aidiyet duygularını da arttıracaktır.

9. Denetim standartları incelendiği zaman hep ortak akıl vurgusunun yapıldığı açıkça görülmektedir. Yani kaliteli bir denetim hizmeti verebilmek için istişare kültürü geliştirilmelidir. En alt kademededen en üst kademeye kadar herkes görüş bildirmeli ve hiç kimse görüşleri nedeniyle rencide edilmemelidir.

10. Her bir bağımsız denetim şirketi kendi kalite kontrol sistemini özgün ve gerçekçi bir şekilde kurup, hem görünürde hem de gerçekte işlevsel bir hale getirmelidir.

11. KGK'nin, gözetim sorumluluğunu etkin bir şekilde yerine getirilmelidir. Kalite kontrol sistemlerinin gözetimlerini bağımsız denetim şirketlerine denetime gelineceğini

bildirmeden zaman zaman gerçekleştirmelidir. Ayrıca, KGK gözetim sorumluluğunu yerine getiren elemanları sık sık eğitimlere tabi tutulmalıdır.

12. Bağımsız denetim şirketlerinin yayımladıkları şeffaflık raporlarında yer alan kalite kontrol sistemlerine ait bilgilerin ilgili bağımsız denetim şirketine özgün durumların açıkça belirtildiği bir yapıda olması gerekmektedir.

13. Bağımsız denetimin kapsamının önümüzdeki yıllarda artacağı ve bağımsız denetim şirketi sayısında artışların devam edeceği aşikârdır. Bu durumda yüksek derecede kaliteli denetim hizmeti sağlayan denetim şirketlerinin raporlarına olan güven seviyesi, şirket imajı ve itibarı daha yüksek olacaktır. Bunu sağlamak için bağımsız denetim şirketlerinin dikkate alması gereken en önemli araçlardan birisi kalite kontrol standartlarını etkin bir şekilde benimsemesidir.

14. Bağımsız denetimde kalitenin artırılması amacıyla uluslararası komiteler aracılığıyla, kaliteye yönelik çalışmaların ve işbirliklerinin artması sağlanmalıdır. Ulusal düzeyde ise bağımsız denetimde kalite çalışmaları düzenlenmeli ve bağımsız denetim dernekleri kurulmalıdır.

Yukarıda belirtilen önerilerin yanında kalite kültürü ve kalite kontrol standartları konusunda Türkiye’de yapılmış çalışmalar son derece sınırlıdır. Bu nedenle, bundan daha sonra yapılacak çalışmalarda aşağıdaki konulara açıklık getirilmesi mevcut konunun farkındalığının artırılmasına yardımcı olacaktır.

- Bağımsız denetim şirketlerinde liderlik boyutunun şirket kazancı, kurumsallaşma ve aidiyet duygusuna etkisinin incelenmesi.
- Kalite kültürü ile ilgili denetçiler arasındaki düşünce farklılığının incelenmesi.
- Bireysel denetimle yaşanması muhtemel sorunların belirlenmesi.
- Bağımsız denetim şirketlerinin verildikleri hizmetin kalitesinin değerlendirilmesi
- Bağımsız denetim şirketlerinde kalite kontrol sisteminin unsurlarını uygulama rehberi: karşılaşılabilecek durumlara dair detaylı vak’a incelemeleri.
- Bağımsız denetim şirketlerinin yayımladıkları şeffaflık raporlarının mevcut durum analizi ve şeffaflık raporlarında yer alan kalite kontrol sistemlerinin şirket bazında karşılaştırılması.

## **YARARLANILAN KAYNAKLAR**

Akdoğan, Habib (2003), **Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemine Meslek Mensuplarının Yaklaşımları**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

----- (2008), “İktisat ve İşletme Alanlarında Verilen Eğitim İçerisinde Meslek Etiğinin Yeri ve Önemi”, **Ekonomik Yaklaşım**, 19 (67), 79-90.

Aktuğlu, Ali M. (1996), **Denetleme ve Revizyon**, 3. Baskı, İstanbul: Barış Yayınları.

Al-Ajmi, Jasim (2009), “Audit Firm, Corporate Governance and Audit Quality: Evidence From Bahrain”, **Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting**, 25, 64-74.

