



Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı
Muhasebe Finansman Bilim Dalı

**BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİNİ ETKİLEYEN
ETMENLERDEN BAĞIMSIZ DENETÇİ
ÖZELLİKLERİNİN İNCELENMESİNE YÖNELİK BİR
ARAŞTIRMA**

Ayça ÖZYURT

Yüksek Lisans Tezi

Ankara, 2010

BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİNİ ETKİLEYEN ETMENLERDEN BAĞIMSIZ
DENETÇİ ÖZELLİKLERİNİN İNCELENMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Ayça ÖZYURT

Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı
Muhasebe Finansman Bilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

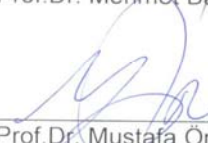
Ankara, 2010

KABUL VE ONAY

Ayça Özyurt tarafından hazırlanan "Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Etmenlerden Bağımsız Denetçi Özelliklerinin İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma" başlıklı bu çalışma, 21 Haziran 2010 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.



Prof.Dr. Mehmet Baha KARAN (Başkan)



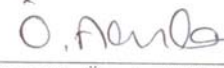
Prof.Dr. Mustafa Ömer İPÇİ



Doç.Dr. Semra KARACAER (Danışman)



Doç.Dr. Necmiddin BAĞDADIOĞLU



Doç.Dr. Özgür ARSLAN

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

Prof.Dr. İrfan ÇAKIN
Enstitü Müdürü

BİLDİRİM

Hazırladığım tezin/raporun tamamen kendi çalışmam olduğunu ve her alıntıya kaynak gösterdiğimi taahhüt eder, tezimin/raporumun kağıt ve elektronik kopyalarının Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım:

- Tezimin/Raporumun tamamı her yerden erişime açılabilir.
- Tezimin/Raporum sadece Hacettepe Üniversitesi yerleşkelerinden erişime açılabilir.
- Tezimin/Raporumun yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin/raporumun tamamı her yerden erişime açılabilir.



21/06/2010

Ayça ÖZYURT

ADAMA

“Yapmış olduğum bu çalışmayı eşim Faruk ALTINDAL’ a adıyorum.”

TEŞEKKÜR

Bu çalışmanın hazırlanmasında burs vererek katkıda bulunan TÜBİTAK'a, her aşamasında desteğini gördüğüm tez danışmanım Doç.Dr. Semra KARACAER'e, analiz kısmında yardımları bulunan hocam Yrd.Doç.Dr. Murat ATAN'a ve bana her zaman destek olarak çalışmamı tamamlamamı sağlayan aileme teşekkürü bir borç bilirim.

Ayça ÖZYURT
ANKARA
Haziran, 2010

ÖZET

ALTINDAL Ayça, *Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörlerden Bağımsız Denetçi Özelliklerinin İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2010

Günümüzde bağımsız denetim giderek önemini arttırmakta ve bağımsız denetimin kalitesi tartışılır hale gelmektedir. Kaliteli yapılan bağımsız denetim faaliyeti sonucunda işletmenin finansal tablolarının güvenilirliği daha da artacak ve karar alıcılar sağlanan güvenilir bilgiye göre hareket edebileceklerdir. Bu çalışmanın amacı da denetçi özelliklerinden hangilerinin denetim kalitesini etkileyen faktörler arasında sayılabileceğini araştırmaktır. Bu amaç doğrultusunda Türkiye'deki bağımsız denetçilere anket uygulanmış olup bağımsız denetçilerin bu konudaki düşünceleri saptanmaya çalışılmıştır. Uygulanan istatistiksel yöntemler sonucunda mesleki yeterlilik, öğrenim durumu, deneyim, bağımsızlık, dürüstlük, profesyonellik, etik anlayış, problem çözme yeteneği, algılanan denetim kalitesi, yasal sorumluluk, mesleki özen ve titizlik ,uzmanlaştığı sektörlerde denetim faaliyeti sürdürmesi faktörlerinin denetim kalitesini yüksek oranda etkilediği tespit edilirken; yaş, cinsiyet, risk profili, ücret konusundaki beklenti faktörlerinin denetim kalitesi üzerinde beklenen oranda etkili olmadıkları tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Denetim Kalitesi, Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetçi Özellikleri

ABSTRACT

ALTINDAL Ayça, A research on features of the independent auditors affecting the independent audit quality , Master's Thesis , Ankara, 2010

Nowadays, independent audit is getting more and more important and independent audit quality is getting to be discussed. As a result of high quality independent audit activities, enterprises' financial statements reliability will further increase and decision-makers will be able to act according to reliable information which is provided. The aim of this study, also to sort which features of the independent auditors affecting the independent audit quality. For this purpose, we applied a survey on Turkey's independent auditors and tried to detect their opinions on this matter. As a result of statistical methods which were applied, professional qualifications, educational background, experience, independence, integrity, professionalism, ethics, problem-solving ability, perceived audit quality, legal liability, professional care and diligence, to become an expert by continuing audit activities on specific sectors factors highly affected the quality of audit; while age, gender, risk profile, wage expectations factors were found not effective as it thought.

Keywords: Audit Quality, Independent Audit, Independent Auditors' Features

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY	i
BİLDİRİM	ii
ADAMA	iii
TEŞEKKÜR	iv
ÖZET	v
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	vii
TABLOLAR DİZİNİ	x
KISALTMALAR DİZİNİ	xii
GİRİŞ	1
I. BÖLÜM	2
BAĞIMSIZ DENETİM VE KALİTE	2
1.1. DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİMİN TANIMI	2
1.2. BAĞIMSIZ DENETİMİN ÖNEMİ	4
1.2.1. Denetlenen İşletmeye Sağlanan Yararlar	6
1.2.2. İş hayatının diğer üyelerine sağlanan yararlar	7
1.2.3. Kamu Kuruluşları açısından sağlanan yararlar	7
1.3. KALİTENİN TANIMI	8
1.4. BAĞIMSIZ DENETİMİN KALİTESİ	10
1.5. KALİTELİ DENETİMİN ÖNEMİ	12
II. BÖLÜM	15
DENETİM KALİTESİNİ SAĞLAYAN ÖLÇÜTLER	15
2.1. DENETİMDE STANDARTLAŞMA	15
2.2. DENETİM STANDARTLARININ TARİHİ GELİŞİMİ	16
2.3. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI	18
2.3.1. Genel Standartlar	20
2.3.1.1. Eğitim ve Mesleki Özen Standardı	20
2.3.1.2. Bağımsızlık Standardı	21

2.3.1.3. Mesleki Özen ve Titizlik Standardı	22
2.3.2. Çalışma Alanı Standartları	23
2.3.2.1. Planlama ve Gözetim Standardı	23
2.3.2.2. İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Edinme Standardı.....	24
2.3.2.3. Kanıt Toplama Standardı	25
2.3.3. Raporlama Standardı.....	26
2.3.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk.....	26
2.3.3.2. Devamlılık Standardı.....	27
2.3.3.3. Tam Açıklama Standardı	27
2.3.3.4. Görüş Bildirme Standardı.....	28
III. BÖLÜM.....	31
BAĞIMSIZ DENETÇİ ÖZELLİKLERİ VE BU ÖZELLİKLERİN DENETİM KALİTESİNE ETKİSİ	31
3.1. BAĞIMSIZ DENETÇİ KAVRAMI	31
3.2. BAĞIMSIZ DENETÇİ ÖZELLİKLERİ	33
3.3. BAĞIMSIZ DENETÇİ ÖZELLİKLERİ VE BUNLARIN DENETİM KALİTESİ ÜZERİNE ETKİLERİ.....	35
3.3.1. Demografik Özellikleri	35
3.3.1.1. Denetçinin Yaşı.....	35
3.3.1.2. Denetçinin cinsiyeti	35
3.3.1.3. Öğrenim Durumu	36
3.3.1.4. Mesleki Yeterlilik	37
3.3.1.5. Deneyim.....	38
3.3.2. Denetçinin Karakteristik Özellikleri.....	38
3.3.2.1. Problem çözme yeteneği	38
3.3.2.2. Risk Profili.....	39
3.3.2.3. Bağımsızlık	39
3.3.2.4. Profesyonellik	41
3.3.2.5. Dürüstlük.....	42
3.3.2.6. Etik Anlayış	43
3.3.3. Denetim Sırasında Gösterdiği Davranış Ve Tutumlar	45

3.3.3.1. Algıladığı Denetim Kalitesi	45
3.3.3.2. Ücret Konusundaki Beklenti	45
3.3.3.3. Yasal Sorumluluk	46
3.3.3.4. Uzmanlaştığı Sektörlerde Denetim Faaliyetini Sürdürmesi	47
3.3.3.5. Mesleki Özen Ve Titizlik	48
IV. BÖLÜM	49
DENETİM KALİTESİNİ ETKİLEYEN ETMENLERDEN DENETÇİ ÖZELLİKLERİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA	49
4.1. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE VERİ TOPLAMA YÖNTEMİ	49
4.2. ARAŞTIRMA VERİLERİNİN ANALİZİ	49
4.2.1. Araştırmaya Katılan Denetçilerin Genel Özellikleri	50
4.2.2. Araştırmada Yer Alan Ölçeğin Güvenilirlik Analizi	52
4.2.3. Denetçi Özelliklerinin Denetim Kalitesi Üzerine Etkisinin İncelenmesi	54
4.2.3. Değişkenler Arasındaki İlişkinin Analizi ve Yorumu	62
4.2.3.1. Yaş - Cinsiyet	63
4.2.3.2. Yaş – Etik Anlayışı	64
4.2.3.3. Cinsiyet – Öğrenim Durumu	65
4.2.3.4. Cinsiyet – Problem Çözme Yeteneği	66
4.2.3.4. Cinsiyet – Ücret Konusundaki Beklentisi	67
4.2.3.4. Unvan - Yaş	68
4.2.3.4. Unvan – Öğrenim Durumu	70
SONUÇ	79
KAYNAKÇA	82
EK-1	88

TABLOLAR DİZİNİ

Tablo 1. Denetçi Özellikleri.....	34
Tablo 2 Denetçilerin Yaşları İtibariyle Dağılımı.....	50
Tablo 3. Denetçilerin Cinsiyetleri İtibariyle Dağılımı	50
Tablo 4 Denetçilerin Öğrenim Durumları İtibariyle Dağılımı.....	51
Tablo 5 Denetçilerin Ünvanları İtibariyle Dağılımı	51
Tablo 6 Denetçilerin Deneyimleri İtibariyle Dağılımı	52
Tablo 7 Güvenilirlik Analizine Ait İstatistik Değerleri	53
Tablo 8 Denetçinin Yaşının Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi	54
Tablo 9 Denetçinin Cinsiyetinin Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi	55
Tablo 10 Denetçinin Öğrenim Durumunun Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi	55
Tablo 11 Denetçinin Mesleki Yeterliliğinin Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi	56
Tablo 12 Denetçinin Deneyiminin Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi	56
Tablo 13 Denetçinin Problem Çözme Yeteneğinin Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi	57
Tablo 14 Denetçinin Risk Profilinin Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi.....	57
Tablo 15 Denetçinin Bağımsızlığının Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi...58	58
Tablo 16 Denetçinin Profesyonelliğinin Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi	58
Tablo 17 Denetçinin Dürüstlüğünün Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi ...59	59
Tablo 18 Denetçinin Etik Anlayışının Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi ..59	59
Tablo 19 Denetçinin Algıladığı Denetim Kalitesinin Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi	60
Tablo 20 Denetçinin Ücret Konusundaki Beklentisinin Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi	60
Tablo 21 Denetçinin Yasal Sorumluluğunun Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi	61
Tablo 22 Denetçinin Uzmanlaştığı Sektörlerde Denetim Faaliyetini Sürdürmesinin Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi	61

Tablo 23 Denetçinin Mesleki Özen ve Titizliğinin Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi	62
Tablo 24 Yaş – Cinsiyet Çapraz Tablosu ve Ki-kare Testi	63
Tablo 25 Yaş – Etik Anlayışı Çapraz Tablosu ve Ki-kare Testi.....	64
Tablo 26 Cinsiyet – Öğrenim Durumu Çapraz Tablosu ve Ki-kare Testi	65
Tablo 27 Cinsiyet – Problem Çözme Yeteneği Çapraz Tablosu ve Ki-kare Testi	66
Tablo 28 Cinsiyet – Ücret Konusundaki Beklentisi Çapraz Tablosu ve Ki-kare Testi.....	67
Tablo 29 Unvan – Yaş Çapraz Tablosu ve Ki-kare Testi.....	69
Tablo 30 Unvan – Öğrenim Durumu Çapraz Tablosu ve Ki-kare Testi	70
Tablo 31 Unvan – Etik Anlayışı Çapraz Tablosu ve Ki-kare Testi	71
Tablo 32 Unvan – Yasal Sorumluluk Çapraz Tablosu ve Ki-kare Testi	73
Tablo 33 Deneyim – Etik Anlayışı Çapraz Tablosu ve Ki-kare Testi	74
Tablo 34 Deneyim – Yasal Sorumluluk Çapraz Tablosu ve Ki-kare Testi ..	76
Tablo 35 Deneyim – Mesleki Özen ve Titizlik Çapraz Tablosu ve Ki-kare Testi	77

KISALTMALAR DİZİNİ

- AICPA** : Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Kurumu
- ASQC** : Amerikan Kalite Kontrol Derneği
- DIN** : Alman Standartları Enstitüsü
- EOQC** : Avrupa Kalite Kontrol Organizasyonu
- GKGDS** : Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
- IFAC** : Uluslararası Muhasebe Federasyonu
- INTOSAI** : Yüksek Denetim Kuruluşlar Uluslararası Kuruluşu
- JIS** : Japon Endüstriyel Standartları
- SPK** : Sermeye Piyasası Kurulu
- TÜRMOB** : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği
- TMUDESK** : Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Komitesi

GİRİŞ

Günümüzde ekonomik ve sosyal koşulların hızlı değişmesi, rekabetin artması ve her geçen gün birçok firmanın uluslar arası hale gelmesi doğru ve güvenilir bilgiye olan ihtiyacı arttırmakta ve bağımsız denetimin önemi gündeme gelmesine neden olmaktadır. Bağımsız denetimin amacı, işletme içindeki ve dışındaki gruplara işletmenin finansal tablolarının güvenilirliğini hakkında bir görüşe ulaşarak bilgi riskini azalmaktır. Bağımsız denetimin bu işlevini yerine getirebilmesi ancak sunulan hizmetin kalitesinin yüksek olması ile sağlanabilir. Hizmet kalitesi ise denetimin özelliklerine bağlı olmaktadır.

Bu çalışmada da denetim kalitesini etkileyen etmenlerden denetçi özellikleri incelenerek, denetçi özelliklerinden hangilerinin denetim kalitesi üzerinde etkili olduğu ve denetçi özelliklerinin birbirleriyle olan ilişkileri anket çalışması yardımıyla araştırılmıştır.

Çalışmamız dört ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde bağımsız denetim ve kalite kavramına, ikinci bölümde bağımsız denetim kalitesini sağlayan ölçütlere, üçüncü bölümde denetçi özelliklerinin tanımlanmasına ve denetim kalitesi üzerine etkilerine , dördüncü bölümde denetçi özelliklerinin denetim kalitesine etkileriyle ilgili anket çalışmasına yer verilmiştir.

Ayça ÖZYURT

I. BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM VE KALİTE

1.1. DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİMİN TANIMI

Türk Dil Kurumuna göre, “denetleme”, bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek, şeklinde tanımlanmaktadır.

Denetim, Black’s Hukuk Sözlüğü’nde “muhasebe kayıtları üzerinde tahliller, çözümlenmeler ve doğrulamalar içeren sistematik kontrollerdir” biçiminde ifade edilmiştir.

Denetim Kavramları Komitesince (Auditing Concept Comittee) denetimin, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreç olduğu belirtilmiştir. (1972)

Denetimle ilgili birçok tanımlama yapılabilir. Genel olarak denetimin unsurlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz

1-) Denetim bir süreçtir. Bu süreç; denetim faaliyeti için gerekli olan kanıt ve bilgilerin sağlanması, bunların işlenmesi ve değerlendirilmesi, değerlendirme sonuçlarına göre bir denetim görüşüne ulaşılması ve bu görüşün denetim raporu ile ilgili yerlere iletilmesi evrelerini içerir. Bu açıdan denetim süreci bir bilgi üretme ve karar verme süreci olarak düşünülebilir. (Schulte, 1970, s.31)

2-) Denetim iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgilidir. Denetim sırasında işletmenin finansal tabloları ve iktisadi faaliyetleri hakkındaki raporların doğruluğu ve güvenilirliği araştırılır.

3-) Denetim sırasında önceden saptanmış ölçütler kullanılır. Bu ölçütler, işletmenin finansal tabloları ve iktisadi faaliyetleri hakkındaki raporların doğruluğu ve güvenilirliği araştırılırken karşılaştırılan standartlardır. Ayrıca denetim sırasında bu standartlarla ne derece uyum içinde olduğu da belirlenir.

4-) Denetim tarafsız kanıt toplamayı ve bu kanıtları değerlendirmeyi kapsar. Burada da denetimin tarafsız yapılması gerektiği; kanıtların titizlikle toplanıp özenle değerlendirilmesi gerektiği vurgulanmaktadır.

5-) Denetim sonuç bildirir. Denetim sürecinin son evresinde bir rapor verilir. Bu rapor sunulan bilgilerin güvenilirliğini ve doğruluğunu ya onaylar ya da reddeder. Ama bu konuda yüzde yüzlük bir güvence vermez.

Bağımsız denetim, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya denetim şirketini ortağı olan kişiler tarafından işletmelerin mali tablolarının, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesini belirlemek amacıyla yapılan denetim çalışmasıdır. 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 2. maddesinde , gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin mali tablolarının denetimini yapma yetkisi, serbest muhasebeci ve mali müşavirlere ve yeminli mali müşavirlere verilmiştir. (Kepeçi, 2004, s.8)

Ayrıca Türkiye'de halka açık şirketlerin düzenlemelerini yapan SPK, bağımsız denetimi, "işletmelerin kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması" olarak tanımlanmıştır. (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, 2006)

Bağımsız denetim, adından da anlaşıldığı gibi, denetimin bağımsız ve belli bir mesleki yeterliliğe gelmiş kişiler tarafından yapılması ve denetim sırasında bağımsız denetim standartlarının kullanılmasıdır.

Literatürde 'bağımsız denetim' yerine 'finansal tablo denetimi', 'bağımsız dış denetim', 'dış denetim' veya 'denetim' terimleri kullanılmaktadır. Bu çalışmada 'denetim' terimi , aksi belirtilmedikçe 'bağımsız denetim' anlamında kullanılacaktır.

1.2. BAĞIMSIZ DENETİMİN ÖNEMİ

Sermaye piyasalarını düzenleyici otoritelerin en önemli görevleri; tam ve eksiksiz olarak gerçekleşecek kamuyu aydınlatma süreci neticesinde yatırım kararlarının sağlıklı biçimde alınmasını sağlamak, böylece piyasaların doğru ve etkin biçimde işlemlerini temin ederek, birikimlerini piyasalarda değerlendiren tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarını korumaktır. (Artunç, 2002) Bağımsız denetimin amacı işletmenin mali durumu hakkında doğru ve güvenilir bilgi sağlamaktır. Böylece işletmeye yatırım yapmayı düşünen veya yatırım yapmış olan yatırımcılar kararlarını, bağımsız denetim sonucunda verilen raporlara göre , verebileceklerdir. Aynı şekilde işletmeyle ilişkide bulunan çıkar grupları (ortakları, bankalar, çalışanlar, tedarikçiler müşteriler ve çeşitli kamu kuruluşları ...) da işletmeyle olan ilişkilerini bu raporlar aracılığıyla gözden geçirecekler ve işletme hakkında güvenilir bilgiye sahip olacaklardır. Daha ayrıntılı açıklamak gerekirse, çıkar grupları işletmenin karını veya zararını doğru hesaplayıp hesaplamadığını, işletmeye giren ve çıkan değer hareketlerini, işletmenin borçlarını ve alacaklarını, işletmeden sağlanan bilgi akışlarının doğruluğunu ve ileriye dönük ekonomik ve hukuki maliyetlerle kazançları daha rahat görebilecekler ve buna göre karar vereceklerdir.

