



**T.C.**

**BARTIN ÜNİVERSİTESİ  
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**DOKTORA TEZİ**

**BAĞIMSIZ DENETİMDE BAĞIMSIZLIK VE KALİTE  
ALGISI: BATI KARADENİZ'DE BAĞIMSIZ  
DENETÇİLER ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA**

**HASAN YAVUZ**

**DANIŞMAN  
DOÇ. DR. YAŞAR ÖZ**

**BARTIN-2023**



**T.C.**  
**BARTIN ÜNİVERSİTESİ**  
**LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**BAĞIMSIZ DENETİMDE BAĞIMSIZLIK VE KALİTE ALGISI: BATI  
KARADENİZ'DE BAĞIMSIZ DENETÇİLER ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA**

**DOKTORA TEZİ**

**Hasan YAVUZ**

**BARTIN-2023**

## **KABUL VE ONAY**

## BEYANNAME

Bartın Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü tez yazım kılavuzuna göre Doç. Dr. Yaşar ÖZ danışmanlığında hazırlamış olduğum “BAĞIMSIZ DENETİMDE BAĞIMSIZLIK VE KALİTE ALGISI: BATI KARADENİZ’DE BAĞIMSIZ DENETÇİLER ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA” başlıklı doktora tezimin bilimsel etik değerlere ve kurallara uygun, özgün bir çalışma olduğunu, aksinin tespit edilmesi halinde her türlü yasal yaptırımını kabul edeceğimi beyan ederim.

24.07.2023

Hasan YAVUZ

## ÖNSÖZ

Öncelikle tez konumun seçiminden tezin tamamlanmasına kadar her aşamada bana maddi ve manevi desteklerini sunan tez danışmanım Doç. Dr. Yaşar ÖZ'e, tez yazımımın her aşamada sundukları görüş ve önerileriyle tezime önemli katkılar sağlayan tez izleme komisyonu üyeleri Prof. Dr. Metin SABAN ve Doç. Dr. Ramazan ARSLAN hocalarıma, tez savunmam için jüri üyeliği teklifini kabul eden Prof. Dr. Yasemin ERSOY ve Prof. Dr. Murat YILDIRIM hocalarıma teşekkürü bir borç bilirim. Tezimin yönteminin belirlenmesi ve istatistiki analizlerinin yapılması ve yorumlanmasında emeğini esirgmeden yardımcı olan Öğr. Gör. Dr. Ali Vasfı AĞLARCI ve Doç. Dr. Fatma SÖNMEZ ÇAKIR hocalarıma da ayrıca teşekkürlerimi sunarım.

Anket verilerinin toplanmasında bağımsız denetçilerle irtibata geçerek anket hakkında bilgilendirip, bağımsız denetçilerin iletişim bilgilerini bizimle paylaşarak ve anketin doldurulması konusunda denetçileri teşvik eden Zonguldak, Bartın, Bolu, Karabük, Düzce, Kastamonu ve Sinop illeri Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası başkanlarına ayrı ayrı teşekkür ederim. Anket verilerinin toplanmasında bana eşlik eden Öğr. Gör. İbrahim AYDAŞ hocama da ayrıca teşekkürleri sunuyorum.

Tez sürecinde bana sabırla yaklaşan, yardımını ve desteğini esirgemeyen hakkını ödeyemeyeceğim eşime ve çocuklarıma tüm kalbimle sonsuz minnetlerimi sunarım.

Hasan YAVUZ

## ÖZET

Doktora Tezi

### BAĞIMSIZ DENETİMDE BAĞIMSIZLIK VE KALİTE ALGISI: BATI KARADENİZ'DE BAĞIMSIZ DENETÇİLER ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA

Hasan YAVUZ

Bartın Üniversitesi

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Yaşar ÖZ

Bartın-2023, sayfa: 163

Bağımsız denetimin temel amacı finansal tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamaktır. Bağımsız denetimden beklenen faydaların elde edilebilmesi de denetim faaliyetinin hiçbir baskı ve tesir altında kalmadan yani bağımsız bir şekilde yapılabilmesine bağlıdır. Bağımsız ve kaliteli bir denetim finansal tablo ve raporlara olan güveni artırır, böylece bilgi kullanıcıları doğru bilgilere dayanarak daha isabetli kararlar alabilir.

Yapılan çalışma ile bağımsız denetçilerin bağımsızlık ve kalite algılarını olumlu veya olumsuz etkileyen değişkenleri veya uygulamaları tespit etmek amaçlanmıştır. Bu kapsamda Batı Karadeniz bölgesinde bulunan ve bağımsız denetim yetkisine sahip olan bağımsız denetçilere anket uygulanmıştır. Denetçilerin bağımsızlık algılarını etkileyen; rotasyon, rekabet, denetim ücreti, denetim dışı hizmetler ve denetim komitesi boyutları ile denetim kalitesi arasında anlamlı bir ilişki bulunup bulunmadığını tespit etmek amacıyla regresyon analizi yapılmıştır. Bağımsız denetçilerin cinsiyet, eğitim düzeyi, mesleki unvanı ve denetim firmasına bağlı olarak çalışıp çalışmama durumuna göre bağımsızlık ve kalite algılarında fark olup olmadığını tespit amacıyla t testleri yapılmıştır. Yine bağımsız denetçilerin mesleki tecrübeleri, yaşları ve çalıştıkları il değişkenlerine göre bağımsızlık ve kalite algılarında fark olup olmadığını tespit amacıyla varyans analizi (ANOVA) yapılmıştır.

Çalışma sonucunda bağımsızlığın rotasyon ve rekabet boyutları ile kalite algısı arasında anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir. Denetim firması ile denetim müşterisi arasındaki parasal ilişkinin bağımsızlığı zedeleyebileceği, rotasyon uygulamasının bağımsızlık algısını olumlu etkilediği, denetim müşterisine sunulan denetim dışı hizmetlerin bağımsızlığı olumsuz etkileyebileceği, denetim piyasasında rekabetin bağımsızlığı azaltabileceği ve denetlenen firmada denetim komitesi bulunmasının denetimin bağımsızlığına katkı sağlayabileceği sonuçlarına ulaşılmıştır. Çalışma sonunda hipotez sonuçları, frekans analizi sonuçları ve açık uçlu sorulara verilen cevaplar dikkate alınarak bağımsız denetimde bağımsızlık ve kaliteyi artırmaya yönelik çeşitli öneriler sunulmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** Bağımsız denetim, bağımsız denetçi, denetçi bağımsızlığı, denetim kalitesi, rotasyon, rekabet.

## **ABSTRACT**

**Ph.D. Thesis**

### **PERCEPTION OF INDEPENDENCE AND QUALITY IN INDEPENDENT AUDITING: A RESEARCH ON INDEPENDENT AUDITORS IN THE WEST BLACK SEA REGION**

**Hasan YAVUZ**

**Bartın University**

**Graduate School**

**Department of Business Administration**

**Thesis Advisor: Assoc. Prof. Dr. Yaşar ÖZ**

**Bartın-2023, pp: 163**

The main purpose of independent auditing is to ensure the accuracy and reliability of financial statements. The achievement of the expected benefits from the independent audit depends on the fact that the audit activity can be carried out independently, without any pressure and influence. An independent and high-quality audit increases confidence in financial statements and reports so that information users can make better decisions based on accurate information.

With the study, it is aimed to identify variables or practices that positively or negatively affect the independence and quality perceptions of independent auditors. In this context, a survey was applied to independent auditors in the Western Black Sea region who have independent audit authority. Affecting auditors' perceptions of independence; Simple linear regression analysis was performed to determine whether there was a significant relationship between rotation, competition, audit fee, non-audit services and audit committee dimensions and audit quality. t tests were performed to determine whether there was a difference in the perceptions of independence and quality according to the gender, education level, professional title and whether the independent auditors worked depending on the audit firm. Again, analysis of variance (ANOVA) was performed to determine whether there was a



difference in the perceptions of independence and quality according to the professional experience, age and provincial variables of independent auditors.

As a result of the study, a significant relationship was found between the rotation and competition dimensions of independence and the perception of quality. It was concluded that the monetary relationship between the audit firm and the audit customer may undermine independence, the rotation application may positively affect the perception of independence, the non-audit services provided to the audit client may adversely affect independence, competition in the audit market may reduce independence and the presence of an audit committee in the audited firm may contribute to the independence of the audit. At the end of the study, taking into account the hypothesis results, frequency analysis results and answers to open-ended questions, various suggestions were presented to increase independence and quality in independent auditing.

**Keywords:** Independent audit, independent auditor, auditor independence, audit quality, rotation, competition.

## İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY.....	ii
BEYANNAME.....	iii
ÖNSÖZ .....	iv
ÖZET .....	v
ABSTRACT .....	vii
İÇİNDEKİLER.....	ix
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	xii
TABLOLAR DİZİNİ.....	xiii
EKLER DİZİNİ .....	xv
KISALTMALAR DİZİNİ.....	xvi
1. GİRİŞ.....	1
1.1. Araştırmanın Önemi.....	2
1.2. Araştırmanın Amacı ve Hedefleri .....	4
1.3. Araştırma Problem ve Soruları .....	5
1.4. Araştırma Hipotezleri.....	6
1.5. Literatür Taraması.....	7
1.6. Araştırma Konusunun Literatüre Katkısı .....	23
2. BAĞIMSIZ DENETİM.....	25
2.1. Bağımsız Denetime Duyulan İhtiyaç .....	25
2.2. Bağımsız Denetim Kavramı .....	25
2.3. Bağımsız Denetimin Amaçları .....	27
2.3.1. Bilgilendirme Amacı .....	28
2.3.3. Caydırma Amacı .....	28
2.3.4. Ekonomik Fayda Sağlama Amacı.....	28
2.3.5. Koruma Amacı .....	28
2.4. Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi.....	29

2.5. Bağımsız Denetçilik.....	30
2.6. Bağımsız Denetimin Önemi ve Yararları .....	31
2.6.1. Denetlenen İşlemeye Olan Yararları.....	32
2.6.2. Bilgi Kullanıcılarına Olan Yararları.....	35
2.6.3. Kamuya Olan Yararları .....	37
3. BAĞIMSIZ DENETİMDE BAĞIMSIZLIK .....	39
3.1. Bağımsızlık Kavramı .....	39
3.1.1. Esasta (Gerçekte) Bağımsızlık .....	41
3.1.2. Şekilde (Görünüşte) Bağımsızlık .....	41
3.2. Bağımsızlık Standardı ve Denetim İçin Önemi.....	42
3.3. Bağımsızlığı Tehdit Eden Unsurlar .....	43
3.3.1. Çıkar İlişkisi ve Kişisel Menfaat Tehditleri.....	44
3.3.2. Öz Eleştiri (Kendi Kendini Denetleme) Tehditleri .....	44
3.3.3. Savunuculuk (Savunma) Tehditleri.....	44
3.3.4. Yakınlık (Aşinalık) ve Güven Tehditleri.....	44
3.3.5. Korkutma (Yıldırma) Tehditleri .....	45
3.4. Bağımsızlık Kapsamında Yapılan Yasal Düzenlemeler .....	46
3.4.1 Bağımsızlıkla İlgili Uluslararası Düzenlemeler .....	47
3.4.2 Bağımsızlık ile İlgili Ulusal Düzeyde Yapılan Düzenlemeler .....	52
3.5. Bağımsızlık İlkesinin Zedelendiği Örnek Vakalar .....	55
3.5.1. Enron Skandalı.....	56
3.5.2. Parmalat Vakası.....	57
3.5.3. Toshiba Vakası .....	58
3.5.4. Worldcom Vakası.....	58
4. BAĞIMSIZ DENETİMDE BAĞIMSIZLIK VE KALİTE İLİŞKİSİ.....	59
4.1. Bağımsız Denetimde Kalite .....	59
4.2. Bağımsızlık ve Kalite Algısına İlişkin Araştırılan Faktörler .....	61

4.2.1. Rotasyon (Denetim Firmasının Görev Süresi) .....	63
4.2.2. Denetim Piyasasındaki Rekabet.....	65
4.2.3. Denetim Ücreti.....	66
4.2.4. Denetim Komitesi.....	68
4.2.5. Denetim Dışı Hizmetler.....	71
<b>5. BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN DENETİMDE BAĞIMSIZLIK VE KALİTE ALGILARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA .....</b>	<b>73</b>
5.1. Yöntem .....	73
5.1.1. Araştırma Evreni ve Örneklemi .....	73
5.1.2. Araştırmanın Kısıtları .....	74
5.1.3. Anket Formunun Hazırlanması.....	74
5.1.4. Araştırma Modeli.....	75
5.1.5. Verilerin Analizinde Kullanılan İstatistiksel Yöntemler .....	76
5.2. Bulgular ve Yorum .....	77
5.2.1. Geçerlik ve Güvenirlik Analizleri.....	77
5.2.2. Normal Dağılım Sonuçları.....	80
5.2.3. Tanımlayıcı İstatistikler.....	80
5.2.4. Hipotezlerin Test Edilmesi .....	94
5.2.5. Araştırma Hipotezlerine Yönelik Genel Bir Değerlendirme .....	119
5.2.6. Bağımsız Denetçilerin Görüş ve Önerilerine Yönelik Bulgular.....	126
<b>6. SONUÇ VE ÖNERİLER .....</b>	<b>136</b>
6.1. Araştırma Sonuçları .....	136
6.2. Öneriler.....	141
<b>KAYNAKLAR .....</b>	<b>143</b>
<b>EKLER .....</b>	<b>155</b>
Ek 1: Anket Formu .....	155
<b>ÖZGEÇMİŞ .....</b>	<b>161</b>

## ŞEKİLLER DİZİNİ

<b>Şekil No</b>	<b>Sayfa No</b>
<b>5.1:</b> Araştırma modeli.....	76
<b>5.2:</b> Bağımsız denetçilerin görüş ve önerilerine ait kelime bulutu.....	126
<b>5.3:</b> Bağımsız denetçilerin görüş ve önerilerinin sınıflandırması.....	127
<b>5.4:</b> Bağımsız denetçilerin araştırma konusuna ilişkin önerilerinin sınıflandırması.....	127

## TABLolar DİZİNİ

<b>Tablo No</b>	<b>Sayfa No</b>
1.1: Denetçi bağımsızlığı ve kalite algısına yönelik yapılan uluslararası çalışmalar .....	8
1.2: Denetimin bağımsızlığına ilişkin ulusal düzeyde yapılan çalışmalar .....	19
4.1: Araştırılan değişkenler kullanılarak yapılan çalışmalar .....	61
5.1: Kullanılan ölçeklere ilişkin güvenilirlik değerleri (Cronbach Alpha) .....	75
5.2: Faktör analizi sonuçları .....	78
5.3: Korelasyon değerleri ve Fornell-Larcker ayrışma geçerliliği katsayıları.....	79
5.4: Normal dağılım sonuçları.....	80
5.5: Araştırmaya katılan bağımsız denetçilere yönelik demografik bilgiler .....	80
5.6: Değişkenlere ilişkin ortalama ve standart sapmalar .....	82
5.7: Rotasyon uygulaması ile ilgili ifadeler için ortalamalar .....	83
5.8: Bağımsız denetçilerin rotasyon uygulaması ile ilgili ifadelere katılım oranları .....	83
5.9: Denetim ücreti ile ilgili ifadeler için ortalamalar .....	84
5.10: Bağımsız denetçilerin denetim ücreti ile ilgili ifadelere katılım oranları.....	85
5.11: Denetim dışı hizmetler ile ilgili ifadeler için ortalamalar .....	86
5.12: Denetim dışı hizmetler ile ilgili ifadelere katılım oranları .....	86
5.13: Rekabet ile ilgili ifadeler için ortalamalar.....	87
5.14: Rekabet ile ilgili ifadelere katılım oranları .....	88
5.15: Denetim komitesi ile ilgili ifadeler için ortalamalar .....	88
5.16: Denetim komitesi ile ilgili ifadelere katılım oranları .....	89
5.17: Denetim kalitesi ile ilgili ifadeler için ortalamalar.....	90
5.18: Denetim kalitesi ile ilgili ifadelere katılım oranları .....	91
5.19: Denetimde bağımsızlık ve kaliteyi artırmaya yönelik ifadeler için ortalamalar .....	92
5.20: Denetimde bağımsızlık ve kaliteyi artırmaya yönelik ifadelere katılım oranları.....	93
5.21: Bağımsız denetimde bağımsızlık ve kalite algısı ilişkisi .....	95
5.22: İki kategorili değişkenler için t testi sonuçları .....	97
5.23: Cinsiyet değişkenine göre t testi sonuçları.....	98
5.24: Denetim firmasına bağlı olup olmama durumuna göre t testi sonuçları .....	100
5.25: Öğrenim durumuna göre t test sonuçları .....	102
5.26: Mesleki unvana göre t testi sonuçları .....	104
5.27: İkidenden fazla kategorili değişkenler için ANOVA testi sonuçları .....	107
5.28: Rotasyon boyutu için yaşa göre ANOVA sonuçları .....	107

5.29: Ücret boyutu için yaşa göre ANOVA sonuçları.....	108
5.30: Ücret boyutuna ilişkin yaş değişkeni için Post Hoc test sonuçları.....	108
5.31: Denetim dışı hizmetler boyutu için yaşa göre ANOVA sonuçları.....	109
5.32: Denetim dışı hizmetler boyutu yaş değişkeni için Post Hoc test sonuçları.....	109
5.33: Rekabet boyutu için yaşa göre ANOVA sonuçları.....	110
5.34: Denetim komitesi boyutu için yaşa göre ANOVA sonuçları.....	110
5.35: Denetim komitesi boyutuna ilişkin yaş değişkeni için Post Hoc test sonuçları.....	111
5.36: Denetim kalite algısı için yaşa göre ANOVA sonuçları .....	111
5.37: Rotasyon boyutu için mesleki tecrübeye göre ANOVA sonuçları .....	112
5.38: Ücret boyutu için mesleki tecrübeye göre ANOVA sonuçları.....	112
5.39: Denetim dışı hizmetler boyutu için mesleki tecrübeye göre ANOVA sonuçları.....	113
5.40: Rekabet boyutu için mesleki tecrübeye göre ANOVA sonuçları .....	113
5.41: Denetim komitesi boyutu için mesleki tecrübeye göre ANOVA sonuçları .....	114
5.42: Denetim kalite algısı için mesleki tecrübeye göre ANOVA sonuçları .....	114
5.43: Kalite algısına ilişkin mesleki tecrübe değişkeni için Post Hoc test sonuçları .....	114
5.44: Rotasyon boyutu için görev yapılan il değişkenine göre ANOVA sonuçları .....	115
5.45: Rotasyon boyutuna ilişkin il değişkeni için Post Hoc test sonuçları.....	115
5.46: Ücret boyutu için görev yapılan il değişkenine göre ANOVA sonuçları .....	116
5.47: Denetim dışı hizmetler boyutu için il değişkenine göre ANOVA sonuçları.....	117
5.48: Rekabet boyutu için görev yapılan il değişkenine göre ANOVA sonuçları .....	117
5.49: Denetim komitesi boyutu için il değişkenine göre ANOVA sonuçları.....	118
5.50: Denetim komitesi boyutuna ilişkin il değişkeni için Post Hoc test sonuçları .....	118
5.51: Denetim kalite algısı için görev yapılan il değişkenine göre ANOVA sonuçları ....	119
5.52: Bağımsızlık algısı ile kalite algısı arasındaki ilişkiye yönelik hipotez sonuçları.....	119
5.53: Cinsiyet değişkenine göre oluşturulan hipotez sonuçları.....	120
5.54: Denetim firmasına bağlı çalışma durumuna göre oluşturulan hipotez sonuçları.....	121
5.55: Öğrenim düzeyi değişkenine göre oluşturulan hipotezlerin sonuçları.....	122
5.56: Mesleki unvan değişkenine göre oluşturulan hipotezlerin sonuçları .....	123
5.57: Yaş değişkenine göre oluşturulan hipotezlerin sonuçları.....	124
5.58: Mesleki tecrübe değişkenine göre oluşturulan hipotezlerin sonuçları .....	124
5.59: Faaliyet gösterilen il değişkenine göre oluşturulan hipotezlerin sonuçları .....	125

## EKLER DİZİNİ

<u>Ek No</u>	<u>Sayfa No</u>
<b>EK 1.</b> Anket Formu.....	155



## KISALTMALAR DİZİNİ

AAPA	: Amerikan Serbest Muhasebeciler Birliği
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
ANOVA	: Analysis of Variance (Varyans Analizi)
AVE	: Average Variance Extracted (Çıkarılan Ortalama Varyans)
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDS	: Bağımsız Denetim Standartları
CR	: Composites Reliability (Bileşik Güvenilirlik)
DDH	: Denetim Dışı Hizmetler
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu
EY	: Ernst ve Young
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
INTOSAI	: Uluslararası Sayıştaylar Birliği
KAYİK	: Kamu Yararını İlgilendiren Kurumlar
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsü
KPMG	: Klynveld Peat Marwick Goerdeler
MSV	: Maximum Shared Variance (Maksimum Paylaşılan Varyans)
NAS	: Non Audit Services (Denetim Dışı Hizmetler)
PwC	: PricewaterhouseCoopers
SEC	: Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SMMMO	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
SOX	: Sarbanes-Oxley Kanunu
SPSS	: Statistical Packages for the Social Sciences
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TDS	: Türkiye Denetim Standartlarını
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSF	: Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu

TTK : Türk Ticaret Kanunu

TÜRMOB : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler  
Odaları Birliği

YMM : Yeminli Mali Müşavir

# 1. GİRİŞ

2000’li yılların başlarında yaşanan muhasebe ve denetim skandalları bağımsız denetim alanında önemli bir dönüm noktası olmuştur. Özellikle bu olaylar sonrasında denetimin bağımsızlığı ve güvenilirliği sorgulanmaya başlamıştır. Piyasaların etkin bir şekilde işleyebilmesi için doğru ve güvenilir bilgiye olan ihtiyacın önemi bir kez daha ortaya çıkmıştır. Özellikle yatırımcılar ve kredi verenler açısından finansal bilgilerin doğruluğu ayrı bir öneme sahiptir. Bağımsız denetimin bağımsızlığını ve kalitesini arttırabilmek için başta ABD ve AB ülkelerinde olmak üzere birçok ülkede bağımsız denetim alanında düzenlemeler yapılmış ve halen yeni düzenlemeler yapılmaktadır. Bu doğrultuda Türkiye’de de bağımsız denetim alanında düzenlemeler yapmak üzere Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. KGK bağımsız denetim alanında; uluslararası standartlarla uyumlu bağımsız denetim standartları, kalite kontrol standartları, etik kurallar ve diğer düzenlemeleri yapmaktadır.

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde, bağımsız denetim şöyle tanımlanmıştır: “*Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır.*” (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2012). Daha öz bir ifade ile bağımsız denetim, bağımsız denetime tabi olan işletmelerin finansal tablo ve bilgilerinin önceden belirlenen standartlara, ölçütlere ve kurallara uygunluğunu tespit etmek amacıyla yapılan ve bilgi kullanıcılarına makul güvence veren bir denetim türüdür. Bağımsız denetçiler denetlediği işletmelerin finansal tablo ve bilgileri hakkında bir görüş bildirmektedir. Denetçinin görüşünü hiçbir etki ve baskı altında kalmadan raporlaması bağımsız denetimin kalitesi ve güvenilirliği açısından oldukça önemlidir. Bu noktada denetim faaliyetinin gerçekten bağımsız yapılabildiği hususu önem kazanmaktadır. Yapılan çalışma ile bağımsız denetçilerin bağımsızlık ve kalite algılarını etkilediği düşünülen çeşitli değişkenler ve uygulamalar hakkında algıları araştırılmıştır. Bağımsız denetçilerin bağımsızlık ve kalite ile ilgili görüşlerinden hareketle, bağımsız denetimle ilgili çeşitli uygulamalar değerlendirilerek bağımsızlık ve kaliteyi arttırmaya yönelik çeşitli öneriler geliştirilmiştir.

## 1.1. Araştırmanın Önemi

Bağımsız denetimde en önemli hususların başında bağımsızlık gelmektedir. Bağımsızlık, denetim yapan firmaların hiçbir tesir altında kalmadan denetim raporlarını hazırlayabilmeleri anlamına gelmektedir. Denetim firması denetim raporunu bağımsız bir şekilde hazırladığında bağımsız denetimden beklenen faydalar sağlanacaktır. Bağımsız denetim sisteminin sağlıklı işlemesiyle birlikte denetim firmaları işlerinde daha titiz davranacaklar, denetlenen işletmeler de mali tablo ve kayıtlarını daha dikkatli hazırlayacaktır, böylece daha kaliteli finansal tablo ve raporlar sunulabilecektir. Bu tablo ve raporlardan yararlanan ortaklar, kredi kuruluşları, bireysel ve kurumsal yatırımcılar gibi paydaşlar da daha doğru finansal bilgilere ulaşılacaklardır.

Bağımsızlık, denetim kalitesini etkileyen unsurlardan bir tanesidir. Bağımsız hareket edemeyen bir denetçi veya denetim kurumu tarafından sunulan hiçbir bilgi güven vermeyecek ve bilgi kullanıcıları tarafından kabul görmeyecektir. Hem Türkiye’de hem de diğer ülkelerde denetim mesleğinin itibarını korumak ve piyasaların ihtiyaç duyduğu güvenli bilgiyi sunmak için birçok yasal düzenleme yapılmaktadır (Yükçü ve Gelirlioğlu, 2020). Birçok ülkede yaşanan muhasebe ve denetim skandallarının Türkiye’de de yaşanmaması için bağımsız denetime büyük önem verilmekte ve bazı yasal düzenlemeler yapılmaktadır. Bu noktada bağımsız denetimin önemi, şüphesiz hem işletmeler için hem de toplum için çok büyüktür (Akyüz ve Kestane, 2020). Bağımsızlık üçlü sacayağına benzetilecek olunursa, bunlardan birini meslek mensupları, diğerini müşteriler ve son ayağını da toplum oluşturmaktadır. Bağımsız denetçiler birer kamu görevlisi gibi davranmalı ve toplumun menfaatlerini korumalıdır. Meslek mensubu olarak bir taraf tutma söz konusu olmamalıdır. Bağımsızlığı zedeleyecek tehditlerle karşı yeni etik kurallar meslek mensupları için bir kılavuz olmalıdır (Kardeş Selimoğlu ve Tiğre, 2021). Denetimin bağımsızlığı, bağımsız denetime tabi olan işletmelerin mali tablolarına olan güvenin artması açısından oldukça önemlidir. Zira denetçiler denetim raporlarını hazırlarken ne kadar bağımsız hareket edebilirlerse hazırladıkları raporlar da o derecede tarafsız, doğru ve güvenilir olacaktır. İşletme ile ilişkisi bulunan kredi kuruluşları, yatırımcılar, ortaklar vb. birçok taraf açısından da bu bilgilerin doğruluğu büyük önem arz etmektedir. Çünkü ilgili tüm gruplar işletmenin mali tablo ve raporlarındaki bilgileri doğru kabul ederek çeşitli kararlar almaktadır. Alınan kararlarda etkili olan en önemli faktörlerden bir tanesi de bağımsız denetim raporlarıdır. Bu raporlara olan güvenin yüksek olması yatırımcıların kararlarına olumlu bir etki yapacaktır.