Altıntaş, Taylan (2011), **Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesi**, İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Altunışık, Remzi ve diğerleri (2007), **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri**, 5. Baskı, Sakarya: Sakarya Yayıncılık.

Auditing Concepts Committee (1972), "Report of The Committee on Basic Auditing Concepts", **The Accounting Review**, 15-74.

Bağımsız Denetim Standardı 200 (2013), **T.C. Resmi Gazete**, 28794, 13 Ekim 2013.

Bağımsız Denetim Standardı 220 (2013), **T.C. Resmi Gazete**, 28821, 4 Kasım 2013.

Bakanlar Kurulu Kararı (2013), **T.C. Resmi Gazete**, 2012/4213, 23 Ocak 2013.

Bakanlar Kurulu Kararı (2015), **T.C. Resmi Gazete**, 2014/7149, 01.02.2015.

Becker, Connie L. ve diğerleri (1998), “The Effect of Audit Quality on Earnings Management”, **Corporate Accounting Research**, 15 (1), Spring, 1-24.

- Bhattacharjee, Anol (2012), **Social Science Research: Principles, Methods, and Practices**, Book 3, USA: Textbooks Collection.
- Bolat, Tamer (2000), **Toplam Kalite Yönetimi**, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Boynton, William ve diğerleri (2006), **Assurance and the Integrity of Financial Reporting**, 8th ed., New York: John Wiley & Son, Inc.
- Bozkurt, Nejat (2012), **Muhasebe Denetimi**, 6. Baskı, İstanbul: Alfa Yayınları.
- Brown, R. Gene (1962), "Changing Audit Objectives and Techniques", **The Accounting Review**, 37 (4), 696-703.
- Burns, Robert ve Burns, Richard (2008), **Business Research Methods and Statistics using SPSS**, UK: Sage Publications.
- Carcello, Joseph V. ve diğerleri (1992), "Audit Quality Attributes: The Perceptions of Audit Partners, Preparers and Financial Statement Users", **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, 11 (1), 1-15.
- Craswell, Allen T. ve diğerleri (1995), "Auditor Brand Name Reputation and Industry Specialization", **Journal of Accounting and Economics**, 20, 297-322.
- Çağlar, İrfan ve Kılıç, Sabiha (2006), **Kalite Güvence Standartları**, 1. Baskı, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Çaldağ, Yurdakul (2007), **Denetim ve Raporlama: Finansal Raporlar ve Analiz Teknikleri**, 5. Baskı, Ankara: Gazi Kitapevi.
- Çankaya, Fikret ve diğerleri (2012), "İç Denetimin Başarısını Etkileyen Denetim Türleri: Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Üzerinde Bir Uygulama", **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 39, 47-67.
- Çankaya, Fikret ve Gerekan, Bilal (2009), "Hile Denetçiliği Mesleği ve Sertifikalı Hile Denetçiliği Mesleki Standartları ve Ahlak Kuralları", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, 28, 93-108.



- Çelik, Aytekin (2005), **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**, 1.Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Çömlekçi, Ferruh ve diğerleri (1993), **Muhasebe Denetimi**, 2. Baskı, Eskişehir: Birlik Ofset Yayıncılık.
- Çürük, Turgut (2004), “Bağımsız Dış Denetimin Muhasebe Şeffaflığına Etkisi Üzerinde Uygulamalı Bir Çalışma: Türkiye Örneği”, **ODTÜ Gelişme Dergisi**, 31, 149-165.
- Davidson, Ronald A. ve Neu, Dean (1993), “Note on the Association between Audit Firm Size and Audit Quality”, **Corporate Accounting Research**, 9 (2), Spring, 479-488.
- DeAngelo, Linda Elizabeth (1981), "Auditor Size and Audit Quality", **Journal of Accounting & Economics**, 3 (3), 183-199.
- Demirer, Ömür, (2010), **İleri Üretim Teknolojileri, Rekabet Öncelikleri ve Firma Performansı Arasındaki İlişkiler Üzerinde Ampirik Bir İnceleme**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Niğde Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- DeFond, Mark L. (1992), “The Association Between Changes in Client Firm Agency Costs and Auditor Switching”, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 11 (1), Spring, 16-31.
- Dibi, Ekrem, (2010), **Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol Sistemi ve Türk Denetim Firmalarındaki Uygulamalar**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Dinç, Engin ve Abdioğlu, Hasan (2009), “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemleri İlişkisi: İMKB-100 Şirketleri Üzerinde Ampirik Bir Araştırma” **Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 12 (21), 157-184.
- Dinç, Engin ve Atabay, Esra (2014), “Uzaktan Eğitim Modelinde Muhasebe Derslerinin Verimliliği”, **33. Muhasebe Sempozyumu**, Bildiriler Kitabı, Eskişehir.