Ancak bağımsız denetim yapılmazsa işletme ile ilgili bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği tehlikeye girmekte ve bu konuda çıkabilecek ihtilaflar da bilgi riskini beraberinde getirmektedir. Bilgi riskinin nedenleri; bilginin uzaklığı, bilgiyi

sağlayanlar ile bilgiyi kullananlar arasında çıkar çatışması, işletme ile ilgili bilgilerin çok fazla ve karmaşık olması olarak özetlenebilir. (Arens, Elder, Beasley, 2006, s.6) Bir çıkar grubu ile ilişkide bulunan işletme için bilgi riskinin önemi şu örnekle açıklanabilir. Bir işletme ilave yatırım yapabilmek için yatırımcılar ile görüşmektedir; bu durumda, işletmeye yatırım yapacak olan kişi ve kuruluş, yapacağı yatırım sonucu elde edeceği karın (beklenen kar) tutarını belirlerken üç unsuru dikkate alır: risksiz faiz oranı, işletme riski ve bilgi riski. Risksiz faiz oranı, genellikle o ülkenin hazine bonusu faizidir. İşletme riski, işletmenin olumsuz ekonomik koşullar veya kötü yönetim sonucu başarısız olma olasılığıdır. Bilgi riski ise işletmenin işletme dışı taraflara sunduğu ve karar alıcıları etkileyen bilgilerin yanlış olma olasılığıdır. (Arens, Elder, Beasley, 2006, s.7) Yatırımcı risksiz faiz oranı ile işletme ve bilgi riskini karşılaştırmaktadır. Firmanın işletme ve bilgi riski yüksekse, yatırımcı bu işletmeye yatırım yapmayı parasını hazine bonosuna yatırabilmektedir. Firmanın bilgi ve işletme riski düşükse ise yatırımcı firmaya güvenmekte ve yatırım yapmaya karar verebilmektedir. Karar alıcılar bu nedenlerle bilgi riskinin düşük olmasını istemektedirler. Bunu da sağlamanın yolu, finansal bilgilerin güvenilirliğinin bağımsız ve mesleki yeterliliğe sahip üçüncü bir kişi tarafından onaylanması, yani bağımsız denetim yapılmasıdır. Bağımsız denetim faaliyeti sonrasında, denetim elemanı işletmenin finansal tablolarının güvenilirliği ile ilgili bir görüşe ulaşmaktadır. İşletmeyle ilişkili karar alıcılar da denetim elemanının ulaştığı bu görüşe göre daha rahat karar verebilmektedirler.

Yukarıdakilerden de anlaşılacağı gibi, bağımsız denetim toplumdaki çeşitli gruplara değişik yararlar sağlamakta, ekonomik yaşamı düzenlemektedir. Bağımsız denetimin uygulama hayatına sağladığı yararlar aşağıda denetlenen işletmeler, iş hayatının diğer üyeleri, kamu kuruluşları açısından bir sınıflandırma yapılarak verilmektedir. (Güredin, 1994, s.16)

1.2.1. Denetlenen İşletmeye Sağlanan Yararlar

Bağımsız denetim işletmeye bazı yararlar sağlamaktadır. Bu yararlar aşağıdaki gibi açıklanmaktadır: (Güredin, 1994, s.16)

1. Bağımsız denetim finansal tabloların güvenilirliğini artırmaktadır.
2. İşletme yönetimi ve işletmede çalışanların sahtekarlık yapma eğilimlerinin kısılmasına yardımcı olmaktadır.
3. Denetlenmiş finansal tablolar resmi kurumlara sunulan finansal rapor ve vergi beyannamelerine temel oluşturduklarından, bu bildirimlerin güvenilirliği artırılmış ve böylece devlet tarafından yapılabilecek bir vergi denetiminin yapılma olasılığı azalmış olmaktadır.
4. Denetlenmiş finansal tablolar kredi olanaklarının genişletilmesini sağlamaktadır.
5. Bağımsız denetim denetlenen işletmenin muhasebe kayıtlarındaki maddi hataları ortaya çıkarır ve bu sayede gelirlerin ve giderlerin doğru olarak gösterilebilmesine yardımcı olmaktadır.
6. Bağımsız denetim holding kuruluşlarda işletme politika ve yordamlarına tüm topluluk içinde uyulduğu konusunda bilgi ve güvence vermektedir. Bu sayede işletmenin piyasadaki itibari artmakta ve yatırımcılar tarafından daha güvenli bir yatırım aracı olarak görülebilmektedir.

1.2.2. İş hayatının diğer üyelerine sağlanan yararlar

Bağımsız denetimin iş hayatının diğer üyelerine sağladığı yararlar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır: (Güredin, 1994, s.17)

1. Denetlenmiş tablolar kredi veren kurumlara kredi verme ile ilgili kararlarında yardımcı olmaktadır.
2. Denetlenmiş finansal tablolar halihazır ve gelecekteki küçük tasarruf sahibi yatırımcılara yatırım kararlarında ışık tutmaktadır.
3. Denetlenmiş finansal tablolar işverene ve işçi sendikalarına ücretlerin ve sosyal yardımların pazarlığında nesnel bilgiler sağlayarak yardımcı olmaktadır
4. Bir işyerinin satılması, alınması ya da başka bir işyeri ile birleşmesi durumlarında alıcı ve satıcı taraflara güvenilir nesnel bilgiler sağlamaktadır.
5. Denetlenmiş finansal tablolar işletme ile ilgili taraflara, özellikle işletme ile iş ilişkisi olan müşterilere, denetlenen işletmenin karlılığı, faaliyetlerini verimliliği ve finansal yapısının durumu hakkında güvenilir bilgiler sağlamaktadır.

1.2.3. Kamu Kuruluşları açısından sağlanan yararlar

Bağımsız denetimin kamu kuruluşlarına sağladığı yararlar aşağıdaki gibidir: (Güredin, 1994, s.17)

1. Denetlenmiş finansal tablolara dayanılarak hazırlanmış vergi beyannamelerine ve mali raporlara olan güvenin artmasına yardımcı olmaktadır
2. Kamu yararına faaliyet gösteren kuruluşlara ait finansal tabloların bağımsız denetçilerce denetlenmiş olmaları halinde, resmi kuruluşların bu kurumlarda

yapacakları denetimin kapsamı daraltılır, özel ve ayrıntılı denetim faaliyetlerine girişilmesine gerek kalmamaktadır

3. Denetlenmiş finansal tablolar borçluluk ve iflas hallerinde, vekalet ve ortaklık sözleşmelerinin düzenlenmesinde adli mercilere bağımsız ve güvenilir bilgi sağlamaktadır.

Bağımsız denetim sektörü günümüzde önemi gittikçe artan ve mali piyasalara güven ortamının sağlanması ve sürdürülebilmesi için gerekli olan “şeffaflığın” sağlanmasında kritik bir role sahiptir. Bu nedenle bağımsız denetiminin etkinliği ve uluslar arası standart ve etik kurallara uygun olarak gerçekleştirilmesi mali piyasalar açısından önem arz etmektedir. (Türk Mali Sektörü Raporu, 5-9 Mayıs 2004)

1.3. KALİTENİN TANIMI

Günümüzde kalite kavramıyla oldukça sık karşılaşılmaktadır. Kalite kavramı, çeşitli yayınlarda, sanayide ve uygulamada herkes tarafından farklı şekilde kullanılmakta olup, ortak kavram birliği mevcut değildir. Başka bir deyişle, kullanıcı gereksinim ve beklentileri ile olan doğrudan ilgisi ve bu gereksinim ve beklentilerin değişkenliğinden dolayı kalitenin standart bir tanımı bulunmamaktadır. Sözlüklere bakıldığında, kalitenin “mükemmellik” derecesi, üstünlük, eksiksizlik” olarak tanımlandığı görülmektedir. (Ertuğrul, 2004, s.3)

Ayrıca kalite kavramı, bu güne kadar çeşitli kişi ve kurumlarda aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır: (Oktay, Özçomak, 2001)

- Avrupa Kalite Kontrol Organizasyonu’ na (EOQC) göre kalite, belirli bir malın veya hizmetin, tüketici isteklerine uygunluk derecesidir.
- Amerikan Kalite Kontrol Derneği’ne (ASQC) göre kalite, bir mal ya da hizmetin belirli bir gerekliliği karşılayabilme yeteneklerini ortaya koyan karakteristiklerin tümüdür.

- Alman Standartları Enstitüsü (DIN), kaliteyi, bir ürünün öngörülen ve şart koşulları gereklere uyum yeteneği olarak tanımlamaktadır.
- JIS (Japon Endüstriyel Standartları) ' na göre kalite, ürün ve hizmeti ekonomik bir yoldan üreten ve tüketici gereksinimlerine yanıt veren bir üretim sistemidir.
- TS- ISO 9005'E göre kalite; bir mamulün ya da hizmetin, belirlenen veya olabilecek ihtiyaçları karşılama kabiliyetine dayanan özelliklerinin toplamıdır.
- Juran'a göre kalite, kullanıma uygunluktur, kusursuzluk arayışına sistemli bir yaklaşımdır. (Juran, 1980, s.3)
- Garvin 1984 yılında kalitenin 8 boyutunu aşağıdaki gibi tanımlamıştır: (Montgomery, 1991)

Performans: Mamülde- Hizmette bulunan birinci özellik,

Güvenirlilik: Kullanım süresi boyunca mamulün- hizmetin performans özelliklerinin sürekliliği,

Dayanıklılık: Mamulün- Hizmetin kullanılabilirlik özelliği,

Hizmet Görürlük: Mamulde- Hizmetle ilgili sorun ve şikayetlerin kolay çözülebilirliği,

Estetik: Mamülün görünümü,

İtibar: Mamulün-Hizmetin geçmiş performansı,

Uygunluk: Spesifikasyonlara, belgelere ve standartlara uygunluk,

Diğer Unsurlar: Mamulün- Hizmetin çekiciliğini sağlayan diğer unsurlar.

1.4. BAĞIMSIZ DENETİMİN KALİTESİ

DeAngelo1981’de denetim kalitesini; denetçinin müşterinin muhasebe sistemindeki hataları, hileli beyanları, ihmalleri bulma ve onları dürüst bir şekilde rapor etme olasılığı olarak tanımlanmıştır. (Ussahawanitchakit, Lim-U-Sanno, 2008, s.41) Diğer bir ifadeyle sağlanan sınırlar içinde denetçinin finansal tablolardaki önemli yanlış beyanları keşfetme ve rapor etme olasılığıdır. Bu yanlış beyanları keşfetme olasılığı da denetçinin uzmanlığına, problem çözme yeteneğine, risk profiline ve deneyimine bağlı olmaktadır. Bu keşfettiği yanlış beyanları rapor etme olasılığı ise denetçinin risk profili ile bağımsızlığı ile ilgili olmaktadır. (Hardies, Breesch, Branson, 2009)

Watkins, Hillison ve Morecroft (2004) ise denetim kalitesini oluşturan bileşenlerden “kontrol gücünü” ve “ünü (itibar)” tartışmışlardır. Denetçinin kontrol gücüne sahip olması; denetçinin, müşteriye, gerçek ekonomik durumunu daha iyi yansıtan finansal rapor hazırlama yeteneğini; denetçinin itibarının olması da finansal rapordaki bilgilerin kredibilitesini artırmaya imkan sağladığını ileri sürmüşlerdir.

Knechel (2007)’de denetim kalitesini, olması gereken güvence ile sağlanan güvencenin birbirine uygunluk derecesi olarak tanımlamıştır. Diğer bir ifadeyle denetim kalitesini, denetçinin sağladığı bir güvence derecesi olarak görmüştür. Denetçi denetimi kabul edilebilir düşük denetim riskiyle planlamalı ve gerçekleştirmelidir. Denetçi denetim riskini düşürmek için, denetim düşüncesine bağlı uygun sonuçlar çıkarılabileceği ve yeterli ve uygun denetim kanıtları elde edebileceği, denetim standartları dizayn etmeli ve uygulamalıdır. Olması gereken güvence ancak denetçi denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye çektiğinde elde edilebilir.

Yukarıdaki tanımlardan yola çıkarak, yatırımcıyı, işletmenin kendisini ve işletmeyle ilişkide bulunan çıkar gruplarını değerlendirdiğimizde; denetimin kalitesinin önemini daha iyi anlayabiliriz:

İlk olarak yatırımcıları ele alırsak; yatırımcılar, yatırım kararlarını denetçiler tarafından denetlenmiş finansal tablolara göre vermektedirler. Ancak kaliteli bir denetim yapılmadıysa, yatırımcılar yatırım kararlarını verirken yanılgıya düşebilecek, işletmenin finansal tablolarındaki yanlış beyanlara göre hareket ederek ,beklemedikleri bir şekilde zarar edebileceklerdir. Ayrıca kaliteli yapılmayan bir denetimde, denetçinin sağladığı güvence düşük olduğu için yatırımcı bir riskle karşı karşıya kalabilmektedir. Bu karşı karşıya kalınan risk de yatırımcıyı zarara götürebilmektedir.

İkinci olarak şirkete (şirket sahipleri veya ortaklar) baktığımızda, şirket finansal tablolarına göre belki ilave yatırım yapacak veya ilave yatırımdan vazgeçip, önlem alabilecektir. Ancak kaliteli yapılmayan bir denetimde şirketin gerçek ekonomik durumunu net olarak görülemeyecek ve gelecekteki gerçekleşecek nakit çıkış ve girişlerine göre stratejik bir plan yapılamayacaktır. Bu da şirketin belki bir büyüme fırsatını kaçırmamasına veya küçülmeye karşı alınması gereken önlemlerin yanlış alınmasına ya da hiç alınmamasına neden olabilecektir.

Son olarak da şirketle ilişkide bulunan çıkar gruplarını (bankalar, tedarikçiler, aracılar...) değerlendirdiğimizde; örneğin bankalar şirketlere kredi verirken onların finansal tablolarını değerlendirirler . Finansal tablolardaki yanlış beyanlar denetçiler tarafından keşfedilip, rapor edilmezse (denetim kaliteli yapılmazsa); bankalar kararlarını yanlış verebilecek ve risklerle karşı karşıya kalabileceklerdir.

Yukarıdan da anlattıklarımızı kısaca özetlersek; şirketlerle ilgili tüm tarafların kararlarını etkileyecek bütün bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu da ancak yapılan denetimlerin kalitesiyle ölçülebildiğini söyleyebiliriz.

1.5. KALİTELİ DENETİMİN ÖNEMİ

Denetim kalitesine olan ilgi her zaman yüksek olmuştur, ancak 2001 yılında Amerika'da patlak veren Enron skandalıyla bağımsız denetimde kalitenin önemi giderek artmıştır. ABD'de 11 Eylül saldırılarından sonra yaşanan büyük şok 02 Aralık 2001 günü dünyanın en büyük doğalgaz boru hattı şirketlerinden biri olan Enron'un beklenmedik iflasıdır. Söz konusu iflasın etkileri sadece ABD'de değil tüm dünyada büyük yankılara sebep olmuştur. Diğer taraftan söz konusu ani çöküş, hem çağdaş muhasebe sisteminin hem de bağımsız denetim şirketlerinin sorgulanmasına neden olmuştur. (Arel, Brody, Pany, 2005)

ABD'nin Houston (Texas) merkezli şirketi, Enron; 1985'te Houston Natural Gas ve Internoth adındaki iki doğal gaz şirketinin birleşmesiyle ortaya çıkmıştır. Zaman içerisinde boru hattı işletmeciliğinden çeşitli alanlara yayılmıştır. Türev finansal araçları yoğun ve etkin kullanması ile dikkat çekmiştir.

Enron'un ani çöküşünün ardından Amerika'nın birçok büyük firması da raporlamayla ilgili finansal zorluklar yaşamış ve kamusal yönetim ile ilgili kamu güveni ve kamu firmalarının denetimiyle ilgili krizler yaşanmıştır. Ayrıca Enron ve WorldCom da olduğu gibi Qwest, Tyco ve Adelphia ve diğerlerinde de ortaya çıkan finansal raporlama yetersizlikleri bağımsız denetimde, uluslararası denetim standartlarının dışında, yeni düzenlemelerin yapılmasının gerekliliği ortaya koymuş ve Sarbanes-Oxley yasası (Sarbanes-Oxley Act of 2002) 2002 yılında uygulamaya Amerika da konmuştur ve tüm dünyada da kısa sürede uygulanmasına başlanılmıştır. (Arel, Brody, Pany, 2005)

Tüm bu gelişmelerde göstermektedir ki, bağımsız denetimde kalite ancak düzenlemeler ve standartlarla sağlanabilmektedir. Standartların yetersiz kaldığı ve/veya standartlara uygunluğun kontrol edilmediği durumlarda kaliteyle ilgili önemli sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Bu sorunlarda ancak Amerika da olduğu gibi bağımsız denetimde kaliteyi sağlamaya yönelik yeni standartların geliştirilmesiyle ve bunlara uygunluğun denetimiyle çözüme kavuşturulabilmektedir.

Kaliteli bir bağımsız denetim hizmetinin sağladığı yararlar aşağıda belirtilmiştir:

- Denetim sonuçlarından yararlanan kesimlere karşı olan sorumluluk layığıyla yerine getirilmiş olmaktadır
- Bağımsız denetim firmasının güvenilirliği ve güvenilirliğinin beraberinde getirdiği itibar korunmakta ve geliştirilmektedir
- Bağımsız denetim firmasının rekabet gücü artmakta ve böylece pazar payı karlılığı da artmaktadır
- Bağımsız denetim firmasının mevcut müşterilerinin elde tutulması sağlamaktadır. Sunulan kaliteli denetim hizmetinden memnun olan müşteriler başka önemli sebepleri olmadığı müddetçe, firmalarını değiştirme ihtiyacı hissetmemektedirler. (Oktay, 2003, s.50)
- Sermaye piyasasının başarısını arttırmaktadır. Sermaye piyasasının başarısı; işletmelerinin mali tablolarının kaliteli bir bağımsız denetimden geçerek onaylanmasına, kamuoyunun tam ve doğru bilgilerle aydınlatılmasına ve böylece sermaye piyasası araçlarına yatırım yapmış veya yapacak olan tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasına bağlanmaktadır. (Ergun, 1997)
- Bağımsız denetim firmasının aleyhine açılacak dava ihtimali minimize edilmektedir. Bağımsız denetim firması aleyhine yatırımcılar, bankalar, kamu kurumları v.s tarafların denetim başarısızlığı iddia edilerek açılacak davalar potansiyel tehlike unsuru olmaktadır.

Davalının aleyhte sonuçlanması bağımsız denetim firmaları için, piyasadaki itibarın zedelenmesi, yüklü miktarlarda tazminat ödemeleri, müşteri kaybı, mahkeme masrafları gibi olumsuz sonuçlar doğurabilmektedir.

- Meslek kuruluşları ve düzenleyici otoriteler tarafından herhangi bir yaptırıma tabi olma ihtimalini minimize edilmektedir.

- Bağımsız denetim firmaları, üst düzey niteliklere sahip kaliteli kişilerin çalışmak için tercih ettikleri firmalar olur. (Oktay, 2003, s.50)

II. BÖLÜM

DENETİM KALİTESİNİ SAĞLAYAN ÖLÇÜTLER

2.1. DENETİMDE STANDARTLAŞMA

Denetim uygulamalarının geçmişi konusunda kesin bilgiler yoktur. Ancak, muhasebenin veya hesap kullanmanın tarihi bin yıldan daha fazladır. Bunlara paralel olarak, hesap kontrollerinin de hemen hemen bin yıldan beri yapıldığı konusunda bulgular söz konusu olmaktadır.

Denetim mesleği ve denetim uygulamalarının günümüz itibariyle geldiği konuma kadar pek çok evrim geçirmiştir. Özellikle, 20. yüzyılda yatırımcıların bilgilendirilmesi ve toplum-kamu çıkarlarının korunması açısından denetim mesleği ve uygulamaları ile ilgili olarak standartların oluşturulması ve yasal düzenlemelere gidilmesi söz konusu olmuştur.

Günümüzde hemen hemen her konuda “standart” kavramı veya uygulaması karşımıza çıkabilir. Standart, çeşitli şekillerde tanımlanabilmektedir. Standart, kimilere göre “olması gereken”, kimilerine göre “amaca uygunluk derecesi” şeklinde tanımlanmaktadır. Denetim kavram ve uygulamalarında da standartlar mevcuttur. Bu standartlardan bazıları kavramsal düzeyde olup çeşitli düşünceleri yansıtmakta, diğer bazıları da uygulamayı yönlendirmektedir. (Turker, Pekdemir, 2002)

Denetimde standartlaşma kaliteli bir denetimin ihtiyaç duyduğu ölçütleri belirleme açısından çok önemlidir. Standartlara uygunluk derecesi, yapılan bağımsız denetim çalışmalarının kalitesini belirler. Ancak yapılan çalışmaların özellikleri, standartlarda belirtilen niteliklere uymuyorsa, denetimin kalitesi tartışılabilir; hatta gerçekleştirilen denetimin yeterli ve güvenilir olmadığı kabul de edilebilir.