2000’li yılların başından itibaren ortaya çıkan bu skandallarla birlikte, öncelikle ABD’de daha sonra ise diğer gelişmiş ülke ekonomilerinde kamunun sermaye piyasalarına olan güvenini yeniden sağlayabilmek adına, bağımsız denetim alanında arka arkaya bir takım köklü düzenlemeler yapılmıştır. Bu bağlamda, bağımsız denetimin daha kaliteli ve yeterli güvenilirlikte yapılmasını temin etmek amacıyla bağımsız denetim standartları güncellenmiş, yeni gözetim ve denetim mekanizmaları oluşturulmuştur. Yapılan düzenlemelerle bağımsız denetim faaliyetleri daha sıkı bir denetime tabi tutulmuştur (Yavuz, 2011). IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) etik kuralları oluşturup yayınlamaktadır. Üye ülkelerin ise bu kuralları kendi mevzuatları ve kültürleri ile uyumlaştırmalarını ve öyle yayınlamalarını önermektedir. Etik kurallar ile meslekte şeffaflık, dürüstlük, tarafsızlık ve hesap verilebilirliğin sağlanabileceği kabul edilmektedir. Bu sayede etik kurallar meslek mensuplarına diğer paydaşlar tarafından duyulan güveni de arttıracığı düşünülmektedir. IFAC son yayınladığı etik ilkeleri bağımsızlık standardı ile çok fazla ilişkilendirmiştir. Bu kapsamda KGK da bağımsız denetçiler için olan etik kuralları bağımsızlık standardı ile bütünleşik bir yapıda ele alarak yayınlamıştır (Kardeş Selimoğlu ve Tiğre, 2021). Hem dünyada hem de Türkiye’de düzenleyici kurumlar tarafında bağımsızlığı sağlayabilme adına sürekli düzenlemeler yapılmaktadır.

Tüm bağımsız denetim standartlarına rağmen bağımsız denetim sisteminin sorunsuz işlediğini söylemek mümkün değildir. Geçmişte yaşanan muhasebe ve denetim skandalları da bunu tasdik etmektedir. Skandallar sonucunda kamu gözetim kurumlarına duyulan ihtiyaç daha da artmıştır. Kamu gözetim kurumlarının kuruluşuna neden olan skandalların başında; Enron, Worldcom, ve Parmalat skandalları gelmektedir. Birçok ülkede bu konuda yapılan çalışmaların yanında Türkiye’de de bu ihtiyacı karşılamak için bağımsız denetim sisteminin gözetimini yapmak üzere tek bir otoritenin yetkilendirilmesi yoluna gidilmiştir (Alkan ve Türel, 2019). Bu kapsamda 2011 yılında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. KGK Türkiye’de Bağımsız Denetim konusunda düzenleme yapmakla sorumlu en yetkili kuruluştur. KGK; hem bağımsız denetim standartları, bağımsız denetçiler için etik kurallar, kalite kontrol standartları hazırlamakta hem de uygulamaya yön veren düzenlemeler yapmaktadır. Bu düzenlemelerin denetçi bağımsızlığını sağlamada yeterli olup olmadığı, bu düzenlemelerden hangilerinin bağımsızlığı olumlu veya olumsuz etkilediği araştırılması gereken bir konudur. Bu noktada denetimin bağımsızlığına ve

kalitesine yönelik olarak yapılan düzenlemeler ve uygulamalar hakkında bağımsız denetçilerin görüşleri oldukça önemlidir.

Yapılan çalışma ile denetçi bağımsızlığının rotasyon (görev süresi), denetim ücreti, denetim dışı hizmetler, rekabet ve denetim komitesi boyutlarının denetçilerin denetim kalitesi algısı ile ilişkisi araştırılmıştır. Denetçilerin algılarını olumlu ve olumsuz etkileyen değişkenler belirlenmiştir. Yine denetçilerin Türkiye'deki bağımsız denetim faaliyetlerinin kalitesine yönelik algıları tespit edilmiştir. Ayrıca bağımsız denetimde bağımsızlık ve kaliteyi artırmaya yönelik çeşitli öneriler hakkında denetçilerin görüşleri öğrenilmiştir. Denetimin bağımsızlık boyutlarına ilişkin olarak Türkiye'de yapılan çalışmaların ağırlıklı olarak rotasyon uygulamasına (Gülçek, 2006; Atıcı, 2020; Önal, 2020; Özger ve Tuğay, 2020; Kaçmaz ve Türel, 2021; Kaya, 2022) yönelik olduğu ve ağırlıklı ikincil verilere dayandığı görülmektedir. Türkiye'de bağımsızlığın ücret boyutuna yönelik olarak da az sayıda (Karakaş, 2008; Ercan, 2017; Meral 2019) çalışma yapıldığı görülmüştür. Bağımsızlığın denetim dışı hizmetler boyutu (Aldoğan, 2004; Bodur, 2007) ile ilgili olarak da yine az sayıda çalışma yapıldığı görülmüştür. Türkiye'de bağımsızlığın rekabet boyutuna yönelik olarak ise yalnızca bir çalışmaya (Ercan, 2017) rastlanmıştır. Denetlenen firmada denetim komitesi bulunmasının bağımsızlık ve kalite algısına etkisine yönelik Türkiye'de ampirik bir çalışmaya rastlanmamıştır. Yapılan çalışma hem kullanılan yöntem hem de araştırılan değişkenler yönü ile önemli bir eksikliği gidermiş olacak ve bu yönü ile literatüre önemli katkılar sağlayacaktır. Ayrıca araştırma sonuçlarının bağımsız denetimde bağımsızlık ve kaliteyi artırmaya yönelik olarak; ücret, rekabet, rotasyon, denetim dışı hizmetler ve denetim komitesi alanlarında yapılacak düzenlemeler için dayanak teşkil edebilecek bazı bilgi ve önerileri içerdiği düşünülmektedir.

## **1.2. Araştırmanın Amacı ve Hedefleri**

Çalışmanın amacı; bağımsız denetimin en önemli aktörü olan bağımsız denetçilerin denetimin bağımsızlığı ve kalitesi hakkındaki algılarını araştırmak ve bağımsızlık algısını olumlu veya olumsuz etkileyen değişkenleri belirleyip denetimde bağımsızlığı artırmaya yönelik çeşitli öneriler geliştirmektir. Bu doğrultuda çeşitli değişkenlerin (rotasyon, denetim ücreti, rekabet, denetim dışı hizmetler ve denetim komitesi) denetimin bağımsızlığını nasıl etkilediği hakkında denetçilerin görüşleri alınmıştır. Ayrıca bağımsız denetim sisteminin daha iyi işleyebilmesi için literatürden çıkarılan ve bağımsız denetçilerden gelen bazı

alternatif uygulama önerilerinin kabul düzeyi test edilmiştir. Bu uygulama önerilerinden (Müşteri kotası, denetim ücret tarifesi, denetim dışı hizmetlerin bütünüyle yasaklanması gibi) kabul gören öneriler belirlenmiştir.

Çalışmanın hedefleri şöyle sıralanabilir;

- 1- Denetçilerin cinsiyeti, yaşı, eğitim düzeyi, mesleki unvanı, mesleki tecrübesi, faaliyet gösterdikleri il ve faal olarak denetçilik yapıp yapmama değişkenlerine göre bağımsızlık algılarında farklılık olup olmadığı ve varsa hangi gruplar arasında farklılık olduğunun belirlenmesi,
- 2- Denetimin bağımsızlığını zedelediği düşünülen değişkenlerin belirlenmesi,
- 3- Denetimin bağımsızlığını artırdığı düşünülen değişkenlerin belirlenmesi,
- 4- Denetimin bağımsızlığını arttırmaya yönelik olarak, çeşitli uygulama önerileri hakkında bağımsız denetçilerin görüşleri ışığında genel kabul gören uygulamaların belirlenmesi,
- 5- Bağımsız denetçilerin denetimin kalitesine yönelik algılarının belirlenmesi,
- 6- Denetçilerin denetimde bağımsızlık ve kaliteyi arttırmaya yönelik olarak sundukları görüş ve önerilerin sınıflandırılması,
- 7- Bağımsızlığın rotasyon, ücret, denetim dışı hizmetler, rekabet, denetim komitesi boyutları ile kalite algısı arasında anlamlı bir ilişki bulunup bulunmadığının belirlenmesi.

### **1.3. Araştırma Problem ve Soruları**

Bağımsız denetim alanında yapılan çeşitli düzenlemeler ve uygulamaların bağımsız denetimde bağımsızlık ve kaliteyi nasıl etkilediği konusu araştırmanın temel sorunsalı olmuştur. Bu bağlamda bağımsız denetimin en önemli aktörü olan bağımsız denetçilerin görüşlerine başvurulmuştur. Rotasyon uygulaması, denetim ücreti, denetim dışı hizmetler, denetim piyasasındaki rekabet ve denetim komitesinin bağımsız denetçilerin bağımsızlık ve kalite algıları üzerindeki etkileri araştırmaya konu edilmiştir.

Çalışma kapsamında aşağıdaki soruların cevapları aranacaktır:

- 1- Rotasyon uygulaması, bağımsız denetçilerin bağımsızlık algısını nasıl etkilemektedir? Rotasyon uygulamasının bağımsızlığa etkisi konusunda bağımsız denetçilerin cinsiyeti, yaşı, tecrübesi, denetim firmasına bağlı çalışıp çalışmama durumu, öğrenim düzeyi gibi değişkenlere göre fark bulunmakta mıdır? Fark varsa hangi gruplar arasındadır?

2- Bağımsız denetim ücreti, bağımsız denetçilerin bağımsızlık algısını nasıl etkilemektedir? Denetim ücretinin bağımsızlığa etkisi konusunda bağımsız denetçilerin cinsiyeti, yaşı, tecrübesi, denetim firmasına bağlı çalışıp çalışmama durumu, öğrenim düzeyi gibi değişkenlere göre fark bulunmakta mıdır? Fark varsa hangi gruplar arasındadır?

3- Denetim müşterisine sunulan denetim dışı hizmetler, bağımsız denetçilerin bağımsızlık algısını nasıl etkilemektedir? Denetim dışı hizmetlerin bağımsızlığa etkisi konusunda bağımsız denetçilerin cinsiyeti, yaşı, tecrübesi, denetim firmasına bağlı çalışıp çalışmama durumu, öğrenim düzeyi gibi değişkenlere göre fark bulunmakta mıdır? Fark varsa hangi gruplar arasındadır?

4- Bağımsız denetim piyasasındaki rekabet, bağımsız denetçilerin bağımsızlık algısını nasıl etkilemektedir? Rekabetin bağımsızlığa etkisi konusunda bağımsız denetçilerin cinsiyeti, yaşı, tecrübesi, denetim firmasına bağlı çalışıp çalışmama durumu, öğrenim düzeyi gibi değişkenlere göre fark bulunmakta mıdır? Fark varsa hangi gruplar arasındadır?

5- Bağımsız denetime tabi olan firmalarda denetim komitesi bulunması, bağımsız denetçilerin bağımsızlık algısını nasıl etkilemektedir? Denetim komitesinin bağımsızlığa etkisi konusunda bağımsız denetçilerin cinsiyeti, yaşı, tecrübesi, denetim firmasına bağlı çalışıp çalışmama durumu, öğrenim düzeyi gibi değişkenlere göre fark bulunmakta mıdır? Fark varsa hangi gruplar arasındadır?

6- Bağımsız denetçilerin denetimin kalitesine yönelik algıları nasıldır? Bağımsız denetçilerin cinsiyeti, yaşı, tecrübesi, denetim firmasına bağlı çalışıp çalışmama durumu, öğrenim düzeyi gibi değişkenlere göre kalite algılarında fark bulunmakta mıdır? Fark varsa hangi gruplar arasındadır?

7- Bağımsızlıkla ilgili olarak rotasyon düzenlemesi, denetim ücreti, denetim dışı hizmetler, denetim piyasasındaki rekabet ve denetim komitesi değişkenleri denetim kalitesi arasında anlamlı bir ilişki var mıdır? Anlamlı bir ilişki varsa hangi değişkenlerdedir?

#### **1.4. Araştırma Hipotezleri**

Araştırma kapsamında kurulan temel hipotezler aşağıdaki gibidir. Hipotezlerin test edilmesi başlığı altında alt hipotezlerle birlikte hipotez sonuçları verilmiştir.

H1: Bağımsızlığın rotasyon boyutu ile kalite algısı arasında anlamlı bir ilişki vardır. H2: Bağımsızlığın ücret boyutu ile kalite algısı arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H3: Bağımsızlığın denetim dışı hizmetler boyutu ile kalite algısı arasında anlamlı bir ilişki vardır.



- H4: Bağımsızlığın rekabet boyutu ile kalite algısı arasında anlamlı bir ilişki vardır.
- H5: Bağımsızlığın denetim komitesi boyutu ile kalite algısı arasında anlamlı bir ilişki vardır.
- H6: Cinsiyete göre değişken ifadelerine verilen puan ortalamaları arasında anlamlı bir fark yoktur.
- H7: Denetçinin bir denetim firmasına bağlı olarak çalışıp çalışmama durumuna göre değişken ifadelerine verilen puan ortalamaları arasında anlamlı fark vardır.
- H8: Öğrenim durumuna göre değişken ifadelerine verilen puan ortalamaları arasında anlamlı fark vardır.
- H9: Denetçilerin unvanlarına göre değişken ifadelerine verilen puan ortalamaları arasında anlamlı fark vardır.
- H10: Yaşa göre değişken ifadelerine verilen puan ortalamaları arasında anlamlı fark vardır.
- H11: Mesleki tecrübeye göre değişken ifadelerine verilen puan ortalamaları arasında anlamlı fark vardır.
- H12: Çalışılan ile göre değişken ifadelerine verilen puan ortalamaları arasında anlamlı fark yoktur.

## **1.5. Literatür Taraması**

Bağımsız denetimde bağımsızlık ve kalite algısını araştıran çalışmalara aşağıda yer verilmiştir. Yapılan çalışmalarda konu farklı paydaş grupları ve farklı değişkenler üzerinden araştırılmıştır. Bazı çalışmalar denetçiler üzerinde, bazıları denetim raporlarını kullanan bilgi kullanıcıları üzerinde, bazıları da denetleyen-denetlenen, denetleyen-bilgi kullanıcısı gibi birkaç grup üzerinde yapılmıştır. Yapılan bazı çalışmalarda bir değişkenin bağımsızlık algısına etkisi araştırılırken; bazı çalışmalarda birkaç değişkenin bağımsızlık algısı üzerindeki etkisi araştırılmıştır. Yani bazı çalışmalarda sadece rotasyon, denetim komitesi, denetim dışı hizmetler, rekabet veya denetim ücreti gibi bir değişkenin bağımsızlığa etkisi araştırılmış iken; bazı çalışmalarda da hem denetim ücreti hem denetim dışı hizmetlerden alınan ücretler hem rekabet hem rotasyon gibi birkaç değişkenin bağımsızlığa etkisi araştırılmıştır. Araştırma konusunu oluşturan alt boyutlar (denetim ücreti, rotasyon, rekabet, denetim dışı hizmetler, denetim komitesi) dikkate alınarak literatür verilmiştir. Denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesi konusunu ilgili değişkenler üzerinden araştıran uluslararası çalışmalar aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo 1.1: Denetçi bağımsızlığı ve kalite algısına yönelik yapılan uluslararası çalışmalar

Yazar ve Yıl	Araştırma Konusu ile İlgili Değişkenlere Yönelik Sonuç / Sonuçlar	Veri Kaynağı
<b>Shockley (1981)</b>	Yüksek rekabet ve denetim dışı hizmetlerin bağımsızlığı zedelediği, görev süresi bağımsızlığı etkilemediği	Bağımsız denetçiler, kredi memurları, finansal analistler
<b>Gul (1989)</b>	Denetim dışı hizmetler ve rekabetin bağımsızlığı olumlu etkilediği	Bankacılar
<b>Beattie vd. (1999)</b>	Ücret ve denetim dışı hizmetler bağımsızlık için tehdit olarak görülmüş	Finans yöneticileri, bağımsız denetçiler ve finans yazarları
<b>Canning ve Gwilliam (1999)</b>	Denetim dışı hizmetlerin bağımsızlık algısını azalttığı	Finansal bilgi kullanıcıları
<b>Craswell (1999)</b>	Denetim dışı hizmetlerin bağımsızlığını etkilemediği	Şirket verileri (İkincil veri)
<b>Abu Bakar vd. (2005)</b>	Yüksek seviyedeki bir rekabet ortamı, denetim firmasının uzun süre aynı müşteriye hizmet vermesi, denetlenen işletmede bir denetim komitesinin olmaması durumlarında denetimde bağımsızlığın kaybolma riskinin yüksek olduğu	Banka kredi memurları
<b>Alleyna ve Devonish (2006)</b>	Denetim dışı hizmetler, yüksek rekabet, uzun süre görev yapma denetçi bağımsızlığı algısını olumsuz etkilediği	Bağımsız denetçiler ve bilgi kullanıcıları
<b>Law (2008)</b>	Denetim dışı hizmetlerin ve yüksek rekabetin denetçilerin bağımsızlık algıları üzerinde olumsuz etkilediği	Bağımsız denetçiler
<b>Quick ve Warming-Rasmussen (2009)</b>	Denetim firması tarafından müşterisine aynı zamanda denetim dışı hizmetler sunmanın görünüşte bağımsızlığı zedelediği	Finansal bilgi kullanıcıları
<b>Abu Bakar ve Ahmad (2009)</b>	Yüksek denetim ücreti, denetim firmalarının yüksek rekabet ortamında bulunması, denetim firmasının uzun süre aynı müşteriye hizmet vermesi, müşteri işletmeye denetim dışı hizmetlerin sağlanması, müşteri işletmede denetim komitesinin olmaması denetimin bağımsızlığı için risk olduğu	Muhasebeciler
<b>Almalhuf (2009)</b>	Denetim firmasının uzun süre denetim yapması da denetimin bağımsızlığını olumsuz etkilediği, denetim firmaları arasındaki rekabet ve denetim müşterisinden alınan ücretin de denetimin bağımsızlığını olumsuz etkilediği, denetim müşterisinde bir denetim komitesinin varlığının denetçi bağımsızlığını arttırdığı	Bağımsız denetçiler, banka kredi memurları
<b>Daniels ve Booker (2011)</b>	Denetçi görev süresinin uzunluğunun (rotasyon) kredi sorumlularının bağımsızlık ve kalite algılarını önemli ölçüde etkilemediği	Kredi memurları

<b>Dart (2011)</b>	Müşteriye ekonomik bağımlılığın (ücret) ve denetim dışı hizmetlerin sağlanmasının, denetçi ve müşteri arasındaki uzun vadeli ilişkilerden ziyade denetçi bağımsızlığına yönelik daha büyük tehditler olduğu	Bireysel ve kurumsal yatırımcı
<b>Al-Ajmi ve Saudagaran (2011)</b>	Denetimin bağımsızlığını etkileyen en önemli faktörlerin; denetçinin müşterisine ekonomik bağımlılığı ve denetim dışı sağlanan hizmetler, rekabet ve uzun süre aynı müşteriye hizmet vermek olduğu	Banka kredi memurları ve finansal analistler
<b>Adeyemi ve Akinniyi (2011)</b>	Yüksek denetim ücreti ve denetçinin görev süresinin (rotasyon) denetimin bağımsızlığını etkilediği	Firma yöneticileri, öğretim elemanları, borsa araçları ve bağımsız denetçiler
<b>Danies ve Booker (2011)</b>	Şirket bir denetim firması rotasyon politikası izlediğinde kredi görevlilerinin bağımsızlık algılarında bir artış olduğu, Rotasyon dâhilindeki denetçilerin görev süresinin uzunluğu ise kredi görevlilerinin bağımsızlık algılarını değiştirmedeği	Kredi görevlileri
<b>Ahmad (2012)</b>	Uzun denetim görev sürelerinin (rotasyon), denetim müşterisine finansal bağımlılığın (ücret), denetim müşterisine denetim dışı hizmetlerin sağlanmasının bağımsızlığa yönelik tehditler olduğu	Yatırımcılar ve kredi memurları
<b>Ratzinger (2013)</b>	Denetim dışı ücretlerin seviyesinin yüksek olmasının denetçilerin bağımsızlığını azalttığına yönelik bir bulguya ulaşılammıştır	İşletme verisi (İkincil veri)
<b>Suseno (2013)</b>	Denetçi bağımsızlığının sağlanması ve yeterli denetim ücretlerinin belirlenmesi yoluyla denetim kalitesinin artacağı	Muhasebeciler
<b>Mohamed ve Habib (2013)</b>	Denetim personeli (denetim ekibi) rotasyonun denetim kalitesini pek arttırmayacağı, denetim firması rotasyonun ise denetim kalitesini ve denetçi bağımsızlığını arttıracaktır	Bağımsız denetçiler (4 büyük denetim firması)
<b>Rahmina ve Agoes (2014)</b>	Denetçi bağımsızlığı algısı ile denetim kalitesi arasında anlamlı bir ilişki olduğu, denetim görev süresinin denetim kalitesini önemli ölçüde etkilemediği, denetim ücretinin denetim kalitesi üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisi olduğu	Bağımsız denetçiler, denetim firması yöneticileri
<b>Said ve Khasharmeh (2014)</b>	Zorunlu rotasyon uygulamasının denetimin bağımsızlığına yönelik algıyı geliştirdiği	Denetçiler, denetim firması yöneticileri
<b>Omondi (2017)</b>	Denetim komitesinin denetimin bağımsızlığını olumlu etkilediği ve görev süresinin uzun olmasının da denetim kalitesi ve bağımsızlığı arttıracaktır	Bağımsız denetçiler

<b>Paulien (2017)</b>	Rotasyonun bağımsızlık için gerekli olduğu yalnız 10 yıllık rotasyon süresinin uzun olduğu, yüksek rekabetin denetçinin bağımsızlığına zarar vermediği, denetim dışı hizmetlerin denetçinin bağımsızlığı üzerinde olumlu bir etkisi olduğu, denetim firmasının finansal olarak bir müşteriye bağımlı olması (ücret) durumunda denetçinin bağımsızlığının zedeleneceği, denetlenen firmada denetim komitesi bulunmasının denetimin bağımsızlığını artırdığı	Bağımsız denetçiler, muhasebe-finans yöneticileri
<b>Muslim vd. (2020)</b>	Denetim süresinin uzunluğunun, denetimin kalitesi ve bağımsızlığını olumsuz etkilediği	Bağımsız denetçiler
<b>Castillo-Merino vd. (2020)</b>	Denetim dışı hizmetler ile denetim kalitesi arasında negatif ilişki olduğu	Şirket verileri (İkincil veri)
<b>Bassey vd. (2020)</b>	Rotasyonun denetimin bağımsızlığı ve kalitesini olumsuz etkilediği	Şirket verileri (İkincil veri)
<b>Hohenfels ve Quick (2020)</b>	Yüksek seviyedeki denetim dışı hizmet ücretlerinin denetim kalitesini olumsuz etkilediğini	Şirket verileri (İkincil veri)
<b>Rochmatilah vd. (2021)</b>	Denetçi değiştirmenin (rotasyon) denetim kalitesi üzerinde olumlu etkisi olduğu, denetim ücretinin ise denetim kalitesi üzerinde anlamlı bir etkisi olmadığı	Şirket verileri (İkincil veri)
<b>Martini vd. (2021)</b>	Denetçinin görev süresi ile denetim kalitesi arasında anlamlı ilişki olmadığı, denetim firması rotasyonunun denetim kalitesini pozitif yönde etkilediği ve pozitif etkinin 4 büyük denetim firmasında daha düşük olduğu	4 büyük denetim firması ve 4 büyüklerden olmayan denetim firmaları
<b>Hossain ve Wang (2022)</b>	Denetçilere daha düşük denetim ücreti ödendiğinde denetim kalitesinin zarar görmeyeceği, normal denetim ücreti seviyesinin üzerinde olan denetim ücretleri denetçi ve müşteri arasındaki ekonomik bağı yansıtabileceği ve daha fazla ekonomik bağ da denetçi bağımsızlığını bozarak denetim kalitesini düşürebileceği	Şirket verileri (İkincil veri)
<b>Indah (2022)</b>	Denetim süresinin uzamasının denetim kalitesini olumsuz etkilediği	Bağımsız denetçiler

Shockley (1981) yaptığı çalışmada rekabet, denetim firması ölçeği, görev süresi, denetim dışı hizmetler değişkenlerinin bağımsızlık algısına etkisini araştırmıştır. Bu kapsamda büyük denetim firmalarında (48 kişi) ve yerel denetim firmalarında çalışan denetçilerin (44 kişi), kredi memurlarının (45 kişi) ve finansal analistlerin (39 kişi) görüşlerini almıştır. Çalışma sonuçları; yüksek rekabet ortamında faaliyet gösteren denetim firmalarının, müşterisine aynı zamanda denetim dışı hizmetler sağlayan firmaların ve daha küçük denetim firmalarının bağımsızlıklarını kaybetme riskinin daha yüksek olarak algılandığını göstermiştir. Bir denetim firmasının belirli bir müşterideki görev süresinin ise bağımsızlığı etkilemediği sonucuna varmıştır.

Gul (1989) yaptığı çalışmada Yeni Zelanda'daki bankacıların denetimin bağımsızlığına ilişkin algılarını incelemiştir. Bu amaçla anket çalışması yapmış ve 49 anket değerlendirmeye alınmıştır. Çalışmada denetimin bağımsızlığını etkilediği düşünülen faktörlerin etkileri olumlu ve olumsuz diye sınıflandırılmıştır. Çalışma sonucunda; denetlenen işletmenin ölçeği denetimin bağımsızlığını olumsuz etkilerken, denetim dışı sağlanan hizmetler ve rekabet faktörleri bankacıların bağımsızlık algılarını olumlu etkilemiştir.

Beattie vd. (1999) yaptıkları çalışmada İngiltere'deki çeşitli grupların (153 finans yöneticisi, 244 denetçi, 18 finans yazarı) denetimin bağımsızlığına ilişkin algılarını incelemiştir. Çalışmada 45 adet ekonomik faktör ve düzenleme ele alınmıştır. Sonuçlar tüm gruplar için bir dizi faktörün bağımsızlık algısı üzerinde etkili olduğunu göstermiştir. Temel tehdit olarak görülen faktörler; denetim müşterisine ekonomik bağımlılık ve denetim müşterisine sağlanan denetim dışı hizmetlerdir.

Canning ve Gwilliam (1999) İrlanda'da yaptıkları çalışmada denetim müşterisine aynı zamanda denetim dışı hizmetler sağlanmasının bağımsızlık algısına etkisini araştırmışlardır. Çalışma kapsamında finansal bilgi kullanıcılarından toplanan 148 anket değerlendirmeye alınmıştır. Çalışma sonucunda denetim müşterisine denetim yapan firma tarafından denetim dışı hizmetlerin verilmesi durumunda bağımsızlık algısı azalırken, başka bir firma tarafından bu hizmetin verilmesi durumunda ise bağımsızlık algısında bir azalma görülmemiştir.

Craswell (1999) Avustralya'da yaptığı çalışmada denetim müşterisine denetim dışı hizmetler sağlamanın denetçinin bağımsızlığını etkileyip etkilemediğini araştırmıştır. Çalışma sonucunda denetim müşterisine aynı zamanda çeşitli danışmanlık hizmetleri gibi denetim dışındaki hizmetlerin sunulmasının denetçinin bağımsızlığını etkilemediği sonucuna ulaşmıştır.

Abu Bakar vd. (2005) yaptıkları çalışmada Malezya'da denetimin bağımsızlığını etkileyen faktörleri kredi memurlarının algıları üzerinden araştırmışlardır. Malezya'daki kamu bankalarında çalışan kredi memurlarına anket uygulanmış ve 86 anket değerlendirmeye alınmıştır. Çalışma sonucunda; denetim firmasının daha küçük olması, denetim firmalarının yüksek seviyedeki bir rekabet ortamında bulunması, denetim firmasının uzun süre aynı

müşteriye hizmet vermesi, (denetlenen işletme) bir denetim komitesinin olmaması durumlarında denetimde bağımsızlığın kaybolma riskinin yüksek olduğu tespit edilmiştir. Denetimin bağımsızlığını etkileyen en önemli faktör olarak da denetim firmasının ölçeği bulunmuştur. Bunu takiben sırasıyla denetim süresi, rekabet, denetim komitesi, denetim firması tarafından sağlanan yönetim danışmanlık hizmetleri ve denetim ücretinin büyüklüğü gelmektedir.

Alleyna ve Devonish (2006) yaptıkları çalışmada Barbados'taki denetçi ve bilgi kullanıcılarının bağımsızlık algısını incelemiştir. Anket çalışması 66 bağımsız denetçi ile 148 bilgi kullanıcılarına uygulanmıştır. Denetimin bağımsızlığını etkilediği düşünülen 39 faktör analiz edilmiş ve anket uygulanan gruplar arasındaki farklar da incelenmiştir. Çalışma sonucunda Barbados'ta denetçinin müşterisine ekonomik bağımlılığı, denetim firması tarafından sağlanan denetim dışı hizmetler, yüksek rekabet, (denetim firması) küçük ölçekli firma olma, uzun süre görev yapma faktörleri denetçi bağımsızlığı algılarını olumsuz etkilediği bulunmuştur.