- Dinç, Engin ve Gerekan, Bilal (2014), “Denetimde Beklenti Farklılığı ve Denetim Eğitiminin Beklenti Farklılığı Üzerindeki Etkisine Yönelik Bir Araştırma”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 19 (1), 21-36.
- Deis, Donald R., ve Gary A., Giroux, (1992), “Determinants of Audit Quality in the Public Sector”, **The Accounting Review**, 67 (3), 462-479.
- Douglas R. Carmichael ve diğerleri (1996), **Auditing Concepts and Methods**, 6th Ed., New York:McGraw-Hill Co.
- Dönmez, Adnan ve diğerleri (2005), “Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması”, **Akdeniz İİBF Dergisi**, 9, 52-78.
- Duman, Ömer (2008), **Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Sınavları için Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, 2.Baskı, Ankara: Tesmer Yayınları.
- Elder, Randal ve diğerleri (2010), **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**, 13th Ed., Prentice Hall.
- Erdoğan, Melih (2001), **Denetim**, Eskişehir.
- Esendemir G., Ebru (2011), **Bağımsız Denetim Kalitesi İle İlgili Yeni Yaklaşımlar ve İzmir İlinde Yeminli Mali Müşavirlere Yönelik Bir Araştırma**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Fearnley, Stella ve Vivien, Beattie (2004), "The Reform of the UK's Auditor Independence Framework after the Enron Collapse: An Example of Evidence-based Policy Making", **International Journal of Auditing**, 8 (2), 117-138.
- Fitzpatrick, L. John (1939), “The Story of Bookkeeping, Accounting, and Auditing”, **Accounting Digest**, 217.
- Francis, Jere R. ve Simon, Daniel T. (1987), “A Test of Audit Pricing in the Small-Client Segment of the U.S. Audit Market”, **The Accounting Review**, LXII (1), 145-157.

- Francis, Jere R. ve Wilson, Earl R. (1988), “Auditor Changes: A Joint Test of Theories Relating to Agency Costs and Auditor Differentiation”, **The Accounting Review**, LXIII (4), 663-682.
- Francis, Jere R. (2004), “What Do We Know About Audit Quality?”, **The British Accounting Review**, 36, 345-368.
- Garson, David, (2012), **Testing Statistical Assumptions**, USA: Statistical Associates Publishing.
- Gaskin, J. Cadeyrn ve Happell, Brenda, (2014), “On Exploratory Factor Analysis: A Review of Recent Evidence, An Assessment of Current Practice and Recommendations for Future Use”, **International Journal of Nursing Studies**, 51, 511-521.
- Gaver, Jennifer J. ve Peterson, Jeffrey S. (2014), “The Association between Actuarial Services and Audit Quality”, **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, 33 (1), February, 139-159.
- Göğer, Tuğba (2006), **Türkiye'de Bağımsız Denetim Uygulamalarında Bağımsız Denetim Kalitesini Belirleyen Etkenler ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Güçlü, Faruk (2007), **Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler**, 2. Baskı, İstanbul: Detay Yayıncılık.
- Güredin, Ersin (2000), **Denetim**, 10. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- (2010), **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, 13. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitapevi.
- Haftacı, Vasfi (2011), **Muhasebe Denetimi**, 2. Baskı, Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- International Auditing and Assurance Standards Boards (2014), **A Framework for Audit Quality**, New York: International Federation of Accountants.
- Johnstone, Karla ve diğerleri (2013), **Auditing: A Risk-Based Approach to Conducting a Quality Audit**, 9th Ed., USA: South-Western/Cengage Learning.