2.2. DENETİM STANDARTLARININ TARİHİ GELİŞİMİ

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ilk olarak Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Kurumu (AICPA) tarafından 1947 yılında yayımlanmıştır. Bu standartlar daha 1988 yılında 'Denetim Standartları Komitesi (Auditing Standart Of Board) tarafından gözden geçirilerek tekrar yayınlanmıştır. 1947 yılından günümüze denetim uygulama tekniklerinde değişiklik olmasına rağmen standartlar çok az değişikliğe uğramıştır. Standartların yıllarca aynı kalması genel kabul görmüş olduklarının bir kanıtı olarak gösterilebilir. 1981 yılında AICPA tarafından yayımlanan 'Mesleki Davranış Kuralları (Code Of Professional Ethics)' genel kabul görmüş denetim kurallarına uymayı zorunlu kılmıştır. Mesleki davranış kuralları ile denetim standartlarını bazı durumlarda aynı konuları kapsadığı halde, denetim standartları daha çok genel kurallar niteliği taşımaktadır. Mesleki davranış kuralları ise daha çok davranışın ne olduğunu belirlemekte ve kavram olarak denetim standartlarından daha kapsamlı olmaktadır. (Koçak, 2005)

Uluslararası denetim standartları ise; IFAC'a (The International Federation Of Accountants-Uluslararası Muhasebe Federasyonu) bağlı olarak kurulan IAPC (International Auditing Practices Committee-Uluslararası Denetim Uygulama Komitesi) tarafından yayımlanan tebliğler ile yürürlüğe konulmuştur. Uluslararası Denetim Uygulama Komitesi 10 Temmuz 1911'de yayımlanan yol gösterici nitelikteki ilkeleri standart olarak adlandırmaya karar vermiştir. Uluslararası denetim standartları 29 tane denetim standardı ile 4 adet denetimle ilişkili olan denetim standardından oluşmaktadır. (Türker, Pekdemir, 2002)

Avrupa Birliği açısından uyulması gereken denetim standartları ise; 10 Nisan 1984'te yayımlanan 8 inci Yönerge ile belirlenmiştir. Söz konusu Yönerge, denetim uzmanlarının sorumlulukları, eğitimi, uzmanlığı ve denetimde bağımsızlık kavramlarına açıklık getirmiştir. (İlerleyen bölümlerde 8 inci Yönerge'ye detaylı olarak değinilecektir.) Kamusal alanların denetimi açısından denetim standartları ise, INTOSAI (International Organization of Supreme Auditing - Yüksek Denetim Kuruluşlar Uluslararası Kuruluşu) tarafından 1984

yılında oluşturulan Denetim Standartları Komitesi tarafından saptanmış ve 1987 yılında yayımlanarak üye ülkelerin bilgisine sunulmuştur. Ancak Haziran 1989'da Berlin'de toplanan XII. INTOSAI Kongresinde, denetim standartlarında mahkeme biçiminde kurulmuş Sayıştay'ların bu özelliklerinden kaynaklanan belirli ihtiyaçlarına cevap verecek biçimde değişiklikler yapılarak anılan standartların yeniden düzenlenmesi önerilmiştir. Bu öneriler doğrultusunda gerekli değişiklikler yapıldıktan sonra denetim metodolojisi ve uygulamasına ilişkin son düşünceleri, eğilimleri ve konuları mümkün olduğu ölçüde yansıtan ve yaşayan bir belge olma niteliği kazanan INTOSAI denetim standartları, INTOSAI Yönetim Kurulu'nun Ekim 1991 tarihinde Washington DC'de yaptığı toplantıda onaylanmıştır. (Koçak, 2005)

Türkiye'de ise denetim standartları ile ilgili ilk çalışmalar 1964–1968 yılları arasında Yeniden Düzenleme Komisyonu tarafından Tekdüzen Muhasebe Sisteminin tespiti ile yapılmış ve 1972 yılından itibaren de iktisadi devlet teşekküllerinde uygulanmaya başlanmıştır. Türkiye'de ilk defa SPK'nın 18 Haziran 1988 tarihinde yayımladığı tebliğler ile denetleme ilke ve kuralları hukuki bir nitelik kazanmıştır. Bu kurallar SPK mevzuatına tabi olan kuruluşlarda yapılan denetimin sermaye piyasası mevzuatı yönünden geçerli olarak kabul edilmesini sağlamak için kabul edilmiştir. Ancak SPK'nın belirlediği bu standartların eksik ve yanlış verilere dayandığı anlaşıldığından standartların daha doğru bir biçimde hazırlanması konusunda Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB) sorumluluk üstlenmiştir. 01.06.1989 yılında kabul edilen 3568 sayılı kanununun 50 nci maddesine dayanılarak hazırlanan 'Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik' hükümlerinde yer alan standartlarının genel kabul görmüş denetim standartları düzeyinde olmadığı görülmüş ve TÜRMOB tarafından amacı Türkiye Muhasebe Denetim Standartlarını belirlemek olan, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Komitesi (TMUDESK) kurulmuştur. Ancak muhasebe standartlarında belli ölçüde bir aşama kaydedilip bir taslak oluşturulmasına karşın denetim standartlarında henüz amaca uygun ve genel kabul görmüş bir

sonuca ulaşılamamıştır. TMMOB'un bu standartları hazırlama amacı; ülke genelindeki tüm işlemlerin denetiminde esas alınması gereken standartların belirlenmesidir. (Koçak, 2005)

2.3. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, denetim çalışmaları açısından uyulması gereken asgari nitelikteki standartlardır. Bunlara azami kurallar olarak düşünülmesi gerekir. GKGDS'nin varlığı, bağımsız denetçinin bu standartları körü körüne uygulaması gerektiğini ifade etmez. Karşılaşılan durumda bağımsız denetçi standartta önerilen yolun o duruma uygulanmasının imkansız olduğunu görür ise, kendisinin karar vereceği başka bir yolu izleyebilir. Ancak bu durumda tüm sorumluluğu üzerine almaktadır. Olumsuz bir sonucun doğması halinde bunun yükleyeceği külfet bağımsız denetçiye ait olacaktır. (Güredin, 1994, s.26)

GKGDS'nin temel özellikleri ise şu şeklide sıralanabilir;

- 1-) Standartların amacı denetim çalışmalarının kalitesini üst düzeyde tutabilmektir,
- 2-) Bu standartlar denetçilerin niteliklerini, sorumluluklarını, yapmaları gereken çalışmaların neler olması gerektiğini genel düzeyde belirleyen kurallar topluluğudur,
- 3-) Standartlar denetçilere yol göstermeyi amaçlayan kılavuzlardır. Bu nitelikleriyle kısıtlayıcı özelliğe sahip değildir. Denetim çalışmalarında uyulması gereken asgari standartlar olma özelliğine sahiptirler. Bundan sonrası her denetçinin kendine bırakılmıştır. Örneğin, ilgili standart denetçiden çalışmalarını planlamasını istemektedir. Ancak planlamanın içeriği ve kapsamı denetçiye bırakılmıştır. (Bozkurt, 1998, s.35)

Denetim kavram ve uygulamaları, denetim faaliyetinin gelişmiş olduğu Amerikan Birleşik Devletleri'nde kademeli olarak yapılandırılmıştır.

- Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (General Accepted Accounting Principles)
- Denetim Standartları (Statements On Auditing Standards)
- Denetim Yöntemleri (Auditing Procedures)

Bunlardan ilki, yani Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, denetim kavramı ve uygulamaları ile ilgili düşünceleri kapsayan bir çerçeveyi oluşturmaktadır. Bunların temel amacı denetim faaliyetinin kalitesini güvence altına alınması ile ilgili olmaktadır

Bu standartlardan ikinci grubun temel amacı ise Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının yorumlanarak uygulamada etkili olmasını sağlamaktır. Bununla ilgili olarak ABD' de AICPA (American Institute of Certified Public Accountants- Amerika Kamu Muhasebesi Kurumu) bünyesinde muhasebe firmalarının temsilcileri ile akademisyenlerden oluşan bir kurul oluşturulmuştur. Bu kurul denetim faaliyetlerinde karşılaşılan sorunların, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları çerçevesinde yorumlanarak bir çözüme kavuşturulması doğrultusunda faaliyet göstermektedir. (Bozkurt, 1998, s.36)

Üçüncü grup standartlaşma ise denetim yöntemleri yada usul ve esaslarında gerçekleştirilmektedir. Denetim yöntemleri, baştan sona bir denetim faaliyetinin ne şekilde gerçekleştirilmesi gerektiği konusunda birer rehber çalışmayı oluşturmaktadır. (Türker, Pekdemir, 2002,)

Türkiye' de Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları Sermaye Piyasası Mevzuatında ve 3568 sayılı 'Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Yeminli Müşavirlik Kanununda yer alan düzenlemelerle uygulanmaktadır. Standart kalemlerinin açıklanmasında Türkiye'deki mevzuata daha ayrıntılı bir şekilde inilecektir.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, kendi içinde üç alt grupta toplanmaktadır:

- Genel Standartlar
- Çalışma Sahası Standartları
- Raporlama Standartları

2.3.1. Genel Standartlar

Genel Standartlar, denetim kalitesi ve güvencesi ile ilgili standartlardır. Bu standartlar, gerçekleştirilecek denetim faaliyetinin kalitesinden emin olmak için atılacak adımları veya alınacak tedbirleri oluşturmaktadır. Buna ek olarak genel standartlar, denetimi gerçekleştirecek olan uzman denetçilerin karakterleri, davranışları ve mesleki eğitimleri ile ilgili esasları içerir. Bu grubu oluşturan standartlar üç tanedir.

2.3.1.1. Eğitim ve Mesleki Özen Standardı

- Denetim faaliyeti, yeterli teknik bilgi, deneyim ve uzmanlığa sahip kişi veya kişiler tarafından gerçekleştirilmelidir. (AU Section 210.01)

Sermaye Piyasası Kurulu'nun bu standarda ilişkin düzenlemelerine Seri:X, 22 numaralı 'Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'de' yer verilmiştir. Tebliğde;

“ Bağımsız denetim kuruluşları, denetçilerinde mesleki yeterliliği aramak ve sağlamak zorundadırlar. Mesleki yeterlilik, lisans düzeyinde ve sonrasında eğitim ve öğretim ile mesleki deneyimin bağımsız denetim yapabilecek düzeyde olmasını ifade eder,” denmiştir.

3568 sayılı Kanun'da ise meslek mensubu olacaklarda aranacak şartlar kapsamlı olarak yasanın 4, 5, 6 ve 9 uncu maddelerinde açıklanmıştır. İlgili Yasanın 4 üncü maddesi genel şartları düzenlemektedir. Genel şartlar; T.C.

vatandaşı olmak, kamu haklarından mahrum olmamak ve benzeri şartlar olarak sıralanmaktadır. 3568 sayılı Kanun'un 5 inci maddesinin A bendinde ise Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olmak için özel şartlar, B bendinde ise Serbest Muhasebeci Olabilmenin özel şartları yer almaktadır. Yine yasanın 9 uncu maddesinde ise Yeminli Mali Müşavir Olabilmenin özel şartlarına yer verilmiştir.

Burada sözü edilen teknik bilgi, deneyim ve uzmanlık özellikleri finansal denetim faaliyeti için, doğal olarak muhasebe ve denetim alanlarında olması gereken niteliklerdir. Bu doğrultuda pek çok ülkede finansal denetim faaliyeti ile ilgili sorumluluk üstlenecek kişilerin yasa ve kurallar doğrultusunda unvan ve yetki almış meslek mensupları olması gerekmektedir. (Turker, Pekdemir, 2002))

2.3.1.2. Bağımsızlık Standardı

- Denetim faaliyetinin her aşamasında , denetçi veya denetçiler bağımsız davranmalıdır. (AU Section 220.01)

Ülkemizde Sermaye Piyasası Kurulu'nun bu standarda ilişkin düzenlemelerine Seri:X, 22 numaralı 'Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği'nde;

“Bağımsızlık, mesleki faaliyetin dürüst ve tarafsız yürütülmesini sağlayacak bir davranış ve anlayışlar bütünüdür. Bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler, denetim çalışmalarında bağımsız olmak zorundadırlar. Denetçiler dürüst ve tarafsız olmaları yanında, bağımsızlıklarını ortadan kaldırabilecek özel durumlarının da bulunmaması gerekir.

Denetçiler, çalışmalarını sırasında ortaya çıkabilecek çıkar çatışmalarından uzak kalmak, dürüstlük ve tarafsızlıklarını etkileyebilecek hiçbir müdahaleye imkan vermemek, denetim sonucunda ulaştıkları görüşlerini, başkalarının doğrudan veya dolaylı çıkarlarını düşünmeksizin raporlarında açıklamak zorundadırlar.”

Bağımsızlık standardı en önemli standartlardan biridir ve çok önemlidir. Denetçi bağımsızlığı, denetimin her aşamasında yaşanmalı ve uygulanmalıdır. Bağımsız görünüp daha sonra rapor aşamasında aksi davranışta bulunmak, aldatıcı bir davranışı oluşturmaktadır. “

2.3.1.3. Mesleki Özen ve Titizlik Standardı

- Denetim faaliyetinin her aşamasında, gerekli olan mesleki özen ve titizlik göstermelidir. (AU Section 230.01)

Sermaye Piyasası Kurulu'nun bu standarda ilişkin düzenlemelerine Seri:X, 22 numaralı 'Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'nde ;

“Mesleki özen ve titizlik, dikkatli ve basiretli bir denetçinin aynı koşullar altında ayrıntılara vereceği önemi, göstereceği dikkat ve gayreti ifade eder. Denetçiler, denetimin planlanması, yürütülüp sonuçlandırılması ve denetim raporunun hazırlanması safhalarında gerekli mesleki özen ve titizliği göstermek zorundadırlar. Gerekli özen ve titizliğin asgari kıstası, denetim ilke ve kurallarına eksiksiz uyulmasıdır. Buna göre bir denetçi denetim faaliyetini gerektiği şekilde planlamak, program yapmak, yeterli miktarda, uygun nitelikte ve güvenilir kanıt toplayarak inceleme yapmak, temiz ve düzenli çalışma kağıtları hazırlamak, mali tabloların gerçekliği ve doğruluğu hakkında dürüst ve doğru bir yargıya ulaşmak ve görünüşünü, özen ve titizlikle düzenleyeceği denetim raporunda açıklamak zorundadır. “

3568 sayılı meslek mevzuatında ise mesleki özen ve titizlik standardına ilişkin yeterli bir açıklama yer almamaktadır. Yalnız 'Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 6ncı maddesinde 'Meslek mensupları çalışmalarını sırasında çıkar çatışmalarından uzak kalırlar ve görevlerini sürdürürken mesleki özen ve dikkati gösterirler' denilmektedir.

2.3.2. Çalışma Alanı Standartları

Çalışma Sahası Standartları genel standartlara göre daha özeldir ve denetçiye güvenilir bir denetim görüşüne ulaşmak için kanıt toplamada ve bu kanıtları değerlendirmede kılavuz olmaktadır. (Güredin, 1994, s.45) Bu grubu oluşturan standartlar 3 tanedir.

2.3.2.1. Planlama ve Gözetim Standardı

- Denetim faaliyeti yeterli bir şekilde planlamalı ve varsa yardımcıları uygun bir şekilde gözetlenmelidir. (AU Section 311.01)

Sermaye Piyasası Kurulu'nun bu standarda ilişkin düzenlemelerine Seri:X, 22 numaralı 'Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği'nde ;

“Bağımsız denetim çalışmasının etkili bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için bağımsız denetçinin bağımsız denetimi planlaması gerekir. Bağımsız denetimin planlanması, çalışmaya yönelik genel bağımsız denetim stratejisinin saptanmasını ve bir bağımsız denetim planı geliştirilmesini ihtiva eder ve bağımsız denetim riskinin makul bir düzeye indirilebilmesini amaçlar. Yeterli planlama, bağımsız denetimin önemli alanlarına gerekli özenin gösterildiği, muhtemel sorunların yerinde ve zamanında tanımlanıp giderildiği ve bağımsız denetim çalışmasının, etkili bir icrayı sağlayacak şekilde düzenlenip idare edildiği konusunda ilgilileri ikna etmeye yardımcı olur. Yeterli planlama, aynı zamanda, işlerin bağımsız denetim ekibi üyeleri arasında uygun bir şekilde tahsisini sağlar, bağımsız denetim ekibi üyelerinin yönetim ve gözetimini ve işlerinin gözden geçirilmesini kolaylaştırır, uygulanabildiği durumlarda, işletmeye bağlı birimlerin denetçileriyle, uzmanlar tarafından gerçekleştirilen işlerin koordinasyona destek olur. “

3568 sayılı Kanun'da ise planlama ilkesi 'Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 53 üncü maddesinde açıklanmaktadır. Bu maddeye göre denetimin zaman sürecini, denetimde görevlendirilecek eleman sayısını ve iş bölümünü, iç kontrol organizasyonundan yararlanılıp yararlanılmayacağını, denetimde ağırlık verilecek hususları içeren yazılı bir denetleme programı yetkili meslek mensubu tarafından hazırlanmakta ve çalışma dosyası açılarak denetime bağlanmaktadır. Aynı Yönetmeliğin 54 üncü maddesinde ise gözetim ilkesi açıklanmaktadır.

2.3.2.2.İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Edinme Standardı

- Denetim faaliyetinin planlanması ve yapılacak örnekleme çalışmasında örnek kütlenin belirlenmesi için denetlenecek işletmenin iç kontrol sistemi incelenmelidir. (AU Section 319.01)

Sermaye Piyasası Kurulu'nun bu standarda ilişkin düzenlemelerine Seri:X, 22 numaralı 'Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği'nde ;

Bağımsız denetçinin, işletmenin iç kontrol sistemini kavraması gerekir. Bağımsız denetçi, muhtemel önemli yanlışlık türlerini belirleme, önemli yanlışlık riskini etkileyen faktörleri gözden geçirme ve ilave bağımsız denetim tekniklerinin zamanlama, kapsam ve yapısını tasarlama süreçlerinde iç kontrol sistemine dair edindiği bilgilerden yararlanır. İç kontrol sistemi, işletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişiler ile diğer ilgili personel tarafından; işletmenin amaçlarına ulaştığına, faaliyet ve işlemlerin etkin olarak gerçekleştirildiğine, kanun ve düzenlemelere uyulduğuna dair makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanan ve uygulanan bir sistemdir. Bu amaçla, iç kontrol sistemi söz konusu hedeflerin gerçekleştirilmesi açısından tehdit oluşturan faaliyet risklerinin de ortaya konulmasına sağlayacak şekilde tasarlanır ve uygulanır.

3568 sayılı Kanun'da ise yukarıda da belirttiğimiz gibi ilgili konuya ilişkin açıklamaya yer verilmemiştir.

İşletmenin örgütsel işleyişi, hizmet veren personelin yapısı, bilgi işlem sisteminin özellikleri, varlıkların korunması doğrultusunda alınmış tedbirler iç kontrol sisteminin temel özellikleri olarak, yapılan denetim faaliyetine doğrudan etkili olmaktadır. Etkin ve verimli faaliyet gösteren iç kontrol sistemlerinin üstün olduğu işletmelerde, denetim riski kuşkusuz daha düşük olacaktır.(Türker, Pekdemir, 2002)

2.3.2.3. Kanıt Toplama Standardı

- Denetim faaliyeti sonucunda bir yargıya ulaşılabilmesi için, denetlenen işletmede, çeşitli denetim teknik ve yöntemlerinin uygulanarak yeterli kanıt toplanması gereklidir. (AU Section 326.01)

Sermaye Piyasası Kurulu'nun bu standarda ilişkin düzenlemelerine Seri:X, 22 numaralı 'Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği'nde ;

"Bağımsız denetim kanıtı toplama teknikleri, inceleme, gözlem, soruşturma ve doğrulama, yeniden hesaplama, yeniden uygulama ve analitik inceleme tekniklerini içerir. Uygun tekniklerin seçimi, şartlara bağlı olarak mesleki kanaati ilgilendiren bir husustur. " hükmü yer almaktadır.

3568 sayılı Kanun'da ise başlı başına denetim kanıtlarından bahsedilememiştir. Yalnız 'Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 55 inci maddesinde 'Bilgi ve Belgelerin Toplanması' başlığı altında ele alınmıştır. Burada da kanıtların yeterliliği ve kapsamına yer verilmemiştir.

Denetim faaliyeti sırasında bağımsız denetçinin olumlu veya olumsuz belli bir yargıya ulaşılabilmesi için yeterli miktarda kanıt toplaması gerekir. Denetçinin topladığı kanıtlar, denetim faaliyetinin sonucuna direkt etki edeceği için denetim elemanı doğru yöntemleri kullanarak ve dikkatli bir şekilde kanıt toplamalıdır.

2.3.3. Raporlama Standardı

Raporlama Standartları, bağımsız denetim süreci sonucunda ulaşılan yargının ilgililere sunulmasını kapsamaktadır. İlgililere yargının ulaşabilmesi için denetim raporunun nasıl hazırlanacağı, yapısının nasıl olacağı ile ilgili ilkeleri içermektedir. Bu grupta dört standart söz konusudur.

2.3.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk

- Düzenlenecek rapor, finansal tabloların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı belirtilmelidir. (AU Section 410.01)

Sermaye Piyasası Kurulu'nun bu standarda ilişkin düzenlemelerine Seri:X, 22 numaralı 'Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'nde ;

“Bağımsız denetim raporu, bağımsız denetim sonucunda bağımsız denetçinin finansal tablolar hakkında açıkça ifade edilmiş görüşünü içerir. Bağımsız denetimin amacı; finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle finansal raporlama standartları uyarınca hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda bağımsız denetçi görüşünün oluşturulabilmesini sağlamaktır. Finansal raporlama standartları uyarınca hazırlanan genel amaçlı tam set finansal tablolara ilişkin bağımsız denetim görüşünde, finansal raporlama standartlarına uygun olarak finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeği dürüst bir şekilde yansıttığı/yansıtmadığı, hususuna açıkça yer verilir. Bağımsız denetim

görüşünün oluşturulmasına ilişkin olarak bağımsız denetçinin bu Kısımda düzenlenen sorumlulukları saklıdır.” hükmü yer almaktadır

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardına ilişkin 3568 sayılı Kanun’da her hangi bir açıklama getirilmemiştir.

2.3.3.2. Devamlılık Standardı

- Düzenlenecek raporda, cari dönem finansal tablolarını etkileyen muhasebe yöntem ve teknikleri ile bir önceki dönem finansal tablolarının etkileyen muhasebe yöntem ve teknikleri arasında farklılıklar söz konusu ise bunların ayrıntılı bir şekilde açıklanmasına yer verilmelidir. (AU Section 420.01)

Sermaye Piyasası Kurulu’nun Seri:X, 22 numaralı ‘Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’inde ve 3568 sayılı Kanun’da bu standarda ilişkin net bir açıklama bulunamamıştır.