Law (2008) Hong Kong'da yaptığı çalışmada 4 büyük denetim firmasında olan ve 4 büyüklerde olmayan denetçilerin denetçi bağımsızlığı algılarını araştırmıştır. Bu kapsamda 392 denetçinin görüşünü almıştır. Denetim dışı hizmetlerin ve yüksek rekabetin denetçilerin bağımsızlık algıları üzerinde olumsuz etkiye sahip olduğu sonucuna varmıştır.

Quick ve Warming-Rasmussen (2009) Almanya'da yaptıkları çalışmada denetim dışı hizmetlerin bağımsızlık algısına etkisini araştırmışlardır. Bu kapsamda anket yoluyla 98 yatırımcının (finansal bilgi kullanıcısı) görüşlerini almışlardır. Çalışma sonucunda denetim firması tarafından müşterisine aynı zamanda denetim dışı hizmetler sunmanın görünüşte bağımsızlığı zedelediği sonucuna varmışlardır.

Abu Bakar ve Ahmad (2009) Malezya'da yaptıkları çalışmada muhasebecilerin denetimin bağımsızlığına ilişkin algısını araştırmışlar ve bağımsızlığı etkileyen faktörleri sıralamışlardır. Araştırmada 72 anketten geri dönüş olmuştur. Araştırma sonucunda bağımsızlığı etkileyen en önemli faktör; ücret olmuştur. Bunu sırasıyla rekabet, denetim firmasının ölçeği, görev süresi, yönetim danışmanlık hizmetleri ve denetim komitesi gelmektedir. Aşağıdaki durumlarda ise denetimin bağımsızlığının büyük risk altında olduğu vurgulanmıştır. Bunlar; yüksek denetim ücreti, denetim firmalarının yüksek rekabet

ortamında bulunması, daha küçük denetim firması, denetim firmasının uzun süre aynı müşteriye hizmet vermesi, müşteri işletmeye denetim dışı hizmetlerin sağlanması, müşteri işletmede denetim komitesinin olmamasıdır.

Almalhuf (2009) yaptığı çalışmada Libya'da denetimin bağımsızlığına ilişkin algıyı araştırmıştır. Çalışma kapsamında 725 dış denetçi, Denetim Enstitüsü denetçileri, Vergilendirme Kurulu denetçileri ve banka kredi memurunun görüşü alınmıştır. Çalışma kapsamında denetimin bağımsızlığını etkilediği düşünülen 9 faktör incelenmiştir. Gruplar arasında algı farklılığı olup olmadığı araştırılmış ve her grup için denetimin bağımsızlığını etkileyen faktörler ayrı ayrı belirlenmiştir. Çalışma sonucunda; tüm gruplar için tek uygulayıcı (bireysel denetim yapma) olmak ve küçük ölçekli bir denetim firması olmak denetimin bağımsızlığını olumsuz etkilediği tespit edilmiştir. Benzer şekilde aynı denetim firmasının uzun süre denetim yapması da denetimin bağımsızlığını olumsuz etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Çoğu katılımcı tarafından da denetim firmaları arasındaki rekabet ve denetim müşterisinden alınan ücretin de denetimin bağımsızlığını olumsuz etkilediği sonucuna varılmıştır. Ayrıca denetim müşterisinde bir denetim komitesinin varlığının denetçi bağımsızlığını arttırdığı sonucuna ulaşılmıştır.

Wines (2011) yaptığı çalışmada Avustralya'da yaptığı çalışmada denetim hizmetleri pazarının talep ve arz tarafı olan denetçiler, finansal rapor hazırlayanlar ve finansal rapor kullanıcıları gruplarının denetçi bağımsızlığı kavramı hakkındaki ortak düşüncelerinin ne olduğunu araştırmıştır.

Daniels ve Booker (2011) ABD'de yaptıkları çalışmada denetçi rotasyonu ve denetim süresi uzunluğunun kredi memurlarının denetimin bağımsızlığına ve kalitesine yönelik algıları üzerindeki etkilerini araştırmıştır. Bu kapsamda kredi memurlarından 212 kişinin görüşleri alınmıştır. Çalışma sonucunda ne bir rotasyon politikasının varlığının ne de rotasyondaki denetçi görev süresinin uzunluğunun kredi sorumlularının bağımsızlık ve kalite algılarını önemli ölçüde etkilemediği sonucuna ulaşımlardır.

Dart (2011) yaptığı çalışmada İngiltere'deki bireysel ve kurumsal yatırımcıların (bilgi kullanıcıları) denetçi bağımsızlığı algısını araştırmıştır. Bu kapsamda 252 bireysel yatırımcı ile 113 kurumsal yatırımcıya bağımsızlık algısını etkilediği düşünülen uzun denetim süresi, denetim müşterisine ekonomik bağımlılık ve denetim dışı hizmetler faktörlerine yönelik

sorular sorulmuştur. Çalışma sonucunda ekonomik bağımlılığın ve denetim dışı hizmetlerin sağlanmasının, denetçi ve müşteri arasındaki uzun vadeli ilişkilerden ziyade denetçi bağımsızlığına yönelik daha büyük tehditler olarak algılandığı bulgularına ulaşılmıştır.

Al-Ajmi ve Saudagaran (2011) Bahreyn’de yaptıkları çalışmada bağımsız denetçilerin ve finansal uygulayıcıların (banka kredi memurları ve finansal analistler) denetimin bağımsızlığına ilişkin algılarını araştırmışlardır. Çalışmada 281 anket değerlendirmeye alınmış ve denetçi bağımsızlığını tehdit eden 41 faktör incelenmiştir. Çalışma sonucunda denetimin bağımsızlığını etkileyen en önemli faktörler; denetçinin müşterisine ekonomik bağımlılığı ve denetim dışı sağlanan hizmetler, rekabet ve uzun süre aynı müşteriye hizmet vermektir.

Adeyemi ve Akinniyi (2011) Nijerya’da yaptıkları çalışmada 100 denetim paydaşının (yöneticiler, ortaklar, öğretim elemanları, borsa aracısı (broker) ve denetçiler) denetimin bağımsızlığına ilişkin algıları araştırılmıştır. Çalışmada Nijerya’da yüksek denetim ücreti, denetim firmasının ölçeği ve uzun süreli denetim görevinin denetimin bağımsızlığını etkilediği sonucuna varılmıştır.

Danies ve Booker (2011) yaptıkları çalışmada 212 kredi görevlisi üzerinde rotasyon politikasının bağımsızlık algısına etkisini araştırmıştır. Bulgular, şirket bir denetim firması rotasyon politikası izlediğinde kredi görevlilerinin bağımsızlık algılarında bir artış olduğunu göstermiştir. Ancak, rotasyon dâhilindeki denetçilerin görev süresinin uzunluğu, kredi görevlilerinin bağımsızlık algılarını önemli ölçüde değiştirmedikleri sonucuna ulaşmıştır.

Ianniello (2012) yaptığı çalışmada İtalya’da borsada işlem gören 239 firmanın 2007 yılı raporları üzerinden, denetim ücreti ve denetim dışı ücretlerin denetim raporlarında bulunması zorunluluğunun denetçi bağımsızlık algısı üzerindeki etkilerini araştırmıştır. Çalışma sonucundaki bulguların denetçi bağımsızlığının tehlikeye girdiğini anlamında yorumlanamayacağı ifade edilmiştir.

Ahmad (2012) Malezya’da yaptığı çalışmada Malezya’da denetimin bağımsızlığına ilişkin algıyı araştırmıştır. Bu amaçla 472 profesyonel yatırımcı ve banka kredi memuruna anket göndermiş ve bu anketlerden dönüş sağlanan 177 anket değerlendirmeye alınmıştır. Çalışmada 5 ayrı faktörün bağımsızlık algısına etkileri araştırılmıştır. Çalışma sonucunda;



uzun denetim görev sürelerinin, denetim müşterisine finansal bağımlılığın, denetim müşterisine denetim dışı hizmetlerin sağlanmasının, kredi memurları ve profesyonel yatırımcıların denetimin bağımsızlığına yönelik tehditler olarak tespit edilmiştir.

Irmawan vd. (2012) yaptıkları çalışmada Endonezya’da bağımsız denetçiler ve bilgi kullanıcılarının denetimin bağımsızlığına ilişkin algılarını araştırmışlardır. Anket uygulaması 46 denetçi ve 109 bilgi kullanıcısı üzerinde uygulanmıştır. Denetçilerin ve bilgi kullanıcılarının (yatırımcılar, kredi memurları, akademisyenler, kamu görevlileri) 34 farklı soru ile bağımsızlık algıları ölçülmüştür. 30 soru için benzer sonuçlar çıkarken sadece 4 soru için farklı sonuçlar çıkmıştır.

Ratzinger (2013) yaptığı çalışmada Almanya’da mali açıdan zorluklar yaşayan üretim işletmeleri için denetim ve denetim dışı ücretler ile denetçi raporlamaları arasındaki ilişkiyi araştırmıştır. Çalışma sonucunda denetim dışı ücretlerin seviyesinin yüksek olmasının denetçilerin bağımsızlığını azalttığına yönelik bir bulguya ulaşılamamıştır.

Suseno (2013) Endonezya’da yaptığı çalışmada denetim ücreti ve bağımsızlığın denetim kalitesine etkisini araştırmış ve bu kapsamda 73 Serbest Muhasebeci Mali Müşavirin görüşünü almıştır. Çalışma sonucunda denetçi bağımsızlığın ve yeterli denetim ücretlerinin belirlenmesi yoluyla denetim kalitesinin artacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Mohamed ve Habib (2013) yaptıkları çalışmada Mısır’da zorunlu denetçi rotasyonu uygulamasının denetimin bağımsızlığına ve denetimin kalitesine etkisini Mısır’da bulunan 4 büyük bağımsız denetim firması üzerinde araştırmıştır. Çalışma sonunda denetim personeli (denetim ekibi) rotasyonun denetim kalitesini pek arttırmayacağı bundan dolayı pek tercih edilmeyeceği, bunun yerine denetim firması rotasyonun denetim kalitesini ve denetçi bağımsızlığını arttıracığı sonucuna ulaşılmıştır.

Rahmina ve Agoes (2014) Endonezya’da yaptıkları çalışmada 143 denetçi üzerinde yaptığı çalışmada denetçi bağımsızlığının, denetim ücretinin ve denetim süresinin denetimin kalitesine etkisini araştırmıştır. Çalışma sonucunda denetçi bağımsızlığı algısı ile denetim kalitesi arasında anlamlı bir ilişki olduğunu tespit etmiştir.

Said ve Khasharmeh (2014) Bahreyn’de yaptıkları çalışmada zorunlu denetçi rotasyonu uygulamasının denetimin bağımsızlığına etkisini araştırmıştır. Bu kapsamda bağımsız denetim kuruluşlarında çalışan denetçilerden ve yöneticilerden 66 kişinin görüşlerini almıştır. Çalışma sonuçları, zorunlu rotasyon uygulamasının denetimin bağımsızlığına yönelik algıyı geliştirdiğini göstermiştir.

Tang vd. (2017) Çin’de yaptıkları çalışmada düzenleyici otoriteler tarafından denetçi atanmasının denetimin bağımsızlığına etkisini araştırmışlardır. 81 denetçinin görüşleri alınmış ve merkezi bir otorite tarafından görevlendirilen denetim elemanlarının şirket tarafından işe alınanlardan daha az baskı hissettiği ve kendini daha bağımsız algıladığı sonucuna varmışlardır.

Omondi (2017) Kenya’da yaptığı çalışmada muhasebe uygulayıcılarının denetimin bağımsızlığına ilişkin algılarını etkileyen faktörleri (denetçinin büyüklüğü, denetçinin görev süresi, denetim komitesinin varlığı) araştırmıştır. Çalışmada 97 bağımsız denetçiden alınan anket geri bildirimleri değerlendirmeye alınmıştır. Çalışma sonunda denetim firması büyüklüğünün denetimin bağımsızlığını etkilemediği, denetim komitesinin denetimin bağımsızlığını olumlu etkilediği ve görev süresinin uzun olmasının da denetim kalitesi ve bağımsızlığı arttıracığı sonucuna varılmıştır.

Paulien (2017) Belçika’da yaptığı çalışmada bağımsız denetçiler ile denetlenen işletmelerdeki yöneticilerin bağımsızlık algısını araştırmıştır. Bu amaçla bir anket uygulanmış ve bağımsız denetçi, şirketlerin muhasebe ve finans yöneticilerinden dönen 222 anket değerlendirmeye alınmıştır. Çalışmada denetimin bağımsızlığını potansiyel olarak etkileyebilecek 6 faktör analiz edilmiştir. Bunlar; uzun denetim süresi, denetim firmasının büyüklüğü, denetim hizmet pazarında rekabet, denetim dışı hizmetlerin sağlanması, ücrete bağımlılık ve denetim komitesinin varlığıdır. Çalışma sonucunda tüm faktörlerin denetçi bağımsızlığı algısı olumlu veya olumsuz etkilediği sonucuna varılmıştır.

Duc vd. (2019) Vietnam’da yaptığı çalışmada bilgi kullanıcılarının bağımsızlık algılarını olumlu veya olumsuz etkileyen değişkenleri araştırmıştır. Bu kapsamda 6 değişken için 110 bilgi kullanıcısının görüşlerini almıştır.

Muslim vd. (2020) Endenozya’da yaptıkları çalışmada müşteri baskısının ve denetim süresinin denetimin bağımsızlığı ve kalitesine etkisini araştırmışlardır. Çalışma kapsamında 45 bağımsız denetçinin görüşü alınmıştır. Çalışma sonucunda denetim süresinin uzunluğunun, denetimin kalitesi ve bağımsızlığını olumsuz etkilediği sonucuna ulaşmıştır.

Castillo-Merino vd. (2020) yaptıkları çalışmada, borsada işlem gören İspanyol şirketlerinin 2005-2016 yılları arasında denetim dışı hizmetler için ödedikleri ücretler ile kalite arasındaki ilişkiyi araştırmıştır. Çalışmada denetim dışı hizmetler; vergi, denetimle ilgili ve diğer hizmetler olarak ayrılmıştır. Çalışma sonucunda denetim dışı hizmetler ile denetim kalitesi arasında tutarlı bir negatif ilişki bulunmuştur. Vergi ve denetimle ilgili hizmetler ile denetim kalitesi arasında ise anlamlı bir ilişki bulunamamıştır.

Basseyy vd. (2020) Nijerya’da yaptıkları çalışmada denetim bağımsızlığı ile denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi araştırmışlardır. Çalışmada, 2010 - 2019 yılları arasında seçilen firmaların yıllık raporları incelenmiştir. Çalışma sonuçları, Nijerya merkezli bankalarda denetim maliyetinin denetim kalitesini negatif ve kayda değer bir şekilde etkilediğini ve denetim çalışanı rotasyonunun denetim kalitesini negatif ve kayda değer olmayan bir şekilde etkilediğini, denetim görev süresinin denetim kalitesini olumsuz ve kayda değer olmayan bir şekilde etkilediğini ortaya koymuştur. Ayrıca, denetim firmalarının, bağımsızlık ve denetim kalitesinin artırılmasına yönelik tehditler olarak aşırı aşinalığı önlemek için denetim çalışanlarının sürekli olarak rotasyona tabi tutulmasını gerektiği de belirtilmiştir.

Hohenfels ve Quick (2020) Almanya’da yaptıkları çalışmada denetim dışı hizmetlerin (NAS) denetim kalitesi üzerindeki etkisini araştırmıştır. Çalışmada, 2006 ve 2013 yılları arasında borsada işlem gören Alman firmalarından 2567 firma gözlemine içeren bir örneklem kullanılmıştır. Bulgular, yüksek seviyedeki denetim dışı hizmet ücretlerinin denetim kalitesini olumsuz etkilediğini göstermiştir. Özellikle güvence ve diğer danışmanlık hizmetlerinin denetim kalitesi üzerinde olumsuz bir etkisi olduğu, vergi hizmetlerinin seviyesinin ise denetim kalitesi üzerinde bir etkisi olmadığı görülmüştür.

Daoud (2020) Ürdün’de yaptığı çalışmada denetim firması büyüklüğü, denetçi görev süresi, kurumsal sahiplik, yönetim kurulu bağımsızlığı ve yönetim kurulu çeşitliliğinin denetim kalitesi üzerindeki etkisini araştırmıştır. Ürdün Borsası’nda işlem gören 52 firmanın 2013-2016 yılları arasındaki 208 firma gözlemi analiz sürecine dahil edilmiştir. Sonuçlar, denetim

firması büyüklüğü ve kurumsal sahipler ile yönetim kurulu bağımsızlığının denetim kalitesini anlamlı ve pozitif olarak etkilediğini göstermiştir. Ancak, denetçi görev süresi ile denetçi bağımsızlığı arasında anlamlı bir ilişkisi bulunmamıştır.

Rochmatilah vd. (2021) yaptığı çalışmada denetçi değiştirmenin denetim kalitesine etkisini araştırmıştır. Bu kapsamda Endonezya Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören 26 şirketin 2017-2019 yılları arası verilerini kullanmıştır. Çalışmada denetçi değiştirmenin denetim kalitesi üzerinde olumlu etkisi olduğu sonucunda ulaşılmıştır. Ayrıca denetim ücretinin denetim kalitesi üzerinde anlamlı bir etkisi olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Martini vd. (2021) Endonezya’da yaptıkları çalışmada denetim süresi ve rotasyonun denetim kalitesine etkisini 4 büyük denetim firmaları ile 4 büyüklerden olmayan denetim firmaları üzerinde araştırmıştır. Sonuçlar denetçinin görev süresi ile denetim kalitesi arasındaki ilişkinin anlamlı olmadığını göstermiştir. Denetim firması rotasyonu denetim kalitesini pozitif yönde etkilediği ve pozitif etkinin 4 büyüklerde daha düşük olduğu, 4 büyüklerden olmayan firmalarda denetim ortağı rotasyonunun denetim kalitesi üzerinde bir etkisinin olmadığı ancak denetim firması rotasyonunun denetim kalitesini artırabileceği sonuçlarına ulaşılmıştır.

Hossain ve Wang (2022) Avustralya’da yaptıkları çalışma da denetim ücretinin bağımsızlık ve kalite ile ilişkisini araştırmıştır. Bu kapsamda 2003-2015 yılları arasında Avustralya’da faaliyet gösteren firmaların 8630 firma yılı verileri kullanılmıştır. Çalışmada denetçilere daha düşük denetim ücreti ödendiğinde denetim kalitesinin zarar görmeyeceği, normal denetim ücreti seviyesinin üzerinde olan denetim ücretleri denetçi ve müşteri arasındaki ekonomik bağı yansıtabileceği ve daha fazla ekonomik bağ da denetçi bağımsızlığını bozarak denetim kalitesini düşürebileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Yahaya ve Onyabe (2022) yaptıkları çalışmada denetim ücreti ve bağımsızlığın denetim kalitesini etkileyip etkilemediğini araştırmıştır. Bu kapsamda Nijerya Borsa’sına kote 12 firmanın 2006-2020 dönemini kapsayan ve 180 gözlem içeren bir örneklem kullanılmıştır. Çalışma sonucunda denetim ücretlerinin ve denetim bağımsızlığının daha iyi denetim kalitesinin belirleyicileri olduğu ve daha iyi denetim kalitesine yol açma olasılığının yüksek olduğu sonucuna varmışlardır.

Indah (2022) Endenozya’da yaptığı çalışmada denetçilerin denetim kalitesi algısını araştırmıştır. Bu kapsamda 79 denetçinin görüşlerine başvurmuştur. Çalışmanın sonucunda denetim alanındaki deneyiminin, bir denetçinin bilgisinin ve diğer denetçilerin incelemesinin (meslektaş incelemesi) denetim kalitesi üzerinde olumlu bir etkisi olduğu sonucuna varmıştır. Denetim süresinin uzamasının denetim kalitesini olumsuz etkilediği yönünde bulgulara ulaşmıştır.

Türkiye’de denetçi bağımsızlığı ve kalite algısına yönelik yapılan çalışmalar araştırmada kullanılan boyutlar dikkate alınarak aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo 1.2: Denetimin bağımsızlığına ilişkin ulusal düzeyde yapılan çalışmalar

Yazar ve Yıl	Araştırma Konusu ile İlgili Değişkenlere Yönelik Sonuç / Sonuçlar	Veri Kaynağı
<b>Aldoğan (2004)</b>	Denetim müşterisine denetim dışı hizmetler sağlanmasının denetçi bağımsızlığını zedelediği	Bireysel ve kurumsal yatırımcı
<b>Bodur (2007)</b>	Denetim dışı tasdik, danışmanlık ve muhasebe hizmetlerinin aynı firma tarafından veriliyor olmasının bağımsızlık açısından tehdit olduğu, denetim ekibinin müşterinin hem finansal bilgilerini değerlemesi hem finansal tablolarını oluşturması hem de denetimini yapmasının bağımsızlık açısından tehdit olduğu	Bağımsız denetçiler ve denetlenen firmaların yöneticileri
<b>Karakaş (2008)</b>	Denetim komitelerinin daha etkin olması ile denetimde bağımsızlık ve kalitenin artabileceği, denetim ücretinin doğrudan denetlenen işletmeden alınmasının bağımsızlık açısından sakıncalı olduğu	Bağımsız denetçiler
<b>Gülçek (2016)</b>	Denetçilerin rotasyon konusunda kararsız oldukları, denetimin bağımsızlığı sağlama ve denetimin kalitesini artırma konusunda KGK’nın oldukça önemli bir yerinin olduğu	Bağımsız denetçiler
<b>Ercan (2017)</b>	Denetim ücretinin müşteri tarafından ödenmesi, bağımsız denetim sektöründeki rekabet, denetim firmaları tarafından düşük ücretle müşteri kabulü ve denetim firmasının işletme yönetimi tarafından seçilmesi gibi faktörlerin denetimin bağımsızlığını tehdit edebilecek unsurlar olduğu	Yeminli Mali Müşavirler
<b>Meral (2019)</b>	Denetçilere verilen ücretin yeterli olmadığı, bu yüzden bağımsızlık üzerinde bir tehdit oluşturabileceği	Denetim firması yöneticileri

<b>Atıcı (2020)</b>	Zorunlu ve gönüllü sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunun bağımsız denetim kalitesini artırdığı	Firma verileri
<b>Önal (2020)</b>	Gönüllü denetçi rotasyonunun denetim kalitesini etkilemediği	Firma verileri
<b>Özger ve Tuğay (2020)</b>	Rotasyon uygulamasının bağımsızlık algısını olumlu etkileyeceği	Bağımsız denetçiler
<b>Kaçmaz ve Türel (2021)</b>	Denetim firması rotasyonunun zorunlu olması gerektiği ve rotasyonun sadece görünüşte değil gerçekte denetçi bağımsızlığını artırdığı	Banka kredi memurları
<b>Kaya (2022)</b>	Zorunlu denetim firması ve gönüllü denetçi rotasyonunun denetim kalitesi üzerine önemli bir etkiye sahip olmadığı	Firma verileri

Araştırma konusu ile ilgili olarak Türkiye’de yapılan çalışmalar aşağıda verilmiştir.

Aldoğan (2004) yaptığı çalışmada Türkiye’deki yatırımcıların gözüyle denetim dışı hizmetlerin ve denetim hatalarının denetçi bağımsızlığına olan etkisini araştırmıştır. Bu amaçla bir anket formu düzenlenerek 166 bireysel ve 134 kurumsal yatırımcıya ulaşılmıştır. Çalışma sonucunda denetçiler denetim müşterisine denetim dışı hizmetler sağlanmasının denetçi bağımsızlığını zedelediği yönünde görüş bildirmiştir.

İnam (2007) yaptığı çalışmada denetim mesleğinde etik, bağımsızlık ve Sarbenes-Oxley kanunu sonrası gelişmeleri araştırmıştır. Bu kapsamda denetçi ve denetim bağımsızlığını saptamaya yönelik olarak bağımsız denetim hizmeti alan 94 firmaya anket uygulamıştır. Çalışma sonunda, birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de SOX sonrası bağımsız denetimle ilgili olarak birtakım düzenlemeler yapıldığı fakat bunların yeterli olmadığı vurgulanmıştır. Özellikle rotasyon konusu, mali danışmanlık hizmetleri ve denetim komitelerinin durumu ile ilgili yasal düzenlemelerin yapılıp soru işaretlerinin ortadan kalkması gerektiğinden bahsedilmiştir.

Bodur (2007) yaptığı çalışma ile denetimin bağımsızlığını araştırmıştır. Çalışmada kullanılan anket soruları denetim firmalarında çalışan 75 denetçi ile denetim firmasının müşterisi konumundaki işletmelerin yöneticilerinden 75 kişiye uygulanmıştır. Anket sorularında denetçilere ve işletme yöneticilerine, denetçi bağımsızlığı ile ilgili ifadelerle katılıp katılmadıkları sorulmuş ve daha sonra bunların frekans analizlerine göre değerlendirmede bulunulmuştur. Çalışmada hem denetçiler hem de müşterileri teorik açıdan bağımsızlıkla ilgili doğruluğuna inanılan ilkelerin uygulamada hayata geçirilemediği vurgulanmıştır.

Karakaş (2008) yaptığı çalışma ile denetçi bağımsızlığını etkileyen faktörleri ve denetçi bağımsızlığını sağlamaya yönelik olarak yapılan ulusal ve uluslararası düzenlemeleri karşılaştırmıştır. Yaptığı anket çalışmasını 5 denetim firmasında çalışan denetçilere uygulamıştır. Bu çalışma ile yasal düzenlemelerin denetçi bağımsızlığını sağlamada yeterliliğini ve denetçilere etkilerini araştırmıştır.

Aykol (2014) yaptığı çalışmada Türkiye'deki bağımsız denetim sisteminin mevcut durumunu göz önüne alarak bağımsız denetimin kalitesinin nasıl artırılabilirliğini araştırmıştır. Bu amaçla SPK kapsamında denetim yapmaya yetkili denetim firmalarından 40 tanesinde çalışan toplam 81 denetçiye anket uygulanmıştır. Çalışma sonucunda; denetçinin bağımsız, tarafsız ve dürüst olmasının, denetim firmasının örgütsel bir yapıya sahip olmasının, meslek standartlara uygun davranmanın, müşteri seçimi ile ilgili denetim firmasının belirlediği kurallara uymasının denetim kalitesini artırdığı tespit edilmiştir. Denetçi bağımsızlığı denetim kalitesini artıran bir faktör olarak ele alınmıştır.

Gülçek (2016) yaptığı çalışma ile bağımsız denetim uygulamalarında KGK'nın önemini araştırmıştır. Bu kapsamda 61 bağımsız denetçiye anket uygulanmış ve bu denetçilerden KGK hakkında görüşleri istenmiştir. Çalışma sonucunda bağımsız denetçilerin rotasyon konusunda kararsız oldukları, denetimin bağımsızlığı sağlama ve denetimin kalitesini artırma konusunda KGK'nın oldukça önemli bir yerinin olduğu ifade edilmiştir.

Kakaşçı (2017) yaptığı çalışmada, Marmara bölgesinde faaliyet gösteren ve bağımsız denetim yetkisine sahip olan 105 denetçiye anket uygulamıştır. Uygulanan bu anket ile etik ilkelerin denetçinin yargısına, denetçinin bağımsızlığına, denetimin kalitesine ve finansal raporların güvenilirliğine olan etkisini araştırmıştır. Çalışma sonucunda etik ilkelere birisi olan gizlilik ilkesinin raporlama güvenilirliğini pozitif yönde etkilediği, mesleki davranış ilkesinin denetçinin yargısını etkilediği ve bunun sonucu olarak denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesini olumlu yönde etkilediği tespit edilmiştir. Ayrıca denetçi bağımsızlığı finansal tablolara olan güveni pozitif yönde etkilediği tespit edilmiştir.