Kalite Kontrol Standardı 1 (2013), **T.C. Resmi Gazete**, 28783, 2 Şubat 2013.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Bağımsız Denetim Yönetmeliği (2012), **T.C. Resmi Gazete**, 28509, 26 Aralık 2012.

Karacan, Sami ve Uygun, Rahmi (2012), **Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Uluslararası Denetim Standartları ile Uyumlu Denetim ve Raporlama**, 1. Baskı, Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

Kaval, Hasan (2008), **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi**, 3. Baskı, Ankara: Gazi Kitapevi.

Kavut, Lerzan (2002), "Ulusal ve Uluslararası Bağımsız Denetim Firmalarında Çalışan Denetçilerin Bağımsız Denetim Hizmetinin Kalitesine İlişkin Tutumları", **Yönetim Dergisi**, Ocak, 7-21.

Kepekçi, Celal (1996), **Bağımsız Denetim**, Ankara: Lazer Ofset.

Kılıç, Selim (2013), "Doğrusal Regresyon Analizi", **Journal of Mood Disorders** 3, 90-92.

Kim, Jeong-Bon ve diğerleri (2003), "Auditor Conservatism, Asymmetric Monitoring and Earnings Management", **Corporate Accounting Research**, 2(2), Summer,323-359.

Koçak, Aysun (2005), "Genel Kabul Görmüş Bağımsız Dış Denetim Standartları ile Ülkemizdeki Standartların Karşılaştırılması", **E-Yaklaşım**, Aralık, 29, 1-5.

Krishnan, Jagan ve Krishnan, Jayanthi (1996), "The Role of Economic Trade-Off in the Audit Opinion Decision: An Empirical Analysis", **Journal of Accounting, Auditing and Finance**, October, 11, 565-586.

Lee, J. Stephen Nom (1986), "Government Auditing in China", **The Journal of Accountancy**, 62, 190-198.

Leung, Philomena ve diğerleri (2004), **Modern Auditing & Assurance Service**, 2th Ed., Australia: John Wiley & Sons.

Lev, Baruch (1988), "Toward a Theory of Equitable and Efficient Accounting Policy." **Accounting Review**, 63 (1), 1-22.

- Magee, Robert P. ve Mei-Chiun. Tseng (1990), "Audit Pricing and Independence", **The Accounting Review**, 65 (2), April, 315-336.
- Malhatro, Naresh ve Birks, David (2007), **Marketing Research an Applied Approach**, Third European Edition, England: Prentice Hall.
- Messier, William F. ve diğeleri (2006), **Auditing and Assurance Services: A Systematic Approach**, 4th Ed., Boston: McGraw Hill Irwin.
- Hair, F. Joseph ve diğeleri (2014), **Multivariate Data Analysis**, 8th Ed., Essex, Pearson Education Limited.
- Oktay, Sadiye (2003), **Bağımsız Denetimin Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinin Kalite Kontrolü ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Okur, Mustafa (2007), "Bağımsız Denetimin Denetimi", **SPK Yeterlik Etüdü**, Kasım,1-5.
- Önder, Türkan (2001), **Batan Bankalar, Bağımsız Denetim ve Meslek Ahlakı**, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Öz, Bülent, (2005), **Türkiye'de Ticari Bankaların Başarısızlığında Etkisi Olan Faktörlerin Çok Değişkenli İstatistik Yöntemlerle İncelenmesi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özçelik, Hakan ve diğeleri (2014), "Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Alanındaki Güncel Gelişmelere Bakış Açıları ve Farkındalıkları Üzerine Bir Araştırma", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Nisan, 55-72.
- Özyurt, Ayça (2010), **Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Etmenlerden Bağımsız Denetçi Özelliklerinin İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Pakdil, Fatma (2004), "Kalite Kültürünü Etkileyen Faktörler Üzerine Bir Derleme", **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 6 (3), 167-183.

Palmrose, Zoe-Vonna (1988), "An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality", **Accounting Review**, 63 (1), 55.

Patsuris, Penelope (2002), "The Corporate Scandal Sheet", **Forbes**, <http://www.forbes.com/2002/07/25/accountingtracker.html>

Porter, Berenda ve diğeri (2003), **Principles of External Auditing**, 2th Ed., Somerset, USA: John Willey.