Denetim raporunda yer alan verilerin dönemler arasında karşılaştırılabilmesi açısından devamlılık standardının uygulanabilmesi karar alıcılar için çok büyük bir öneme sahiptir. Ancak çok önemli ve geçerli nedenler olduğu takdirde, bu değişmezlik kuralının dışına çıkılıp uygulanan ilke ve yöntemlerde değişiklik yapılabilir. Ama yapılacak olan bu değişikliklerin ve bu değişikliklerin yol açacağı parasal etkilerin finansal tabloların dipnotlarında belirtilmesi gerekmektedir. (Dönmez, 2002)

2.3.3.3. Tam Açıklama Standardı

- Düzenlenecek raporda aksine bir bilgi yoksa finansal tabloların ekinde yer alan açıklayıcı dipnotlardaki bilgiler yeterli olarak kabul edilecektir. (AU Section 430.01)

Sermaye Piyasası Kurulu'nun bu standarda ilişkin düzenlemelerine Seri:X, 22 numaralı 'Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'inde ;

“Bağımsız denetçi tarafından, belirsizlik ve etkileri hakkında finansal tabloların yanıltıcı olmamasını teminen kamuya tam açıklama yapılması gerekli görüldüğünde, muhtemel etki önemli bir seviyede olacağından, önemli belirsizlik söz konusudur. “ hükmü yer almaktadır.

3568 sayılı Kanun'da bu standarda ilişkin her hangi bir açıklamaya yer verilmemiştir.

Finansal tablolar çoğu zaman yeterince açıklayıcı olmamaktadır. Finansal tabloyu okumaya çalışan kişi birçok noktada tereddüde düşebilmektedir. Bu nedenle, finansal tablolarla birlikte açıklayıcı dipnotların da raporlanması gerekebilmektedir. Eğer açıklayıcı dipnotlar yeterli değilse, denetim faaliyeti sonucunda hazırlanacak raporda açıklayıcı bilgiler yer almalıdır. Aslında bu standartla hedeflenen okuyuculara tam ve eksiksiz bilgi sağlamaktır.

2.3.3.4. Görüş Bildirme Standardı

- Denetim faaliyeti sonucunda düzenlenecek raporda, denetim faaliyeti ile ilgili olarak bir yargıya ulaşılmalı ve bu yargı, mutlaka olumlu görüş, şartlı görüş, görüş bildirmeden kaçınma ve olumsuz görüş belirtilmelidir. Bu yargı görüş bildirmekten kaçınma şeklinde ise bu durumun nedenleri ayrıntılı bir şekilde raporda yer almalıdır. (AU Section 504.01)

Sermaye Piyasası Kurulu'nun bu standarda ilişkin düzenlemelerine Seri:X, 22 numaralı 'Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'inde ;

“Bağımsız denetim raporu, bağımsız denetim sonucunda bağımsız denetçinin finansal tablolar hakkında açıkça ifade edilmiş görüşünü içerir. Bağımsız

denetçi finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeği doğru ve dürüst bir şekilde yansıtip yansıtmadığı hususundaki kanaatini Kurulca yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde oluşturur. Bağımsız denetim görüşünün oluşturulma sürecinde bağımsız denetçinin, finansal tabloların önemli yanlışlıkları içermediğine dair makul güvenceyi elde edecek yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtına sahip olması gerekir. Finansal raporlama standartlarındaki belirli bir hükme uyulması finansal tabloların yanıltıcı olmasına yol açıyorsa, bağımsız denetçi, bağımsız denetim raporunda olumlu görüş dışındaki; şartlı, olumsuz veya görüş bildirmekten kaçınma şeklindeki diğer görüş türlerinden birini benimser. Benimsenecek görüş türü ve kapsamı, işletme yönetiminin bu istisnai durumu finansal tablolara yansıtma politikasına ve finansal raporlama standartlarının konuya ilişkin düzenlemelerine bağlıdır.” hükmü yer almaktadır.

Denetçi görüşü denetim faaliyetinin son aşamasıdır. Denetçinin denetim işlemleri sonucunda elde ettiği sonuçlar bu raporla kullanıcılara aktarılır. Bu standarda göre, finansal tabloların bütünlüğü korunarak denetçinin raporunda bir görüş belirtmesi, eğer denetçi herhangi bir görüşe ulaşamamışsa bunun nedenlerini açıklaması istenmektedir. Denetçi hazırladığı raporda yaptığı denetim çalışması nedeniyle üzerine aldığı sorumluluğun da derecesini belirtmek zorundadır. (Güredin, 1994, s.36)

Denetçi olumlu görüş veriyse; raporda denetlenen finansal tabloların Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlandığı ve denetim faaliyetinin Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına uygun olarak yapıldığına yer verilmektedir.

Denetçi şartlı görüş veriyse; raporda denetim faaliyetini gerçekleştiremediği ve herhangi bir görüşünün olmadığı alanları rapor dışında tutarak bir görüşe yer verilmektedir.

Denetçi görüş bildirmekten kaçındıysa; raporda yeterli kanıtın toplanamaması sonucu herhangi bir olumlu veya olumsuz bir yargıya ulaşılamadığına yer vermektedir.

Denetçi ters ve olumsuz görüş verdiyse; raporda denetlenen finansla tabloların önceden belirlenmiş standartlardan önemli ölçüde uzaklaştığı durum söz konusudur.

III. BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETÇİ ÖZELLİKLERİ VE BU ÖZELLİKLERİN DENETİM KALİTESİNE ETKİSİ

3.1. BAĞIMSIZ DENETÇİ KAVRAMI

Denetim mesleği; ekonomik, sosyal, finansal ve teknolojik alanlarda ortaya çıkan değişimlerle birlikte artan oranda önem kazanmaya başlamış ve günümüzde toplum ve ticaret hayatı içinde oldukça etkili konuma gelmiştir. (Akbulut, 1995)

Bağımsız denetçiler, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan ve tek başına çalışan uzman kişiler ile bir denetim firmasında görevli kişilerdir. Finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi hizmetlerini verebilen bağımsız denetçiler, serbest meslek sahibi olarak sözleşmeye dayalı bir ücret karşılığında kar amaçlı işletmeler, kar amaçsız işletmeler, resmi kuruluşlar ve kişiler için denetim yaparlar. (Güredin, 1994, s.19)

Türkiye’de bağımsız denetçilerin yasal statüsü ile ilgili en önemli düzenleme, 3568 sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu”dur. Bu kanuna göre Türkiye’de bağımsız denetim yapma yetkisi “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik” ve “Yeminli Mali Müşavirlik” unvanına sahip kişilere verilmiştir. Bağımsız denetim mesleği mensupları çalışma hayatları süresince, gerekli koşulları sağladıkça önce “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir” daha sonra da “Yeminli Mali Müşavir” unvanını almaktadırlar. Halka acık olmayan şirketlerin bağımsız denetimine ve bu denetimi yapabilecek kişilere ilksin başka düzenleme bulunmamaktadır, bu tür denetim hizmetini verecek kişilerin sadece belirtilen unvanlara sahip olmaları ve bu kanunda öngörülen düzenlemelere uymaları yeterlidir.

Sermaye piyasası mevzuatı çerçevesinde halka açık şirketlerin denetiminde ise “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”in hükümleri geçerlidir. Bu tebliğde bağımsız denetçi, bağımsız denetim kuruluşlarının denetimle görevlendirdiği her kıdemdeki denetim elemanları olarak tanımlanmıştır. Denetçiler, mesleki kıdemlerine göre sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçi, denetçi ve denetçi yardımcısı unvanlarını almaktadırlar.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun bu standarda ilişkin düzenlemelerine Seri:X, 22 numaralı ‘Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’inde’; bağımsız denetçi de olması gereken genel şartlar şu şekilde sıralanmaktadır:

- 1-) 3568 sayılı Kanuna göre serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanını almış ya da yabancı ülkelerde bağımsız denetim yetkisi sağlayan belge sahibi olmaları,
- 2-) Müflis olmamaları ve yüz kızartıcı bir suçtan mahkum bulunmamaları,
- 3-) Türkiye’de yerleşik olmaları,
- 4-) Sermaye piyasasında bağımsız denetim lisans belgesine sahip olmaları,
- 5-) Sermaye piyasası mevzuatı veya diğer mevzuat uyarınca bağımsız denetim yapma yetkisi iptal edilmiş olan kuruluşlarda yetki iptaline neden olan bağımsız denetim faaliyetlerinde sorumluluklarının tespit edilip bağımsız denetim faaliyetinde bulunmaktan sürekli olarak yasaklanmamış ve bağımsız denetim faaliyetinde bulunması süreli olarak yasaklananların ise yasaklarının süresi sonunda Kurulca kaldırılmış olması,

6-) Faaliyet yetki belgelerinden biri veya birden fazlası iptal edilmiş yahut borsa üyeliği iptal edilmiş işletmelerde iptalde sorumluluğu bulunan kişilerden olmaması,

7-) Kanuna muhalefetten dolayı haklarında verilmiş mahkumiyet kararının bulunmaması,

8-) Kanunun ilgili maddeleri uyarınca sermaye piyasalarında işlem yapmalarının yasaklanmış olmaması ve

9-) Çalışılan bağımsız denetim kuruluşunda tam zamanlı görev yapmaları şarttır.

3.2. BAĞIMSIZ DENETÇİ ÖZELLİKLERİ

Denetim kalitesinin daha üst düzeylere çıkmasında birçok faktör etkili olmaktadır. Bu faktörler literatürde şu şekilde sıralanmaktadır:

- 1-) Müşteriyile özellikleriyle ilgili faktörler
- 2-) Denetçi özellikleriyle ilgili faktörler
- 3-) Denetim Firması-Müşteri ilişkileri ile ilgili faktörler
- 4-) Çevre ile ilgili faktörler

Literatürde denetçi özellikleri üzerine birçok çalışma yapılmıştır; fakat bu çalışmaların çoğu denetçi özelliklerinden bir veya ikisi ile sınırlı kalmıştır. Bunlara bazı örnekler verebiliriz:

- Hardies, Breesch ve Barnson (2009) cinsiyetin denetim kalitesi üzerine olan etkisini,
- Deis ve Giroux (1995) denetçinin deneyiminin, itibarının denetim kalitesi üzerine etkisini,
- Ussahawanitchakit, Lim-U-Sanno (2008) denetçinin profesyonelliğinin, risk profilinin ve problem çözme yeteneğinin denetim kalitesi üzerine etkilerini,

- Choi , Kim J, Zang (2006)denetçi ücret beklentisinin denetim kalitesi üzerine etkisini,
 - Pae Suil, Yoo Seung-Weon, (2001) denetçi çabasının ve yasal sorumluluğunun denetim kalitesi üzerine etkilerini,
 - Craswell, Stokes, Laughton (2001) denetçi bağımsızlığının denetim kalitesi üzerine etkisini,
 - GHOSH Alope, Doocheol Moon (2005) algılanan denetim kalitesinin denetim kalitesine etkisini,
- incelemişlerdir.

Biz de bu çalışmada literatürden faydalanarak denetçi özelliklerinden denetim kalitesi üzerinde etkileri olanları belirledik ve inceleyeceğimiz denetçi özelliklerinden bir tablo oluşturduk.

Tablo 1. Denetçi Özellikleri

DEMOGRAFİK ÖZELLİKLERİ	KARAKTERİSTİK ÖZELLİKLERİ	DENETİM SIRASINDA GÖSTERDİĞİ DAVRANIŞ VE TUTUMLAR
Yaş	Problem Çözme Yeteneği	Algıladığı Denetim Kalitesi
Cinsiyet	Risk Profili	Ücret Konusundaki Beklentisi
Öğrenim Durumu	Bağımsızlık	Yasal Sorumluluk
Mesleki Yeterlilik	Profesyonellik	Uzmanlaştığı Sektörlerde Denetim Faaliyetini Sürdürmesi
Deneyim	Dürüstlük	Mesleki Özeni Ve Titizliği
	Etik Anlayışı	

3.3. BAĞIMSIZ DENETÇİ ÖZELLİKLERİ VE BUNLARIN DENETİM KALİTESİ ÜZERİNE ETKİLERİ

3.3.1. Demografik Özellikleri

3.3.1.1. Denetçinin Yaşı

Türk Dil Kurumuna göre, yaş kelimesi, doğuştan beri geçen ve yıl birimi ile ölçülen zaman olarak tanımlanmaktadır. Denetçinin yaşının denetim kalitesi üzerine etkileri olabilir mi? Literatürde bu başlığı değerlendirdiğimizde herhangi bir kaynak bulunamamıştır. Yalnız eğitim ve öğrenme başlığı altındaki makalelerde, yaşın eğitim ve dikkat açısından değerlendirildiğinde denetim kalitesi açısından bir etken olabileceğine değinilmiştir.

3.3.1.2. Denetçinin cinsiyeti

Literatürde kavramsal psikolojinin alanında, denetim kalitesine etki edebilecek çeşitli denetçi özelliklerinde, cinsiyetten kaynaklanan önemli değişiklikler olduğu gözlenmektedir. Meyers –Levy (1989) hipotezlerinde, denetim sırasındaki bilgi edinme sürecinde, cinsiyet farklılıklarından kaynaklanan farklılıklar olduğunu açıklamışlardır.

Erkek denetçiler denetim sırasında bilgileri seçerek kullanmaya meyillilerken; bayanlar daha kapsamlı bilgiler kullanmaya meyillidirler. Erkek denetçinin bilgi edinme stratejisi biraz daha basit ve sezgisel olurken; bayanının bilgi edinme stratejisi daha ayrıntılı olmaktadır. Bu da bayanların finansal tablolardaki hata ve hileleri erkeklere oranla daha çok bulmalarına sebep olabilmektedir.

Bayan denetçilerin genel olarak daha ayrıntıcı olması karmaşık görevlerde daha etkili çalışmalarına sebep olabilmekte; ayrıca çok ve orta karmaşık görevlerde daha çok istihdam edilmelerini sağlamaktadır.

Erkekleri bu hususta değerlendirdiğimizde ise, erkekler olaylara daha basit bakmaktadırlar. Bundan dolayı da sadece aşırı karmaşık görevlerde bilgi edinme stratejileri ayrıntılı olmaktadır. Bu davranış biçimi de karmaşık olmayan görevlerde onlar için bir avantajken; karmaşık olan görevlerde dezavantaj olabilmektedir. Bu hipotezler Chung and Monroe (2001), O'Donell and Johnson (2001) tarafından da ampirik çalışmalarla desteklenmiştir. Yine aynı araştırmalar da denetim sürecinde zaman baskısının bayanları erkeklere göre daha çok etkilediği gözlemlenmiştir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı gibi; bayan denetçilerin, erkek denetçilere göre finansal tablolardaki hile ve hataları daha çok rapor edeceği ve görüşlerinin arkasından gideceği beklenmektedir. Ancak bazı durumlarda bunun tam tersi olmakta; bayanların kendilerine olan güvenleri daha az olma eğilimde oldukları için erkeklere göre daha çok empati göstermektedirler. Bu da bayan denetçilerin, erkek denetçilere göre finansal tablolardaki hile ve hataları daha az rapor etmelerine ve görüşlerinin arkasından daha az kararlılıkla gitmelerine neden olabilmektedir. (Bengtsson, Persson, Willinhag, 2005)

3.3.1.3. Öğrenim Durumu

Lisans eğitimi üniversite öğrencilerini hayata hazırlayan önemli bir süreçtir. Bu süreçte, öğrencilere bilimsel ve mesleki potansiyel kazandırılmaktadır. Buradaki amaç, öğrencilerin öğrenim gördükleri eğitim dalında en iyi potansiyeli edinmelerini sağlamaktır. Lisans eğitimindeki başarının göstergesi, yeterli potansiyelin kazanıldığıının öğrenci kitlesi tarafından ortaya konulmasıdır. Öğrencilerin önemli bir kesiminin sınavlarında başarı göstermeleri yanında mezun olduklarında kolay iş bulmaları veya kamu ve özel sektör kuruluşlarının bazı eğitim kurumlarının mezunlarına yönelik taleplerinin yoğunluğu böyle bir kanıtın kapsamında yer almaktadır.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri:X, 22 numaralı 'Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği'nde' de denetçi olabilmek için lisans eğitimini zorunlu tutmakta; ayrıca lisans sonrası eğitimi de desteklemektedir. (Bilginer, 1999)

Sonuç olarak kaliteli bir bağımsız denetim hizmeti sunmak için, denetçinin belli bir düzeyde öğrenim görmesi gerekmektedir.

3.3.1.4. Mesleki Yeterlilik

Mesleki yeterlik, lisans düzeyinde ve sonrasında eğitim ve öğrenim ile mesleki deneyimin bağımsız denetim yapabilecek düzeyde olmasını ifade edilmektedir. Bağımsız denetim kuruluşları, bağımsız denetçilerinde mesleki yeterliği aramak ve sağlamak zorundadırlar.

Yapılacak bağımsız denetim sonuçlarından yararlanacak olan tüm ilgili taraflar, bu alanda yapılan bağımsız denetim çalışmalarının yürütülüp sonuçlandırılması sorumluluğunu üstlenecek bağımsız denetçilerin mesleki bakımdan yeterli olmalarını beklemek ve aramak hakkına sahiptirler.

Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, kaliteli bir bağımsız denetim hizmeti sunmak ve müşterinin kendilerinden bu yükümlülüğü yerine getirmelerini beklediğinin bilincinde olmak zorundadırlar.

Ayrıca bağımsız denetçiler, mesleki yeterliğin bir gereği olarak, bağımsız denetim mesleği ile ilgili mevzuatı, ulusal ve uluslararası gelişmeleri ve yayınları, düzenlenen kurs, seminer ve konferansları izlemek gerekmektedir.

3.3.1.5. Deneyim

Literatürde öğrenme eğrileri, deneyim eğrileri, etkinlik eğrileri veya performans eğrileri olarak da bilinen öğrenme veya deneyim; yapılan işin sayısının artması nedeniyle, faaliyet ile faaliyeti yapan kişi arasındaki uyumun artacağı ve dolayısı ile işçilik giderlerinde bir azalma olacağı teorisine dayandırılmaktadır. (Wang, Lee, 2001)

Yukarıdaki değerlendirme üretim için yapılmıştır. Ancak bu değerlendirme bağımsız denetim için de geçerli olmaktadır. Deneyimin denetçi ile denetim faaliyeti arasındaki uyumu artıracığı ve finansal tablolarındaki hata ve hileleri daha kolay bulanabileceği, böylelikle de denetim kalitesini artıracığı düşünülmektedir.

3.3.2. Denetçinin Karakteristik Özellikleri

3.3.2.1. Problem çözme yeteneği

İnsan beyni farklı ve karmaşık birçok şeye dikkat gösterecek kadar iyi donanımlı değildir. Taleplerimiz sınırsız sayıda da olsa; seçim olması gerekir ve sınırlı sayıda talebe dikkat gösterilebilir. Aynı şekilde ne zaman bir konu daha karmaşıklarsa; doğru durumu seçebilmek için bütün olası durumları araştırmak ve bilmek mümkün olmayabilmektedir. Konu karmaşıklığı iki şeye bağlıdır: bilgi sağlama sürecine ve bu bilginin tutarlığına. Denetim sürecinde bu iki unsur çok önemlidir ve denetim kalitesini etkilemektedirler. (Bonner, 1994)

Problem çözme yeteneği, denetim sırasında bilgi edinme sürecinin iyi değerlendirilebilmesi için önemlidir. Denetçi, denetim riskini en alt seviyeye indirmek için denetim kanıtlarını toplamakta ve bunları en iyi şekilde değerlendirmeye çalışmaktadır. Sonunda da denetçi raporunda bir görüşe varmaktadır Denetçinin bu süreçte karşısına çeşitli engeller çıkabilmektedir. Denetim kanıtlarını toplayamamakta veya denetim kanıtlarını değerlendirirken

elindeki bilgiler net olmadığı için karar vermede zorlanabilmektedir. Bu gibi durumlarda denetim elemanı ortamı önceden iyi sezmeli; problemin nasıl çözüleceğini hızlı bir şekilde kavrayabilmelidir. Böylece denetimin daha etkin ve kaliteli yapılmasını sağlayacaktır.

3.3.2.2. Risk Profili

Bilindiği üzere herkesin riske karşı bakış açısı farklıdır. Kimi insanlar riski severken, kimileri riskten kaçınmaktadırlar. Graham (2002)'de daha detaycı (ayrıntıcı) olan insanların daha fazla riskten kaçındıklarını iddia etmiştir.

Denetçi açısından risk değerlendirilmesi yapıldığında, denetim elemanının bu özelliğinin denetim kalitesi ile ilişkilendirmemiz gerekir. Denetim elemanı, denetim yaparken risk almayı seviyorsa; bilgi edinme sürecinin de etkisiyle, daha küçük örneklemeler seçebilmektedir. Bu da onun finansal tablolardaki hata ve hileleri daha az yakalamasına neden olabilir.(Hardies, Breesch, Branson, 2009) Halbuki risk almaktan kaçınsa; belki daha büyük örneklemeler seçecek ve böylece finansal tablolardaki hata ve hileleri daha çok yakalayabilecek.