Ercan (2017) yaptığı çalışmada Türkiye'de denetimin bağımsızlığını tehdit eden faktörler bu faktörlerden korunmak için gerekli önlemlerin neler olduğunu araştırmıştır. Bu amaçla 75 Yeminli Mali Müşavirin görüşleri alınmıştır. Çalışma sonunda, denetim ücretinin müşteri

tarafından ödenmesi, bağımsız denetim sektöründeki rekabet, denetim firmaları tarafından düşük ücretle müşteri kabulü ve denetim firmasının işletme yönetimi tarafından seçilmesi gibi faktörlerin denetimin bağımsızlığını tehdit edebilecek unsurlar olduğu tespit edilmiştir.

Meral (2019) yaptığı çalışmada denetim ücreti ve bağımsızlık arasındaki ilişkiyi denetim firmalarının yöneticilerinden 55 kişi üzerinde yaptığı bir anket ile araştırmıştır. Çalışma sonucunda denetçilere verilen ücretin yeterli olmadığı, bu yüzden bağımsızlık üzerinde bir tehdit oluşturabileceği sonucuna varmıştır. Öneri olarak da denetim ücretinin düzenleyici kurumlar ve meslek kuruluşları tarafından belirlenmesi ve ödenmesi gerektiğini sunmuştur.

Atıcı (2020) yaptığı çalışmada denetçi rotasyonunun denetim kalitesi üzerindeki etkisini araştırmıştır. Çalışma kapsamında Borsa İstanbul'da faaliyette bulunan 138 firmanın verileri kullanılmıştır. Çalışmada, zorunlu ve gönüllü sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunun bağımsız denetim kalitesini arttırdığı sonucuna ulaşılmıştır.

Önal (2020) yaptığı çalışmada gönüllü denetçi rotasyonunun, denetim kalitesi üzerindeki etkisini Borsa İstanbul'da işlem gören imalat firmaları özelinde incelenmiştir. Çalışmada gönüllü olarak denetçi değiştiren 48 şirketin finansal verileri ile analiz yapılmıştır. Çalışma sonucunda gönüllü denetçi rotasyonunun denetim kalitesini etkilemediği sonucuna ulaşılmıştır.

Yücel ve Yücel (2020) yaptığı çalışmada 223 denetçiden kayırmacılık ve sorumluluk duygusu ile denetçi bağımsızlığı algısı arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Çalışma sonucunda denetçinin kayırmacılık eğiliminin artmasının denetçinin bağımsızlık algısını azalttığı sonucuna ulaşmıştır. Ayrıca sorumluluk ile bağımsızlık algısı arasında ise anlamlı bir ilişki bulunmamıştır.

Özger ve Tuğay (2020) rotasyon uygulaması ile bağımsızlık arasındaki ilişkiyi bağımsız denetim firmalarında çalışan 306 bağımsız denetçi üzerinde yaptığı anket çalışması ile araştırmıştır. Çalışma sonucunda rotasyon uygulamasının bağımsızlık algısını olumlu etkileyeceği sonucuna ulaşılmıştır. Fakat rotasyon uygulamasının gerçekten beklenen faydası verebilmesi için büyük firmaların kendi bünyelerinde kurdukları ve yandaş denetim firmaları arasındaki müşteri değişiminin önüne geçilmesi gerektiğini vurgulamıştır. Buna



çözüm olarak da denetçi ve müşterisi arasındaki parasal ilişkiyi ortadan kaldırıp KGK tarafından oluşturulan bir havuzda adil bir dağılım yapılması gerektiğini belirtmiştir.

Kaçmaz ve Türel (2021) yaptıkları çalışmada zorunlu denetim firması rotasyonunun algılanan denetim kalitesine etkisi araştırılmıştır. Bu kapsamda bankaların kredi tahsis görevlilerinden 51 kişi üzerinde bir anket çalışması yapılmıştır. Çalışma sonuçlarına göre; denetim firması rotasyonunun zorunlu olması gerektiğine ve rotasyonun sadece görünüşte değil gerçekte denetçi bağımsızlığını artırdığına dair bulgular elde edilmiştir. Denetimde bir zaman sınırı olduğunun bilinmesinin denetçi bağımsızlığı algısını artırdığı tespit edilmiştir. Denetim firması rotasyonunun zorunlu olması durumunda müşteri firmanın özel bilgi ve tecrübesinde azalma olmayacağı, bunun denetimin kalitesini ve bağımsızlığını olumsuz etkilemeyeceği sonucuna ulaşmıştır. Ancak denetim firması rotasyonunun denetim kalitesi algısına olumlu etkisi konusunda güçlü sonuçlara ulaşamamıştır.

Kaya (2022) yaptığı çalışmada gönüllü/zorunlu denetim firması ve denetçi rotasyonun denetim kalitesine etkisini araştırmıştır. Bu kapsamda Borsa İstanbul'a kayıtlı imalat sanayi şirketlerinin 2002-2019 yıllarına ait 1476 veri esas alınarak analiz yapılmıştır. Çalışma sonucu, zorunlu denetim firması ve gönüllü denetçi rotasyonunun denetim kalitesi üzerine önemli bir etkiye sahip olmadığını göstermiştir.

## **1.6. Araştırma Konusunun Literatüre Katkısı**

Bağımsız denetim paydaşlarının bağımsızlık ve kalite ile ilgili algılarını araştıran ulusal ve uluslararası çalışmalar incelendiğinde; konu farklı örneklemeler ve farklı değerlendirme kriterleri (bağımsızlık algısını etkileyen faktörler) kullanılarak araştırılmıştır. Denetimin bağımsızlık boyutlarına ilişkin olarak Türkiye'de yapılan çalışmaların ağırlıklı olarak rotasyon uygulamasına (Gülçek, 2006; Atıcı, 2020; Önal, 2020; Özger ve Tuğay, 2020; Kaçmaz ve Türel, 2021; Kaya, 2022) yönelik olduğu görülmüştür. Türkiye'de bağımsızlığın ücret boyutuna yönelik olarak az sayıda (Karakaş, 2008; Ercan, 2017; Meral 2019) çalışma yapıldığı görülmüştür. Bağımsızlığın denetim dışı hizmetler boyutu (Aldoğan, 2004; Bodur, 2007) ile ilgili olarak da az sayıda çalışmanın yapıldığı görülmüştür. Türkiye'de bağımsızlığın rekabet boyutunu araştıran yalnızca bir çalışmaya (Ercan, 2017) rastlanmıştır. Denetlenen firmada denetim komitesi bulunmasının denetimin bağımsızlık ve kalitesine

etkisine yönelik olarak da Türkiye’de bir çalışmaya (Karakaş, 2008) rastlanmıştır. Yapılan çalışmanın bu yönü ile literatürdeki önemli bir eksikliği gidereceği düşünülmektedir.

Türkiye’de bağımsızlık algısına yönelik yapılan çalışmalarda sadece bir veya birkaç değişkenin bağımsızlık ve kalite algısına etkisi araştırılmışken; yapılan çalışma ile beş değişkenin (rotasyon, denetim ücreti, rekabet, denetim dışı hizmetler ve denetim komitesi) etkisi araştırılmıştır. Yapılan çalışma araştırılan değişkenler yönünden daha kapsamlı olup bu alandaki önemli bir eksikliği gidermesi beklenmektedir. Literatürden çıkarılan bazı önerilerin denetçiler tarafından kabul düzeyleri de anket formunun son bölümünde yer alan sorularla (denetim firmalarına müşteri kotası, merkezi bir otorite tarafından denetim firması atanması, denetim dışı hizmetlerin kısıtlanması, ortak bir denetim yazılımı kullanılması gibi) test edilmiştir. Ayrıca açık uçlu bir soru ile bağımsız denetçilerin bağımsız denetimde bağımsızlık ve kaliteyi artırmaya yönelik olarak görüş ve önerileri alınıp sınıflandırılmıştır.

## 2. BAĞIMSIZ DENETİM

Bu bölümde öncelikle bağımsız denetimin ne olduğu, amaçları ve tarihsel gelişiminden bahsedilmiştir. Sonrasında da bağımsız denetimin önemi ve yararları ile bağımsız denetim paydaş grupları açıklanmıştır.

### 2.1. Bağımsız Denetime Duyulan İhtiyaç

Ekonomik koşulların değişmesi, iş dünyasında rekabetin artması, uluslararası düzeyde faaliyet gösteren şirket sayısının artması, bu şirketlerin kaynak bulma ihtiyaçlarının artması gibi değişimler bağımsız denetime olan ihtiyacı artırmıştır. Zira işletmeler kaynak talebinde bulunurken bilgi kullanıcılarının kendilerinden istediği mali tablo ve raporlara ilişkin bilgilerin güvenilir, tam ve anlaşılır olması gerekir. Bu güven ise ancak bağımsız denetimle mümkündür (Bozkurt Yazar, 2017: 11). Burada unutulmaması gereken iyi işleyen bir bağımsız denetim mekanizmasının olması gerektiğidir. Diğer türlü firmalar bağımsız denetimi sırf bir mecburiyet diye göstermelik yaptırabilir, yine bağımsız denetim firmaları da denetimini yaptığı firmaya sürekli müşteri gözüyle bakıp, onun hatalarını bulma yoluna gitmeyebilir. Bu ve benzeri tüm durumların ortaya çıkması, gerekli düzenlemelerin yapılması ve uygulanması ile önlenabilir.

### 2.2. Bağımsız Denetim Kavramı

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Bağımsız Denetim şöyle tanımlanmıştır; “Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır.” (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2012, madde 4/b). Daha öz bir ifade ile bağımsız denetim, bağımsız denetime tabi olan işletmelerin finansal tablo ve bilgilerinin önceden belirlenen standartlara, ölçütlere ve kurallara uygunluğunu tespit etmek amacıyla yapılan ve bilgi kullanıcılarına makul güvence veren bir denetim türüdür.

Bilindiği üzere muhasebe bilgi sisteminin ürettiği bilgiler mali tablolar ve çeşitli raporlar aracılığıyla bilgi kullanıcılarına sunulmaktadır. Mali tablolarda sunulan bilgilerin doğru, güvenilir ve tam olması oldukça önemlidir. Zira bilgi kullanıcılarının alacakları kararların doğruluğu ve etkinliği, sözü edilen bilgilerin doğru ve güvenilir olmasına bağlıdır. Fakat bahsi geçen bilgiler bazen hazırlayanlar tarafından bilerek veya bilmeyerek yanlış sunulmaktadır. Bilgi kullanıcıları tarafından bu bilgilerin doğruluğunun araştırması ve ortaya çıkarılması oldukça zordur. Bu noktada, bilgi kullanıcıları adına bu işlemleri yapacak bir sistem veya mekanizmaya ihtiyaç duyulmaktadır. Yani, işletme yöneticileri ve bilgi kullanıcılarının dışında bağımsız ve uzman bir kişi veya kurum tarafından mali nitelikli bu bilgilerin incelenerek doğrulanması gereği ortaya çıkmaktadır. Bugün bunu sağlamanın yolu bağımsız denetimden geçmektedir. Bağımsız denetim mali tablolardaki bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği hususunda bilgi kullanıcılarına güven vermektedir (Ercan, 2014: 262). Bu güvenin bilgi kullanıcılarına verilebilmesinin ilk şartı ise bağımsız denetim mekanizmanın doğru çalışmasıdır. Yani bağımsız denetim faaliyetlerinin gerçek anlamda hiçbir tarafın baskısı altında kalmadan bağımsız olarak yapılmasından geçmektedir.

Bağımsız (dış) denetim; bağımsız bir denetçi vasıtasıyla tarafsız bir şekilde, denetim standartlarına uyularak, kanıt toplama ve değerlendirme yöntemleri kullanılarak denetlenen işletmeye ait mali tabloların, önceden saptanmış ilke ve kurallara uygunluğunun incelenmesi ve inceleme sonucunda ulaşılan görüşlerin işletme paydaşlarına iletilmesi şeklinde tanımlanabilir (Dönmez ve Ersoy, 2006: 70).

Bağımsız denetim, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve standartlara uygunluğunun, doğruluğunun ve güvenilirliğinin bağımsız bir şekilde denetlenmesidir (Yükçü ve Anlı, 2021).

Denetim süreci müşteri kabulü ile başlayıp denetim raporunun sunulmasına kadar devam eden bir süreçtir. Bu süreçte gerçekleştirilen faaliyetler denetimin amacına uygun olmalı ve denetim kalitesine katkı sunmalıdır. Örneğin toplanan kanıtlar işletmenin finansal durumu ile ilgili iddiaların doğruluğunu ve yanlışlığını ispat etmeye haiz olmalıdır. Kanıt toplama bağımsız denetim faaliyetinin kalitesi için büyük bir önem arz etmektedir (Özgül, 2019:33).

Bazı kaynaklarda muhasebe denetimi olarak da adlandırılan bağımsız denetim şu temel özelliklere sahiptir:

- Bağımsız denetim belli bir dönemini kapsar,
- Denetimde önceden belirlenmiş ölçütlere göre karşılaştırma yapılır,
- Denetim faaliyeti bağımsız ve objektif olarak yürütülür,
- Denetçi yeterli düzeyde mesleki bilgi ve tecrübeye sahip olmalıdır,
- Denetçi uygun tekniklerle kanıt toplar ve denetimin sonunda işletme ilgilileri (bağımsız denetim paydaşları) için işletmenin durumunu tarafsızca ortaya koyan bir rapor sunar (Demirtaş Aydoğan, 2016: 771). Bağımsız denetçiler denetlediği işletmelerin finansal tablo ve bilgileri hakkında bir görüş bildirmektedir. Denetçinin görüşünü hiçbir etki ve baskı altında kalmadan raporlaması bağımsız denetimin kalitesi ve güvenilirliği açısından oldukça önemlidir. Bu noktada denetim faaliyetinin gerçekten bağımsız yapıp yapılmadığı hususu önem kazanmaktadır.

### **2.3. Bağımsız Denetimin Amaçları**

Bağımsız denetimin amacı, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle, finansal raporlama standartlarına ve gerçeğe uygun sunulup sunulmadığı konusunda finansal tablo kullanıcılarına bağımsız bir görüş sağlamak ve kullanıcıların finansal tablolara yönelik güvenlerini artırmaktır. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, denetçinin bir bütün olarak mali tabloların hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirimlerden arınmış olup olmadığı konusunda makul bir güvence elde etmesini sağlayacak şekilde standartlar geliştirilmiş ve yayınlanmıştır (Salleh ve Jasmani 2014: 40).

İşletmelerde üretilen finansal bilgilerin işletme paydaşlarına iletilmesini sağlayan mali tablolar, aynı zamanda işletmenin dışarıya bakan yüzünü oluşturmaktadır. Bu tabloların doğru ve güvenilir olarak hazırlanması, bilgi kullanıcılarının işletme ile ilgili alacakları kararların daha isabetli olmasına neden olacaktır. Mali tabloların daha doğru ve dürüst hazırlanmasını sağlayacak olan etken ise bağımsız denetimdir. Bağımsız dış denetim, işletmenin finansal yapısının ne derece güvenilir olduğunu belirleyip, oluşan kanaatleri kamuoyuna sunma görevini yerine getirir. Dış denetim, işletmelerin camdan evde oturmalarını sağlar (Usul, 2013: 2). Yani bağımsız denetim bilgi kullanıcılarının denetlenen işletmenin finansal durumu hakkında tam bilgi sahibi olmalarını sağlar.

### **2.3.1. Bilgilendirme Amacı**

Hızla gelişen dünya ekonomisi ile birçok ülkede olduğu gibi Türkiye’de de yabancı sermaye girişi artmaya başlamış, bu durum kamuyu aydınlatma ilkesinin önemini dolayısıyla da bağımsız denetimin önemini daha da artırmıştır. Bağımsız denetim ve kamuyu aydınlatma ilkesi ile tasarruf sahipleri yatırım kararlarını daha sağlıklı alabilmektedir (Fidan, 2010: 82). Yatırımcıların aradığı en önemli veri, doğru ve güvenilir bilgidir. Bağımsız denetim faaliyetleri bu bilgileri sağlama noktasında oldukça önemli bir yer tutmaktadır.

### **2.3.3. Caydırma Amacı**

İşletmenin mali tablolarının bağımsız denetimden geçeceğini bilen işletme yöneticileri ile işletmenin muhasebe çalışanları finansal tablolarda yapacakları kasıtlı (hileli) işlemlerin ortaya çıkabileceğini bildiklerinden böyle eylemlere başvurmayacaktır (Usul, 2013: 3). Bağımsız denetim sistemi hata veya hileler daha ortaya çıkmadan önce caydırıcı bir rol oynamaktadır.

### **2.3.4. Ekonomik Fayda Sağlama Amacı**

Piyasaya yeni yatırımcıların girişinin sağlanması ve mevcut yatırımcıların piyasada devam etmelerini sağlayabilmek için en önemli husus kamuoyunun aydınlatılmasıdır. Kamuoyunu aydınlatmak ise ancak etkin bir bağımsız denetim sisteminin oluşturulması ile sağlanacaktır. Yabancı yatırımların ülkeye girişinin sağlanabilmesi ve güvenilir bir sermaye piyasasının oluşabilmesi açısından bağımsız denetim önemli bir rol üstlenmektedir (Fidan, 2010: 83). Mali tabloların doğru ve güvenilir bilgiler içerdiğini düşünen yerli ve yabancı yatırımcılar tereddüt göstermeden bu piyasalara yatırım yapabilecektir. Bu durum hem ülke ekonomisi açısından hem de şirketlerin fon ihtiyacını karşılama açısından oldukça büyük faydalar sağlayacaktır.

### **2.3.5. Koruma Amacı**

Her ekonomide bilgi kullanıcılarını aldatarak servetlerini arttırmak isteyen kişiler veya kurumlar bulunmaktadır. Bu kişi veya kurumlar gerçeği yansıtmayan rapor ve tablolar hazırlayarak bilgi kullanıcılarını yanıltmakta veya aldatmaktadırlar. Denetçi işletmenin hazırlamış olduğu mali tabloları ve kayıtları inceleyerek ve incelemeler sonucunda kanaatini

paydaşlara bildirerek, işletme ile ilgili karar alma durumunda olan kişi veya kuruluşları kötü niyetlilere karşı korumuş olacaktır (Usul, 2013: 2-3).

#### **2.4. Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi**

Denetim kavramının ortaya çıkışı çok eskilere kadar uzanmaktadır. Milattan önce 3000’li yıllarda Ninua ve Babil’de ekonomik faaliyetlerin denetlendiğine ilişkin bilgiler mevcuttur. İngiltere’de Kral I. Edward zamanında kamu gelirlerini toplayan memurların hesaplarını düzgün tutup tutmadıklarını kontrol etmek amacıyla denetçiler görevlendirilmiştir. Böylece ilk kez 1289 yılında “Auditor” (denetçi) kavramı kullanılmaya başlanmıştır. 19. yüzyılda asli görevleri, hileli işlemleri ve hataları tespit etmek olan uzman muhasebeciler ortaya çıkmıştır. Modern anlamda bağımsız dış denetim uygulaması ilk kez 19. yüzyılın sonlarında İngiltere’de gerçekleşmiştir (Ulusoy, 2005: 269).

Türkiye’de bağımsız dış denetime ilişkin zorunluluk, ilk kez 1987 senesinde bankaların denetimi ile getirilmiştir. Bu gelişme ile T.C. Merkez Bankası 24 Aralık 1987 tarihinde bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılacak banka denetimlerinin esaslarını açıklayan Bağımsız Denetim Hakkındaki Tebliğ’i yayınlamıştır. Türkiye’de bankaların zorunlu bağımsız dış denetiminden sonra Sermaye Piyasası Kurulu’na bağlı ortaklıkların zorunlu bağımsız dış denetimi gelmiştir (Dönmez ve Ersoy, 2006: 73).

Türkiye’de bağımsız muhasebe denetiminin, 20. yüzyılın ilk yarısı ortalarında vergi amaçlı başladığı görülmektedir. Modern anlamda bağımsız denetimin başlangıcı 90’lı yıllara dayanmaktadır. Günümüz Türkiye’sinde bağımsız muhasebe denetimi uygulaması beş farklı alanı kapsamaktadır. Bu denetim alanları ve başlangıç yılları şöyledir:

- Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve Sermaye Piyasasına Dönük Denetimler (1987)
- Maliye Bakanlığı’na Yapılan Denetimler (1989)
- Sigorta Denetleme Kurulu ve Sigorta Şirketlerinin Bağımsız Denetimi (1994)
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) ve Bankaların, Finansman Şirketlerinin Bağımsız Muhasebe Denetimi (1999)
- Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu (EPDK) ve Enerji Piyasasına Dönük Bağımsız Denetim (2003) (Güvemli ve Özbirecikli, 2011: 146).

## 2.5. Bağımsız Denetçilik

Bilgi kullanıcıları alacakları kararlar için bazı bilgileri işletme yönetiminden talep etmiş olsa da bilginin kaynağını görme ve inceleme imkânı olmadığından elde edilen bilgiler güvenilir olmayacaktır. Bir denetimden geçmeyen bilginin kasıtlı veya kasıtsız hatalı ya da hileli olma olasılığı yüksek olacağından, bu bilgilerin bağımsız kişi veya kurumlar tarafından denetlenmesi ve rapora bağlanması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu ihtiyacın karşılanması için de “Bağımsız Denetçilik” mesleği ortaya çıkmıştır (Canyılmaz, 2017: 2).

Denetçi, yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip, çalışmalarında yeterli dikkat ve özeni gösteren, bağımsız davranabilen, mesleğin gerektirdiği ahlaki niteliklere sahip olan ve denetim faaliyetini gerçekleştiren kişidir (Güler ve Aktaş, 2011: 107). Tanımda da görüldüğü üzere denetçi de en çok aranan özelliklerden birisi de bağımsız davranabilmesidir. Zira denetim faaliyetinden beklenen birçok fayda ancak denetçinin bağımsız hareket edip doğru ve tarafsız raporlar yazması ile gerçekleşebilecektir.

660 sayılı KHK’da, bağımsız denetçi: *“Bağımsız denetim yapmak üzere, 01.06.1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’na göre yeminli mali müşavir ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kurum tarafından yetkilendirilen kişiler”* olarak tanımlanmıştır (660 sayılı KHK, md. 2/a). Bağımsız denetim kuruluşu da *“Bağımsız denetim yapmak üzere, Kurum tarafından yetkilendirilen sermaye şirketleri”* olarak tanımlanmıştır.

Denetçinin toplumdaki rolü, mali tabloların doğruluğunu ve tarafsızlığını tasdiklemektir. Denetçinin bağımsızlığından şüphe duyulursa, denetlenen firmanın mali tabloların güvenilirliği azalacaktır (Dart, 2011: 173). Toplumun (ortaklar, yatırımcılar, kredi verenler vb. gibi bilgi kullanıcılarının) denetçiden beklediği; kendileri için gerçek finansal tabloları sunmasıdır veya muhasebe kayıt ve raporlarında bir usulsüzlük varsa bunu ortaya çıkarıp paylaşmasıdır.

Bağımsız denetim, genellikle büyük dört denetim firması olarak bilinen Deloitte, PricewaterhouseCoopers (PwC), Ernst ve Young (EY) ve KPMG tarafından yönetilmektedir. Bu dört büyük denetim firması, dünya genelinde büyük bir pazar payına



sahiptir. Ancak, bu firmaların yanı sıra birçok ulusal ve bölgesel denetim firması da bağımsız denetim hizmetleri sunmaktadır.

## **2.6. Bağımsız Denetimin Önemi ve Yararları**

Kamu muhasebeciliği (denetçilik) mesleği "iki ucu keskin bir kılıç" gibidir, denetçiler bir yandan mesleğin güvenilirliğine ve etiğine dikkat etmeli, diğer yandan da çeşitli karar alma süreçlerinde müşterilerden gelen baskılarla yüzleşmelidir. Denetçi, müşterilerden gelen kişisel, duygusal veya finansal baskı gibi baskılara karşı koyamazsa, denetçinin bağımsızlığı tehlikeye girecektir. Kişisel, duygusal veya finansal baskı, denetçinin bağımsızlığını azaltır ve denetim kalitesini etkileyebilir (Indah, 2022: 162).

Günümüzde ekonomik ve sosyal hayatta gerçekleşen hızlı değişimler işletmelerin faaliyet alanlarını genişletmiş ve ölçüklerinin büyümesine neden olmuştur. Bu duruma paralel olarak işletme ile ilgili çeşitli grupların da güvenilir finansal bilgiye olan ihtiyaçları artmıştır. İşletme ile iş ilişkisinde bulunan ve işletme ile ilgili kararlar alacak olan gruplar, işletmeye ilişkin bilgileri doğrudan kaynağından öğrenme imkânına sahip değildir. Bu nedenle karar alıcılar işletmeye ilişkin olarak başkaları tarafından hazırlanan finansal nitelikli bu bilgilerin güvenilirliğine inanmak durumundadırlar. İşletme ile ilgili birçok paydaş tarafından doğru ve güvenilir bilgiye olan ihtiyacın artması ile bağımsız dış denetim faaliyetleri de işletmeler için çok daha önemli bir konu haline gelmiştir (Dönmez vd., 2005: 53).

Güvenilir ve gerçekçi olmayan bilgilere dayanılarak alınacak kararlar, kaynakların etkin ve verimli kullanılmasını engelleyecek bu da hem topluma hem de karar alıcılara zarar verecektir. Bu yüzden hem yatırımcılar hem de karar alıcılar finansal bilgilerle işletme başarısının ölçülmesinde kullanılan bilgilerde bağımsız bir güvence aramaktadırlar (Demirtaş Aydoğan, 2016: 773). Bu güvenceyi de sağlayacak olan bağımsız denetim raporlarıdır. Bu durum işletme paydaşları açısından alınacak kararlarda bağımsız denetçiler tarafından hazırlanan objektif, güvenilir ve gerçekçi bağımsız denetim raporlarının ne denli önemli olduğunu ortaya koymaktadır.

Birçok ülkede yaşanan muhasebe ve denetim skandallarının Türkiye’de de yaşanmaması için bağımsız denetime büyük önem verilmekte ve bazı yasal düzenlemeler yapılmaktadır. Bu noktada bağımsız denetimin önemi, şüphesiz hem işletmeler için hem de toplum için çok

büyüktür (Akyüz ve Kestane, 2020). Bağımsızlık üçlü sacayağına benzetilecek olunursa, bunlardan birini meslek mensupları, diğerini müşteriler ve son ayağını da toplum oluşturmaktır. Bağımsız denetçiler birer kamu görevlisi gibi davranmalı ve toplumun menfaatlerini korumalıdır. Meslek mensubu olarak bir taraf tutma söz konusu olmamalıdır. Bağımsızlığı zedeleyecek tehditlerle karşı yeni etik kurallar meslek mensupları için bir kılavuz olmalıdır (Kardeş Selimoğlu ve Tiğre, 2021). Denetimin bağımsızlığı, bağımsız denetime tabi olan işletmelerin mali tablolarına olan güvenin artması açısından oldukça önemlidir. Zira denetçiler denetim raporlarını hazırlarken ne kadar bağımsız hareket edebilirlerse hazırladıkları raporlar da o derecede tarafsız, doğru ve güvenilir olacaktır. İşletme ile ilişkisi bulunan kredi kuruluşları, yatırımcılar, ortaklar vb. birçok taraf açısından da bu bilgilerin doğruluğu büyük önem arz etmektedir. Çünkü ilgili tüm gruplar işletmenin mali tablolarına bakarak yani finansal durumunu analiz ederek çeşitli kararlar almaktadır.

### **2.6.1. Denetlenen İşlemeye Olan Yararları**

Bağımsız denetime tabi olma şartları, 6434 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar'da belirlenmiştir. Bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesine dair ilgili bakanlar kurulu kararına bakıldığında; bu şirketlerin üç gruba ayrıldığı görülmektedir. Bunlar; karara ekli (I) sayılı listedeki şirketler, karara ekli (II) sayılı listedeki şirketler ile I ve II sayılı listede yer almayan ve halka açık olmayan şirketlerdir.