Rattray, Janice ve Jones Martyn (2005) "Essential Elements of Questionnaire Design and Development", **Journal of Clinical Nursing**, 16, 234–243.

Sağlar, Jale (2003), **Bağımsız ve İç Denetimde Kalite Kontrolü: Bağımsız Denetim Firmaları ve Büyük Sanayi İşletmeleri Üzerinde İki Farklı Saha Araştırması**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Sağlar, Jale ve Tuan, Koray (2009), "İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri", **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 18 (1), 343-358

Sağmanlı, Metin ve Cömert, Ersen (2010), "Denetçi Olarak Atanabilme Kriterleri ve Bu Konudaki Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hükümlerinin Alman Ticaret Kanunu İle Karşılaştırılması", **Mali Çözüm Dergisi**, 98, 41-69.

Sanlı, Nail ve Özbirecikli, Mehmet (2012), "Türkiye’de Denetim Mesleğinin Gelişim Süreci: Geçmişten Geleceğe Bir Araştırma", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Kasım, 1-27.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (1989), **T.C. Resmi Gazete**, 3568, 13 Haziran 1989.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (2006), **T.C. Resmi Gazete**, 26196, 12 Haziran 2006.

Schuetze, Walter P. (1994), "A Mountain or a Molehill", **Accounting Horizons**, March, 8, 69-75.

- Senal, Serpil (2011), **Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Selimoğlu, Kardeş, Seval ve Uzay, Şaban (Ed.) (2011), **Muhasebe Denetimi**, 3. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Selimoğlu Kardeş, Seval ve Yeşilçelebi, Gül (2014), “Mesleki Aidiyetin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Ekim, 27-52.
- Shafer, William E. ve diğerleri (1999), “The Effects of Formal Sanctions on Auditor Independence”, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 18, Supplement, 85-101.
- Soltani, Bahram (2007), **Auditing: An International Approach**, Harlow: Pearson Education.
- Şengel, Salim (2011), “Yeni Türk Ticaret Kanununun Sermaye Şirketleri ile İlgili Getirdiği Yeniliklerin Değerlendirilmesi”, **Journal of World of Turks**, 3 (2), 21-40.
- Tanlu, Lloyd, ve diğerleri (2003), “The Failure of Auditor Independence: Cognitive, Structural, Legislative and Political Causes”, **Working Paper: 03-115**.
- Taylor, Donald H. ve G. William, Glezen (1997), **Auditing: Integrated Concepts and Procedures**, 7th Ed., New York: John Wiley & Sons.
- Terzi, Serkan (2012), **Hileli Finansal Raporlama Önleme ve Tespit**, İstanbul: Beta Basım.
- Türk Ceza Kanunu (2004), **T.C. Resmi Gazete**, 5237, 26 Eylül 2004.
- Türk Ticaret Kanunu (2011), **T.C. Resmi Gazete**, 27846, 11 Şubat 2011.
- Türk, Zeynep (2008), “Denetim Firmalarının Sundukları Bağımsız Denetim Hizmetinin Kalitesi ve Müşteri Tatmini”, **Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, 15, 35-52.

- Ulusan, Hikmet ve diğeri (2012), “6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nun Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Temmuz, 11-34.
- Usul, Hayrettin (2013), **Bağımsız Denetim**, 1. Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık.
- Uzay, Şaban ve diğeri (2009), “Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe-1”, **Mali Çözüm Dergisi**, 95, 125-140.
- Uzay, Şaban ve Gönen, Seçkin (2010), “Muhasebeci ve Denetçilere Yönelik Yaptırımların Finansal Raporlama Sürecindeki Yeri”, **World of Accounting Science**, MÖDAV, 1, 115-144.
- Verovska, Ludmila (2013), "The Development and Improvement of the Quality System of Audit Services in Latvia", **Regional Formation and Development Studies**, 11, 244-253.
- William, C., Thomas ve Emerson O. Henke (1986), **Auditing: Theory and Practice**, 2th Ed., Boston: Kent Publishing Company.
- Yaşar, Alparslan (2013), “Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarına Yönelik Gözetim ve Denetim Etkinliğinin Bağımsız Dış Denetim Kalitesi İle İlişkisi: Türkiye Değerlendirmesi”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 22 (1), 465-480.
- Yavaşoğlu, Mustafa (2001), **Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim**, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Yılcı, Münevver ve diğeri (2013), **Muhasebe Denetimi**, 1. Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık.
- Yurdakul, Hüseyin (2005), **Bağımsız Denetimde Kalite Kontrolü ve Türkiye'deki Uygulamalar**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.