3.3.2.3. Bağımsızlık

“Bağımsızlık” kelimesinin tek başına kullanımı karmaşıktır. Bağımsızlık bazen “özgürlük” ile bağdaştırılır. Kelime profesyonel bir duruma uyarlandığında ise ekonomik, mali ve diğer ilişkilerden bağımsız olarak profesyonel yargıda bulunabilmek olarak açıklanabilir. Ancak, böyle bir durumun uygulamada geçerli olabilmesi zordur. Sorulması gereken soru: “Bu ilişki profesyonel yargıyı etkilemekte ne kadar önemlidir?” olmalıdır. (Liandu, 2007)

Sermaye piyasalarının sağlıklı işleyebilmesi için yatırımcıların şirketlerin performansları hakkında detaylı bilgi alabilmeleri son derece önemlidir. Bu bilgiler, belli standartlara göre hazırlanan ve belirli şartları sağlayan mali tablolar şeklinde sağlanmaktadır. Mali tablolar, inandırıcılıkları ölçüsünde kullanışlı olmaktadır. Denetçiler, mali tabloların ve muhasebe uygulamalarının genel

kabul görmüş standartlara uyduğunun ve doğruluğunun güvence altına alınmasında önemli bir rol oynarlar. Beklenti, denetçilerin bağımsız olduğu ve mali tablolarındaki önemli bir hatayı veya yanlışlığı tespit edip ortaya çıkaracakları yönündedir. Denetimin bağımsız olarak algılanması denetçiler için de çok önemlidir. Denetçiler dürüst olmayan davranışları ve tutumları engellemek için gerekli çabayı göstererek piyasa katılımcıları arasında güvenilirlik elde edebilirler. Bu güvenilirliği sağlayacak en önemli kaynaklardan biri denetçinin itibarı, yani ünü, isminin algılanışı ve yarattığı etkidir. Bu itibar, denetimin yatırımcılar için güvenilir olmasını sağlayan unsurdur. İtibar güvenilir bir denetim geçmişiyle kazanılır ve denetçiler itibar konusunda rekabet etmektedirler. Denetim kalitesinden ödün vermek ve müşteriyiyle uzlaşmak, özellikle şirket için olumlu ve parlak sonuçlar sağladığı durumlarda, denetçinin itibarını tehlikeye atmaktadır Zaman içinde yatırımcılar sistematik kötü denetime, denetimin ve şirketlerin değerini düşürerek tepki verecek ve denetçinin değiştirilmesi konusunda şirketi zorlayacaklardır. Denetçilerin bağlılığı ve güvenilirliğindeki ikinci önemli neden ise dava tehlikesidir. Yerel ve uluslararası yükümlülüklerden ve farklı devlet kurumlarının gereksinimlerinden kaynaklanabilecek pahalı davalar ve olası cezai müeyyideler, denetçinin bağımsız ve dikkatli olmasını teşvik etmektedir. Son dönemde önemli ölçekteki şirketlerde gerçekleşen denetim hataları nedeniyle, piyasa, basın, düzenleyiciler ve Meclis düzenlemelerin ve yasal mekanizmaların karışımının denetçi bağımsızlığının sağlanması konusunda ne derece etkili olduğu sorgulanmaya başlanmıştır. (Sarin, 2003)

AICPA meslek mensuplarının görevlerini yaparken bağımsız olması gerektiğini vurgulamakla birlikte bağımsızlığı iki şekilde ele almıştır:

Düşünsel Bağımsızlık – Kişinin, denetim faaliyetlerini yürütürken, mesleki yargılarından taviz vermesine neden olabilecek herhangi bir etki altında kalmaksızın, dürüst, objektif ve profesyonel şüphecilikle hareket edebilmesi durumudur.

Fiziksel Bağımsızlık – Denetçi firmanın ya da denetçinin dürüstlüğünden, objektifliğinden ya da profesyonel şüpheciliğinden taviz verdiğini üçüncü kişilere düşündürebilecek durumlardan kaçınılmasıdır.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde de bağımsızlıkla ilgili düzenlemeler bulunmaktadır. Bu tebliğin “Bağımsızlık İlkesi” başlığını taşıyan 10. maddesine göre; “Bağımsızlık, mesleki faaliyetin dürüst ve tarafsız yürütülmesini sağlayacak bir davranış ve anlayışlar bütünüdür.” Bu hükümde bağımsızlık kavramının tanımlandığını görmekteyiz. Bu tebliğin 10/1 maddesinin son cümlesine göre; “Denetçilerin dürüst ve tarafsız olmaları yanında, bağımsızlıklarını ortadan kaldıracabilecek özel durumlarının da bulunmaması gerekir.” Bu hükümden çıkarılacak sonuç bağımsız olmak için sadece dürüst ya da tarafsız olmak yeterli olmamaktadır. 10/2. maddeye göre ; “Denetçiler, çalışmaları sırasında ortaya çıkabilecek çıkar çatışmalarından uzak kalmak, dürüstlük ve tarafsızlıklarını etkileyebilecek hiçbir müdahaleye imkan vermemek, denetim sonucunda ulaştıkları görüşlerini, başkalarının doğrudan veya dolaylı çıkarlarını düşünmeksizin raporlarında açıklamak zorundadırlar.”

3.3.2.4. Profesyonellik

Profesyonellik Redhouse Sözlük tanımına göre; ‘özel bir öğrenim sonucu elde edilen, belirli bir sosyal prestiji olan işleri icra eden kişilere profesyonel kişi, faaliyetlerine de profesyonellik denir. Hukuk, tıp gibi meslekler bunlardandır. Denetim elemanlığı da özel bir eğitimin alınması sonucu uygulanabildiğinden bu tanımın içine girmektedir. Şüphesiz denetim elemanının da gerçek bir profesyonel olabilmesi için mesleğin gereklerini yerine getirmiş olması ve karar verme yeteneğine sahip olması gerekir. Bu yetenek önce eğitim, sonra bilgi, bilgide yeterlilik, bilişsel yeteneğin gerçekleştirilmesi ve tecrübe ile kazanılır.

Bilinmektedir ki işletmeler son derece kompleks bir ortamda faaliyet gösterirler. Finansal raporlar bu kompleks işlemleri doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir biçimde bilgi kullanıcılarına iletir daha doğrusu iletmesi gereken araçtır. Bu açıdan finansal tabloların denetimi çok önemlidir. Denetim elemanları belli

standartlar çerçevesinde denetimlerini yaparlar. Ama bu standartlar her zaman her problemi çözmeye yetmeyebilirler. Bu gibi hallerde denetim elemanları bu boşlukları kendi tecrübelerine dayanarak getirdikleri yorumlarla doldururlar. Verdikleri kararların sonuçları doğru olabileceği gibi yanlış, eksik ya da maksatlı ve taraflı olabilir. Denetim elemanları bir anlamda kararlarının sorumluluğunu yüklenerek mesleki faaliyet yaparlar. Bu onların profesyonel olmalarının bir sonucudur. (Solaş, 2006)

Previts (1985) profesyonelliği tanımlayan karakterleri şöyle sıralamıştır: belli bir bilgi birikimi, bireysellik (kararlar personel olmalı ortak alınmamalı) , etik sınırlar (self disiplin), duygusallık ve kararlılık. Denetim profesyonelliği ise denetimde profesyonel davranışlar yükümlülüklerinin bir setidir ki bu yükümlülükler denetçilerin güvenilirliğini gösteren ve sorumluluk, dürüstlük, objektiflik, bağımsızlık ve dikkat olmaktadır. Catanach and Walker (1999) denetimde profesyonelliğin denetim kalitesi üzerinde pozitif bir etkisi olduğunu ileri sürmektedirler.

3.3.2.5. Dürüstlük

Dürüstlük; T.D.K sözlüğünde “doğruluk” olarak, diğer sözlüklerde ise “özü sözü bir olma”, “olanı olduğu gibi yansıtma”, “gerçeği saklamama”, “bildiğinden, inandığından ve olduğundan başka türlü görünmeye veya göstermeye çalışmama” olarak tanımlanır. Eski Türkçe’deki karşılığı samimiyettir.

Dürüstlük meslek mensubunun kişisel özellikleri ile yakından ilgili bir kavramdır. Örneğin, sır saklama kişinin karakterine bağlı olan ve mesleki açıdan da uyması zorunlu olan bir davranış biçimidir. Meslek mensubu, adli makamlara bildirilmesi zorunlu konular hariç, müşterisine ait bilgileri hiçbir şekilde açıklayamazlar, başkalarına veremezler. Aynı şekilde, haksız rekabette bulunmama veya oda tarafından belirlenen tarifinin altında iş kabul edememe, meslek mensubunun dürüst olma zorunluluğundan kaynaklanan davranış biçimidir ve meslek ahlakı kriterlerinden biridir. (Akbulut, 1999)

Dürüstlük gerçekçi ve doğru olmayı da gerektirmektedir. Denetim elemanları değişik durumlarda dürüstlüklerini ortaya koymak durumundadırlar. Bazı durumlarda dürüstlüklerini etkileyebilecek bir takım baskılarla karşılaşabilirler. Denetim elemanı aleyhte olabilecek, zarar verebilecek veya başkalarının dürüstlüğünü etkileyebilecek hatta böyle bir şüphe uyandıracak hareketten özenle kaçınmalıdır. İş ilişkisinde buldukları kimselerden, yaptıkları işte dürüst olmalarını menfi etkileyebilecek hediye veya benzeri menfaatleri kabul etmemeleri gerekmektedir. Çünkü bu durumlar denetim sırasında gösterdiği davranışları etkileyebilmekte ve bu da denetimin kalitesinin düşmesine neden olabilmektedir.

3.3.2.6. Etik Anlayış

Etik , insanların töresel ya da ahlaksal ilişkilerini, davranış biçimlerini ve görüşlerini araştıran felsefe dalıdır. (Çalışlar, 1983) Günlük hayatta etik ile ahlak kavramlarının sıklıkla birbirinin yerine kullanıldığı görülür. Ancak bilim adamları arasındaki genel eğilim, bu iki kavramın birbirinden ayrı olduğudur. Etik, doğru ve yanlış davranma teorisi; ahlak ise, onun pratiğidir. Etik, bir kişinin belli bir durumda ifade etmek istediği değerlerle ilgilidir. Ahlak ise, bunu hayata geçirme tarzıdır. Diğer bir deyişle, bir davranışın etiğe uygun olup olmadığı, yalnızca bireylerin kişisel etik ve değerleri tarafında değil, kitle iletişim, çıkar grupları ve örgütleri de içine alan toplum tarafından belirlenmektedir. (Kırel, 2000)

Etik değerlerin kaynağı temel olarak 'sorumluluk' bilincidir. Sorumluluk ise, 'bireyin kendi davranışlarını ya da kendi yetki alanına giren herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesi' olayıdır. Denetim mesleği hiçbir meslek içeriğinde bulunmayan ölçüde büyük sorumluluk içeren bir meslek olup; bir denetçide her anlamda sorumluluk bilincinin yerleşmesi gerekmektedir.

Toplumsal yaşama dahil her bireyin 'sosyal sorumluluk 'adını verebileceğimiz bir takım kaçınılmaz sorumlulukları söz konusu olmaktadır. Yalnız denetim

mesleğinde; özellikle bağımsız denetimde 'sosyal sorumluluk' kavramı daha ön plandadır.

Muhasebenin temel kavramları arasında yer alan sosyal sorumluluk kavramına göre muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde, mali tabloların düzenlenmesinde ve sunulmasında; belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gerektiği ifade edilmiştir. Muhasebenin uygulamalarının gerçekleştirilmesinde ve üretilen bilgilerin rapor edilmesinde belli bir ilgi grubunun değil, tüm ilgi gruplarının hatta, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi de sosyal sorumluluğun gereklerinden biridir. (Gül, Ergun, 2004)

Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri:X, 22 numaralı 'Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'nin 'Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçilerin Uyacakları Etik İlkeler' başlığında bağımsız denetim elemanlarının uymaları gereken ilkeler sıralanmıştır:

- Mesleki Şüphencilik
- Bağımsızlık
- Reklam Yasağı
- Ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı
- Sır Saklama Yükümlülüğü
- Karşılıklı İlişkiler ve Haksız Rekabet
- Mesleki Özen ve Titizlik

Yukarıdan da anlaşılacağı gibi denetim elemanlarının denetimlerini iyi bir şekilde gerçekleştirmeleri için bu etik ilkelerin önemi çok büyüktür. Mükellefler bu etik ilkelerinden sapmaları için denetim elemanlarını çeşitli şekillerde zorlamaktadırlar. Denetim elemanının etik ilkelerden koptuğu zaman, yaptığı denetim kalitesinin de azalabileceği iddia edilmektedir. (Gül, Ergun, 2004)

3.3.3. Denetim Sırasında Gösterdiği Davranış Ve Tutumlar

3.3.3.1. Algıladığı Denetim Kalitesi

Türk Dil Kurumuna göre algı; 'Bir şeye dikkatini yönelterek o şeyin farkına varma, idrak ' olarak tanımlanmaktadır. Algılamak ise, 'idrak etme' olarak tanımlanmıştır. Algılanan denetim kalitesi ne demektir? Yukarıdaki tanımlardan yola çıktığımızda algılanan denetim kalitesi; denetim sırasında denetçinin idrak ettiği, farkında olduğu veya gerçekleştirmeyi planladığı denetim kalitesi düzeyidir. Denetçiye yaptığı denetim çok kaliteli gelebilirken; dışarıdan bakılıp değerlendirildiğinde, denetimin çok kaliteli yapılmadığı gerçeği ortaya çıkabilir.

Denetim sırasında, denetçinin algıladığı denetim kalitesi iç ve dış birçok faktöre bağlı olmaktadır. Fernando, Elder, Abdel-Meguid (2008) algılanan denetim kalitesi üzerinde bir araştırma yapmışlardır. Bu araştırmanın sonucunda algılanan denetim kalitesinin en önemli karar vericilerinin denetçinin uzmanlığı, deneyimi, karakteristik özellikleri ve itibarına bağlı olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Grönroos (1984) algılanan denetim kalitesinin karar vericilerinin denetçinin teknik ve fonksiyonel kalitesiyle denetçinin itibarının olduğunu savunmuştur. Denetçinin teknik ve fonksiyonel kalitesiyle kastedilen burada saydığımız denetçi özelliklerinin birçoğunu kapsamakta ve bu özelliklerin hepsinden etkilenmektedir.

3.3.3.2. Ücret Konusundaki Beklenti

Denetim elemanı, yapacağı bağımsız denetim faaliyetine karşılık olarak bir ücret belirlemekte ve bir beklentiye girmektedir. Aynı şekilde müşteri de denetim elemanın yapacağı denetim faaliyetine karşılık olarak bir ücret belirlemektedir. Ancak bazı durumlarda müşteri, denetim elemanın beklediği ücretin çok üstünde veya altında ücret teklif edebilmektedir. Bu durum da denetim elemanının davranışlarını etkileyebilmekte, bunlara bağlı olarak da denetim kalitesi düşürebilmektedir.

Müşterinin teklif ettiği ücret, denetçinin beklediği ücret miktarının üzerine çıktığında, denetçinin çabası veya yasal sorumluluğu başta olmak üzere birçok denetçi davranışı etkilenebilecek ve denetçinin bağımsızlığına ve tarafsızlığına gölge düşürebilecektir. Çünkü denetçiye müşteriler çok yüksek ödemeler yaptığında; bu durum denetçiyi finansal açıdan müşterilerine bağımlı hale getirebilecek ve denetçiyi müşteriyle raporlama kararlarında anlaşma konusunda teşvik edici olabilecektir. Hatta bazı durumlarda denetçinin ücrete bağımlılığı yüksek olmakta, denetçi daha sonradan itibarının düşmesine neden olsa , dava riskiyle karşı karşıya kalsa bile ücret kısmı daha ağır bastığı için bu gibi riskleri göze alabilmektedir. Sonuç olarak denetçinin bu yönde davranışı da denetim kalitesinin düşmesine neden olmaktadır. (Choi, Kim, Zang, 2006)

Diğer taraftan eğer denetçilere beklentilerinin altında ücret ödenirse de; denetçiler müşterinin rapor konusundaki isteklerini sorgusuz kabul etmemekte ve kendilerini riske atmamaktadırlar. Bu da denetim kalitesini artırıcı bir faktör olarak karşımıza çıkabilir. Ama ayrıca düşük ücret denetçinin denetime konsantre olmasını engelleyebilir; ayrıca denetim sırasında gösterdiği çabasını da düşürülebilir. Bu da denetim kalitesini düşürücü bir faktör olarak karşımıza çıkabilmektedir. (Sankaraguruswamy, Whisenant, 2003)

3.3.3.3. Yasal Sorumluluk

Denetçinin yasal sorumluluğuyla ilgili birçok çalışma denetim çabası üzerinde odaklanmıştır. Çalışmaların çoğunda, denetçinin yasal sorumluluğuyla çabası aynı doğrultuda gösterilmiştir. Yani denetçi eğer yasal sorumluluğa sahip bir bireyse, daha çok çaba göstermekte ve denetimdeki hata ve hileleri yakalamaya çalışmaktadır. Böylece de denetimin kalitesi artmaktadır. (Pae, Yoo, 2001)

Sermaye Piyasası Kurulu'nun bu standarda ilişkin düzenlemelerine Seri:X, 22 numaralı 'Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'nde ;

Bağımsız denetim raporunda, bağımsız denetçinin sorumluluğunun yapılan bağımsız denetime dayalı olarak finansal tablolar hakkında görüşünü bildirmek olduğu hususuna yer verilir. Bağımsız denetim raporunda, finansal tabloların hazırlanması ve dürüst bir şekilde sunumundan işletme yönetiminin sorumlu olduğu hususu yanında bağımsız denetçinin sorumluluğunun, açıkladığı görüşle ilgili olduğu belirtilir. Bağımsız denetim raporunda bağımsız denetimin bağımsız denetim standartlarına uygun bir şekilde yapıldığı hususu yer alır. Bu standartlar uyarınca bağımsız denetçinin etik koşullara uyduğu, bağımsız denetim çalışmasını yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde etmek üzere planlayarak gerçekleştirdiği, bu çerçevede finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediği hususlarına da bağımsız denetim raporunda yer verilir.”

Denetçi yasal sorumluğa sahip ise yani kanuni düzenlemeleri biliyor ve denetimi kanuni düzenlemeler çerçevesinde gerçekleştiriyorsa, daha çok çaba harcayacak ve denetim kalitesini artırabilecektir.

3.3.3.4. Uzmanlaştığı Sektörlerde Denetim Faaliyetini Sürdürmesi

Bir bakış açısına göre denetçiler çok uzun dönemlerle aynı sektörde çalışırsa; artık o sektördeki firmalarla belli seviyede ilişkisi olacağı için, raporunu yazma sırasında verdiği önemli kararlarda firma yöneticilerine daha yakın kararlar verebilecek onlardan etkilenebilecektir. Bunda dolayı aynı sektörde belli limitlerle çalışması denetim kalitesini artırılabilen ve yöneticilerin denetçi üzerindeki etkisini azaltmaktadır. (Ghosh, Doocheol, 2005)

Ancak bu konuda farklı görüşler de vardır. Denetçinin uzmanlaştığı sektörde çalışması sonucu denetçi o sektörde işleyen sistemin açıklıklarını daha iyi görebilmektedir. Mesela denetçi o sektördeki firmaların kullandığı muhasebe sistemini iyi bilir, sektörün artı ve eksilerini iyi bilmektedir . Böylece de finansal tablolarda hata ve hileleri yakalama olasılığı artar. Ama ilk defa bir sektörde çalışıyorsanız ve hiçbir şekilde o sektör hakkında bilgi birikiminiz yoksa bu da finansal tablolardaki hile ve hataları yakalayamamanıza yol açabilmektedir

Bu yorumların sonucu olarak ilk başlarda uzmanlaşmanın artması denetim kalitesini artırırken belli bir seviyeden sonra artmaya devam eden uzmanlaşma denetçinin karar vermesini etkileyebileceğinden denetim kalitesini düşürebilmektedir. (Johnson, Khurana, Reynolds, 2002)

3.3.3.5. Mesleki Özen Ve Titizlik

Sermaye Piyasası Kurulu'nun bu standarda ilişkin düzenlemelerine Seri:X, 22 numaralı 'Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği'nde ;

Mesleki özen ve titizlik, basiretli bir bağımsız denetçinin aynı koşullar altında ayrıntılara vereceği önemi, göstereceği dikkat ve gayreti ifade eder. Bağımsız denetçiler, bağımsız denetimin planlanması, yürütülüp sonuçlandırılması ve bağımsız denetim raporunun hazırlanması safhalarında gerekli mesleki özen ve titizliği göstermek zorundadırlar. Gerekli özen ve titizliğin asgari kıstası, bağımsız denetim standartlarına eksiksiz uyulmasıdır. Buna göre, bir bağımsız denetçi bağımsız denetim faaliyetini gerektiği şekilde planlamak, program yapmak, yeterli miktarda, uygun nitelikte ve güvenilir bağımsız denetim kanıtı toplayarak inceleme yapmak, temiz ve düzenli çalışma kağıtları hazırlamak, finansal tabloların gerçekliği ve doğruluğu hakkında dürüst ve doğru bir yargıya ulaşmak ve görüşünü, özen ve titizlikle düzenleyeceği bağımsız denetim raporunda açıklamak zorundadır." şeklinde yer almaktadır.