#### **Karara Ekli (I) Sayılı Listede Yer Alan Şirketler**

Bu şirketler herhangi bir ölçüte tabi olmaksızın bağımsız denetime tabidirler. Bu şirketler ise şunlardır:

- 1) 6362 sayılı Kanun uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden;
  - a) Yatırım kuruluşları,
  - b) Kolektif yatırım kuruluşları,
  - c) Portföy yönetim şirketleri,
  - ç) İpotek finansmanı kuruluşları,
  - d) Varlık kiralama şirketleri,
  - e) Merkezi takas kuruluşları,
  - f) Merkezi saklama kuruluşları,
  - g) Veri depolama kuruluşları,

ğ) Derecelendirme kuruluşları,

h) Değerleme kuruluşlarıdır.

2) 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden;

a) Bankalar,

b) Derecelendirme kuruluşları,

c) Finansal holding şirketleri,

ç) Finansal kiralama şirketleri,

d) Faktoring şirketleri,

e) Finansman şirketleri,

f) Varlık yönetim şirketleri,

g) Finansal holding şirketleridir.

3) 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleridir.

4) Borsa İstanbul Piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilen; yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticaretiyle iştigal eden şirketler.

5) 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre kurulan lisanslı depo işletmeleri ile 2699 sayılı Umumi Mağazalar Kanununa göre kurulan umumi mağazalar.

6) Aşağıdaki hak veya lisanslardan en az birine sahip olan medya hizmet sağlayıcı kuruluşlar:

a) Karasal ortamdan ulusal televizyon yayını yapma hakkı.

b) Uydu televizyon yayın lisansı.

c) Birden fazla ile yönelik olarak kablolu televizyon yayın lisansı.

**Karara Ekli (II) Sayılı Listede Yer Alan Şirketler**

Bu listede yer alan şirketler için genel ölçütlerden daha düşük ölçütler belirlenmiştir. Her bir şirket türü için ayrı ayrı eşik değerler belirlenmiştir. Bu şirketler ise şunlardır:

1) Sermayesinin en az %25'i kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, sendikalara, derneklere, vakıflara, kooperatiflere ve bunların üst kuruluşlarına doğrudan veya dolaylı olarak ait olan şirketler.

2) Yurt çapında günlük olarak gazete yayımlayan şirketler.

3) 6475 sayılı Posta Hizmetleri Kanunu ve 6102 sayılı Kanununun 1525 inci maddesi kapsamında Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu düzenleme ve denetimine tabi olan şirketler.

4) Enerji Piyasası Düzenleme Kurumundan lisans, sertifika veya yetki belgesi alıp bu Kurum düzenlemelerine tabi olarak faaliyet gösteren şirketler.

5) Gayri faal olan veya faaliyetleri geçici olarak durdurulan veya iptal edilmiş olan iştirak ve şirketler hariç olmak üzere, Tasarruf Mevduatı ve Sigorta Fonunun (TMSF) iştirakleri ile mülga 4389 sayılı Bankalar Kanunu ve 5411 sayılı Kanun kapsamında TMSF tarafından denetimi ve yönetimi devralınan şirketler.

6) 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren kamu iktisadi teşebbüsleri ve bağlı ortaklıkları ile sermayesinin en az %50'si belediyelere ait olan şirketler.

(I) ve (II) Sayılı Cetvelde Yer Almayan Şirketler

Bu şirketler Bakanlar Kurulu Kararına Ekli (I) ve (II) Sayılı liste kapsamında yer almayan ve halka açık sayılmayan şirketlerdir. Bu şirketler tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini art arda iki hesap döneminde aşması halinde bağımsız denetime tabi tutulurlar. 2023 yılı itibariyle eşik değerler aşağıdaki gibidir.

- i) Aktif toplamı 75 milyon Türk lirası.
- ii) Yıllık net satış hasılatı 150 milyon Türk lirası.
- iii) Çalışan sayısı 150 kişi.

Giderek şiddetini artıran rekabet ortamında işletmelerin içinde ayakta kalabilmesi ve üçüncü kişilere güvenilir bilginin iletilebilmesi için işletmelerde kurumsal yapının tesisi bir zorunluluk haline gelmiştir. Kurumsal bir yapının temel özellikleri arasında sayılan kalite, güven ve verimlilik unsurlarının işletmeye kazandırılmasında en önemli mekanizmalarından biri olarak bağımsız denetim karşımıza çıkmaktadır (Demirtaş Aydoğan, 2016: 783). Bu noktada işletmelerin paydaşlarına kaliteli, objektif ve güvenilir bilgiler sunmasında iyi işleyen bir bağımsız denetim sisteminin rolü büyüktür.

Bağımsız denetimin, denetlenen firmaya sağladığı yararlar maddeler halinde şöyle sıralanabilir (Çelen, 2001);

1- İşletme kayıt ve belgelerine dayanarak düzenlenen mali tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığı saptanacaktır.

- 2- İşletme faaliyetlerinin mevzuat hükümlerine uyguladığını araştırılacak, uygunsuzluk varsa düzeltilecektir.
- 3- İşletme yönetimi ve işletme personelinin sahtekârlık yapma eğilimlerinin azalmasına veya önlenmesine yardımcı olacaktır.
- 4- Denetlenmiş mali tablolar vergi beyannamelerine esas teşkil edeceklerinden bu tabloların bağımsız denetimden geçmesi güvenilirliğini artıracaktır. Devlet tarafından yapılacak bir vergi denetiminin olası risklerini azaltacaktır.
- 5- Denetlenmiş mali tablolar daha gerçekçi bilgiler içereceğinden, işletme yöneticilerinin alacağı kararlarda yol gösterici olacaktır.
- 6- Mali tablo ve raporların üzerinde analizler yapılarak, işletmenin ekonomik durumu yetkili mercilere tam, doğru ve güvenilir olarak aktarılır. Mali tablo ve raporların bağımsız denetimden geçmesi işletmenin kredibilitesini arttıracaktır.
- 7- İşletme yönetimi ve personelinin faaliyetlerine yardımcı olarak, bu faaliyetlerin etkinliğini arttıracaktır.
- 8- İç Kontrol Sisteminin daha etkin çalışmasını sağlayacaktır.

Meslek mensuplarının bakış açılarına göre bağımsız denetimin işletmelere sağlayacağı faydalar şöyle sıralanabilir (Özçelik vd., 2014: 67);

- Bağımsız denetimden geçmiş mali tablolar işletme yönetimi tarafından alınacak kararların kalitesini artırır,
- İşletmede kurumsal yönetim anlayışının gelişimine katkı sağlar,
- Finansal risklerin erken saptanması ve etkin yönetilmesini sağlar,
- İşletmelerin kredibilitelerinin artması sağlar.

## **2.6.2. Bilgi Kullanıcılarına Olan Yararları**

Bağımsız denetim raporlarını kullanarak çeşitli kararlar alan kişi veya kurumlar bağımsız denetim bilgi kullanıcıları olarak tanımlanabilir. Bunlar; bireysel veya kurumsal yatırımcılar, bankalar, kredi kuruluşları, denetlenen işletmenin sahip veya ortakları gibi çeşitli kişi veya kurumlar olabilir. Adı geçen taraflar bağımsız denetim raporlarını inceleyerek yatırım, satın alma, kredi vb. konularda kararlar alabilmektedir. Bu noktada bağımsız denetim raporlarının güvenilirliği ve kalitesinin önemi ortaya çıkmaktadır.

Bilgi kullanıcılarının finansal tablolara güven duymasını sağlayan temel mekanizma bağımsız denetimdir. Ancak 2000’li yılların başında yaşanan muhasebe ve denetim skandalları bağımsız denetime olan güveni sarsmış ve denetimin bağımsızlığını sorgulanır hale getirmiştir. Bunun üzerine başta ABD olmak üzere bazı Avrupa ülkelerinde bağımsız denetime yönelik çeşitli düzenlemeler yapılmıştır (Ercan, 2017).

Denetçi bağımsız olarak hareket ettiğinde, kamuoyu (tüm bilgi kullanıcıları) finansal bilgilere daha fazla güven duyacak ve böylece daha doğru finansal kararın alınmasına yardımcı olacaktır (Mohamed ve Habib, 2013: 117).

Bağımsız denetim faaliyetleri, pek çok firmanın sunmuş olduğu finansal bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği açısından önem arz etmektedir. Özellikle yatırım faaliyetleriyle ilgilenen firmalar bağımsız denetimden geçmiş finansal bilgi ve tablolarına büyük değer vermektedir. Çünkü bağımsız denetim faaliyetlerinin yatırımcı kararlarını doğrudan etkilediği görülmektedir. Aracı kurumlar ve aracı bankalar (yatırım kuruluşları) ekonomik piyasalarda oldukça büyük bir öneme sahiptir (Gökoğlan ve Tanç, 2018: 380-381).

Denetim alanında tüm dünyada yaşanan gelişmelere bakıldığında; odak noktada denetim kalitesinin artırılmasının olduğunu görmekteyiz. Artık yatırımcıların denetim raporlarından beklentileri daha da artmıştır. Yatırımcılar bu raporlardan olumlu veya olumsuz görüş bildirmekten daha fazlasını beklemektedirler. Yatırımcılar bu raporlardan artık; denetçinin sorumlulukları, denetimin kilit konuları ve bu konuların nasıl ele alındığı konusunda daha fazla şeffaflık beklemektedirler (Yanık ve Karataş, 2017: 16).

Yatırımcının denetçi bağımsızlığına ilişkin endişesi, düzenleyici değişikliklerle hafifletilebilir. Kredi görevlilerinin bakış açısına göre, denetim hizmeti pazarındaki yoğun rekabet, denetçinin müşteri baskısına direnme olasılığını azaltır (Tepelagul ve Lin, 2015: 105).

Yatırımcılar, şirketin mali durumuyla ilgili olarak yönetimden gelen bilgilere güvenirlir. Yöneticiler, şirketin kârının ve büyümesinin sürekliliğini sağlamakla yükümlüdür. Bu nedenle yöneticilerin, yatırımcılardan ayrı olarak kendi hedefleri ve çıkarları vardır. Yani şirketin her zaman iyi durumda görünmesini sağlamak. Yatırımcılar, şirketin doğru pozisyonunu bilmekle ilgilenirler, böylece şirkete yatırım yapmaya devam edip

etmeyeceklerine karar verebilirler. Bu nedenle, yatırımcıları yöneticilerin kişisel çıkarlarından korumak için bir aracı (denetçi) devreye girer (Austin ve Herath, 2014: 63).

Bağımsız denetim alanında yapılacak düzenlemelerle bağımsız denetim paydaşlarına gerçek ve güvenilir bilginin aktarılması ve yabancı yatırımcılar için de güven ortamının tesis edilmesi sağlanacaktır. Yabancı yatırımcılar için ülkedeki güven ve istikrar ortamının sağlanmasıyla, bu yatırımların daha da artmasının önü açılacaktır (Demirtaş Aydoğan, 2016: 783).

Günümüz ekonomilerinin gelişip büyümesiyle, ortaya çıkan bilgilerin de niceliği artmaktadır. Bilgi artışı ile bu bilgilerin güvenilirliği sorgulanmaktadır. Karar alıcılar için doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacı doğmaktadır. Ticari hayatta belli sınırlar dâhilinde güvenilir bilgiyi sunmakta rol oynayanlar bağımsız denetçilerdir (Köse ve Ertan, 2016: 290).

### **2.6.3. Kamuya Olan Yararları**

Bağımsız denetim, şirket içi manipülasyonların arttığı bir ortamda gerçek kazancın ve doğru beyanın tespit edilmesinde önemli bir rol oynayarak vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilebilecektir (Demirtaş Aydoğan, 2016: 783). İyi işleyen bir bağımsız denetim sistemi sayesinde vergi gelirlerinde önemli artışlar yaşanabilecektir.

Bağımsız denetimin devlete olan yararları maddeler halinde şöyle sıralanabilir (Çelen, 2001);

- 1- Bağımsız denetim, ülkeye doğru bilgi üretimi ve planlaması açısından yararlar sağlayacaktır. Sağlıklı kaynaklardan sağlanan bilgilere dayanılarak yapılacak planlama, kamu gelir ve harcamalarında, devletin teşvik, kredi politikalarında ve genel ekonomik politikalarda daha gerçekçi, etkili ve verimli olunmasında temel teşkil edecektir.
- 2- Bağımsız denetim, vergi gelirlerinin artması noktasında devlete katkı sağlayacaktır. Bağımsız denetim, işletme sahiplerinin, ortaklarının veya yöneticilerinin vergisel konularda sahtekârlık yapma eğilimlerini azaltıcı veya ortadan kaldırıcı etkiye sahiptir.
- 3- Vergi denetim elemanları, bağımsız denetçiler tarafından denetlenmiş mali tabloları incelemeye daha az vakit harcayacaklarından, diğer vergi kayıp veya kaçaklarına daha fazla vakit ayırabileceklerdir.

4- Kamu İktisadi Teşebbüsleri, Belediyeler, Dernekler ve Vakıflar ile bunlara ait iktisadi teşekküllerin bağımsız denetime tabi olmaları, bu kurum veya kuruluşlardaki usulsüzlüklerin ve yolsuzlukların önlenmesine yardımcı olur. Böylece bu kurum ve kuruluşların daha etkin ve verimli çalışmaları sağlanmış olur.

5- Türkiye açısından bakıldığında özelleştirilmek istenen KİT'lerin bağımsız denetime tabi tutulmaları ile bu teşebbüsler hakkında yatırımcıları daha doğru ve güvenilir bilgiler sağlanacaktır.



### 3. BAĞIMSIZ DENETİMDE BAĞIMSIZLIK

Bu bölümde öncelikle bağımsız denetimde bağımsızlık kavramı ve bağımsızlığın önemi, bağımsızlığı tehdit eden unsurlar ve bağımsızlığı sağlamaya yönelik düzenlemelerden bahsedilmiştir. Sonrasında da bağımsızlık algısının zedelendiği bazı vakalardan örnekler verilmiştir.

#### 3.1. Bağımsızlık Kavramı

Denetçinin bağımsızlığı ilk olarak 1933 ve 1934 yılında Federal Güvenlik Yasasında mevcut bir hükümle ele alınmıştır. Önceleri üzerinde fazla durulmamışsa da sonraları bu konunun denetim uygulamaları için önemi daha iyi anlaşılmıştır. Bağımsızlık, ortaklar, yöneticiler ve diğer finansal grupların hakları açısından oldukça önemlidir. Temmuz 1933'te New York Menkul Kıymetler Borsası yaptığı bir açıklama ile borsa listelerinde işletmelerin yer alabilmesi ancak finansal tablolarının denetlenmiş olması şartı ile mümkün olabileceğini karar altına alınmıştır (Stettler, 1980: 77-78).

1930'lu yıllardan bu yana denetçi bağımsızlığı kavramı hem kamu kuruluşları hem de meslek kuruluşları tarafından sıkça ele alınmasına rağmen üzerinde uzlaşılmış, genel kabul gören bir tanım bulunmadığı görülmektedir. Farklı tanımlara bakıldığında; bağımsızlık kavramı açıklanırken genelde aşağıda belirtilen özelliklerin ön plana çıktığı görülmektedir (Erken, 2009: 17):

- Tarafsızlık (impartiality),
- Azami mesleki özen ve dikkat (due care),
- Yetkinlik (competence),
- Objektiflik (objectivity),
- Doğruluk-dürüstlük (integrity).

Bağımsızlık, anlam olarak bağımsız olma durumunu ifade etmektedir. Bağımsız kelimesi ise; tutum ve davranışlarını herhangi bir gücün tesirinde kalmadan düzenleyebilmek, özgür, hür ve müstakil olmak anlamlarına gelmektedir (Erken, 2009: 18). Bağımsızlık, objektifliği veya objektiflik görüntüsünü bozabilecek şartların dışında olma hali olarak tanımlanmıştır. Başka bir tanıma göre bağımsızlık "bulunduğu şartlara bakmaksızın, icra ettiği mesleğinin kendisine yüklediği sorumluluklarının bilincinde, vicdani değerleri ve kamuya karşı

sorumluluğu her zaman için şahsi menfaatlerinin önünde tutarak çalışmak" demektir (Ercan, 2014: 265).

Denetçi bağımsızlığı, uzun yıllardır bir izleme aracı olarak dış denetimin güvenilirliğinin çok önemli bir yönü olarak görülmüştür ve dünya çapında mesleki etik kurallara dâhil edilmiştir. Denetçi bağımsızlığının önemine olan bu inancın mantıksal temeli şöyledir; işletme yönetiminin mali tablo bilgi kullanıcılarına işletmeleri hakkında her zaman tam ve doğru mali bilgiler sunmayabileceğidir. Bu nedenle bağımsız, harici bir kontrol (veya doğrulama) sistemine, yani sunulan bilgilerin güvenilir olduğundan emin olmak için finansal tabloların denetlenmesine ihtiyaç bulunmaktadır. Bu harici denetim sistemi ve denetim görüşleri sağlama, finansal tablolara güvenilirlik katar, böylece kullanıcılar bunlara güvenebilir ve tüm finansal raporlama sistemi geliştirilir (Sucher ve Bychkova, 2001: 819).

Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI) ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bağımsızlık kavramını iki şekilde ele almıştır. Birincisi, denetçinin denetim faaliyeti ile ilgili kararını belirtirken dürüstlüğü, tarafsızlığı, mesleki yargıyı ve şüpheciliği etkileyecek durumlardan uzak olmasıdır. İkincisi ise, denetçinin üçüncü kişilerin (denetleyen ve denetlenen dışında kalanlar), denetçinin tarafsızlığına, dürüstlüğüne ve mesleki yargısına olan inancını kaybettirecek herhangi bir tutum, davranış veya ilişkiden kaçınmasıdır (Kayrak, 2015: 96).

Denetim bağımsızlığı yalnızca soruşturma özgürlüğü ve raporlama özgürlüğü değil, aynı zamanda mutlak bağımsızlık gerektirir. Ancak mutlak bağımsızlık teorik bir kavramdır. Uğruna çaba gösterilmesi gereken bir idealdir (Acemoglu ve Gietzmann, 1997: 361).

Denetçi bağımsızlığı, denetim mesleğinin temel taşıdır. Denetçinin, tespit ettiği herhangi bir yanlış beyanı kabullenmemesi ve müşterinin denetim raporunu etkileme girişimlerine karşı durması olarak tanımlanmaktadır (Mohamed ve Habib, 2013: 117).

Bağımsızlık, dış denetçilerin önemli bir özelliği olarak kabul edilir. Hem AICPA (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü) hem de SEC (Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu), denetçilerin bağımsızlıklarını sağlamaya yönelik kurallar getirmiştir. Her iki kurum da denetçi bağımsızlığı için kısa bir tanımlama yapmaktan kaçınmıştır. 1962'de AICPA Etik kurallarında "denetçi bağımsızlığı kesin tanımlaya müsait değildir" şeklindeki kuralı kabul etmiştir (Antle, 1984). Yapılan tanımlarda dikkat çekilen yönler şunlardır:

“denetçinin müşteri baskısına karşı direnme gücü, denetçinin çeşitli baskıların ve faktörlerin etkisi altında kalmadan tarafsız ve önyargısız olarak denetim kararını verme yeteneği, denetçinin görevini objektif bir şekilde yerine getirebilmesi” (Ercan, 2017). Yapılan tanımlamalarda bağımsızlığın genel hatları çizilmiş, bağımsızlığın gerektirdiği davranışların neler olduğu ve bağımsızlıkla çelişen durumların neler olduğundan bahsedilmiştir.

### **3.1.1. Esasta (Gerçekte) Bağımsızlık**

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde esasta bağımsızlık şöyle tanımlanmıştır: “*Esasta bağımsızlık; denetçinin dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik içinde hareket etmesini teminen, mesleki muhakemesini olumsuz etkileyebilecek tesirlerden ari olarak görüş açıklamasıdır.*” (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2012). Gerçekte bağımsızlık SEC (ABD Menkul Kıymetler Borsası) tarafından denetçinin herhangi bir önyargıdan yoksun zihinsel durumu olarak tanımlanmıştır (Ghosh vd., 2009: 369).

### **3.1.2. Şekilde (Görünüşte) Bağımsızlık**

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde şekilde bağımsızlık şöyle tanımlanmıştır: “*Şekilde bağımsızlık; denetim kuruluşunun, denetçinin veya bir denetim ekibi üyesinin; konuya ilişkin tüm durum ve gerçekleri değerlendiren makul ve bilgi sahibi üçüncü kişilerde, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilikten ödün verdiği intibamı oluşturabilecek durum ve davranışlardan sakınmasıdır.*” (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2012).

Görünüşte bağımsızlığın tanımları konusunda da genel bir fikir birliği vardır. Tanımlar, makul ve bilgili bir üçüncü tarafın (veya kamuoyu algısının) denetçinin tarafsız hareket edip etmediğinden şüphe duyacakları durumlardan kaçınmasına odaklanır (Fearnley ve Beattie, 2004: 120).

Görünüşte bağımsızlık denetçinin objektif olduğu ve müşterideki finansal bir çıkardan etkilenmediği yönündeki kamuoyu algısıdır (Ghosh vd., 2009: 369). Bir denetçi hem gerçekte hem de görünüşte bağımsız olarak kabul edilmelidir. Burada bağımsızlık aslında dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki muhakeme faktörlerine atıfta bulunan ruh halini temsil eder. Görünüşteki bağımsızlık kamuoyu tarafından denetçi hakkında yapılan dış değerlendirmeyi

temsil eder. Aslında bağımsızlık kamuoyu tarafından ne görülebilir ne de yargılanabilir, ancak denetçinin görünüş düzeyindeki bağımsızlığı ile değerlendirilebilir (Mohamed ve Habib, 2013: 117).

### **3.2. Bağımsızlık Standardı ve Denetim İçin Önemi**

Bağımsızlık standardı, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarından Genel Standartların içinde yer almaktadır.

Denetçinin tarafsızlık ve bütünlük içinde hareket edebilmesi olarak tanımlanan bağımsızlık; denetçinin her konuda yansız davranabilme yeteneğini, bütünlük ise konunun bütün yönleriyle eksiksiz ele alınmasını ifade eder (Karacan ve Uygun 2012, 72).

Denetçi bağımsızlığı, denetim mesleğinin temel taşlarından bir tanesidir. Bağımsızlık, denetçinin tespit ettiği herhangi bir yanlış beyanı desteklememesi ve müşterinin denetim raporunu etkileme girişimlerine karşı durması olarak tanımlanmaktadır (Mohamed ve Habib, 2013: 117). Bağımsızlık, muhasebe mesleğinin en önemli özelliklerinden biridir. Denetçinin bağımsızlığı, bir denetçinin yöneticiler tarafından finansal tablolarda bulunan önemli yanlışlıkları rapor etmede ne kadar dürüst olduğu ile ölçülür (Austin ve Herath, 2014: 62).

Denetçi bağımsızlığı, yalnızca denetçi-müşteri müzakerelerinin sonuçlarını değil, aynı zamanda yatırımcılar, alacaklılar ve diğer kuruluşlar gibi denetim raporu kullanıcılarını da etkileyen, denetçi hesap verebilirliği için çok önemli bir faktördür (Chen vd., 2005: 141). Denetçi bağımsızlığı, güvenilir finansal tabloların bir girdisi olduğu için arzu edilir. Yani, denetçi bağımsızlığı denetimin kalitesini artırır, bu da finansal tabloların güvenilirliğini artırır (Maines vd, 2001: 374).

Denetçi müşteri ilişkileri ne olursa olsun, müşterinin finansal tablolarının objektif olarak denetlenmesi ve üçüncü şahısların finansal menfaatlerinin korunması esastır. Denetçinin bağımsızlığının zedelenmemesi için ortaya çıkan aykırılıkların hemen çözülmesi gerekmektedir (Stettler, 1980: 80-81).

Denetçiler denetim hizmetlerine talep oluşturmak için piyasayı bağımsızlık konusunda ikna etmesi gerekir. Bağımsızlığa ilişkin itibar denetçinin en büyük mesleki varlığı olmuştur.

Denetçinin herhangi bir ihmalinin denetçiye diğer kayıpların yanı sıra itibar kaybı şeklinde denetçiyi ağır cezalara maruz bırakacağı uzun zamandır kabul edilmiştir (Wines, 2011: 5).

Denetimde bağımsızlığın ölçülmesi, şu faydaları sağlar (Akçay ve Bilen, 2018: 246):

- Denetimin temelini oluşturan güven unsurunu sağlayıp finansal bilgi kullanıcılarına objektif bir bakış açısı kazandırmak.
- Denetim firması için fayda maliyet analizi yapmayı mümkün kılarak denetimin etkinlik ve verimliliğinin artmasını sağlar.
- Denetçilerin bağımsız olması şeffaflığı artırır.

### **3.3. Bağımsızlığı Tehdit Eden Unsurlar**

Denetimin bağımsızlığına yönelik tehditler, teorik olarak sosyolojik veya ekonomik baskılardan kaynaklanır. Ekonomik teoriye göre; denetim firmaları gelecekteki denetimlerden kâr elde etmek için bir denetim müşterisi ile devam eden bir ilişkisini bozmak istemeyecek ve ekonomik çıkarlarını koruma yönünde bir istekliliğe sahip olacaktır. Aslında bağımsızlıkla ilgili olarak, denetim firması gelecekte devam eden bir ilişki öngördüğünde, denetim firması daha az ihtiyatlı denetim yapabilir. Yarı-kira akımlarını (denetim müşterisine bağlı olmak) korumak için agresif ve/veya şüpheli muhasebe yöntemlerini kullanmaya daha yatkın olabilir (Kaplan ve Maulden, 2009: 180).

Denetimde bağımsızlığa yönelik tehditler pek çok biçimde olabilir. Zaman zaman gerçekler ve koşulların karmaşık etkileşimlerini içerebilir. Son tartışmalarda yer alan bağımsızlığa yönelik bazı basit potansiyel tehdit örnekleri şunlardır (Houghton ve Jubb, 2003: 301):

- Denetim firması tarafından denetim müşterisine, denetim ve denetim dışı hizmetlerin ortak sağlanması,
- Denetlenenler tarafından eski denetim personelinin işe alınması (veya tam tersi),
- Denetlenenlerin yönetim kurullarına ve özellikle denetlenenlerin denetim komitelerine eski denetçilerin ve özellikle ortakların atanması,
- Denetim firması ortaklarının veya personelinin yakın akrabalarının denetlenen işletmede istihdamı,
- Denetlenenler tarafından ihraç edilen menkul kıymetlerin denetim personeli tarafından satın alınması,

- Denetçinin, denetlenen kurum yönetimi tarafından seçilen tartışmalı bir muhasebe politikasına yönelik itirazını geri çekmemesi durumunda, denetim işini başkasına verme tehdidi dâhil olmak üzere yıldırma tehditleri.

Birleşik Krallık, Avrupa Komisyonu ve IFAC çerçeveleri, bağımsızlığa veya tarafsızlığa yönelik beş ana tehdidi tanımlamıştır (Ercan, 2017: 267; Fearnley, 2005: 10). Bunlar; “çıkar ilişkisi ve kişisel menfaat, kendi kendini denetleme, savunuculuk, yakınlık ve yıldırma tehditleridir”.

### **3.3.1. Çıkar İlişkisi ve Kişisel Menfaat Tehditleri**

Denetçilerin ücretleri, mali tablolarını denetledikleri şirketler tarafından ödenir. Ekonomik açıdan önemli müşteriler, bir denetçinin portföyünde daha fazla ağırlık taşır. Bu nedenle, bir denetçi daha büyük müşterilerden gelen baskıya boyun eğmek için daha yüksek bir teşvike sahip olabilir ve böylece bağımsızlıktan ödün verebilir (Tepalagul ve Lin, 2015: 103). Finansal veya başka bir kişisel çıkar çatışmasından kaynaklanır. Örneğin bir müşteriden doğrudan veya dolaylı bir çıkar elde edilmesi veya bir müşteriyi kaybetme korkusu gibi (Beattie vd., 2005: 10).

### **3.3.2. Öz Eleştiri (Kendi Kendini Denetleme) Tehditleri**

Denetçinin daha önce denetlenen şirkette çalışmış olması, denetlenen firmanın donanımlı personel eksikliği nedeniyle, denetim firmasının, denetim dışında başka hizmetler sunması sonucu kendi oluşturduğu mali tabloları denetlemesi gibi durumlar kendi kendini denetleme tehdidi için örnek verilebilir (Yükçü ve Gelirlioğlu, 2020: 18-19).