## EKLER

### Ek 1: Anket Formu

#### Sayın Bağımsız Denetçi,

Bu anket çalışması, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı'nda yapılan bağımsız denetim şirketlerinde kalite kültürü anlayışı ve kalite kontrol standardının uygulama etkinliğini belirlemeye yönelik yüksek lisans tez çalışmasıyla ilgilidir. Ankette yer alan sorular tamamen akademik ve bilimsel amaçlara yönelik olarak kullanılacak ve vereceğiniz cevaplar **kesinlikle** gizli tutulacaktır. Vereceğiniz samimi cevaplarla bu çalışmaya katkıda bulunacağınız için şimdiden teşekkür eder, saygılarımızı sunarız.

**Tez Danışmanı : Engin DİNÇ**

**Öğrenci : Yasin ŞEKER**

**İletişim : yasinseker@hitit.edu.tr, yasinseker01@gmail.com**

#### Genel Bilgiler

Aşağıdaki demografik özelliklerden kendinize uygun olanı lütfen belirtiniz.	
Cinsiyetiniz	<input type="checkbox"/> Erkek <input type="checkbox"/> Kadın
Yaşınız	<input type="checkbox"/> 30 ve Altı <input type="checkbox"/> 31-35 <input type="checkbox"/> 36-40 <input type="checkbox"/> 41-45 <input type="checkbox"/> 46-50 <input type="checkbox"/> 51-55 <input type="checkbox"/> 56-60 <input type="checkbox"/> 61 ve üstü
Denetim alanındaki tecrübeniz	<input type="checkbox"/> 3 Yıl Altı <input type="checkbox"/> 3-5 <input type="checkbox"/> 6-9 <input type="checkbox"/> 10-15 <input type="checkbox"/> 16-20 <input type="checkbox"/> 21-25 <input type="checkbox"/> 26-30 <input type="checkbox"/> 31-35 <input type="checkbox"/> 36 ve üstü
Eğitim Durumunuz	<input type="checkbox"/> Lisans <input type="checkbox"/> Yüksek lisans <input type="checkbox"/> Doktora
Denetçilik öncesi mesleğiniz	<input type="checkbox"/> YMM <input type="checkbox"/> SMMM <input type="checkbox"/> Akademisyen <input type="checkbox"/> Vergi Denetmeni <input type="checkbox"/> Gümrük ve Ticaret Müfettişi <input type="checkbox"/> Diğer.....(belirtiniz)
Mesleki ünvanınız	<input type="checkbox"/> Sorumlu ortak baş denetçi <input type="checkbox"/> Baş denetçi <input type="checkbox"/> Kıdemli denetçi <input type="checkbox"/> Denetçi <input type="checkbox"/> Denetçi Yardımcısı
Şirket kalite kontrol komitesindeyim	<input type="checkbox"/> Evet <input type="checkbox"/> Hayır
Çalıştığınız şirkete yönelik özellikler lütfen belirtiniz.	
Şirketinizin faaliyet süresi	..... Yıl
Şirketinizin ortak sayısı	..... Kişi
Şirketiniz ortaklık yapısı	<input type="checkbox"/> Yabancı ortaklı Türk denetim şirketi <input type="checkbox"/> Yabancı ortağı olmayan Türk denetim şirketi
Şirketinizde çalışan denetçi sayısı	..... Kişi
Şirketinizin şube sayısı	..... Adet
Müşterilerinizin faaliyet gösterdikleri alanlara göre sayısını belirtiniz	<input type="checkbox"/> Ulusal bazda faaliyet gösteren müşteri firma sayımız ..... Adet <input type="checkbox"/> Uluslararası bazda faaliyet gösteren müşteri firma sayımız..... Adet