Denetçinin gösterdiği mesleki özen ve titizlik denetimin bütün aşamaları için önemlidir. Denetimin her aşaması diğer aşamayı etkilemekte, bir aşamada yaşanan, gözden kaçan bir durum diğer aşamalarda da bazı önemli yanlışlıkların gözden kaçmasına neden olabilmekte ve denetim kalitesini düşürebilmektedir.

IV. BÖLÜM

DENETİM KALİTESİNİ ETKİLEYEN ETMENLERDEN DENETÇİ ÖZELLİKLERİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu bölümünde ilk üç bölümde yapılan teorik açıklamalar çerçevesinde, Türkiye’de bağımsız denetimin kalitesini etkileyen etmenlerden denetçi özellikleri üzerinde değerlendirmeler yapılarak, denetim kalitesi üzerinde hangilerinin etkili olduğu saptanmaya çalışılmıştır.

4.1. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE VERİ TOPLAMA YÖNTEMİ

Çalışmanın , Türkiye’de SPK Kanunu kapsamında faaliyet gösteren bağımsız denetçiler üzerinde gerçekleştirilecektir. Mail veya yüz yüze görüşmeler sonucunda 350 bağımsız denetçiye ulaşılmış ve 113 bağımsız denetçiden cevap alınmıştır.

Araştırmada veri toplama yöntemi olarak anket yöntemi kullanılmıştır. (Ek 1) Ankette denetçi özelliklerinin denetim kalitesi üzerindeki etkileri beşli Likert ölçeği ile ölçülmüştür.

4.2. ARAŞTIRMA VERİLERİNİN ANALİZİ

Araştırma hipotezleri test edilmeden önce araştırmada yer alan ölçeğin güvenilirlik analizleri yapılmıştır. Ölçeğin güvenilirliğini test etmek için Cronbach Alfa katsayısı yöntemi kullanılmıştır.

Anket verilerinin analizi için ‘ki-kare’ (Chi-Square) test yönteminde yararlanılarak, ‘Çapraz ilişki tabloları’ (Cross Table) oluşturulmuş ve değişkenler arasında anlamlı ilişki aranmıştır. Anket verilerinin analizinde SPSS 15.0 Paket programı kullanılmıştır.

4.2.1. Araştırmaya Katılan Denetçilerin Genel Özellikleri

Araştırma kapsamına giren denetçilerin genel bir takım özelliklerine ilişkin frekans ve yüzde dağılımları aşağıda verilmiştir.

Tablo 2 Denetçilerin Yaşları İtibariyle Dağılımı

	Frekans	Yüzde(%)
25 - 35 yaş arası	80	70,8
36 - 45 yaş arası	16	14,2
46 - 55 yaş arası	10	8,8
56 - 65 yaş arası	7	6,2
Toplam	113	100,0

Tablo 2’de araştırmaya katılan denetçilerin yaşları itibariyle dağılımları görülmektedir. Buna göre, araştırmaya katılan denetçilerin %70,8’i 25-35 yaş arası, %14,2’si 36-45 yaş arası, %8,8’i 46-55 yaş arası ve %6,2’si de 56-65 yaş arasındadır.

Tablo 3. Denetçilerin Cinsiyetleri İtibariyle Dağılımı

	Frekans	Yüzde(%)
Erkek	84	74,3
Kadın	29	25,7
Toplam	113	100,0

Tablo 3’de araştırmaya katılan denetçilerin cinsiyetleri itibariyle dağılımları görülmektedir. Buna göre, araştırmaya katılan denetçilerin %74,3’ü erkek ve %25,7’si de bayandır.

Tablo 4 Denetçilerin Öğrenim Durumları İtibariyle Dağılımı

	Frekans	Yüzde(%)
Lisans Mezunu	79	69,9
Yüksek Lisans Mezunu	27	23,9
Doktora Mezunu	7	6,2
Toplam	113	100,0

Tablo 4’de araştırmaya katılan denetçilerin öğrenim durumları itibariyle dağılımları görülmektedir. Buna göre, araştırmaya katılan denetçilerin %69,9’u lisans mezunu, %23,9’u yüksek lisans mezunu, %6,2’si doktora mezunudur.

Tablo 5 Denetçilerin Ünvanları İtibariyle Dağılımı

	Frekans	Yüzde(%)
Denetçi Yardımcısı	55	48,7
Denetçi	37	32,7
Ortak Baş Denetçi	14	12,4
Sorumlu Ortak Denetçi	7	6,2
Toplam	113	100,0

Tablo 5’de araştırmaya katılan denetçilerin ünvanları itibariyle dağılımları görülmektedir. Buna göre, araştırmaya katılan denetçilerin %48,7’si denetçi yardımcısı, %32,7’si denetçi, %12,4’ü ortak baş denetçi ve %6,2’si de sorumlu ortak baş denetçidir.

Tablo 6 Denetçilerin Deneyimleri İtibariyle Dağılımı

	Frekans	Yüzde(%)
0 - 5 yıl arası	62	54,9
6 - 10 yıl arası	26	23,0
11 - 15 yıl arası	10	8,8
16 - 20 yıl arası	9	8,0
21 yıl ve üstü	6	5,3
Toplam	113	100,0

Tablo 6'de araştırmaya katılan denetçilerin deneyimleri itibariyle dağılımları görülmektedir. Tabloya göre, araştırmaya katılan denetçilerin %54,9'u 0-5 yıl arası, %23'ü 6-10 yıl arası, %8,8'i 11-15 yaş arası, %8'i de 16-20 yıl arası ve %5,3'ü 21 yıl ve üstü deneyime sahiptir.

4.2.2. Araştırmada Yer Alan Ölçeğin Güvenilirlik Analizi

Güvenilirlik deyimini toplanan verilerin ne ölçüde tesadüfi hatadan (veya örnekleme hatasından) arındığını belirtir. (Kurtuluş, 2006) Ölçeğin güvenilirliğini test etmede en sık kullanılan yöntem alfa katsayısı (Cronbach Alpha) yöntemidir. Bir ölçeğin güvenilir olarak kabul edilebilmesi için alfa katsayısının 0,70 ve üzerinde olması gerekmektedir. Bazı keşfedici araştırmalarda alt sınır 0,60'a düşmektedir. (Hair, Anderson, 1998) Alfa katsayısı ölçeğin iç tutarlılığını göstermektedir.

Araştırmada, kullanılan ölçeklerin güvenilirliğini test etmek amacıyla alfa katsayısı yöntemi kullanılmıştır. Araştırma kapsamında kullanılan ölçeklerin güvenilirlik analizi detaylı olarak aşağıdaki tablolarda verilmiştir.

Tablo 7 Güvenilirlik Analizine Ait İstatistik Değerleri

	Cronbach's Alpha
Yaş	0,738
Cinsiyet	0,746
Öğrenim durumu	0,714
Mesleki yeterlilik	0,717
Deneyim	0,709
Problem Çözme Yeteneği	0,696
Risk Profili	0,701
Bağımsızlık	0,714
Profesyonellik	0,701
Dürüstlük	0,716
Etik Anlayışı	0,698
Algıladığı Denetim Kalitesi	0,691
Ücret Konusundaki Beklentisi	0,725
Yasal Sorumluluk	0,695
Uzmanlaştığı Sektörlerde Denetim Faaliyeti Sürdürmesi	0,709

Güvenilirlik Katsayısı

Örnek Sayısı = 113

Değişken Sayısı = 12

Cronbach's Alpha = 0,725

Tablo 7'ye göre 12 değişkenden oluşan ölçeğin Cronbach Alpha katsayısı 0,725 bulunmuştur. Bir ölçeğin güvenilir olarak kabul edilebilmesi için alfa katsayısının 0,60 ve üzerinde olması gerekmektedir. Dolayısıyla değişkenlerden oluşan ölçeğin de güvenilir olduğu görülmüştür.

4.2.3. Denetçi Özelliklerinin Denetim Kalitesi Üzerine Etkisinin İncelenmesi

Bu kısımda anketteki 16 değişkene verilen cevapların frekans ve yüzdelerine göre, denetçi özelliklerinden hangilerinin denetim kalitesini etkileyen bir faktör olarak kabul edilip edilemeyeceği incelenecektir.

Tablo 8 Denetçinin Yaşının Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi

	Frekans	Yüzde(%)
Kesinlikle Katılmıyorum	2	1,8
Katılmıyorum	10	8,8
Kısmen Katılıyorum	66	58,4
Katılıyorum	25	22,1
Kesinlikle Katılıyorum	10	8,8
TOPLAM	113	100,0

Tablo 8'e göre ankete katılan bağımsız denetçilerin %30,9'u denetçinin yaşının denetim kalitesi üzerinde etkisi olduğunu söylerken, %58,4'ü orta düzeyde kalmış ve %10,6'sı ise denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkisi olmadığını belirtmiştir. Tablo değerlendirildiğinde, yaşın denetim kalitesini etkileyen faktörler arasında çok da etkili bir faktör olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır. Literatürde de bu konuda herhangi bir kaynak bulunulamamıştır. Yalnız eğitim ve öğrenme başlığı altındaki makalelerde, yaşın, eğitim ve dikkat açısından bir etken olabileceğine değinilmiştir.

Tablo 9 Denetçinin Cinsiyetinin Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi

	Frekans	Yüzde(%)
Kesinlikle Katılmıyorum	38	33,6
Katılmıyorum	44	38,9
Kısmen Katılıyorum	5	4,4
Katılıyorum	6	5,3
Kesinlikle Katılıyorum	20	17,7
TOPLAM	113	100,0

Tablo 9 'a göre, ankete katılan bağımsız denetçilerin %23'ü denetçinin cinsiyetinin denetim kalitesi üzerinde etkisi olduğunu söylerken, %4,4'ü orta düzeyde kalmış ve %72,5'i ise denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkisi olmadığını belirtmiştir. Tablo değerlendirildiğinde, cinsiyetin denetim kalitesini etkileyen faktörler arasında çok da etkili bir faktör olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır. Literatüre baktığımızda ise cinsiyetin denetim kalitesini etkileyen faktör olarak kabul eden çalışmalar bulunmaktadır. (Meyers-Levy, 1998)

Tablo 10 Denetçinin Öğrenim Durumunun Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi

	Frekans	Yüzde(%)
Katılmıyorum	12	10,6
Kısmen Katılıyorum	10	8,8
Katılıyorum	49	43,4
Kesinlikle Katılıyorum	42	37,2
TOPLAM	113	100,0

Tablo 10 'a göre, ankete katılan bağımsız denetçilerin %80,6'sı denetçinin öğrenim durumunun denetim kalitesi üzerinde etkisi olduğunu söylerken, %8,8'i

orta düzeyde kalmış ve %10,6'sı ise denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkisi olmadığını belirtmiştir. Tablo değerlendirildiğinde, literatürle de uyumlu olarak öğrenim durumunun denetim kalitesini etkileyen bir faktör olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır

Tablo 11 Denetçinin Mesleki Yeterliliğinin Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi

	Frekans	Yüzde(%)
Katılmıyorum	2	1,8
Katılıyorum	32	28,3
Kesinlikle Katılıyorum	79	69,9
TOPLAM	113	100,0

Tablo 11 'e göre, ankete katılan bağımsız denetçilerin %98,2'si denetçinin mesleki yeterliliğinin denetim kalitesi üzerinde etkisi olduğunu söylerken, %1,8'si denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkisi olmadığını belirtmiştir. Tablo değerlendirildiğinde, literatürle de uyumlu olarak, öğrenim durumunun denetim kalitesini etkileyen bir faktör olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Tablo 12 Denetçinin Deneyiminin Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi

	Frekans	Yüzde(%)
Kısmen Katılıyorum	7	6,2
Katılıyorum	40	35,4
Kesinlikle Katılıyorum	66	58,4
TOPLAM	113	100,0

Tablo 12'ye göre, ankete katılan bağımsız denetçilerin %93,8'i denetçinin deneyiminin denetim kalitesi üzerinde etkisi olduğunu söylerken, %6,2'si denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkisi olmadığını belirtmiştir. Tablo

değerlendirildiğinde, literatürle de uyumlu olarak, öğrenim durumunun denetim kalitesini etkileyen bir faktör olduğu sonucuna varılmaktadır. (Wang, Lee, 2001)

Tablo 13 Denetçinin Problem Çözme Yeteneğinin Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi

	Frekans	Yüzde(%)
Katılmıyorum	2	1,8
Kısmen Katılıyorum	2	1,8
Katılıyorum	35	31,0
Kesinlikle Katılıyorum	74	65,5
TOPLAM	113	100,0

Tablo 13 'e göre ankete katılan bağımsız denetçilerin %96,5'i denetçinin problem çözme yeteneğinin denetim kalitesi üzerinde etkisi olduğunu söylerken, %1,8'i orta düzeyde kalmış ve %1,8'i ise denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkisi olmadığını belirtmiştir. Tablo değerlendirildiğinde, literatürle uyumlu olarak, problem çözme yeteneğinin denetim kalitesini etkileyen önemli faktörlerden biri olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. (Bonner, 1994)

Tablo 14 Denetçinin Risk Profilinin Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi

	Frekans	Yüzde(%)
Katılmıyorum	3	2,7
Kısmen Katılıyorum	20	17,7
Katılıyorum	51	45,1
Kesinlikle Katılıyorum	39	34,5
TOPLAM	113	100,0

Tablo 14'e göre ankete katılan bağımsız denetçilerin %79,6'sı denetçinin risk profilinin denetim kalitesi üzerinde etkisi olduğunu söylerken, %17,7'si orta

düzye kalmış ve %2,7'si ise denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkisi olmadığını belirtmiştir. Tablo değerlendirildiğinde, ankete katılanlar risk profiline beklenen düzye önem vermemişlerdir.

Tablo 15 Denetçinin Bağımsızlığının Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi

	Frekans	Yüzde(%)
Katılıyorum	23	20,4
Kesinlikle Katılıyorum	90	79,6
TOPLAM	113	100,0

Tablo 15'e göre, ankete katılan bağımsız denetçilerin %100'ü denetçinin bağımsızlığının denetim kalitesi üzerinde etkisi olduğunu belirtmiştir. Bu sonuc doğrultusunda bağımsızlığın, bağımsız denetim kalitesini etkileyen önemli faktörlerden biri olduğuna ulaşılmaktadır. Literatürde de bu sonucu destekleyen birçok kaynak bulunmaktadır. (Liandu, 2007), (Sarin, 2003)

Tablo 16 Denetçinin Profesyonelliğinin Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi

	Frekans	Yüzde(%)
Kısmen Katılıyorum	6	5,3
Katılıyorum	31	27,4
Kesinlikle Katılıyorum	76	67,3
TOPLAM	113	100,0

Tablo 16 'da gözüktüğü gibi ankete katılan bağımsız denetçilerin %94,7'si denetçinin profesyonelliğinin denetim kalitesi üzerinde etkisi olduğunu söylerken, %5,3'ü orta düzye kalmıştır. Tablo değerlendirildiğinde, literatürle uyumlu olarak, profesyonelliğin denetim kalitesini etkileyen önemli faktörlerden biri olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır. (Previt, 1985)

Tablo 17 Denetçinin Dürüstlüğünün Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi

	Frekans	Yüzde(%)
Kısmen Katılıyorum	2	1,8
Katılıyorum	17	15,0
Kesinlikle Katılıyorum	94	83,2
TOPLAM	113	100,0

Tablo 17 'ye göre ankete katılan bağımsız denetçilerin %98,2'si denetçinin dürüstlüğünün denetim kalitesi üzerinde etkisi olduğunu söylerken, %1,8'si orta düzeyde kalmıştır. Tablo değerlendirildiğinde, literatürle de uyumlu olarak, dürüstlüğünde en az bağımsızlık kadar önemli bir faktör olduğu anlaşılmaktadır. (Akbulut,1999)

Tablo 18 Denetçinin Etik Anlayışının Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi

	Frekans	Yüzde(%)
Katılmıyorum	2	1,8
Kısmen Katılıyorum	6	5,3
Katılıyorum	31	27,4
Kesinlikle Katılıyorum	74	65,5
TOPLAM	113	100,0

Tablo 18'e göre, ankete katılan bağımsız denetçilerin %92,9'u denetçinin etik anlayışının denetim kalitesi üzerinde etkisi olduğunu söylerken, %5,3'ü orta düzeyde kalmış ve %1,8'i ise denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkisi olmadığını belirtmiştir. Tablo değerlendirildiğinde, Tablo değerlendirildiğinde, literatürle uyumlu olarak, etik anlayışın denetim kalitesini etkileyen önemli faktörlerden biri olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. (Gül, Ergun, 2004)

Tablo 19 Denetçinin Algıladığı Denetim Kalitesinin Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi

	Frekans	Yüzde(%)
Katılmıyorum	4	3,5
Kısmen Katılıyorum	10	8,8
Katılıyorum	50	44,2
Kesinlikle Katılıyorum	49	43,4
TOPLAM	113	100,0

Tablo 19'a göre, ankete katılan bağımsız denetçilerin %87,6'sı denetçinin algıladığı denetim kalitesinin denetim kalitesi üzerinde etkisi olduğunu söylerken, %8,8'i orta düzeyde kalmış ve %3,5'i ise denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkisi olmadığını belirtmiştir. Tablo değerlendirildiğinde, algılanan denetim kalitesinin denetim kalitesini etkileyen önemli faktörlerden biri olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır. Literatürde bu konuyla ilgili çok az kaynak bulunmakla beraber, bulunan kaynaklarda da algılanan denetim kalitesi faktörü dolaylı incelenmiştir.

Tablo 20 Denetçinin Ücret Konusundaki Beklentisinin Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi

	Frekans	Yüzde(%)
Katılmıyorum	10	8,8
Kısmen Katılıyorum	26	23,0
Katılıyorum	45	39,8
Kesinlikle Katılıyorum	32	28,3
TOPLAM	113	100,0

Tablo 20'ye göre ankete katılan bağımsız denetçilerin %68,1'i denetçinin ücret konusundaki beklentisinin denetim kalitesi üzerinde etkisi olduğunu söylerken,

%23'ü orta düzeyde kalmış ve %8,8'i ise denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkisi olmadığını belirtmiştir. Tablo değerlendirildiğinde, ankete katılanlar beklenenin aksine ücret faktörüne az önem vermişlerdir.

Tablo 21 Denetçinin Yasal Sorumluluğunun Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi

	Frekans	Yüzde(%)
Katılmıyorum	6	5,3
Kısmen Katılıyorum	15	13,3
Katılıyorum	38	33,6
Kesinlikle Katılıyorum	54	47,8
TOPLAM	113	100,0

Tablo 21'e göre ankete katılan bağımsız denetçilerin %81,4'ü denetçinin yasal sorumluluğunun denetim kalitesi üzerinde etkisi olduğunu söylerken, %13,3'ü orta düzeyde kalmış ve %5,3'ü ise denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkisi olmadığını belirtmiştir. Tablo değerlendirildiğinde, literatürle uyumlu olarak, yasal sorumluluğun denetim kalitesini etkileyen önemli faktörlerden biri olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır. (Pae, Yoo, 2001)

Tablo 22 Denetçinin Uzmanlaştığı Sektörlerde Denetim Faaliyetini Sürdürmesinin Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi

	Frekans	Yüzde(%)
Kısmen Katılıyorum	6	5,3
Katılıyorum	49	43,4
Kesinlikle Katılıyorum	58	51,3
TOPLAM	113	100,0

Tablo 22'ye göre, ankete katılan bağımsız denetçilerin %94,7'si denetçinin uzmanlaştığı sektörlerde denetim faaliyetini sürdürmesinin denetim kalitesi üzerinde etkisi olduğunu söylerken, %5,3'ü orta düzeyde kaldığını belirtmiştir.

Tablo değerlendirildiğinde, literatürle uyumlu olarak, denetçinin uzmanlaştığı sektörlerde denetim faaliyetini sürdürmesi denetim kalitesini etkileyen önemli faktörlerden biri olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. (Ghosh, Doocheol, 2005)

Tablo 23 Denetçinin Mesleki Özen ve Titizliğinin Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi

	Frekans	Yüzde(%)
Kısmen Katılıyorum	11	9,7
Katılıyorum	26	23,0
Kesinlikle Katılıyorum	76	67,3
TOPLAM	113	100,0

Tablo 23'e göre, ankete katılan bağımsız denetçilerin %90,3'ü denetçinin mesleki özen ve titizliğinin denetim kalitesi üzerinde etkisi olduğunu söylerken, %9,7'si orta düzeyde kaldığını belirtmiştir. Tablo değerlendirildiğinde, literatürle uyumlu olarak, profesyonelliğin denetim kalitesini etkileyen önemli faktörlerden biri olduğu sonucu anlaşılmaktadır.

4.2.3. Değişkenler Arasındaki İlişkinin Analizi ve Yorumu

Araştırmanın uygulama bölümünü oluşturan anket verilerinin analizine yönelik uyguladığımız ki-kare (chi-square) test sonucunda, her bir değişkene (soruya) verilen yanıtlar analiz edilmiştir. Bu bölümde uyguladığımız ki-kare testi sonucunda H_0 (... değişkeni ile değişkeni arasında ilişki yoktur) ve H_1 (... değişkeni ile değişkeni arasında ilişki vardır) hipotezleri kullanılarak, değişkenler arasında istatistiksel olarak anlamlı ilişki olduğunu tespit ettiğimiz değişkenler ve aralarındaki ilişki incelenecektir. Değişkenler arasındaki ilişkilerde % 8 hata payından yüksek çıkanlar kullanılmamıştır.