### **3.3.3. Savunuculuk (Savunma) Tehditleri**

Denetim müşterisine karşı açılmış olan bir davada, denetçinin denetlediği firmayı savunmak durumunda kalması, bir tehdit unsuru olacaktır (Yükçü ve Gelirlioğlu, 2020: 19).

### **3.3.4. Yakınlık (Aşinalık) ve Güven Tehditleri**

Denetçinin, yöneticilerin ve yönetimin kişilikleri ve niteliklerinden aşırı etkilenme ve onların çıkarlarına karşı fazla sempatik hale gelme riskinden kaynaklanır. Ayrıca denetçi,

yönetimin beyanlarına, onları test etmede yeterince titiz olamayacak kadar çok güvenebilir (Beattie, 2005: 10).

Yasal olarak denetçiler, hissedarlara karşı sorumlu olmakla birlikte, denetlenen şirketin yöneticilerinden bağımsız oldukları konusunda ciddi şüpheler oluşmuştur. Son zamanlarda, denetçiler arasında artan rekabet ve denetim dışı işlerin ücret gelirlerinin artan önemi, bu varsayılan bağımsızlığı daha da aşındırabilecek faktörler olarak belirlenmiştir. Denetçi bağımsızlığıyla ilgili birçok çalışmada ima edilen bir başka faktör de denetçi ile şirket yöneticileri arasındaki ilişkinin yakın doğasıdır. Bu, "Aşinalık Tehdidi" olarak adlandırılmıştır (Hussey, 1999: 190).

Denetim firması ile denetlenen firma arasındaki sosyal ilişkiler, uzun yıllar süren iş birlikteliği ve denetlenen firmaya aşırı güven tehdit olarak görülebilmektedir. Aşağıda belirtilen bazı durumlarda yakınlık tehdidi ortaya çıkabilir. Bunlar:

- Müşteri ve tedarikçilerin denetlenen firma hakkındaki olumlu söz ve eylemlerine denetçinin güvenmesi,
- Denetçinin tanıdık veya yakınlarının denetlenen firmada çalışması,
- Denetçinin muhasebe müdürüne güvenmesi (Yükçü ve Gelirlioğlu, 2020: 19).

Daha kaliteli bir denetim isteyen denetim müşterisi, daha fazla denetim prosedürü, daha fazla denetim saati, daha deneyimli ve uzman personel kullanılması nedeniyle daha yüksek maliyet, dolayısıyla da daha yüksek denetim ücretleri ödeyecektir. Öte yandan, müşteri tarafından ödenen yüksek denetim ücretleri, denetçiyi ekonomik olarak müşteriye daha bağımlı hale getirmekte ve denetçiyi, müşteriyi kaybetmekten korktuğu için denetim sırasında müşteriyi sorgulama konusunda daha isteksiz olmaya zorlamaktadır (Mohamed ve Habib, 2013: 124). Bu gibi durumlar da denetimin bağımsızlığı için tehditler oluşturmaktadır.

### **3.3.5. Korkutma (Yıldırma) Tehditleri**

Denetim müşterisi, denetim ücretini düşürmek için denetim firmasını veya denetçiyi aralarındaki sözleşmeyi feshetmekle tehdit edebilir; bu durum denetçinin tarafsızlığını ve bağımsızlığını tehdit edebilir (Al Nawaiseh ve Alnawaiseh, 2015: 143).

Denetim müşterisinin denetçiye karşı çeşitli korkutma ve yıldırma eylemleri içinde bulunması, denetçinin bağımsızlığına etki edecek ve denetçi bağımsız karar almaktan kaçınılabilecektir. Yapılabilecek bu tehditler denetçinin bağımsızlığı için bir risk unsurudur (Yükçü ve Gelirlioğlu, 2020: 19).

### **3.4. Bağımsızlık Kapsamında Yapılan Yasal Düzenlemeler**

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle (KHK) kendisine verilen Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) yayımlama yetkisi çerçevesinde, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan uluslararası standartları referans alma stratejisini benimsemiştir. Bu tercih esasen Türkiye'nin Avrupa Birliği adaylık sürecinin de bir gereği olup, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda da aynen kabul görmüştür. Bununla birlikte, 26/12/2012 tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Türkiye Denetim Standartları, 660 sayılı KHK uyarınca yürürlüğe konan, bilgi sistemleri denetimi dâhil olmak üzere, bağımsız denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartları ile bu alana ilişkin diğer düzenlemeler olarak tanımlanmıştır. IFAC çatısı altında oluşturulan üç bağımsız standart belirleyici kurul tarafından eğitim, etik, kalite kontrol ile güvence denetimi ve ilgili hizmetler standartları yayımlanmaktadır (KGK, 2020).

Piyasaların etkin ve verimli bir biçimde çalışabilmesi doğru ve güvenilir bilgiye bağlıdır. Yatırımcılar ve kredi verenler için tarafsız, yeterli, doğru ve güvenilir bilginin ne kadar önemli olduğu, 2000'li yılların başında ortaya çıkan ve tüm dünyada kalıcı izler bırakan muhasebe ve denetim skandalları sonrasında kamuoyu tarafından daha da iyi anlaşılmıştır. Bu skandallara ev sahipliği yapan ABD'den başlayarak çeşitli ülkelerde bağımsız denetim yeniden ele alınmış, denetçi bağımsızlığını güçlendirecek ve denetim kalitesini arttıracak birtakım düzenlemelere gidilmiştir (Ertikin, 2017:101).

2000'li yılların başından itibaren ortaya çıkan bu skandallarla birlikte, öncelikle ABD'de daha sonra ise diğer gelişmiş ülke ekonomilerinde kamunun sermaye piyasalarına olan güveninin yeniden sağlayabilmek adına, bağımsız denetim alanında arka arkaya bir takım köklü düzenlemeler yapılmıştır. Bu bağlamda, bağımsız denetimin daha kaliteli ve yeterli güvenilirlikte yapılmasını temin etmek amacıyla bağımsız denetim standartları güncellenmiş, yeni gözetim ve denetim mekanizmaları oluşturulmuştur. Yapılan



düzenlemelerle bağımsız denetim faaliyetleri daha sıkı bir denetime tabi tutulmuştur (Yavuz, 2011). IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) etik kuralları oluşturup yayınlamaktadır. Üye ülkelerin ise bu kuralları kendi mevzuatları ve kültürleri ile uyumlaştırmalarını ve öyle yayınlamalarını önermektedir. Etik kurallar ile meslekte şeffaflık, dürüstlük, tarafsızlık ve hesap verilebilirliğin sağlanabileceği kabul edilmektedir. Bu sayede etik kurallar meslek mensuplarına diğer paydaşlar tarafından duyulan güveni de arttıracığı düşünülmektedir. IFAC son yayınladığı etik ilkeleri bağımsızlık standardı ile çok fazla ilişkilendirmiştir. Bu kapsamda KGK da bağımsız denetçiler için olan etik kuralları bağımsızlık standardı ile bütünleşik bir yapıda ele alarak yayınlamıştır (Kardeş Selimoğlu ve Tiğre, 2021). Hem dünyada hem de Türkiye’de düzenleyici kurumlar tarafından bağımsızlığı sağlayabilme adına sürekli düzenlemeler yapılmaktadır.

Bazı kanunlar, bağımsız denetimi bazı şirketler için zorunlu kılmaktadır. Bu tür zorunlulukların ortaya çıkması ile denetçilerin denetledikleri şirketler tarafından seçilmesi ve ücretlerinin ödenmesi nedeniyle taraflar arasında bir çıkar çatışmasının olup olmadığına dair bir endişe doğmuştur. Denetim firmalarının ticari çıkarları ile profesyonel çıkarları arasında doğru dengeyi kurmak, düzenleyici kuruluşlar için zorlu bir iştir (Fiolleau vd., 2013: 864).

2001’de Enron ve 2002’de de Worldcom gibi büyük şirketlerde ortaya çıkan muhasebe ve denetim skandalları kamuoyunun piyasalara olan güveni sarsılmıştır. Bu güveni yeniden kazanmak için ABD’de Sarbanes Oxley yasası çıkarılmıştır. Söz konusu yasa ile birlikte denetimde gözetimin gerçekleştirilmesi adına kamu gözetim kurumları kurulmuştur. İlk olarak kamu gözetim kurumları ABD’de kurulmuş, sonrasında AB ülkelerinde yayınlanan direktifler ile kamu gözetimi için yetkili kurumlar kurulmuştur (Bozkurt Yazar, 2017: 41).

### **3.4.1 Bağımsızlıkla İlgili Uluslararası Düzenlemeler**

Ekonomiler geliştikçe bilgi kullanıcılarının işletme hakkında doğru finansal bilgiye olan ihtiyaçları da artmıştır. Bu nedenle denetimi güvence altına alabilmek ve denetimi kamu adına gözden geçirebilmek için düzenleyici kurumlara olan ihtiyaç artmıştır. 2002 yılından itibaren kamu gözetim kurumları bağımsız denetim mesleği için önemli merkezler olmuştur. Bunun en büyük nedeni ise Enron, Parmalat, Worldcom gibi şirketlerde meydana gelen muhasebe ve denetim skandallarıdır (Bozkurt Yazar, 2017: 40).

Enron skandalı öncesinde, denetimin bağımsızlığını güçlendirmek için atılan adımlara, muhasebe ve denetim meslek kuruluşu (AICPA) en güçlü baskı gruplarından birisi olmuştur. Ticari çıkarlarının etkileneceğini düşünüp bir dizi lobi çalışmaları ile kamu yararına yapılmak istenen reformlara muhalefet etmiştir. Amerikan siyasi hayatında, siyasetçilerin kampanya bağışlarına aşırı bağımlı olmaları lobi çalışmalarının etkinliğini daha da arttırmıştır (Sağlar ve Kandemir, 2007: 36).

Mali tabloların dış doğrulayıcıları olan denetçilerin bağımsızlığı, güvenilirliklerinin anahtarı kabul edilmiştir. Dış denetçilerin denetim gerçekleştirirken müşterilerinden bağımsız olmaları gerekliliği, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) Etik Kurallarında ve Avrupa Birliği'nin Sekizinci Direktifinde yer almaktadır (Sucher ve Bychkova, 2001: 817).

Denetimin bağımsızlığında başarısız olunmasının birçok nedeni vardır. Siyasal sistemin temel kuralları gerekli yasama reformunu engellemiştir. Mevcut yasalar verimsiz, etik olmayan ve savurgan bir sistem ortaya çıkartmıştır (Moore vd, 2006: 25).

Dünyanın bir yerinde ortaya çıkan kriz, sadece bir ülke veya şirketi etkilememekte, tüm dünyayı az ya da çok etkilemektedir. Dolayısıyla ortaya çıkan muhasebe ve denetim skandalları yalnızca ABD'de değil küresel çapta da kalıcı izler bırakmıştır. Söz konusu skandallar şirketlerin bütün ilgili taraflarını büyük zararlara uğratmış, borsada işlem gören diğer şirketlerin de beyan ettikleri mali tablo ve raporlara olan güveni de zedelemiştir. Güven kaybına uğrayanlar yalnızca bu şirketler olmamış, bu şirketlerin hesaplarını inceleyen ve denetim raporlarını hazırlayan bağımsız denetim kuruluşları da olmuştur. Denetçi bağımsızlığının güçlendirilmesi, finansal raporlama sürecindeki kalite ve şeffaflığın artırılması amacıyla çeşitli düzenlemelere gidilmiştir. Bu düzenlemelerin, mihenk taşı niteliğinde olanı ise ABD kongresinden geçerek 30.07.2002 tarihinde yürürlüğe giren, "Halka Açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcıyı Koruma Yasası" olarak da bilinen Sarbanes-Oxley yasasıdır (Ertikin, 2017: 102-103).

### **3.4.1.1. AICPA'nın (the American Institute of Certified Public Accountants - Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü) Denetçi Bağımsızlığına İlişkin Kuralları**

AICPA'nın selefi olan ve 1887 yılında kurulan Amerikan Serbest Muhasebeciler Birliği (AAPA), anayasa ve tüzüğünde bağımsızlıkla ilgili bir hüküm yer almamıştır. 1907 yılında, uygunsuz işlevlerden kaçınmanın arzu edildiğini ifade eden tüzük değişikliği yapılmıştır. 1916 yılında AAPA'nın adı Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü (AIA) olarak değiştirilmiştir. Hem AAPA hem de AIA 1930 yılına kadar denetçi bağımsızlığı ile aktif olarak ilgilenmemiş görünmektedir. 1931 yılında AIA sertifikalı kamu muhasebecilerinin bir şirket için hem yönetici hem de denetçisi olarak ikili rol üstlenmeleri durumunda denetçinin bağımsızlığının önem kazındığını kabul etmiştir (Vanasco vd., 1997: 498).

AICPA'nın denetçi bağımsızlığı ile ilgili olarak yaptığı önemli bazı düzenlemeler tarihsel olarak şöyledir:

- Ne bir üye ne bir iştirakçi ne de ortağı olduğu bir firma, kendisi ve firması söz konusu teşebbüsten fiilen bağımsız olmadıkça, herhangi bir teşebbüsün mali tabloları hakkında görüş beyan edemez (1962).
- Denetçi bağımsızlığı sağlayabilmek için müşteriye, yönetimine veya sahiplerine karşı herhangi bir yükümlülük veya menfaatten uzak olmalıdır (1972).
- AICPA Mesleki Etik Kuralları, denetçi "kendisi ve firması söz konusu işletme açısından bağımsız olmadıkça, bir işletmenin mali tabloları hakkında görüş bildiremeyeceğini" belirtir. Mali tabloların sunumunun dürüstlüğüne ilişkin bir görüş, yalnızca müşteriden hem gerçekte hem de görünüşte bağımsız olduğu takdirde verilmelidir. (1994).

### **3.4.1.2. IFAC'ın (International Federation of Accountants - Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) Denetçi Bağımsızlığına İlişkin Kuralları**

1977 yılında kurulan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), ulusal muhasebe meslek kuruluşlarının bir federasyonudur. Amacı, dünya çapında koordineli bir muhasebe ve denetim mesleğinin geliştirilmesi, güçlendirilmesi ve muhasebe ilkeleri ile denetim standartlarının uyumlaştırılmasıdır (Vanasco vd., 1997: 500).

IFAC bağımsızlığa yönelik ayrıntılı düzenlemelere etik kurallarda yer vermiştir. Bu düzenlemelerde bağımsızlıkla ilgili denetçiler (Özger, 2019: 50);

- Denetim faaliyetine ilişkin sonuçları ifade edebilmek için esasta ve şekilde bağımsız olmalıdır.

- Bağımsızlığı tehlikeye atacak tehditleri belirlemeli, tehditleri bertaraf etmek veya makul bir seviyeye indirmek için önlemler almalıdır. Söz konusu tehditler ise kendi kendini denetleme, kişisel çıkar elde etme, yakınlık, savunma ve yıldırma tehditleridir.

### **3.4.1.3. Avrupa Birliği 8. Yönergesine Göre Denetçi Bağımsızlığı**

Yönergenin 24. maddesinde, AB'ye üye ülkelerin bağımsızlık ölçütlerini belirlemede serbest oldukları belirtilmiş, 26. maddede ise denetim yapanların bu denetimlerini bağımsız olarak yürütmediklerinin belirlenmesi halinde, üye devletlerce özel yaptırıma tabi tutulacakları belirtilmiştir (Çalışkan, 2006: 53).

“AB Sekizinci Yönergesi’nde, iyi davranış kalıpları içinde olan ve finansal bilgilerin yasal denetimine ters düşen ve aykırılık arz eden tutum ve davranış içinde olmayan kişilere yetki verilmesi öngörülmüştür” (Direktif No:81 / 253/ EEC; Tarih: 13 Haziran 1984: m.3). Sekizinci Yönerge’nin 24. maddesiyle de AB’ye üye ülkeler bağımsızlık ölçütlerini belirlemede konusunda serbest bırakılmışlardır. Yönerge’nin 26. maddesinde de; “gerek yetki verilmiş kişilerin, gerekse denetim firmalarının denetimlerini bağımsız olarak yürütmedikleri takdirde sorumlu tutulmalarına neden olacak yaptırımlara maruz kalacakları belirtilmiştir” (Dönmez vd., 2005: 59).

ABD’de sermaye piyasasında işlem gören halka açık şirketlerin bağımsız denetimlerini yapan yerli ve yabancı denetim firmalarına kayıt zorunluluğun getirilmesi ve bu firmaların denetlenmeye başlaması, Avrupa’daki denetim firmalarını da etkilemiştir. Avrupa’da yaşanan finansal skandalların ve şirket yolsuzluklarının (Royal Ahold, Parmalat) da etkisi ile Avrupa Birliği 17.05.2006 tarihinde 2006/43/EC sayılı revize 8. Direktif kabul etmiştir. Söz konusu Direktifte özet olarak; şu maddeler bulunmaktadır. Her üye ülke, yasal denetçilerin ve denetim firmalarının onaylanmasından sorumlu olacak yetkili mercileri belirlemelidir. Etkin bir kamu gözetimi sistemi organize edilmesi ve tüm denetçiler ve denetim firmalarının kamu gözetimine tabi tutulması gerekmektedir. Denetim firmalarının elektronik ortamda sicilinin tutulması, soruşturma ve yaptırım sistemleri oluşturulması

gerekmektedir. Tüm yasal denetçiler ve denetim firmalarının kalite güvencesine tabi tutulması, kalite güvence sistemi üzerinde kamu gözetiminin bulunması, yasal denetçilerin sürekli eğitim programlarına tabi tutulmaları gerektiği öngörülmüştür (Yavuz, 2011: 150).

#### **3.4.1.4. Sarbanes-Oxley Kanunu ve Denetçi Bağımsızlığı**

ABD’de 2001 yılı sonunda enerji şirketi Enron’un, 2002 yılında da internet servis sağlayıcısı Worldcom’un sürpriz bir şekilde iflas etmesi ile toplumun birçok kesiminin dikkatleri bağımsız denetim şirketleri üzerinde toplanmıştır. Zira her iki şirketin de mali tabloları bağımsız denetim kuruluşu olan Arthur Andersen tarafından denetlenmiş ve bu denetim firmasının iflas eden şirketlerde denetimi bağımsız bir şekilde yürütmediği ve etik kurallara uymaksızın denetim dışı danışmanlık hizmeti verdiği tespit edilmiştir. Söz konusu şirket ve denetim skandalları sonrası kamuoyunun güvenini tekrar kazanmak ve bağımsız denetimle ilgili kuralları yeniden düzenlemek üzere ABD’de 30.07.2002 tarihinde Sarbanes-Oxley Kanunu (SOX) kabul edilmiştir. SOX ile birlikte şirketlerdeki kurumsal yönetimin güçlendirilmesi, kurumsal yönetime etki eden unsurlar ile şirket ilişkilerinin yeniden tanımlanması, söz konusu ilişkilerde şeffaflığın sağlanması, kamuoyunun daha iyi ve güvenilir bir şekilde bilgilendirilmesi, denetçi bağımsızlığının sağlanması, denetimin etkinleştirilmesi ve denetlenmesi ile iç kontrol sisteminin etkinliğinin artırılması gibi; şeffaflığı, bağımsızlığı ve güvenilirliği artırmaya yönelik hedefler konulmuştur (Yavuz, 2011: 149).

ABD’de denetim (muhasabe) skandalları sonrasında ortaya çıkan güvensizlik ortamının azalmasına yönelik düzenlemeler içeren Sarbanes-Oxley Kanunu ile bu tür skandallardan kamuoyunun belirli ölçüde zarar görmesini engelleyebilecek düzenlemeler yapılmıştır. ABD’de hayata geçirilen kanun ile kurumsal yönetim temelinde işletme hedeflerine ulaşabilmesi ve finansal raporlamanın doğruluğu ve güvenilirliğini sağlamak için iç kontrol sisteminin oluşturulması ve bu sistemin işletmelerde etkin bir biçimde uygulanması zorunlu kılınmıştır. Bu kanun işletme yönetimine ve bağımsız denetçilere önemli sorumluluklar yüklenmiştir. Sarbanes-Oxley Kanununda denetim (muhasabe) skandallarının ortaya çıkmasında en önemli sebebin “işletmelerin etkin bir iç kontrol sistemine sahip olmaması” olduğu belirtilmiştir (Atmaca, 2012: 193).

SEC hangi durumlarda bağımsızlığın ihlal edildiğini dört maddede açıklamıştır (Yalçın, 2018: 38):

- Müşteri ile denetim firması arasında ortak veya çelişen bir çıkar ilişkisi var mı?
- Denetçi kendi işini denetler bir pozisyonda mı kalıyor?
- Denetçi, müşterisinin bir yöneticisi veya çalışanı gibi mi hareket ediyor?
- Denetçi kendini müşterinin tarafında olma zorunluluğunda kalıyor mu?

### **3.4.2 Bağımsızlık ile İlgili Ulusal Düzeyde Yapılan Düzenlemeler**

KGK Türkiye’de Bağımsız Denetim konusunda düzenleme yapmakla sorumlu en yetkili kuruluştur. KGK; hem bağımsız denetim standartları, bağımsız denetçiler için etik kurallar, kalite yönetim sistem ve standartları hazırlamakta hem de uygulamaya yön veren düzenlemeler yapmaktadır. Ayrıca KGK kurul kararları olarak da bağımsızlık ve kaliteyi artırmaya yönelik düzenlemeler yapmaktadır.

Bu bölümde bağımsız denetimde bağımsızlık ile ilgili hükümlerin geçtiği bazı kanun, yönetmelik, standart ve kararlardan bahsedilmiştir. Bunlar; Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Kalite Yönetim Standartları, 660 Sayılı KHK, 3568 Sayılı Kanun ve TDS Kapsamında Etik Kurallardır.

#### **3.4.2.1. Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Bağımsızlık**

Bağımsız denetim yönetmeliğinde bağımsızlıkla ilgili aşağıdaki maddeler yer almaktadır.

Madde 22’de “Denetim kuruluşu ve denetçiler, denetimleri esasen ve şeklen bağımsız olarak gerçekleştirir.” denmiş ve sonrasında esasta ve şekilde bağımsızlık kavramları açıklanmıştır.

a) “Esasta bağımsızlık; denetçinin dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik içinde hareket etmesini teminen, mesleki muhakemesini olumsuz etkileyebilecek tesirlerden arı olarak görüş açıklamasıdır.”

b) “Şekilde bağımsızlık; denetim kuruluşunun, denetçinin veya bir denetim ekibi üyesinin; konuya ilişkin tüm durum ve şartları değerlendiren makul ve bilgi sahibi üçüncü kişilerde, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilikten ödün verdiği intibasını oluşturabilecek durum ve davranışlardan sakınmasıdır.”

Yine aynı maddede bağımsızlığın önemine vurgu yapmak için aşağıdaki ifadeler yer almıştır. “Denetim kuruluşları ve denetçiler, denetim çalışmalarında denetlenen kuruluştan bağımsız ve tarafsız olmak zorunda olup, hiçbir şekilde denetlenen kuruluşların karar alma mekanizmalarına katılamazlar. İlave olarak, denetim kuruluşları ve denetçilerin bağımsızlıklarını ortadan kaldıracabilecek özel durumlarının da bulunmaması gerekir.”

Madde 21’de mesleki etik kurallara uyma ile ilgili olarak şu ifadeler yer alır. “Denetim kuruluşları, denetçiler ve denetime katılanlardan, her bir denetimden önce ve her halükârda yılda en az bir kez, bağımsızlık, tarafsızlık ve sır saklamayla ilgili kuruluş politika ve süreçlerine uygun davrandıklarına ve davranacaklarına ilişkin yazılı taahhüt alır. Denetçiler ve denetime katılanlar, denetime başladıktan sonra birinci fıkrada belirtilen hususları olumsuz yönde etkileyebilecek hususların ortaya çıkması halinde ise, bu durumu denetim kuruluşuna yazılı olarak bildirir.”

Madde 36’da şeffaflık raporlarının hazırlanması ve duyurulması ile ilgili olarak şu ifadeler yer alır. “Bir takvim yılında KAYİK denetimi yapmış denetim kuruluşları, ilgili takvim yılını müteakip üç ay içinde yıllık şeffaflık raporunu Kuruma bildirir ve kendi internet sitelerinde yayımlar.” Hazırlanan raporda yer alması gereken bilgilerden bir tanesi de bağımsızlıkla ilgilidir. “Bağımsızlıkla ilgili uygulamalarına ilişkin, bağımsızlık ilkesine uyumun gözden geçirilmiş olduğunu da teyit eden açıklama”

### **3.4.2.2. TDS (Türkiye Denetim Standartları) Kapsamında Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallarda Bağımsızlık**

400.5 Bağımsızlık; tarafsızlık ve dürüstlük ilkeleriyle bağlantılıdır.

Bağımsızlık aşağıdaki unsurlardan oluşur:

(a) **Esasta bağımsızlık:** “Denetçinin dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik içinde hareket etmesini teminen, mesleki muhakemesini olumsuz etkileyebilecek tesirlerden ari olarak görüş/sonuç açıklamasıdır.”

(b) **Şekilde bağımsızlık:** “Denetim şirketinin, denetçinin veya denetim ekibi üyesinin; makul ve bilgi sahibi üçüncü kişilerde, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilikten ödün verdiği intibaini oluşturabilecek durum ve davranışlardan sakınmasıdır.” (Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar, 2022).

### **3.4.2.3. TDS Kapsamında KYS2’de (Denetimin Kalitesinin Gözden Geçirilmesi) Bağımsızlık**

Türkiye denetim standartları kapsamındaki denetim kalitesinin gözden geçirilmesine ilişkin hükümler içeren Kalite Yönetim Standardında (KYS2) bağımsızlıkla ilgili aşağıdaki ifadelere yer verilmiştir.

KYS 2’nin 25(d) ve 25(e) paragraflarında sırasıyla, kaliteyi gözden geçiren kişinin;

-“*Finansal tabloların bağımsız denetiminde, sorumlu denetçinin bağımsızlıkla ilgili etik hükümlerin yerine getirilmiş olduğu konusunda yaptığı tespitin dayanağını değerlendirmesi;*  
-*Tüm denetimlerde, zor veya ihtilaflı konular ya da görüş farklılıkları olan konular hakkında gerekli istişarelerin yapılıp yapılmadığını ve bu istişareler sonucunda ortaya çıkan sonuçları değerlendirmesi*” gerektiğine dair hükümler bulunmaktadır. Bağımsızlık kalite için önemli bir unsur olarak görülmektedir.

### **3.4.2.4. 660 Sayılı KHK’da Bağımsızlık**

KHK’nin 9. Maddesinde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun görevleri sayılırken bağımsızlık ve kalite ile ilgili aşağıdaki ifadeye yer verilmiştir. “Denetimin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanmasına, denetime olan güven ile denetimin kalitesinin artırılmasına yönelik düzenlemeler yapmak ve gerekli tedbirleri almak.”

### **3.4.2.5. 3568 Sayılı Kanun’da Bağımsızlık**

Bağımsız denetçi olabilen meslek mensupları için de Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda bağımsızlıkla ilgili hükümler bulunmaktadır.

Disiplin cezalarıyla ilgili 48. Maddede: “Görevini bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlikle yapmayan veya kusurlu olarak yapan veyahut bu Kanunda yer alan mesleğin genel prensiplerine aykırı harekette bulunan meslek mensupları için geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanır.” hükmü yer almaktadır (Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 1989).



Bağımsız denetim mesleğini de ağırlıklı olarak gerçekleştiren Yeminli Mali Müşavirlerin yeminleri ile ilgili 11. Maddede: "Yeminli mali müşavirlik mesleğinin, bir kamu hizmeti olduğunu bilerek, Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına, mesleki kurallara ve meslek ahlakına uyacağıma, mesleğimi tam bir bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlikle yerine getireceğime, üzerime aldığım işleri dikkat ve özenle yapacağıma, namusum ve şerefim üzerine yemin ederim." ifadesi yer almaktadır (Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 1989).