#### Kalite Kültürü Algı Düzeyi Ölçeği

Çalıştığınız şirkette, aşağıdaki etkenlerin varlık düzeyine yönelik düşüncelerinizi lütfen belirtiniz. 1:Hiç Yoktur, 2:Düşük düzeydedir, 3:Kararsızım, 4:Üst düzeydedir, 5:Mükemmel düzeydedir	1	2	3	4	5
Sorumluların kaliteye olan bağlılık anlayışları					
Sorumluların etkin liderlik becerileri					
Çalışanların şirket hedeflerine odaklanma anlayışları					
Şirket amaçlarına ulaşmada tutarlı olma anlayışı					
Karar alma mekanizmalarına çalışan katılımını sağlama düşüncesi					
Şirket yönetiminin çalışanlara değer vermesi					
Yönetim kararlarında analiz odaklı karar verme anlayışı					
Sorumluların toplumsal sorumluluk hissetme anlayışı					
Verilen hizmetin sürekli iyileştirilmesi anlayışı					
Çalışanların sürekli öğrenme anlayışları					
Verilen hizmette, müşteri istek ve ihtiyaçlarına odaklı çalışma anlayışı					
Şirketin çalıştığı uzman kuruluşlarla etkin iletişim kurma anlayışı					
Şirkette, süreç odaklı yönetim anlayışı					

## Ek 1: (Devamı)

### Kalite Kültürü Beklenti Düzeyi Ölçeği

Aşağıdaki etkenlerin, kalite kültürü oluşturmadaki önemine yönelik kişisel düşüncelerinizi lütfen belirtiniz. 1:Kesinlikle katılmıyorum, 2:Katılmıyorum, 3:Kararsızım, 4:Katılıyorum, 5:Kesinlikle Katılıyorum	1	2	3	4	5
Sorumluların kaliteye olan bağlılık anlayışları önemlidir					
Sorumluların etkin liderlik becerileri önemlidir					
Çalışanların şirket hedeflerine odaklanma anlayışları önemlidir					
Şirket amaçlarına ulaşmada tutarlı olma anlayışı önemlidir					
Karar alma mekanizmalarına çalışan katılımını sağlama düşüncesi önemlidir					
Şirket yönetiminin çalışanlara değer vermesi önemlidir					
Yönetim kararlarında analiz odaklı karar verme anlayışı önemlidir					
Sorumluların toplumsal sorumluluk hissetme anlayışı önemlidir					
Verilen hizmetin sürekli iyileştirilmesi anlayışı önemlidir					
Çalışanların sürekli öğrenme anlayışları önemlidir					
Verilen hizmette, müşteri istek ve ihtiyaçlarına odaklı çalışma anlayışı önemlidir					
Şirketin çalıştığı uzman kuruluşlarla etkin iletişim kurma anlayışı önemlidir					
Şirkette, süreç odaklı yönetim anlayışı önemlidir					