4.2.3.1. Yaş - Cinsiyet

Araştırma kapsamında yönelttiğimiz anket sorularını yanıtlayan bağımsız denetçilerin verdikleri cevapların istatistiksel analizi sonucunda, denetçilerin yaşları ve cinsiyetleri arasında bir ilişki tespit edilmiş ve bu iki değişken arasındaki ilişki Tablo 24'te gösterilmiştir.

Tablo 24 Yaş – Cinsiyet Çapraz Tablosu ve Ki-kare Testi

			CİNSİYET			TOPLAM
			Katılmıyorum	Kısmen Katılıyorum (Orta)	Katılıyorum	
YAŞ	25 - 35 yaş arası	Miktar	51	5	24	80
		Yüzde	45,1%	4,4%	21,2%	70,8%
	36 - 45 yaş arası	Miktar	16	0	0	16
		Yüzde	14,2%	0,0%	0,0%	14,2%
	46 yaş ve üzeri	Miktar	15	0	2	17
		Yüzde	13,3%	0,0%	1,8%	15,0%
TOPLAM		Miktar	82	5	26	113
		Yüzde	72,6%	4,4%	23,0%	100,0%

Kİ-KARE TESTİ			
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	11.469(a)	4	0,022

Ki-kare testi çerçevesinde aşağıdaki hipotezler kurulmuş ve sigma 0.05'ten küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilmiştir.

H_0 = Yaş ile Cinsiyet arasında istatistiksel anlamlı ilişki yoktur.

H_1 = Yaş ile Cinsiyet arasında istatistiksel anlamlı ilişki vardır.

Tablo 24'e göre, denetçilerin yaşları arttıkça, cinsiyetin denetim kalitesi üzerinde etkili olduğunu düşünen sayısı azalmaktadır. Bunun sebebi ankete katılan

denetçilerin %74.3'ü erkek olması ve erkek denetim elemanlarının çoğunun işe başladıkları ilk yıllarda bayanların denetim elemanlığını yapmakta zorlandıklarını düşündükleri halde, ilerleyen yıllarda bu düşüncelerinin değişmesi şeklinde açıklanabilir.

4.2.3.2. Yaş – Etik Anlayışı

Araştırma kapsamında yönelttiğimiz anket sorularını yanıtlayan bağımsız denetçilerin verdikleri cevapların istatistiksel analizi sonucunda, denetçilerin yaşları ve etik anlayışları arasında bir ilişki tespit edilmiş ve bu iki değişken arasındaki ilişki Tablo 25'de gösterilmiştir.

Tablo 25 Yaş – Etik Anlayışı Çapraz Tablosu ve Ki-kare Testi

			ETİK ANLAYIŞI			TOPLAM
			Katılmıyorum	Kısmen Katılıyorum (Orta)	Katılıyorum	
YAŞ	25 - 35 yaş arası	Miktar	2	2	76	80
		Yüzde	1,8%	1,8%	67,3%	70,8%
	36 - 45 yaş arası	Miktar	0	0	16	16
		Yüzde	0,0%	0,0%	14,2%	14,2%
	46 yaş ve üzeri	Miktar	0	4	13	17
		Yüzde	0,0%	3,5%	11,5%	15,0%
TOPLAM		Miktar	2	6	105	113
		Yüzde	1,8%	5,3%	92,9%	100,0%

KI-KARE TESTİ			
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	14.111(a)	4	0,007

Ki-kare testi çerçevesinde aşağıdaki hipotezler kurulmuş ve sigma 0.05'ten küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilmiştir.

H_0 = Yaş ile Etik Anlayış arasında istatistiksel anlamlı ilişki yoktur.

H_1 = Yaş ile Etik Anlayış arasında istatistiksel anlamlı ilişki vardır.

Tablo 25'e göre, denetçilerin yaşları arttıkça, etik anlayışın denetim kalitesi üzerinde etkisi olduğunu düşünen sayısı artmaktadır. Denetim elemanının etik anlayışı zamanla denetim yaptıkça oluşmakta ve ileriki yaşlarda daha önemli hale geldiği söylenebilir.

4.2.3.3. Cinsiyet – Öğrenim Durumu

Araştırma kapsamında yönelttiğimiz anket sorularını yanıtlayan bağımsız denetçilerin verdikleri cevapların istatistiksel analizi sonucunda, denetçilerin cinsiyetleri ve öğrenim durumları arasında bir ilişki tespit edilmiş ve bu iki değişken arasındaki ilişki Tablo 26'da gösterilmiştir.

Tablo 26 Cinsiyet – Öğrenim Durumu Çapraz Tablosu ve Ki-kare Testi

			ÖĞRENİM DURUMU			TOPLAM
			Katılmıyorum	Kısmen Katılıyorum (Orta)	Katılıyorum	
CİNSİYET	Erkek	Miktar	10	4	70	84
		Yüzde	8,8%	3,5%	61,9%	74,3%
	Kadın	Miktar	2	6	21	29
		Yüzde	1,8%	5,3%	18,6%	25,7%
TOPLAM		Miktar	12	10	91	113
		Yüzde	10,6%	8,8%	80,5%	100,0%

Kİ-KARE TESTİ			
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	7.008(a)	2	0,030

Ki-kare testi çerçevesinde aşağıdaki hipotezler kurulmuş ve sigma 0.05'ten küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilmiştir.

H_0 = Cinsiyet ile Öğrenim Durumu arasında istatistiksel anlamlı ilişki yoktur.

H_1 = Cinsiyet ile Öğrenim Durumu arasında istatistiksel anlamlı ilişki vardır.

Tablo 26'ya göre, bayan denetçiler, erkek denetçilere kıyasla öğrenim durumunun denetim kalitesini etkileyen bir faktör olduğunu daha yüksek oranda düşünmüşlerdir. Bu da bayanların öğrenim durumuna erkeklere göre daha çok önem vermelerinden kaynaklanabilir.

4.2.3.4. Cinsiyet – Problem Çözme Yeteneği

Araştırma kapsamında yönelttiğimiz anket sorularını yanıtlayan bağımsız denetçilerin verdikleri cevapların istatistiksel analizi sonucunda, denetçilerin cinsiyetleri ve problem çözme yetenekleri arasında bir ilişki tespit edilmiş ve bu iki değişken arasındaki ilişki Tablo 27'de gösterilmiştir.

Tablo 27 Cinsiyet – Problem Çözme Yeteneği Çapraz Tablosu ve Ki-kare Testi

			PROBLEM ÇÖZME YETENEĞİ			TOPLAM
			Katılmıyorum	Kısmen Katılıyorum (Orta)	Katılıyorum	
CİNSİYET	Erkek	Miktar	0	2	82	84
		Yüzde	0,0%	1,8%	72,6%	74,3%
	Kadın	Miktar	2	0	27	29
		Yüzde	1,8%	0,0%	23,9%	25,7%
TOPLAM		Miktar	2	2	109	113
		Yüzde	1,8%	1,8%	96,5%	100,0%

Kİ-KARE TESTİ			
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	6.529(a)	2	0,038

Ki-kare testi çerçevesinde aşağıdaki hipotezler kurulmuş ve sigma 0.05'ten küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilmiştir.

H_0 = Cinsiyet ile Problem Çözme Yeteneği arasında istatistiksel anlamlı ilişki yoktur.

H_1 = Cinsiyet ile Problem Çözme Yeteneği arasında istatistiksel anlamlı ilişki vardır.

Tablo 27'ye göre, bayanlarda problem çözme yeteneğinin denetim kalitesini etkilemediğini düşünenler bulunurken, erkeklerde bu şekilde düşünenler bulunmamaktadır. Bu ilişkiye, erkeklerin olaylara daha basit ve pratik (Chung, Monroe, 2001) bayanların ise daha karmaşık bakmaları neden olabilmektedir. (O'Donell, Johnson, 2001)

4.2.3.4. Cinsiyet – Ücret Konusundaki Beklentisi

Araştırma kapsamında yönelttiğimiz anket sorularını yanıtlayan bağımsız denetçilerin verdikleri cevapların istatistiksel analizi sonucunda, denetçilerin cinsiyetleri ve ücret konusundaki beklentileri arasında bir ilişki tespit edilmiş ve bu iki değişken arasındaki ilişki Tablo 28'de gösterilmiştir.

Tablo 28 Cinsiyet – Ücret Konusundaki Beklentisi Çapraz Tablosu ve Ki-kare Testi

			ÜCRET KONUSUNDAKİ BEKLENTİSİ			TOPLAM
			Katılmıyorum	Kısmen Katılıyorum (Orta)	Katılıyorum	
CİNSİYET	Erkek	Miktar	4	22	58	84
		Yüzde	3,5%	19,5%	51,3%	74,3%
	Kadın	Miktar	6	4	19	29
		Yüzde	5,3%	3,5%	16,8%	25,7%
TOPLAM		Miktar	10	26	77	113
		Yüzde	8,8%	23,0%	68,1%	100,0%

KI-KARE TESTİ			
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	7.659(a)	2	0,022

Ki-kare testi çerçevesinde aşağıdaki hipotezler kurulmuş ve sigma 0.05'ten küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilmiştir.

H_0 = Cinsiyet ile Ücret Konusundaki Beklentisi arasında istatikselsel anlamlı ilişki yoktur.

H_1 = Cinsiyet ile Ücret Konusundaki Beklentisi arasında istatikselsel anlamlı ilişki vardır.

Tablo 28'e göre, erkekler bayanlara kıyasla ücret konusundaki beklentinin denetim kalitesini etkileyen faktörlerden biri olduğunu düşünmektedirler. Erkekler ücrete daha çok önem verebilmekte ve iş hayatlarını bu doğrultuda organize edebilmektedirler.

4.2.3.4. Unvan - Yaş

Araştırma kapsamında yönelttiğimiz anket sorularını yanıtlayan bağımsız denetçilerin verdikleri cevapların istatikselsel analizi sonucunda, denetçilerin unvanları ve yaşları arasında bir ilişki tespit edilmiş ve bu iki değişken arasındaki ilişki Tablo 29'da gösterilmiştir.

Tablo 29 Unvan – Yaş Çapraz Tablosu ve Ki-kare Testi

			YAŞ			TOPLAM	
			Katılmıyorum	Kısmen Katılıyorum (Orta)	Katılıyorum		
ÜN VAN	"Denetçi Yardımcısı"	Miktar	10	26	19	55	
		Yüzde	8,8%	23,0%	16,8%	48,7%	
	"Denetçi"	Miktar	2	21	14	37	
		Yüzde	1,8%	18,6%	12,4%	32,7%	
	"Ortak Baş Denetçi"	Miktar	0	12	2	14	
		Yüzde	0,0%	10,6%	1,8%	12,4%	
	"Sorumlu Ortak Denetçi"	Miktar	0	7	0	7	
		Yüzde	0,0%	6,2%	0,0%	6,2%	
	TOPLAM		Miktar	12	66	35	113
			Yüzde	10,6%	58,4%	31,0%	100,0%

Kİ-KARE TESTİ			
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	15.401(a)	6	0,017

Ki-kare testi çerçevesinde aşağıdaki hipotezler kurulmuş ve sigma 0.05'ten küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilmiştir.

H_0 = Unvan ile Yaş arasında istatistiksel anlamlı ilişki yoktur.

H_1 = Unvan ile Yaş arasında istatistiksel anlamlı ilişki vardır.

Tablo 29'a göre tespit edilen ilişki denetim elemanlarının ilk yıllarda yaşın denetim kalitesini etkileyen faktörlerden biri olduğunu düşüncelerine rağmen daha sonraki yıllarda unvanları yükseldikçe bu düşüncelerinin değiştiği görülmektedir.

4.2.3.4. Unvan – Öğrenim Durumu

Araştırma kapsamında yönelttiğimiz anket sorularını yanıtlayan bağımsız denetçilerin verdikleri cevapların istatistiksel analizi sonucunda, denetçilerin unvanları ve öğrenim durumları arasında bir ilişki tespit edilmiş ve bu iki değişken arasındaki ilişki Tablo 30'da gösterilmiştir.

Tablo 30 Unvan – Öğrenim Durumu Çapraz Tablosu ve Ki-kare Testi

			ÖĞRENİM DURUMU			TOPLAM	
			Katılmıyorum	Kısmen Katılıyorum (Orta)	Katılıyorum		
ÜNVAN	"Denetçi Yardımcısı"	Miktar	12	6	37	55	
		Yüzde	10,6%	5,3%	32,7%	48,7%	
	"Denetçi"	Miktar	0	2	35	37	
		Yüzde	0,0%	1,8%	31,0%	32,7%	
	"Ortak Baş Denetçi"	Miktar	0	2	12	14	
		Yüzde	0,0%	1,8%	10,6%	12,4%	
	"Sorumlu Ortak Denetçi"	Miktar	0	0	7	7	
		Yüzde	0,0%	0,0%	6,2%	6,2%	
	TOPLAM		Miktar	12	10	91	113
			Yüzde	10,6%	8,8%	80,5%	100,0%

KI-KARE TESTİ			
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	16.987(a)	6	0,009

Ki-kare testi çerçevesinde aşağıdaki hipotezler kurulmuş ve sigma 0.05'ten küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilmiştir.

H_0 = Unvan ile Öğrenim Durumu arasında istatistiksel anlamlı ilişki yoktur.

H_1 = Unvan ile Öğrenim Durumu arasında istatistiksel anlamlı ilişki vardır.

Tablo 29'a göre denetim elemanlarının unvanları yükseldikçe öğrenim durumunun denetim kalitesini etkileyen bir faktör olduğunun düşünenerin sayısı oransal olarak artmıştır. Bunun nedeni denetim elemanlarının işe girdikleri ilk yıllarda eğitim bilincinin tam olarak oturmamış ve zamanla oturmuş olmasından kaynaklandığı ileri sürebilir.

4.2.3.4. Unvan – Etik Anlayışı

Araştırma kapsamında yönelttiğimiz anket sorularını yanıtlayan bağımsız denetçilerin verdikleri cevapların istatistiksel analizi sonucunda, denetçilerin unvanları ve etik anlayışları arasında bir ilişki tespit edilmiş ve bu iki değişken arasındaki ilişki Tablo 31'de gösterilmiştir.

Tablo 31 Unvan – Etik Anlayışı Çapraz Tablosu ve Ki-kare Testi

			ETİK ANLAYIŞI			TOPLAM	
			Katılmıyorum	Kısmen Katılıyorum (Orta)	Katılıyorum		
ÜN VAN	"Denetçi Yardımcısı"	Miktar	2	2	51	55	
		Yüzde	1,8%	1,8%	45,1%	48,7%	
	"Denetçi"	Miktar	0	0	37	37	
		Yüzde	0,0%	0,0%	32,7%	32,7%	
	"Ortak Baş Denetçi"	Miktar	0	4	10	14	
		Yüzde	0,0%	3,5%	8,8%	12,4%	
	"Sorumlu Ortak Denetçi"	Miktar	0	0	7	7	
		Yüzde	0,0%	0,0%	6,2%	6,2%	
	TOPLAM		Miktar	2	6	105	113
			Yüzde	1,8%	5,3%	92,9%	100,0%

Kİ-KARE TESTİ			
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	19.936(a)	6	0,003

Ki-kare testi çerçevesinde aşağıdaki hipotezler kurulmuş ve sigma 0.05'ten küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilmiştir.

H_0 = Unvan ile Etik Anlayış arasında istatistiksel anlamlı ilişki yoktur.

H_1 = Unvan ile Etik Anlayış arasında istatistiksel anlamlı ilişki vardır.

Tablo 31'e göre,. sorumlu ortak denetçilerin hepsi etik anlayışın denetim kalitesini etkileyen bir faktör olduğunu düşünürken, denetçi yardımcılarında farklı görüşler mevcuttur. Bunun nedeni de denetçinin etik anlayışının zamanla oluştuğu söylenebilir.

4.2.3.4. Unvan – Yasal Sorumluluk

Araştırma kapsamında yönelttiğimiz anket sorularını yanıtlayan bağımsız denetçilerin verdikleri cevapların istatistiksel analizi sonucunda, denetçilerin unvanları ve yasal sorumluluk arasında bir ilişki tespit edilmiş ve bu iki değişken arasındaki ilişki Tablo 32'de gösterilmiştir.

Tablo 32 Ünvan – Yasal Sorumluluk Çapraz Tablosu ve Ki-kare Testi

			YASAL SORUMLULUK			TOPLAM	
			Katılmıyorum	Kısmen Katılıyorum (Orta)	Katılıyorum		
ÜNVAN	"Denetçi Yardımcısı"	Miktar	4	15	36	55	
		Yüzde	3,5%	13,3%	31,9%	48,7%	
	"Denetçi"	Miktar	2	0	35	37	
		Yüzde	1,8%	0,0%	31,0%	32,7%	
	"Ortak Baş Denetçi"	Miktar	0	0	14	14	
		Yüzde	0,0%	0,0%	12,4%	12,4%	
	"Sorumlu Ortak Denetçi"	Miktar	0	0	7	7	
		Yüzde	0,0%	0,0%	6,2%	6,2%	
	TOPLAM		Miktar	6	15	92	113
			Yüzde	5,3%	13,3%	81,4%	100,0%

KI-KARE TESTİ			
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	20.734(a)	6	0,002

Ki-kare testi çerçevesinde aşağıdaki hipotezler kurulmuş ve sigma 0.05'ten küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilmiştir.

H_0 = Ünvan ile Yasal Sorumluluk arasında istatistiksel anlamlı ilişki yoktur.

H_1 = Ünvan ile Yasal Sorumluluk arasında istatistiksel anlamlı ilişki vardır.

Tablo 32'ye göre, unvanları yükseldikçe yasal sorumluluğun denetim kalitesi üzerinde etkili bir faktör olduğunu düşünenlerin sayısı oransal olarak artmaktadır. Sorumlu Ortak Denetçilerde ve ortak baş denetçilerin hepsi etik anlayışının denetim kalitesi üzerinde bir faktör olduğunu düşünürken, denetçi yardımcılarında farklı görüşler var olmaktadır. Denetim elemanları, denetim

sürecinde, bazı noktaları gözden kaçırmaması ya da önemsememesi sonucunda bazı yasal yaptırımlarla karşı karşıya kalabilmektedirler. Denetçide bütün bu yasal sıkıntılarla karşılaştıkça, yasal sorumluluğun önemini daha iyi anladığı görülmektedir.

4.2.3.4. Deneyim – Etik Anlayışı

Araştırma kapsamında yönelttiğimiz anket sorularını yanıtlayan bağımsız denetçilerin verdikleri cevapların istatistiksel analizi sonucunda, denetçilerin unvanları ve yasal sorumluluk arasında bir ilişki tespit edilmiş ve bu iki değişken arasındaki ilişki Tablo 33'de gösterilmiştir.

Tablo 33 Deneyim – Etik Anlayışı Çapraz Tablosu ve Ki-kare Testi

			ETİK ANLAYIŞI			TOPLAM	
			Katılmıyorum	Kısmen Katılıyorum (Orta)	Katılıyorum		
DENEYİM	"0 - 5 yıl arası "	Miktar	2	2	58	62	
		Yüzde	1,8%	1,8%	51,3%	54,9%	
	"6 - 10 yıl arası"	Miktar	0	0	26	26	
		Yüzde	0,0%	0,0%	23,0%	23,0%	
	"11 - 15 yıl arası"	Miktar	0	0	10	10	
		Yüzde	0,0%	0,0%	8,8%	8,8%	
	"16 - 20 yıl arası"	Miktar	0	4	5	9	
		Yüzde	0,0%	3,5%	4,4%	8,0%	
	"21 yıl ve üstü"	Miktar	0	0	6	6	
		Yüzde	0,0%	0,0%	5,3%	5,3%	
	TOPLAM		Miktar	2	6	105	113
			Yüzde	1,8%	5,3%	92,9%	100,0%

Kİ-KARE TESTİ			
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	31.923(a)	8	0,000

Ki-kare testi çerçevesinde aşağıdaki hipotezler kurulmuş ve sigma 0.05'ten küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilmiştir.

H_0 = Deneyim ile Etik Anlayış arasında istatistiksel anlamlı ilişki yoktur.

H_1 = Deneyim ile Etik Anlayış arasında istatistiksel anlamlı ilişki vardır.

Tablo 33'e göre, tespit edilen ilişki yaş-etik anlayış, unvan-etik anlayış çapraz tablolarında tespit edilen ilişkilerden bir farkı yoktur. Denetim elemanı deneyim sahibi oldukça kendine has bir denetim stili geliştirmekte ve etik anlayış daha önemli hale gelmektedir.

4.2.3.4. Deneyim – Yasal Sorumluluk

Araştırma kapsamında yönelttiğimiz anket sorularını yanıtlayan bağımsız denetçilerin verdikleri cevapların istatistiksel analizi sonucunda, denetçilerin deneyimleri ve yasal sorumluluk arasında bir ilişki tespit edilmiş ve bu iki değişken arasındaki ilişki Tablo 34'de gösterilmiştir.