### **3.5. Bağımsızlık İlkesinin Zedelendiği Örnek Vakalar**

İnsanlar uzmanların tavsiyelerine oldukça güvenirlir. Çoğu zaman, bu uzmanlar kendi çıkarları ile iyi tavsiyelerde bulunma konusundaki mesleki yükümlülükleri arasında çıkar çatışmalarıyla karşı karşıya kalırlar. Çıkar çatışmaları, yirmi birinci yüzyılın başında Amerika'yı sarsan şirket skandallarında merkezi bir rol oynamıştır (Moore vd, 2006: 10). Bu çıkar çatışmaları yüzünden bazı denetim firmaları yükümlülüklerini yerine getirememiş; şirket iflasları ve birçok hissedarın zararı ile sonuçlanan skandallar ortaya çıkmıştır.

Ortaya çıkan muhasebe skandallarının nedenleri işletme ve denetim firmasından kaynaklı olmaktadır. İşletmelerin yatırımcıların ilgisini çekip taleplerini artırma çabaları ve bunun için de aşırı iyimser görünmeye çalışmalarıdır. Denetçilerin de meslek etiği ve denetim ilkelerini hiçe sayıp toplum yararına hareket etmek yerine müşteri kaybetmeme ve gelirlerini artırma istekleridir (Canyılmaz, 2017: 8).

Finansal tablo kullanıcıları (yatırımcılar, yöneticiler, kredi veren kurum ve kuruluşlar vb.) işletmenin finansal performansını değerlendirebilmek için, doğru, dürüst ve tarafsız sunulan finansal tablolara ihtiyaç duymaktadır. Güvenilir finansal raporlar genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve standartlara uygun düzenlenmiş ve gerçeğe uygun görünüme sahip finansal tablolardır. 1980'li yıllardan sonra yaşanan denetim skandalları, özellikle büyük ölçekli işletmelerin finansal tablolarının güvenilirlik düzeyini ciddi anlamda zararlara uğratmıştır. Denetim (Muhasebe) skandalları, finansal tablolarda yer alan finansal bilgilerin güvenilir, anlaşılır, karşılaştırılabilir olmasına ve ihtiyaca cevap verebilmesine engel teşkil eden skandallar olarak tanımlanabilir. Denetim (Muhasebe) skandallarının meydana gelmesinde, finansal tablo hileleri önemli rol oynamakta olup, bu tür hileler işletmelerde

özellikle kurumsal yönetimin ve iç kontrolün sisteminin etkin bir biçimde uygulanamaması nedeniyle ortaya çıkmaktadır (Atmaca, 2012: 192).

### **3.5.1. Enron Skandalı**

Enron şirketi hızlı bir yükselişin ardından aniden iflas etmiştir. İflasta etkili olan unsurlar şöyledir; yasadışı uygulanan muhasebe işlemleri, farklı şirket aracılığıyla zararları ve riskleri bilanço dışına çıkararak gizlemeleridir. Bu ve benzeri işlemlerle şirket karlı gösterilmiş ve hisse senetleri değer kazanmıştır. Enron'un iflasındaki diğer bir etken de Enron'un danışmanlığını ve 16 yıldır bağımsız denetimini yapan Arthur Andersen denetim firmasıdır. Enron şirketi ve Arthur Andersen firması birlikte şirketin kötüye giden durumunu gizlemiş ve yüksek karlı göstermişlerdir (Özger, 2019: 45).

Enron olayı yalnız sonuçlarıyla değil, nedenleri ve yöntemleri ile de bakıldığında, daha çok muhasebe hilesi olarak görünmektedir. Enron olayındaki bütün unsurlar dikkate alındığında suçun ortaya çıkmasına neden olan etmenler şöyledir (Sağlar ve Kandemir, 2007: 24):

- Suçun mimarları, yönetim kurulu başkanı, genel müdür ve mali işler müdürüdür.
- Suçun işlenmesinde kullanılan yöntemler; borcu gizlemek ve kazancı şişirmek amacıyla bilinçli olarak özel amaçlı varlıklar oluşturmaktır.
- Suçun yönlendirilmesi, şirketin borcu ve karlılığı konusunda yatırımcıları yanlış yönlendirmek ve etkinlikten uzaklaşarak aldatmaktır.
- İzleme (gözetim) eksikliği, kurumsal yönetim anlayışında ve bağımsız denetimin uygulamalarındaki eksiklik ve yanlışlar.
- Sonuçları; iflas, hissedarlar tarafında açılan 20'den fazla dava ve şirketin piyasa değerinde meydana gelen 60 milyar doları geçen kayıptır.

Enron esas faaliyet alanını birçok farklı sektöre doğru genişletmiş, bunun sonucu çok sayıda Özel Amaçlı Girişimler (SPEs) kurmuştur. Enron'u iflasa götüren nedenlerden birisi, uygulanan bazı muhasebe işlemleri sonucunda şirket dışında kurulmuş Özel Amaçlı Girişimler aracılığıyla risklerin ve zararların bilanço dışına taşınarak gizlenmesi ve şirketin olduğundan çok daha karlı gösterilmesidir. Enron tarafından kurulup yönetilen bu şirketler ile olan ilişkilerin sonuçları, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre, dâhil edilmesi gereken mali tablolarda gösterilmemiştir. Enron yaptığı yatırımların değer kayıplarından kaynaklı büyük zararları küçük ortaklıklarına aktarmıştır. Sonrasında bu şirketlerin finansal

sonuçlarını konsolide finansal tablolara aktarmayarak zararları yatırımcılardan gizlemiştir. Enron Şirketi 2001 yılı Ekim ayında zarar açıklamıŐ, Kasım ayında geçmiŐe yönelik olarak gelirlerini düzeltmiŐ ve aralık ayında ise iflasını açıklamıştır. Bu skandalın ABD ekonomisine verdiği zararın 64 milyar dolar olduğu tahmin edilmiştir. Enron olayının bu derece dikkat çekici olmasının en önemli nedeni, halka açık Şirketleri kamu yararına denetlemekle yükümlü olan bağımsız denetim firmalarının görevlerini yapmamıŐ olmasıdır. Ayrıca bu durum karşısında düzenleyici kurumlarının da çaresiz kalmasıdır. Enron'un bağımsız denetimini yapan Arthur Andersen, muhasebe-denetim-müşavirlik alanında en köklü ve başta gelen firmalardan birisiydi. Arthur Andersen, Enron'un içinde bulunduğu gerçek finansal durumu, önemli miktardaki borcunu ve zararlarını bilerek yatırımcılardan gizlemiştir. nemli bir sorun da Arthur Andersen'in Enron'un hem mali tabloların hazırlanmasında rol alması, hem de bunları bağımsız olarak denetlemesidir. (Ertikin, 2017: 103-105).

Enron skandalını önemli kılan, kendisinden önce meydana gelen muhasebe ve denetim skandallarından niteliği itibariyle farklı olmasıdır. Farklılık, olayın finansal boyutlarında ve yönteminde değildir. Farklılık, muhasebecilerin ve denetçilerin skandala karıŐmıŐ olmasında da değildir. Farklılık ekonomik ve finansal sistemin tüm unsurlarının, kabul edilebilir bir gerekçeleri olmadan kusurlu davranarak bir bütün olarak böylesine büyük ve kapsamlı bir skandala neden olmalarındadır. Enron, belki de ilk defa bir skandalın ekonomik ve finansal sonuçları üzerinde değil, nedenleri üzerinde düŐünülmesine yol açmıştır (Sağlar ve Kandemir, 2007: 35). Bu olay bağımsız denetim için bir dönüm noktası olmuş ve böyle olayların bir daha meydana gelmemesi için sebepleri üzerinde oldukça fazla durulmuŐtur. Bu olaydan sonra hem ABD'de hem AB'de hem de diğer ülkelerde denetimde bağımsızlığı ve kaliteyi sağlamak adına birçok düzenleme yapılmıştır.

### **3.5.2. Parmalat Vakası**

Parmalat, gıda ve süt ürünleri üreten ve satan bir Şirket olarak faaliyet göstermiştir. Parmalat iŐtiraklerine gayri resmi bir Şekilde kaynak aktarmıŐ, sahte belgeler düzenleyip borcunu olduğundan daha az göstermiŐ, hisse senetleri fiyatlarını deĐiŐtirerek piyasaları manipüle etmiştir. İlk olarak 2003 yılında Şirketin Cayman Adalarındaki iŐtiraki olan Bonlat'ın 4,9 milyar Euro değerindeki varlıklarının Amerikan Bankasında olmadığının anlaŐılmasıyla skandal ortaya çıkmıştır. Denetim firmasının Parmalat ile yakın ilişki içinde olması, denetim

planındaki eksiklikleri iç denetimin yeterince olmaması hilenin tespit edilememesine yol açmıştır (Özger, 2019: 46).

Parmalat gibi yönetim belirli bir grupta toplandığı şirketler ile sahipliği farklılaşmış olan Enron ve Worldcom şirketlerde yaşanan krizler arasında farklılık vardır. Enron ve Worldcom'da, şirket yöneticileri finansal verileri manipüle ederek bazı muhasebe hileleri yapmışlardır. Parmalat'ta ise aile üyesi olan hissedarlar şirketin kaynaklarını istismak etmişlerdir (Göçen, 2010: 107).

### **3.5.3. Toshiba Vakası**

Japon iş dünyası Nisan 2014'te Toshiba'nın muhasebe hileleri yaptığına dair haberler ile sarsılmıştır. Toshiba'nın 2008'den 2014'e kadar olan 7 yıllık süreçte dönem karını manipüle ettiği ortaya çıkarılmıştır. Toshiba, Japonya'da en yüksek itibara ve kazanca sahip 10 şirketten biriydi, ancak Toshiba'nın adı 2015 yılında bir muhasebe skandalına karışmasıyla bu itibarı zedelenmiştir. Şirketin üst yönetimi, belirlenmiş hedeflere ulaştığını göstermek için, karını hileli bir şekilde 1,2 milyar dolar olduğunda fazla göstermiştir. Bu sorun, Toshiba'nın faaliyet alanlarının tamamında, buzdolabı üretiminden nükleer santrallere kadar tüm üretim alanlarını kapsamıştır. Bu nedenle, durum sadece bir yöneticinin hatalı davranışı değil, Toshiba'nın tüm raporlama ve ödül sistemi ile ilgilidir. Toshiba'daki muhasebe usulsüzlükleri dört ana başlıkta toplanabilir; “kâr yönetimi, kârın istikrarlı hale getirilmesi, agresif muhasebe ve hileli finansal raporlama” şeklindedir (Dereköy, 2020: 91).

### **3.5.4. Worldcom Vakası**

1983 yılında kurulan ve bir telekomünikasyon şirketi olan Worldcom çok kısa sürede büyüyerek, 1990'lara gelindiğinde 180 milyar dolarlık bir maddi değere ulaşmıştır. Şirketin aslında 2001 yılında 1,4 milyar dolar ve 2002'nin ilk üç ayında da 130 milyon dolar kar etmediği ortaya çıkmıştır. Şirket muhasebe hileleri ile 3,8 milyar dolarlık harcamaları sermaye gideri olarak gösterip gerçek durumunu gizlemiştir. Bu işlemler gerçekleştiğinde şirketin bağımsız denetimini yapan firma Arthur Andersen firmasıdır (Özger, 2019: 45).

## 4. BAĞIMSIZ DENETİMDE BAĞIMSIZLIK VE KALİTE İLİŞKİSİ

Bu bölümde öncelikle bağımsız denetimde kalite konusu ele alınmıştır. Sonrasında bağımsızlık ve kalite algısını etkilediği düşünülen aynı zamanda araştırma konusunu da oluşturan değişkenlerden (rotasyon, denetim ücreti, denetim dışı hizmetler, denetim komitesi, rekabet) bahsedilmiştir.

### 4.1. Bağımsız Denetimde Kalite

Denetçi bağımsızlığı, denetim kalitesi üzerinde etkili olduğu için önemlidir. Denetim kalitesi, önceki literatürde (DeAngelo, 1981) *“bir denetçinin hem müşterinin muhasebe sisteminde bir ihlali keşfetmesi hem de bu ihlali raporlamasının ortak olasılığı olarak tanımlanmıştır”*. Denetçiler bağımsız kalmazlarsa, usulsüzlükleri bildirme olasılıkları azalacak ve dolayısıyla denetim kalitesi düşecektir. Bu nedenle, bir denetçinin yeterliliği (ihlali keşfetmesi) ve bağımsızlığı (ihlali raporlaması) denetim kalitesinin iki önemli bileşeni olarak kabul edilmiştir. Ancak, denetim personeli/firması ile müşteri arasındaki uzun süreli birliktelik, aşinalık ve kişisel çıkar tehditleri de denetçi bağımsızlığına ve denetim kalitesine yönelik endişelere yol açmıştır. Denetçiler bağımsız kalmazlarsa, usulsüzlükleri bildirme olasılıkları daha düşük olacak ve bu da denetim kalitesini bozacaktır (Firth vd., 2012: 112-113; Tepalagul ve Lin, 2015: 102).

Denetimde bağımsızlık, denetimin kalitesini etkileyen en önemli unsurlardan bir tanesidir. Bağımsız hareket edemeyen bir denetçi veya denetim kurumu tarafından sunulan hiçbir bilgi güven vermeyecek ve bilgi kullanıcıları tarafından kabul görmeyecektir. Hem Türkiye’de hem de diğer ülkelerde denetim mesleğinin itibarını korumak ve piyasaların ihtiyaç duyduğu güvenli bilgiyi sunmak için birçok yasal düzenleme yapılmaktadır (Yükçü ve Gelirlioğlu, 2020).

Denetçinin bağımsızlığı, kaliteli bir denetim hizmetinin sunulabilmesi için en önemli unsurlardandır. Denetçi bağımsız hareket ettiğinde denetim faaliyetini icra ettiği firmanın etkisi altında kalmamaktadır. Denetçi bağımsızlığını kaybettiğinde ise kaliteli bir denetim ortaya çıkmamaktadır. Denetçi ne derece bağımsız hareket edebilirse sonucunda da o derecede kaliteli denetim raporları ortaya çıkacaktır (Atıcı, 2020: 55).

Denetim kalitesi, denetim mesleğinin en önemli konularından biridir. Denetçi, mevcut önemli yanlışlıkları tespit edip raporlayabiliyorsa, denetim sürecinin daha kaliteli olduğu kabul edilir (Mohamed ve Habib, 2013: 116).

Denetim yapılan şirketle ilgili tüm bağımsız denetim paydaşlarının alacakları kararlar denetim sonucunda elde edilen raporlar çerçevesinde oluşmaktadır. Elde edilen bilgilerin objektif ve güvenilir olması denetimin kalitesine bağlıdır. Denetimin güvenilirliğine duyulan ihtiyaç denetimde kalitenin artırılması hususunu gündeme getirmiştir. Denetimde kalitenin artması denetimde kalite kontrolün sağlanması ile mümkün olabilecektir. Bu bağlamda bağımsız denetim alanında çeşitli düzenlemeler yapılmış ve standartlar getirilmiştir. Kaliteli bir bağımsız denetim faaliyetinin ortaya çıkması ancak bağımsız denetim firmalarının müşteri işletmeye ve diğer ilgili gruplara karşı sorumluluklarını yerine getirmesine bağlıdır. Bunun için de firma içinde kalite kontrol sistemi geliştirilmeli ve uygulanmalıdır (Bozkurt Yazar, 2017: 15).

Literatürdeki kalite kavramları incelendiğinde; “beklentilerin karşılanması, ihtiyaçların giderilmesi ve standartların yükseltilmesi” gibi hususlardan bahsedilmektedir. İnsanların beklenti ve ihtiyaçlarının artmasıyla birlikte kalite, mal ve hizmetlerde aranan en önemli kriter olmuştur. Bağımsız denetim faaliyeti için kaliteye bakıldığında denetim faaliyetinin güvenilirliği açısından sorgulanmalıdır. Kaliteli bir denetimden beklenen, hata ve hileleri en aza indirmek, riski azaltmak, doğru raporlar sunmak, güvenilirliği yükseltmek ve muhasebe sistemindeki uygunsuzlukları belirleyip ilgililere sunmaktır (Savaş, 2021: 41).

Bir denetçi ve denetim firması tarafından sunulan bilgi ve raporlar tarafsızlığı sağlayamamış ise bilgi kullanıcılarına güven vermeyecek ve kabul görmeyecektir. Hem Türkiye’de hem de dünyanın birçok ülkesinde denetim mesleğinin itibarını korumak ve bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu güvenilir bilgiyi sunmak için bağımsız denetim alanında birçok yasal düzenleme yapılmıştır. Yasal düzenlemelerin etkinliğini sağlayacak en önemli unsur ise denetim elemanlarının etik dışı özelliklerinin ortadan kaldırılması olacaktır (Yükçü ve Gelirlioğlu, 2020: 1).

Bağımsız denetim, sadece bir işletmenin denetlenmesi olarak görülmemelidir. İşletmenin içinde bulunduğu ülke ekonomisini de doğrudan ya da dolaylı olarak etkileyebilecek bir

süreçtir. Bu yüzden bağımsız denetim çok ciddi ve tarafsız bir şekilde ele alınmalıdır. Bağımsız denetim çalışmalarında belli bir kalite düzeyinin tutturulması büyük öneme sahiptir (Kaçmaz, 2019: 11). Kaliteli bir denetim hizmetinin ve üstlenilen sorumluluğun gereği olarak denetçiler bağımsızlık ve tarafsızlıktan ödün vermemelidirler (Aykan ve Bilen, 2018: 246).

#### 4.2. Bağımsızlık ve Kalite Algısına İlişkin Araştırılan Faktörler

Bağımsız denetimde bağımsızlık ve kalite üzerinde birçok değişkenin etkisi bulunmaktadır. Bu bölümde araştırma konusunu oluşturan aynı zamanda denetimde bağımsızlık ve kaliteyi etkilediği önceki çalışmalarda gösterilen değişkenlerden (rotasyon, ücret, denetim dışı hizmetler, rekabet ve denetim komitesi) bahsedilmiştir. Özellikle bağımsız denetim kalitesi ile ilgili olarak yasal düzenlemeler, denetim firmasının ölçeği, denetçi özellikleri, düzenleyici kurum, denetlenen firmanın ölçeği gibi farklı değişkenler üzerinden de konunun araştırıldığı görülmüştür. Araştırma konumuz bağımsızlıkla denetim kalitesi ilişkisi üzerine yoğunlaştığı için bahsedilen bu (rotasyon, ücret, denetim dışı hizmetler, rekabet ve denetim komitesi) değişkenler üzerinden bağımsızlık algısı ve bu algının kalite algısı ile ilişkisi araştırılmıştır.

Tablo 4.1: Araştırılan değişkenler kullanılarak yapılan çalışmalar

Değişkenler	Türkiye’de Yapılan Çalışmalar	Uluslararası Çalışmalar
<b>Rotasyon (Görev süresi)</b>	Gülçek, (2006), Şenyiğit ve Zeytinoğlu (2015), Gülçek (2016), Tuan (2019), Atıcı (2020), Önal (2020), Özger ve Tuğay (2020), Kaçmaz ve Türel (2021), Kaya (2022), Atıcı ve Memiş (2022).	Shockley (1981), Abu Bakar vd. (2005), Alleyna ve Devonish (2006), Abu Bakar ve Ahmad (2009), Almalhuf (2009), Daniels ve Booker (2011), Dart (2011), Al-Ajmi ve Saudagaran (2011), Adeyemi ve Akinniyi (2011), Ahmad (2012), Mohamed ve Habib (2013), Rahmina ve Agoes (2014), Said ve Khasharmeh (2014), Omondi (2017), Paulien (2017), Muslim (2020), Bassey (2020), Rochmatilah vd. (2021), Martini vd. (2021), Indah (2022).
<b>Ücret</b>	Göğer (2006), Karakaş (2008), Ercan (2017), Meral (2019).	Beattie (1999), Abu Bakar ve Ahmad (2009), Almalhuf (2009), Dart (2011), Al-Ajmi ve Saudagaran (2011), Adeyemi ve Akinniyi (2011), Suseno (2013), Rahmina ve Agoes (2014), Paulien (2017),

			Rochmatilah vd. (2021), Hossain ve Wang (2022).
<b>Denetim Dışı Hizmetler</b>	Aldoğan (2004), Bodur (2007).		Shockley (1981), Gul (1989), Beattie (1999), Canning ve Gwilliam (1999), Craswell (1999), Alleyna ve Devonish (2006), Law (2008), Quick ve Warming-Ramussen (2009), Abu Bakar ve Ahmad (2009), Dart (2011), Al-Ajmi ve Saudagaran (2011), Raitzinger (2013), Paulien (2017), Castillo-Merino vd. (2020), Hohenfels ve Quick (2020).
<b>Rekabet</b>	Ercan (2017)		Shockley (1981), Gul (1989), Abu Bakar vd. (2005), Alleyna ve Devonish (2006), Law (2008), Abu Bakar ve Ahmad (2009), Almalhuf (2009), Al-Ajmi ve Saudagaran (2011), Paulien (2017).
<b>Denetim Komitesi</b>	Karakaş (2008)		Abu Bakar vd. (2005), Abu Bakar ve Ahmad (2009), Almalhuf (2009), Omondi (2017), Paulien (2017).

Tablo 4.1’de görüldüğü üzere hem Türkiye’de hem de diğer ülkelerde bağımsızlık ve kalite ile ilişkili olarak en fazla rotasyon uygulaması üzerine çalışma yapılmıştır. Sonrasında ise ücret ve denetim dışı hizmetlerin bağımsızlık ve kaliteye etkisine yönelik çalışmalar yapılmıştır. Uluslararası literatür ile uyumlu olarak Türkiye’de de rekabet ve denetim komitesi değişkenlerinin bağımsızlık ve kalite algısına yönelik daha az çalışmaya rastlanmıştır.

Türkiye’de yapılan çalışmalarda farklı değişkenler üzerinden kalite algısı araştırılmıştır. Göğer (2006) bu değişkenleri; denetim firması ile ilgili, denetçi ile ilgili ve diğer faktörler (ücret, denetim bilinci, standartlara uygunluk, mesleki kuruluşlar ve düzenleyici kurumlar) olarak sınıflandırmıştır. Atıcı ve Memiş (2022), Tuan (2019), Şenyiğit ve Zeytinoğlu (2015) rotasyon uygulamasının denetim kalitesine etkisini araştırmıştır. Ada ve Yardımcıoğlu (2017) bu faktörleri; denetlenen işletme, bağımsız denetim firması, bağımsız denetçi, bilişim teknolojisi kullanımı ve yasal düzenlemeler ve kurumlar olarak sıralamıştır. Kestane (2022) denetçi niteliğinin denetim kalitesine etkisi araştırmıştır. Baş ve Uygun (2020) kurumsal yönetim uygulamalarının denetim kalitesine etkisini araştırmıştır. İven (2019) şeffaflık raporlarının denetim kalitesine etkisini araştırmıştır. Çeltikçi ve Atay (2021) kilit denetim konularının denetim kalitesine etkisini araştırmıştır.



Denetimin bağımsızlık boyutlarına ilişkin olarak Türkiye’de yapılan amprik çalışmalar aşağıdaki gibidir. Türkiye’de yapılan çalışmaların uluslararası literatürle uyumlu bir şekilde ağırlık olarak rotasyon uygulamasının (Gülçek, 2006; Atıcı, 2020; Önal, 2020; Özger ve Tuğay, 2020; Kaçmaz ve Türel, 2021; Kaya, 2022) bağımsızlık algısına etkisi üzerine olduğu görülmüştür. Türkiye’de ücretin bağımsızlığa etkisine yönelik olarak az sayıda (Karakaş, 2008; Ercan, 2017; Meral 2019) çalışma yapıldığı görülmüştür. Benzer şekilde denetim dışı hizmetlerin bağımsızlığa etkisine yönelik olarak da az sayıda çalışmanın (Aldoğan, 2004; Bodur, 2007) yapıldığı görülmüştür. Uluslararası literatürde sıklıkla çalışılmasına rağmen Türkiye’de denetim piyasasındaki rekabetin bağımsızlığa etkisini araştıran bir çalışmaya (Ercan, 2017) rastlanmıştır. Yine denetim komitesinin bağımsızlık algısına etkisine yönelik bir çalışmaya (Karakaş, 2008) rastlanmıştır.

Çalışmada temel olarak bağımsızlık algısını etkilediği düşünülen değişkenler ve bu değişkenler ile kalite algısı arasındaki ilişki araştırılmıştır. Çalışmada bu değişkenlerin kullanılmasının nedeni ise özellikle uluslararası literatürde rotasyon, denetim ücreti ve denetim dışı hizmetler boyutlarının sıklıkla kullanılmasıdır. Rekabet ve denetim komitesi boyutlarının ise fazla çalışılmaması nedeniyle literatüre katkıda bulunmak amacıyla seçilmiştir. Araştırmada öncelikle bağımsızlığa yönelik rotasyon, ücret, denetim dışı hizmetler, rekabet ve denetim komitesi değişkenleri hakkında bağımsız denetçilerin görüşleri alınmış, sonrasında da bu değişkenler ile kalite algıları arasında bir ilişki bulunup bulunmadığı araştırılmıştır.

#### **4.2.1. Rotasyon (Denetim Firmasının Görev Süresi)**

Bağımsız Denetim Yönetmeliği 26. Maddesinde, “*Denetim kuruluşları ve denetçilerin üç yıl geçmedikçe; denetim kuruluşları son on yılda yedi yıl, denetim kuruluşlarında çalışanlar da dâhil olmak üzere denetçiler ise son yedi yılda beş yıl denetim çalışması yürüttükleri işletmelere ilişkin denetimleri üstlenemezler.*” denmiştir. Yani bir denetim firması aralıksız en fazla yedi yıl müşterisine denetim hizmet sağlayabilmektedir. Üç yıl ara verdikten sonra aynı müşteriye tekrar hizmet verebilmektedir. Denetim ekibindeki bir denetçi de en fazla beş yıl denetim faaliyetinde bulunabilmektedir.

Bağımsızlık, bağımsız denetimin temelini oluşturur. Bağımsız denetçinin hazırladığı rapor, finansal bilgi kullanıcıları için bir güvence sunmaktadır. Bilgi kullanıcıları, bağımsız

denetçinin görüşüne istinaden finansal tabloların güvenilirliğine inanmakta ve bu doğrultuda kararlar almaktadır. Dolayısıyla, düzenleyici kurumlar denetçi bağımsızlığını sağlamak ve denetim kalitesini artırmak için birtakım düzenlemeler yapmışlardır. Bu düzenlemelerden bir tanesi de denetim firması ve denetçi rotasyonuna yöneliktir (Şavlı, 2016: 40). Denetlenen firmanın yani denetim müşterisinin bağımsız denetçisini belli bir sürenin sonunda değiştirmesini zorunlu kılan rotasyon uygulaması süreler bakımından ülkeden ülkeye değişiklik göstermekle birlikte, denetim firması rotasyonu ve sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu şeklinde karşımıza çıkmaktadır (Tuan, 2019: 705).

Denetçinin bağımsızlığından şüphe duyulmasına neden olabilecek durumlardan kaçınmak için getirilen zorunlu rotasyon uygulaması, bağımsız denetimde denetçi bağımsızlığını sağlamada bir önlem olarak kabul edilmiştir. Fakat, bu uygulama denetçi bağımsızlığını ve denetim kalitesini gerçekte etkileyip etkilemeyeceği konusunda geniş çaplı tartışmalar olmuştur. Bazı ülkeler (ABD, İngiltere, Almanya, Hollanda gibi) sorumlu ortak baş denetçinin, bazı ülkeler (İtalya, Pakistan, Brezilya gibi) denetim firmasının, bazı ülkeler (Türkiye, Singapur, Çin, Polonya, Slovenya gibi) ise hem sorumlu ortak baş denetçinin hem de denetim firmasının periyodik olarak değiştirilmesini benimsemişlerdir. Diğer yandan ise, rotasyonun kaç yılda bir yapılacağı da ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir (Örneğin; Türkiye’de yedi yılda bir, İtalya’da üç yıllık periyotlar halinde dokuz yılda bir, Portekiz’de dokuz yılda bir, Slovenya ve Bosna Hersek’te beş yılda bir şeklinde uygulamalar görülmektedir). Görüldüğü gibi, düzenlemelerin ve uygulamaların çeşitliliği, rotasyon uygulamalarının bağımsız denetim kalitesine etkisi oldukça önemli bir tartışma konusu olmuştur (Yalçın, 2018: 2).