### Kalite Kontrol Standardı-1 Uygulama Etkinliği Ölçeği

Aşağıdaki ifadelere katılım düzeyinizi lütfen belirtiniz. 1:Kesinlikle katılmıyorum, 2:Katılmıyorum, 3:Kararsızım, 4:Katılıyorum, 5:Kesinlikle Katılıyorum	1	2	3	4	5
Çalıştığım şirkette, tüm personel, şirkete karşı sonsuz bir aidiyet duygusuna sahiptir.					
Çalıştığım şirkette, tüm personel kurumsal inanç ve hedeflere bağlıdır.					
Çalıştığım şirkette, yöneticiler ortak vizyon doğrultusunda tüm çalışanların motivasyonunu yüksek tutmak için her türlü ortam ve imkanı sağlarlar.					
Çalıştığım şirkette, kalite kontrolden sorumlu kişilerin yeterli deneyime ve yeterliliğe sahiptirler.					
Çalıştığım şirkette, kalite kontrol ile ilgili prosedürlere harfiyen uyulmaktadır.					
Çalıştığım şirkette, etik ilkelere uyulacağına ilişkin yazılı taahhütnamelemlerin alınmasına azami dikkat gösterilmektedir.					
Çalıştığım şirkette, bağımsızlığı zedeleyecek durumların var olup olmadığı sık sık sorgulanmaktadır.					
Çalıştığım şirkette, sürekli aynı ekip çalışılmaması hususunda azami dikkat gösterilmektedir.					
Çalıştığım şirkette, bağımsızlığın zedelenme ihtimalinin güçlü olduğu durumlarda, her ne olursa olsun denetimden çekilme kararı verilmektedir.					
Çalıştığım şirkette, gelen denetim teklifleri her zaman kabul edilmemekte, mevcut personel ve ekipmanların potansiyeline azami dikkate alınmaktadır.					
Çalıştığım şirkette, gelen tekliflerin değerlendirilmesinde müşterilerin dürüstlükleri ve ticari kimlikleri sorgulanmakta ve gerekirse teklif reddedilebilmektedir.					
Çalıştığım şirkette, denetim ücreti ile ilgili aşırı pazarlık durumu, teklifin red edilme sebebi sayılmaktadır.					
Çalıştığım şirketin itibarının zedelenme ihtimalinin güçlü olduğu durumlarda, her zaman denetimden çekilme kararı verilmektedir.					
Çalıştığım şirkette, denetimin kabulü ve denetimden çekilme ile ilgili gerekli yazılı prosedürler bulunmakta ve bunlara harfiyen uyulmaktadır.					
Çalıştığım şirkette, personel alımı ile ilgili yazılı prosedür bulunmakta ve buna harfiyen uyulmaktadır.					
Çalıştığım şirkete, personel ile ilgili performans değerlendirmesi sürekli yapılmaktadır.					
Çalıştığım şirkette, personelin mesleki tecrübe ve kariyer gelişimine her zaman destek olunmaktadır.					
Çalıştığım şirkette, denetçilerin uyacakları sorumluluklar açık ve şeffaf bir şekilde yazılı prosedür haline getirilmektedir.					
Çalıştığım şirkette, denetim ekipleri sık sık istişare toplantıları düzenlemektedir.					
Çalıştığım şirkette, yapılan tüm denetim çalışmalarının tutarlı bir şekilde aynı prosedürlere uygun gerçekleştirilmesine azami riayet edilmektedir.					
Çalıştığım şirkette, denetim çalışmalarının yönlendirilmesi ve gözetimi ile ilgili denetim ekipleri içinde hiyerarşik düzene azami dikkat edilmektedir.					
Çalıştığım şirkette, yapılan denetim çalışmaları ekip dışından sorumlu bir denetçi tarafından her zaman gözden geçirilmesine azami riayet edilmektedir.					
Çalıştığım şirkette, denetimin yürütülmesi esnasında yapılan tüm çalışmalar düzenli bir şekilde belgelendirilmektedir.					
Çalıştığım şirkette, kurulmuş olan kalite kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığı üst yöneticiler tarafından sürekli izlenmekte ve gerekli tedbirler anında alınmaktadır.					
Çalıştığım şirkette, şikayet ve önerilerin hiçbir baskı ve korku olmadan kolayca üst yönetime ulaştırılmasını sağlayan bir iletişim kanalı mevcuttur.					
Çalıştığım şirkette, sorumlu denetçi ve gözden geçirmeden sorumlu denetçiler dışında denetim çalışmaları üçüncü bir kişi tarafından teftiş edilmektedir.					
Çalıştığım şirkette, kalite kontrol sistemi ilgili yazılı prosedürler mevcuttur.					
Çalıştığım şirkette, kalite kontrol ile ilgili yapılan tüm çalışmalar düzenli bir şekilde belgelendirmekte ve saklanmaktadır.					
Çalıştığım şirkette,şikayet ve iddialar,bunlara ilişkin cevaplar belgelendirilmekte ve saklanmaktadır.					

## **ÖZGEÇMİŞ**

Yasin ŞEKER, 21.07.1988 tarihinde Adana'da doğdu. İlköğretim ve ortaöğretimini Adana'da tamamladı. 2007 yılında Hitit Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü ikinci öğretim programında lisans öğrenimine başladı. 2011 yılında fakülte üçüncülüğü derecesiyle adı geçen bölümden mezun oldu. Aynı yıl Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Tezli Yüksek Lisans Programında yüksek lisans öğrenimine başladı. 2012 yılında Hitit Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe Finansman Anabilim Dalına Araştırma Görevlisi olarak atandı ve halen bu görevine devam etmektedir. Yasin ŞEKER, bekâr olup İngilizce bilmektedir.