Tablo 34 Deneyim – Yasal Sorumluluk Çapraz Tablosu ve Ki-kare Testi

			YASAL SORUMLULUK			TOPLAM	
			Katılmıyorum	Kısmen Katılıyorum (Orta)	Katılıyorum		
DENEYİM	"0 - 5 yıl arası "	Miktar	2	13	47	62	
		Yüzde	1,8%	11,5%	41,6%	54,9%	
	"6 - 10 yıl arası"	Miktar	4	0	22	26	
		Yüzde	3,5%	0,0%	19,5%	23,0%	
	"11 - 15 yıl arası"	Miktar	0	2	8	10	
		Yüzde	0,0%	1,8%	7,1%	8,8%	
	"16 - 20 yıl arası"	Miktar	0	0	9	9	
		Yüzde	0,0%	0,0%	8,0%	8,0%	
	"21 yıl ve üstü"	Miktar	0	0	6	6	
		Yüzde	0,0%	0,0%	5,3%	5,3%	
	TOPLAM		Miktar	6	15	92	113
			Yüzde	5,3%	13,3%	81,4%	100,0%

Kİ-KARE TESTİ			
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	16.264(a)	8	0,039

Ki-kare testi çerçevesinde aşağıdaki hipotezler kurulmuş ve sigma 0.05'ten küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilmiştir.

H_0 = Deneyim ile Yasal Sorumluluk arasında istatistiksel anlamlı ilişki yoktur.

H_1 = Deneyim ile Yasal Sorumluluk arasında istatistiksel anlamlı ilişki vardır.

Tablo 34'te tespit edilen ilişkide, denetim elemanlarının deneyimleri arttıkça, yasal sorumluluğun denetim kalitesi üzerinde önemli bir faktör olduğunu düşünenlerin sayısı artmaktadır. Denetim elemanları, denetim sürecinde, bazı noktaları gözden kaçırmaları ya da önemsememesi sonucunda bazı yasal yaptırımlarla karşı karşıya kalabilmektedirler. Denetçilerinde deneyimleri arttıkça

ve yasal sıkıntılarla gerek kendileri gerek se çevrelerindeki denetim elemanları karşılaştıkça,yasal sorumluluğun önemini daha iyi anladıkları söylenebilir.

4.2.3.4. Deneyim – Mesleki Özen ve Titizlik

Araştırma kapsamında yönelttiğimiz anket sorularını yanıtlayan bağımsız denetçilerin verdikleri cevapların istatistiksel analizi sonucunda, denetçilerin deneyimleri ve mesleki özen ve titizlik arasında bir ilişki tespit edilmiş ve bu iki değişken arasındaki ilişki Tablo 35'de gösterilmiştir.

Tablo 35 Deneyim – Mesleki Özen ve Titizlik Çapraz Tablosu ve Ki-kare Testi

			MESLEKİ ÖZEN VE TİTİZLİK		TOPLAM	
			Kısmen Katılıyorum (Orta)	Katılıyorum		
DENEYİM	"0 - 5 yıl arası "	Miktar	3	59	62	
		Yüzde	2,7%	52,2%	54,9%	
	"6 - 10 yıl arası"	Miktar	6	20	26	
		Yüzde	5,3%	17,7%	23,0%	
	"11 - 15 yıl arası"	Miktar	0	10	10	
		Yüzde	0,0%	8,8%	8,8%	
	"16 - 20 yıl arası"	Miktar	2	7	9	
		Yüzde	1,8%	6,2%	8,0%	
	"21 yıl ve üstü"	Miktar	0	6	6	
		Yüzde	0,0%	5,3%	5,3%	
	TOPLAM		Miktar	11	102	113
			Yüzde	9,7%	90,3%	100,0%

Kİ-KARE TESTİ			
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	10.281(a)	4	0,036

Ki-kare testi çerçevesinde aşağıdaki hipotezler kurulmuş ve sigma 0.05'ten küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilmiştir.

H_0 = Deneyim ile Mesleki Özen ve Titizlik arasında istatistiksel anlamlı ilişki yoktur.

H_1 = Deneyim ile Mesleki Özen ve Titizlik arasında istatistiksel anlamlı ilişki vardır.

Tablo 35'e göre, denetçilerin deneyim yılları artıkça, mesleki özen ve titizliğin denetim kalitesi üzerinde etkili bir faktör olduğunu düşünenlerin sayısında çok değişme kaydedilmemiştir. Burada da ankete katılan bağımsız denetçilerin çoğunun mesleki özen ve titizliğin önemli olduğunu düşündüklerini anlayabiliriz.

SONUÇ

Bağımsız Denetimin uzun yıllardan beri yapılmasına karşın, son 10 yılda önemi giderek artmıştır ve dünya kamuoyunda gündeme gelmiştir. Bunun nedeni ise 2001 yılında Amerika'da dünyanın en büyük doğalgaz boru hattı şirketlerinden biri olan Enron'un beklenmedik iflasıdır. Söz konusu iflasın etkileri sadece ABD'de değil tüm dünyada büyük yankılara sebep olmuş ve gerek çağdaş muhasebe sisteminin gerek de bağımsız denetim şirketlerinin sorgulanmasına neden olmuştur.

Enron'un ani çöküşünün ardından Amerika'nın birçok büyük firmasında (WorldCom, Qwest, Tyco, Adelphia, vb.) da finansal raporlamayla ilgili zorluklar ortaya çıkmış ve bu da dünyada yapılan bağımsız denetimin kalitesinin sorgulanmasına yol açmıştır. Bağımsız denetimin daha kaliteli yapılması için uluslar arası denetim standartları dışında yeni düzenlemeler yapılması gerekliliği gündeme gelmiştir. Ve Sarbanes-Oxley yasası (Sarbanes-Oxley Act of 2002) 2002 yılında Amerika'da uygulamaya konmuştur ve tüm dünyada da kısa sürede uygulanmasına başlanılmıştır.

Tüm bu gelişmeler göstermektedir ki bağımsız denetim kalitesi, şirket,şirketle ilişkili çıkar grupları ve kamu açısından çok önemlidir. Biz de bu çalışmada bağımsız denetimi gerçekleştiren ve hizmet kalitesini direkt olarak etkileyen bağımsız denetçinin özelliklerini inceleyerek, denetçi özelliklerinden hangilerinin denetim kalitesini etkileyen bir faktör olup olmadığı belirlenmesi amaçlanmıştır. Daha sonra da denetçi özellikleri arasındaki anlamlı ilişkilere bakılarak, bu ilişkinin nedenleri açıklanmaya çalışılmıştır.

Yapılan anket sonuçlarının değerlendirilmesinde; denetçi özelliklerinden ilk olarak 'demografik özellikleri' incelediğimizde, ankete katılan bağımsız denetçiler yaş ve cinsiyet faktörlerine göre öğrenim durumu, mesleki yeterlilik ve deneyim faktörlerine denetim kalitesini etkileyen etmen olarak çok daha fazla önem vermişlerdir.

Denetçi özelliklerinden ikincisi olan 'karakteristik özellikleri' değerlendirdiğimizde, denetim kalitesi etkileyen en önemli faktör bağımsızlık olarak karşımıza çıkmaktadır. Bağımsızlık faktörünün yanı sıra dürüstlük, problem çözme yeteneği, profesyonellik ve etik anlayışı denetim kalitesini etkileyen faktörler olarak tespit edilmiştir. Ancak risk profilli beklendiği gibi denetim kalitesine etki eden faktörlerde öncelikli yer alamamıştır.

Denetçi özelliklerinden sonuncusu olarak 'denetçinin denetim sırasında gösterdiği tutum ve davranışları' değerlendirdiğimizde, denetim kalitesini etkileyen en önemli faktörler mesleki özen ve titizlik ile denetçinin uzmanlaştığı sektörlerde denetim faaliyeti sürdürmesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca bağımsız denetçiler, algılanan denetim kalitesi ile yasal sorumluluk faktörlerinin de denetim kalitesini etkilediğine yüksek oranda katılmışlardır

Verilen denetim hizmetinin kaliteli olması öncelikle denetçinin yeterli bilgi ve deneyim sahibi, bağımsız, dürüst, profesyonel, etik anlayışa sahip olması gerekir. Denetim faaliyeti sırasında mesleki faaliyetini özen ve titizlik içinde, yasal sorumluluğunun bilinciyle ve algıladığı denetim kalitesini her zaman üst noktalara çıkartarak gerçekleştirmesi gerekmektedir.

Faktörler arasındaki ki-kare ilişki analizlerini değerlendirdiğimizde, denetim mesleğine yeni başlayanlarla denetim mesleğince bir süre çalışanlar arasında anket sorularına verilen cevaplarda farklılıklar olduğu saptanmıştır. Denetim mesleğine yeni başlayan denetçiler cinsiyetin denetim kalitesini etkileyen bir faktör olduğunu düşünürlerken, denetim mesleğinde bir süre çalışanlar cinsiyetin denetim kalitesini etkileyen bir faktör olduğunu düşünmemektedirler. Bunun sebebin de denetim elemanlılığına başlamadan önce bayanların denetim elemanlığı yapacağına dair bulunan genel yargıdan kaynaklandığı düşünülmektedir.

Ayrıca bu farklılıklardan ikincisi de etik anlayış ve yasal sorumluluk faktörlerinde karşımıza çıkmıştır. Denetim mesleğine yeni başlayanlar, ilk denetim faaliyetlerini gerçekleştirdikleri andan itibaren çeşitli denetim stilleri

denemektedirler. Bir denetim faaliyeti sırasında yaptıkları hataları ikinci denetim faaliyeti sırasında tekrarlamamaya özen göstermektedirler. Denetim uygulamaları boyunca kendilerine bir kurallar topluluğu oluşturmakta ve zaman geçtikçe bu kuralların önemini daha iyi anlamaktadırlar. Yasal açıdan bazen çeşitli davalarla karşılaştıkları için yasal sorumlulęun önemini de ileriki yıllarda daha iyi kavramaktadırlar.

KAYNAKÇA

- AICPA PROFESSIONAL ETHICS EXECUTIVE COMMITTEE. (2004). *Conceptual Framework for AICPA Independence Standards*.
- Akbulut, Y. (1999). Meslek Ahlakı Kriterleri ve Muhasebe Mesleği Üzerinde Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 1, 1, s.133.
- Arel, B., Ricard, G.,B., Kurt, P., (2005). Audit Firm Rotation and Audit Quality. *The CPA Journal*, January, s.36-39.
- Arens, A., A., Randall, J., E., Mark, S., B. (2006). *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*. New Jersey : Prentice Hall.
- Artunç, B. (2002). *Özel Amaçlı Varlıklar ve Bilanço Dışı Muhasebeleştirme Yöntemi Olarak Kullanımları*. Yeterlilik Tezi. Sermaye Piyasası Kurulu.
- AUDİTING CONCEPTS COMMITTEE. (1972). Rapor of the Committee Basic Auditing Concepts. *The Accounting Review*, Vol 47, s. 18.
- Bayazıtlı, E. (1991). Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartlarının Türkiye Uygulaması. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Cilt: XLVI, No. 3-4, s. 143-194.
- Bengtsson, C., Mats, P. , Peter, W. (2005). Gender and Overconfidence. *Economics Letters*, 86, 2, s.199-203.
- Bilginer, N. (1999). Lisans Düzeyinde Muhasebe Eğitiminde Bir Motivasyon Aracı Olarak Sunum Kalitesinin Etkileri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 1, 3, s.112.

- Bonner, S., E. (1994). A Model of the Effects of Audit Task Complexity. *Accounting Organizations and Society*, 19, 3, s.213-234.
- Catanach, A., H., Walker, P., L., (1999). The International Debate over Mandatory Auditor Rotation: A Conceptual Research Framework. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 8(1), s. 43-66.
- Choi, J.,H., Jeong, B., K., Yooseok, Z. (2006). The Association between Audit Quality and Abnormal Audit Fees. *The Hong Kong Polytechnic University Working Paper*.
- Chung, J., Gary, M. (2001). A Research Note on the Effects of Gender and Task Complexity on an Audit Judgment. *Behavioral Research in Accounting*, 13, s.113-126.
- Craswell, A., Donald, J.,S., Janet, L. (2002). Auditor Independence and Fee Dependence.,*Journal of Accounting and Economics*, 33, s. 253-275.
- Çalışlar, Aziz. (1983). *Ansiklopedik Kültür Sözlüğü*. İstanbul : Altın Kitaplar Yayınevi.
- Deangelo, L.E. (1981)a. Auditor Independence, low balling and disclosure regulation. *Journal of Accounting and Economics*, 3(2), s.113-127.
- Deangelo, L.E. (1981)b. Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics* , 3, s.183-199.
- Ergun, Ü. (1999). Bağımsız Denetimde Kalitenin Önemi ve Sermaye Piyasası Kanunu Kapsamında Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Görünümü. *Muhasebe ve Bilim dünyası Dergisi*, 1, s.157-165.
- Ertuğrul, İ. (2004). *Toplam Kalite Kontrol ve Teknikleri*. İstanbul : Ekin Kitabevi.

- Fernando, G. D. (2005). Audit Attributes, Client Size and Cost of Capital. <http://ssrn.com/abstract=817286>
- Ghosh, A., Moon, D. (2005). Auditor Tenure and Perceptions of Audit Quality. *The Accounting Review*, 80, 2, s. 585-612.
- Graham, J., F. (2002). Gender Differences in Investment Strategies: An Information Processing Perspective. *International Journal of Bank Marketing*, 20, 1, s. 17-26.
- Gronroos, C. (1984). A Service Quality Model and Its Marketing Implications. *European Journal of Marketing*, 18, 4, s.36-44.
- Gül, K., Halil, E. (2004). Muhasebe Mesleğinde Etik. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 4,11, s.55.
- Güredin, Ersin. (1994). *Denetim*. İstanbul : 6.baskı.
- Hair, J., F., Rolph, E., A., Ronald, L., T., William, C., B. (1998). *Multivariate Data Analysis*. London : Prentice Hall Int.
- Hardies, K., Breesch, D., Branson, J. (2009). Are Female Auditors Still Women? :Analyzing The Gender Differences Affecting Audit Quality. *Vergilius Aeneis*, 5, s. 231-245
- Jackson, A.,B., Michael, M., Peter, R. (2008). Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality. *Managerial Auditing Journal*, 23, 5. <http://ssrn.com/abstract=1000076>.
- Johnson, V., I., Khurana, K, Reynolds J. (2002). Audit-firm Tenure and The Quality of Financial Reports . *Contemporary Accounting Report* 19, s.637-660

Juran, J.,M. (1980) *Quality Planning and Analysis*. New York : Mcgraw-Hill.

Kepeçi, C. (2004). *Bağımsız Denetim*. İstanbul : AvcıolBasım Yayın.

Kırel, Ç. (2000). *Örgütlerde Etik Davranışlar, Yönetimi ve Bir Uygulama Çalışması*. Eskişehir : AÜ Yayınları.

Knechel, R., W. (2007). The Business Risk Audit: Origins, Obstacles and Opportunities. *Accounting, Organizations and Society*, 32, 4, s. 383-408

Koçak, A., (2005). Genel Kabul Görmüş Bağımsız Dış Denetim Standartları İle Ülkemizdeki Standartların Karşılaştırılması. *Yaklaşım Dergisi*

Kurtuluş, K. (2006). *Pazarlama Araştırmaları*. İstanbul : Literatür Yayıncılık.

Lazol, İ. (1985). Kalite Maliyetlerinin Analizi ve Kontrolü. *Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, S.1, s.173 – 185.

Liandu, N. (2007). The Independence Of Accountants. *Mali Piyasalar Çalışma Grubu (5-9 Mayıs 2004)*. Türk Mali Sektörü Raporu, Türkiye İktisat Kongresi.

MANRY, D., L., Theodore, J., M., Jerry, L.,T. (2003). Does Increased Audit Partner Tenure. Reduce Audit Quality. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, s.553-572.

MEYERS-LEVY, J. (1989). *Gender Differences in Information Processing: A Selectivity Interpretation*. New York : Lexington Boks.

MONTGOMERY D. (1991). *Introduction to Statistical Quality Control*. New York: John Wiley and Sons Inc.

- Bozkurt, N. (1998). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul : Alfa Kitapevi.
- O'DONNELL, E., Eric, N., Johnson, M. (2001). The Effects of Gender and Task Complexity on Information Processing Efficiency. *International Journal of Auditing*, 5, 2, s.91-105
- Oktay, E., Özçomak, M.,S. (Eylül 2001). Kalite Kavramındaki Gelişme. *Atatürk Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Dergisi*, 15, 3-4, s.308-320
- Oktay, S. (2003). Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinin Kalite Kontrolü ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma. *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Bilim Dalı Doktora Tezi*.
- Pae, S., Yoo, S.,W. (2001). Strategic Interaction in Auditing: An Analysis of Auditors' Legal Liability, Internal Control System Quality, Audit Effort. *The Accounting Review*, 76, 3, s.333-356.
- Previts., G. (1985). The Scope of CPA Services: A Study of teh Development of the Concept of İndepence and the Profession's Role in Society. New York : Wiley.
- Sankaraguruswamy, S., Whisenant, S. (2003). Pricing İnitial Audit Engagements: Empirical Evidence Folowing Public Disclosure Of Audit Fees. *Working Paper, University of Houston*.
- Sarin, A. ve Diğerleri. (February 2003). *Auditor Compensation And Audit Failure:An Empirical Analysis*. EFA 2003 Annual Conference Paper No. 681.

- Schulte, E., B. (1970). *Quatitative Methoden der Urteils-gewinnung bei Unternehmenssprutungen. Verlagsbuchhandlung des Institus der Wirtschaftprüfer GmbH. Düsseldorf.*
- Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ. (2006). T. C. Resmi Gazete, 26196, 12 Haziran 2006.
- Solaş, Ç. (2006). Muhasebe Mesleğinde Mesleki Yargı. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 8, 3, s.12-25
- Tilis, L., B. (2005). Audit Quality and Risk Differences Among Auditors. *City University of New York Working Paper.*
- Türk Dil Kurumu. 15 Aralık 2009, <http://www.tdk.gov.tr>
- Türker, M., Pekdemir, R. (2002). *Uluslar arası Denetim Standartları, Türkiye Uygulaması ve Beklentiler. XVII Türkiye Muhasebe Kongresi, İstanbul*
- Ussahawanitchakit, P., Kulwadee, L. (2008). Relationship Quality, Professionaslism and Audit Quality : An Emprical Study of Auditors in Thailand. *International Journal of Business Research*, 8, 4, s.41-58
- Wang, F.,K., Lee, W. (2001) Learning Curve Analysis in Total Productive Maintenance, Omega. *The International Journal of Management Science*, 29, s.491-499
- Watkins, A., L., Hillison, W., M., S., E. (2004). Audit Quality: A Synthesis of Theory and Empirical Evidence. *Journal of Accounting Literature*, 23, s. 153-193

EK-1

ANKET FORMU

Açıklamalar

-Bu anketin amacı denetçi niteliklerinin denetim kalitesi üzerindeki etkisi ölçme konusunda Türkiye'deki Bağımsız denetim şirketlerinde çalışan denetçilerin görüş ve beklentilerini tespit etmektir.

-Lütfen anketin üzerine isim yazmayınız ;imza , paraf vb. bir işaret koymayınız. Anketin sonuçları sadece akademik amaçlarla kullanılacak olup ankete katılanlarla ilgili herhangi bir bilgi kesinlikle gizli tutulacak, ticari veya ticari olmayan herhangi başka bir kuruluşa bilgi verilmeyecektir.

-Zaman ayırdığınız için teşekkür ederiz.

1. Yaşınız :
2. Cinsiyetiniz:
3. Öğrenim durumunuz:
4. Unvanınız :
5. Denetim sektöründe sahip olduğunuz deneyim (yıl):

Aşağıdaki soruları “ **(1)** kesinlikle katılmıyorum, **(2)** Katılmıyorum, **(3)** Kısmen Katılıyorum, **(4)** Katılıyorum, **(5)** Kesinlikle Katılıyorum” seçeneklerine uygun şekilde cevaplandırınız

	1	2	3	4	5
Denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçinin yaşı , denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.				X	
Denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçinin cinsiyeti , denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.					X
Denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçinin öğrenim durumu , denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.			X		
Denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçinin deneyimi , denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.				X	
Denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçinin belirli bir düzeyde mesleki yeterliliğe sahip olması , yapılan denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.				X	
Denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçinin problem çözme yeteneğine sahip olması , yapılan denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.				X	
Denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçinin risk profili , denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.			X		
Denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçinin bağımsızlığı , yapılan denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.				X	
Denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçinin dürüstlüğü , yapılan denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.					X
Denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçinin profesyonelliği , yapılan denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.					X
Denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçinin sahip olduğu etik anlayışı , denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.					X
Denetçinin uzmanlaştığı sektörlerde denetim faaliyetini gerçekleştirmesi, yapılan denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.				X	
Denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçinin denetim sırasındaki yasal sorumluluğu , yapılan denetimin kalitesi üzerinde önemli etkiye sahiptir.				X	
Denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçinin denetim sırasında çabası , yapılan denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.			X		
Denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçinin denetim sırasında özeni ve titizliği , yapılan denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.			X		
Denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçinin ücret konusundaki beklentisi , denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.			X		
Denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçinin algıladığı denetim kalitesi , gerçekleştirdiği denetimin kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.					X
Denetçinin denetim faaliyetini gerçekleştirdiği firma hakkındaki bilgi birikimine sahip olması , yapılan denetimin kalitesi üzerinde önemli etkiye sahiptir.				X	