Denetçi bağımsızlığı eksikliğinin finansal raporlama başarısızlığının nedeni olduğuna inanılmaktadır. Denetçi bağımsızlığını zedeleyebilecek argümanlardan biri de denetçi ile müşterileri arasındaki uzun vadeli ilişkidir. Örneğin Anderson, Enron'un mali tablolarını 1985'teki kuruluşundan bu yana denetliyordu. Hatta Anderson'a Enron'un genel merkezinde daimî bir ofis alanı tahsis edilmiştir. Anderson ayrıca Enron'un iş arkadaşlarıyla aynı iş kıyafetlerini giymek, ofis doğum günlerini paylaşmak, öğle yemeklerini birlikte yemek ve Enron'un gezilerine katılmak gibi benzer bir kültürü paylaşmaktadır. Bu yakın ilişki denetçinin bağımsızlığını olumsuz etkileyebilecek bir hal alabilir (Kousay ve Hussein, 2014: 2).

Denetçi rotasyonu uygulaması, denetim kalitesinin artırılmasına yönelik bir uygulama olarak karşımıza çıkmıştır. Bu konuda araştırma yapan yazarların bir bölümü rotasyon uygulamasını desteklemiş bir bölümü de bunun karşısında olmuştur. Rotasyon uygulamasını destekleyenler; uygulamanın denetlenen işletme ile denetim firması arasında ortaya çıkması istenmeyen yakın ilişkiyi kaldırmak suretiyle denetçinin daha bağımsız davranabilmesine zemin hazırlayacağı yönünde bulgulara ulaşmış iken, diğer bir grup yazar ise rotasyon uygulamasının hem denetlenen işletmeye hem de denetim firmasına zararları olacağından bahsetmiştir (Umut, 2017: 671).

Denetçi görev süresinin denetim kalitesine etkileri konusunda iki karşıt görüş vardır. Bu görüşlerden bir tanesi; denetçi–müşteri ilişkisi uzadıkça, denetçinin müşteriyle yakın bir ilişki geliştirebileceğini ve yönetim lehine hareket etme olasılığının artabileceğini ve böylece denetim kalitesinin düşebileceğini belirtmektedir. Bu görüş zorunlu denetim ortağı rotasyonunu desteklemektedir. Diğer görüş ise; denetçilerin görev süreleri uzadıkça, denetçilerin müşterilerinin yaptıkları işleri daha iyi anladığı ve müşterileri hakkında uzmanlıklarının arttığı ve böylece denetim kalitesinin arttığını savunmaktadır (Tepalagul ve Lin, 2015: 108; Atıcı, 2020: 57).

Bazı araştırmacılar, şirketin kendi denetçisini seçmemesi için denetçi atama sürecinin değiştirilmesini savunmuş olsa da (Mayhew ve Pike 2004; Moore, Tetlock, Tanlu ve Bazerman 2006), düzenleyiciler bu tavsiyeyi benimsememiştir. Bunun yerine düzenleyiciler, zorunlu denetim ortağı rotasyonu ve geliştirilmiş denetim komitesi sorumlulukları, uzmanlık ve bağımsızlık gibi bir dizi alternatif çözüm yolu uygulayarak denetçi bağımsızlığını artırmaya çalışmışlardır (Fiolleau vd, 2013: 864).

#### **4.2.2. Denetim Piyasasındaki Rekabet**

Denetim mesleğinde rekabetin arzu edilirliliği ile ilgili olarak iki görüş mevcuttur. Bir görüş rekabetin çok az olduğunu ve diğeri ise büyük firmaların muhasebe ilke ve politikalarının belirlenmesinde çok fazla etkiye sahip olduğuna inanmaktadır. Denetim piyasası için sorun, rekabet eksikliği değil, aşırı rekabettir (Shockley, 1981: 787).

Denetim firmaları denetim müşterisini alabilmek için en uygun fiyatı vererek rekabet içerisinde bulunmaktadır. Ücretin düşürülebilmesi için ise verilen denetim hizmetinin süresi kısaltılmaktadır. Bu durum ise denetimin kalitesini etkilemektedir (Savaş, 2021: 45).

Yapılan araştırma sonuçlarına göre Türkiye'deki bağımsız denetim piyasası Avrupa piyasasına benzerlik göstermektedir. Bağımsız denetim piyasası oligopol bir piyasa özelliği sergilemekte ve bu piyasanın rekabetçi özelliklere sahip olmadığı görülmektedir. Denetim piyasasına giren firma sayısında yıllar itibari ile artış görülmesine rağmen bu artışın denetim piyasasındaki rekabete henüz yansımadağı görülmektedir. Denetim piyasasının tamamına yakınında 4 büyük denetim firmasının hâkimiyeti söz konusudur (Kınay ve Cığır, 2021: 218).

Bağımsız denetim firmalarının müşterilerini kaybetmeme isteğinden dolayı, bağımsız denetim piyasasında rekabetin artmasıyla bağımsız denetim kalitesinin düştüğüne yönelik bulgular bulunmaktadır. Denetim piyasasında rekabetin artması denetim ücretlerini düşürmektedir. Denetçi, burada bir kıyaslama yapar, yani denetim müşterisinin hilelerini raporlamanın denetim firmasına maliyeti ile bu hileleri raporlamamadan doğacak olan dava masrafları karşılaştırır. Denetçi, gördüğü hileleri raporlamanın maliyeti, hileleri raporlamamanın maliyetinden düşük ise doğruyu söyler. Denetçi gördüğü hileleri söylediğinde müşteriden şu anda ve gelecekte elde edeceği gelirleri kaybedecektir. Artan rekabet ile denetçilerin gelirleri düşeceği için, müşteri hakkında gerçekleri söylemenin maliyeti de düşecektir. Ancak rekabetin artması müşterilere bağımsız denetçisini kolayca değiştirme imkânı da sağlayacağı için, gerçekleri söylemenin maliyeti yine artmış olacaktır (Esendemir, 2011: 105).

#### **4.2.3. Denetim Ücreti**

Sağlanan bağımsız denetim hizmeti karşılığında, denetim hizmetini alan şirketin bağımsız denetim firmasına ödediği ücrete bağımsız denetim ücreti denilmektedir. Bu ücret denetim için gerekli olan sürenin saat ücreti ile çarpılmasıyla bulunmaktadır (Savaş, 2021: 45).

Denetim ücretleri, denetçilere mali tablolarını denetledikleri şirketler tarafından ödenmektedir. Ekonomik açıdan güçlü müşteriler, denetim firmaları için daha fazla önem taşır. Bu nedenle, denetçiler daha büyük müşterilerden gelen bir baskı ile karşı karşıya

gelebilir, bu durumda da bağımsızlıktan ödün verebilir. Bu nedenle, önemli müşteriler için denetimin bağımsızlığı ve kalitesinin bozulup bozulmadığı araştırılması gereken bir konudur (Tepelagul ve Lin, 2015: 103).

Yapılan çalışmalar, denetim ücretinin denetim kalitesi üzerinde olumlu ve olumsuz etkisinin olduğunu göstermektedir. Yüksek ücretin olumlu etkisi, denetçinin daha dikkatli bir şekilde bağımsız denetim faaliyetini sürdürdüğü şeklindedir. Olumsuz etki ise yüksek bağımsız denetim ücretlerinin denetçinin bağımsızlığını kaybetmesine neden olduğu şeklindedir. Bu durum da denetçinin önemli yanlışları tespit etmemesine ve bunları kamuoyu ile paylaşmamasına neden olmaktadır (Atıcı, 2020: 57; Özgül, 2019: 33).

Bağımsız denetim yönetmeliği Madde 32’de; *“denetim ücreti, denetimin bağımsızlığını, tarafsızlığını ve kalitesini sağlayacak şekilde, denetimi üstlenen ile denetlenen işletme arasında belirlenir”* denmiştir. Yine aynı yönetmeliğin 22. Maddesinde, *“Denetim ücretinin, denetim sonuçları ile ilgili şartlara bağlanmış olması, denetimin kalitesine dair belirsizlikler oluşturması, denetim kuruluşu tarafından denetlenen işletmeye sunulan denetim dışı diğer hizmetler dikkate alınarak belirlenmesi”* bağımsızlığı zedeleyen bir durum olarak belirtilmiştir.

Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar için büyük işletmelerin bağımsız denetçi ya da bağımsız denetim kuruluşundan aldığı hizmetlere ilişkin ücretleri finansal tablolarında açıklama zorunluluğu getirilmiştir. KGK tarafından alınan kurul kararında “Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar ile zorunlu ya da isteğe bağlı olarak TFRS’yi uygulayan büyük işletmeler yıllık finansal tablolarına ilişkin dipnotlarında karşılaştırmalı olarak aşağıdaki ücretleri açıklar:

- Raporlama dönemine ait bağımsız denetim ücreti.
- Her bir hizmet türü için ayrı ayrı olmak üzere; bağımsız denetçi veya bağımsız denetim kuruluşu tarafından verilen diğer güvence hizmetleri, vergi danışmanlık hizmetleri ve bağımsız denetim dışı diğer hizmetlere ilişkin raporlama dönemine ait ücreti.” maddesi yer almaktadır (Bağımsız Denetçi ya da Bağımsız Denetim Kuruluşundan Alınan Hizmetlere İlişkin Ücretlerin Açıklanması Hakkında KGK Kurul Kararı, 2023).

Denetçi denetlediği işletmeye olumlu ya da olumsuz görüş vermenin açık (dava açma ve değiştirme) maliyetleriyle karşı karşıya kalan bir ekonomik aktör olduğunda; yatırımcıların

görüş değiştirmeye tepkisi olumlu olabilir. Buna ek olarak, yöneticinin işten çıkarma tehdidinden kaynaklanan denetçi bağımlılığı, denetçi görüşünü değiştirebilir (Teoh, 1992: 17). Denetçi müşterisi ile bir parasal ilişkiye girdiğinde; ekonomik çıkarlar devreye gireceği için bir şekilde müşterisine bağlı kalacak ve bu durum da denetçinin görüşünü etkileyebilecektir.

Denetçi-müşteri ilişkisiyle ilgili olarak bağımsızlığı zedeleyebilecek üç durum söz konusu olabilir (Tepalagul ve Lin, 2015):

- Denetçi, müşteriyi potansiyel bir işveren olarak görebilir,
- Denetçinin yönetime yakınlığı, denetçi ile denetçinin gerçek işvereni olan hissedarlar arasında bir mesafe oluşturabilir,
- Denetçi, eski meslektaşlarının yanında bağımsızlığını sürdürmekte zorluk çekebilir.

Bir denetçi, bir müşteriden önemli miktarda ücret aldığı anda, yeniden atanma (yeniden bağımsız denetim sözleşmesi yapma) endişelerinin, denetçilerin bağımsızlığını korumaya yönelik isteklerini sulandırabileceği sıklıkla öne sürülmüştür (Gietzmann ve Sen, 2002: 183).

Vekalet teorisine göre denetçi asil (şirket sahipleri) ile vekil (istihdam edilen yöneticiler) arasında bir konumda yer almaktadır. Denetçi taraflar arasında hata ve hileden kaynaklı ortaya çıkabilecek zararları azaltıcı bir statüde yer almaktadır. Bu işletmeler için bir maliyet olarak görülse de ortaya çıkabilecek zararların maliyetleri ile karşılaştırıldığında denetim maliyetlerinin söz konusu dahi edilmeyecek kadar az olduğu düşünülmektedir. Mesleki bilgi ve tecrübesi yeterli bir denetçi zaten çalışmalarını uygun maliyetle sürdürmeyi hedeflemektedir (Tarhan Mengi, 2013: 105).

#### **4.2.4. Denetim Komitesi**

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun 366. maddesinde “*Yönetim kurulu her yıl üyeleri arasından bir başkan ve bulunmadığı zamanlarda ona vekâlet etmek üzere, en az bir başkan vekili seçer. Esas sözleşmede, başkanın ve başkan vekilinin veya bunlardan birinin, genel kurul tarafından seçilmesi öngörülebilir. Yönetim kurulu, işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabilir.*”

hükümleri gereğince denetlenen firmalar denetim komiteleri oluşturabilmektedir. Bunun yanında 375. madde de muhasebe ve finans denetimi amacıyla gerekli düzenin kurulmasını yönetim kuruluna bir görev olarak yüklemektedir.

SPK Seri X, 22 nolu tebliği 25. maddesinde “*Payları Borsada işlem gören ortaklıklar, Kurumsal Yönetim İlkeleri çerçevesinde, en az iki üyeden oluşan denetimden sorumlu komite kurmak zorundadırlar. Denetim komitesi kurma zorunluluğu bulunmayan işletmelerde, denetim komitesince yapılan işler, yönetim kurulunca yerine getirilir.*” bulunmaktadır. Bu hükme göre Kamu Yararını İlgilendiren Kurumlar (KAYİK) için denetim komitesi oluşturma zorunluluğu bulunmaktadır.

Denetim komitesi, işletme yönetimi, iç denetçi ve bağımsız denetçi ile yönetim kurulu arasında bir köprü vazifesi görmektedir. Denetim komitesi denetimin bağımsızlığının artırılmasına yardımcı olan bununla birlikte iç kontroller ve finansal raporlama sürecinin gözlemlenmesinden sorumlu bir idari komisyondur. Denetim komiteleri, finansal raporlama ve denetim süreçlerine önemli katkılar sağlar (Kandemir ve Akbulut, 2013: 42).

Denetim komitesi, fiilen denetim yapmamakla birlikte, bağımsız denetçinin çalışma kâğıtları ve dosyalarını inceleme yetkisi bulunmamaktadır. Denetim komitesi gerekli hallerde denetçilerle görüşmeler yapabilmektedir. Ayrıca denetim komitesi bağımsız denetçilerin seçilmesinden sorumludur. Ancak ne iç denetimle ne de finansal tablolarda denetçi görüşleriyle ilgili bir sorumlulukları bulunmamaktadır (Yakar, 2015: 259).

Denetim komiteleri, yönetim kurulu üyelerinin, ortakların ve düzenleyici kurumların istek ve beklentilerine cevap verebilecek bir rehber görevi üstlenmektedir. Denetim komiteleri, denetim faaliyetlerinin katma değerini, iç kontrol sisteminin yeterliliğini, finansal raporların kalitesini ve etkinliğini artırmaktadır (Savaş, 2021: 47-48). Denetim komitesi, daha doğru mali tabloların oluşturulmasına katkı sağlayarak; yatırımcıların güvenini artırmakta ve sermaye piyasalarının da gelişimine olumlu etki yapmaktadır (Özgül, 2019: 84).

Denetim komitesi sadece finansal raporlamanın kalitesini ve kurumsal hesap verebilirliği sağlamak için önemli bir izleme rolü oynamakla kalmaz. Aynı zamanda denetim komitesi üyelerinin karşılaştığı potansiyel dava riski ve itibar zedelenmesi, bu denetim komitesi üyelerinin sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirmelerini sağladığından, önemli bir

denetim mekanizması olarak da hizmet eder. Dolayısıyla, yüksek kaliteli denetim komitelerine sahip firmaların düşük kaliteli denetim komitelerine sahip firmalara kıyasla iç kontrol zayıflıkları ile karşılaşma ihtimallerinin daha düşük olması beklenmektedir (Zhang vd., 2007: 305).

Yaşanan muhasebe skandallarının ardından yapılan düzenlemelerden biri de denetimden sorumlu komitelerin oluşturulması olmuştur. Denetim komiteleri, bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, denetim sürecinin başlatılması, bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmalarının gözetimi, bağımsız denetimin etkinliğinin ve işlevinin artırılması gibi önemli sorumlulukları bulunmaktadır. Denetim komitesinin bu sorumlulukları yerine getirebilecek yetkinlikte, finansal raporlama ve bağımsız denetim konularında yeterli bilgi ve tecrübeye sahip üyelerden oluşması gerekir (Şavlı, 2016: 53).

Türk Ticaret Kanunu (TTK), anonim şirketlerde gerçekleştirilecek denetim fonksiyonunu, tüzel kişiliğin bünyesinde bir karar organı olarak “denetleme kurulu”na değil, tüzel kişiliğin dışında yer alan bir müessese olarak “dış denetçiye” vermiştir. Buna göre anonim şirketlerde “denetleme kurulu” organı kaldırılmış; anonim şirketin mali tabloları ve yıllık faaliyet raporları ve bunlara bağlı olarak tüm şirket muhasebesinin, (serbest/bağımsız) dış denetçi tarafından denetlenmesi esası benimsenmiştir. Yeni Yasaya göre, sözü edilen işlemlerin, denetçi tarafından uluslararası denetim standartlarına göre denetlenmesi mecburidir. Öyle ki denetçinin denetiminden geçmemiş “mali tablolar” ile yönetim kurulunun “yıllık faaliyet raporu”, düzenlenmemiş hükmündedir (Arslan, 2011: 73). TTK 398. maddede “Denetime tabi olacak şirketler Bakanlar Kurulu kararı ile belirlenir.” denilmesi ile tüm anonim şirketlerin bağımsız denetime tabi olmayacağına altı çizilmiştir. Böylece belli niteliklere sahip olan büyük şirketler için dış (bağımsız) denetim zorunluluğu getirilmiştir.

Denetim komitesinden beklenen görevler şöyledir: denetçilerin atanmasını önermek, denetçilerin ücretlerinin belirlenmesi, denetçi bağımsızlığının gözden geçirilmesi, denetim etkinliğinin değerlendirilmesi, denetçilerle iletişim, yıllık raporda denetçilerin bulgu ve tavsiyelerini nasıl değerlendirip cevaplandığına ilişkin daha fazla halka açık bir yaklaşım sergilemek (Fearnley ve Beattie, 2004: 125).

Denetim komitesinin bağımsız denetimle ilgili sorumlulukları şöyle sıralanmıştır (Yakar, 2015: 259 – 260):



- Bağımsız denetçinin seçimi, değerlendirilmesi ve değiştirilmesi,
- Bağımsız denetim ücretlerinin belirlenmesi,
- Bağımsız denetim sonuçlarının paylaşılması.

Denetim komitesinin üyeleri kritik alanlarda sorumluluk alarak önemli kararlar vermek durumundadır. Denetim komitesi temel olarak, işletme yönetiminden gelen raporları, işletmenin iç kontrol yapısını, muhasebe sisteminin işleyişini, iç denetim ve bağımsız denetimin etkinliğini ve işletmenin risk yapısını değerlendirip kararlar almak durumundadır. Alınacak bu kararlar, hissedarları ve diğer bilgi kullanıcılarını da etkileyeceğinden komitenin hiçbir tesir altında kalmadan, hiçbir taraftan çekinmeden ve hiçbir grupla çıkar çatışmasına girmeden kararlar alması gerekmektedir. Bu yüzden denetim komitesi üyelerinin bağımsızlık derecesi oldukça önemli bir konu olarak görülmektedir. Denetim komitesi üyelerinin bağımsızlıklarının sağlanabilmesi için komiteye seçilecek kişilerin yönetimin etkisinden bağımsız olması gerekir (Ergin vd., 2008: 8). Denetim komitesi üyelerinin bağımsız olması aynı zamanda bağımsız denetimin de daha bağımsız ve kaliteli olmasına katkı sağlayacaktır. Bağımsızlığını sağlayamamış bir denetim komitesinin bağımsız denetim firması veya denetçiyi yanlış yönlendirmesi söz konusu olabilir.

#### **4.2.5. Denetim Dışı Hizmetler**

Denetim kuruluşu ve denetçiler, denetlenen işletmeye, 3568 sayılı Kanun çerçevesinde tasdik, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya başka bir hizmet veremez, bunu denetim ağında yer alan kuruluşlar, ilişkili denetim kuruluşu ve diğer işletmeleri aracılığıyla yapamaz. Denetim kuruluşunun gerçek kişi ortakları, denetçileri ve kilit yöneticileri tarafından verilen hizmetler de bu kapsamda değerlendirilir (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2012 Madde 22-5). Türkiye’de denetim firmalarına denetledikleri müşteriler için tasdik, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi hizmeti sunulmasına imkân verilmektedir. Bunun dışında kalan diğer danışmanlık veya hizmetler yasaklanmıştır.

Avrupa Birliği, uygulamada denetim ve çoğu denetim dışı hizmet türünün (NAS) birlikte sunulmasını yasaklayan 537/2014 sayılı Yönetmeliği (AB) kabul etmiştir. Düzenleyiciler, denetim dışı hizmetlerden alınan ücretlerinin denetçi bağımsızlığını zayıflattığını ve sonuç olarak denetim kalitesini düşürdüğünü varsaymaktadır (Castillo-Merino vd. 2020: 233).

Denetim dışı hizmetler, bağımsız denetimi gerçekleştiren kişi veya kuruluşların denetim müşterisi olan işletmeye bağımsız denetim dışında sağladıkları tüm hizmetler olarak açıklanabilir. Bu hizmetler denetim firmasının bağımsızlığına yönelik; kendi kendini denetleme, şahsi menfaat ve taraflı olma gibi bazı tehditler oluşturabilir (Özgül, 2019: 35; Savaş, 2021: 48).

Yapılan çalışmalar, denetim dışı hizmetlerin özellikle önemli düzeyde, görünüşte bağımsızlığı zayıflattığını ve denetimin güvenilirliğini tehdit ettiğini göstermektedir. Çalışmalar, denetim dışı hizmetlerin sağlanmasının tamamen yasaklanması gerektiğine işaret etmemektedir. Görünüşte bağımsızlık sorununu çözebilmek için aşağıdaki konulara açıklık getirilmelidir: firmaların denetim dışı hizmetlerden elde ettiği kazançlar için çıkar çatışmalarını nasıl yönettikleri, denetim ortaklarının denetim dışı hizmetlerden elde edilen kazançlar için ödüllendirilip ödüllendirilmedikleri ve sağlanan denetim dışı hizmetlerin niteliği hakkında daha fazla şeffaflık. Ayrıca şirket denetim komitesinin denetim dışı hizmetleri onaylayıp onaylamadığı da açıklanmalıdır (Fearnley ve Beattie, 2004: 124).

2002 tarihli SOX Yasası, bir denetçinin bir denetim müşterisine (DDH) denetim dışı hizmetlerin (Non-Audit Services - NAS) çoğunu sağlamasını yasaklamaktadır. Yasa, denetçi ile müşteri arasında ortaya çıkan ekonomik bağın denetçi bağımsızlığını bozacağı ve dolayısıyla denetim kalitesinden ödün vereceği inancına sahiptir. Ancak uzmanlar, denetimin ve denetim dışı hizmetlerin ortak sağlanmasının denetçilerin bilgi tabanını artırdığını ve daha verimli ve etkili bir denetim ile sonuçlanabileceği koşulunda karşıt görüşler de sunmaktadır. Bu alandaki araştırma sonuçları benzerlik arz etmemektedir (Tepalagul ve Lin, 2015: 105). Literatür sonuçları (Scockley, 1981; Beattie vd., 1999; Canning ve Gwilliam, 1999; Aldoğan, 2004; Alleyne ve Devonish, 2006; Bodur, 2007; Law, 2008; Quick ve Warming-Rasmus, 2009; Abu Bakar ve Ahmad, 2009; Dart, 2011; Al-Ajmi ve Saudagaran, 2011; Ratzinger, 2013) ağırlıklı olarak denetim dışı hizmetlerin denetimin bağımsızlığını azalttığı ve denetimin kalitesini düşürdüğü yönündedir. Bazı araştırmacılar ise (Gul, 1989; Craswell, 1999; Paulen, 2017) denetim dışı hizmetlerin denetimin bağımsızlık ve kalitesini etkilemediği sonucuna ulaşmışlardır.

## 5. BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN DENETİMDE BAĞIMSIZLIK VE KALİTE ALGILARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Araştırmanın uygulama kısmı iki alt bölümden oluşmaktadır. Öncelikle araştırma evreni ve örnekleme, araştırma kısıtları, anket formunun hazırlanma aşamaları, araştırma modeli ve araştırmada kullanılan yöntemler açıklanmıştır. Sonraki alt bölümde ise araştırma bulguları verilmiştir. Araştırma bulgularında; geçerlik ve güvenilirlik analizi sonuçları, normal dağılım sonuçları, tanımlayıcı istatistikler, hipotez sonuçları ile açık uçlu soruya verilen cevaplar yorumlanarak verilmiştir.

### 5.1. Yöntem

Bu bölümde öncelikle araştırmanın evreni ve örneklemeden bahsedilmiştir. Sonrasında araştırmanın kısıtları, kullanılacak ölçekler ve araştırma modeli açıklanmıştır. Son olarak da kurulan hipotezler ile verilerin analizinde kullanılacak yöntemler verilmiştir.

#### 5.1.1. Araştırma Evreni ve Örnekleme

Çalışma evreni (ana kütle) ulaşılabilen evrendir. Çalışma evreni, araştırmacının doğrudan gözleyerek veya ondan seçilmiş örnek küme üzerinde yapılan gözlemlerden hareketle hakkında görüş bildirebileceği evrendir. Araştırmalar çalışma evreninde yapılır ve sonuçlar sadece bu evrene genellenebilir (Karasar, 2016: 147).

Çalışmanın ana kütlelerini, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yetkilendirilen ve KGK resmi sicilinde Batı Karadeniz bölgesinde kayıtlı bulunan bağımsız denetçiler oluşturmaktadır. Çalışma evreninde veri toplamaya başlandığı dönem (Kasım 2022) itibarıyla, Bartın'da 14, Zonguldak'ta 47, Karabük'te 29, Kastamonu'da 20, Bolu'da 46, Düzce'de 34 ve Sinop'ta 5 olmak üzere toplam 195 bağımsız denetçi bulunmaktadır.

Ana kütlelerin tamamına ulaşıldığı duruma tam sayım denir (Kurtuluş, 2010: 53). Küçük bir popülasyon ve veriye ulaşım nispeten kolay olması nedeniyle tam sayım tercih edilmiştir. Araştırma verilerinin toplanabilmesi için öncelikle yakın illerde bulunan denetçilerin ofislerine giderek anket formu verilip anketi doldurmaları istenmiştir. Yüz yüze

görüŖülemeyen denetçiler için de bölgede bulunan illerin (SMMMÖ) Serbest Muhasebeci Mali MüŖavirler Odalarının başkanları ile görüşülerek bağımsız denetim yetkisi almıŖ olan meslek mensuplarının Ŗahsi iletiŖim bilgileri istenmiŖtir. İletiŖim bilgileri alınan denetçiler tek tek aranarak anket hakkında kısaca bilgi verildikten sonra hazırlanan anket formunu çevrimiçi (online) olarak doldurmaları istenmiŖtir. AraŖtırma kapsamında 195 kiŖilik çalıŖma evreninin tamamına ulaŖılmaya çalıŖılmıŖtır. İletiŖim bilgileri paylaŖılmayan bağımsız denetçilerin ofis telefonlarına ulaŖılmıŖtır. Ŗahsi telefonundan ve iŖyeri telefonundan ulaŖılamayan denetçilere de anket formu e posta ile (e mail) gönderilmiŖtir. Telefonla ulaŖılamayanlar, ulaŖıldıđı halde ankete katılmak istemeyenler ve iŖ yoğunluğu gibi nedenlerle ankete katılmak istemeyenler dıŖında toplam 136 bağımsız denetçiden anket verisi toplanmıŖtır. UlaŖılan rakam çalıŖma evreninin yaklaşık %70'ini oluŖurmaktadır. UlaŖılan rakam istatistiki olarak araŖtırma için gerekli olan minimum örneklem büyüklüğu için yeterli görülmüŖtür.

### **5.1.2. AraŖtırmanın Kısıtları**

Bağımsız denetçilerin iŖ yoğunluğunun fazla olması, Türkiye'de bulunan tüm bağımsız denetçilere ulaŖmanın zaman ve maliyet yönünden mümkün olmaması gibi nedenlerle çalıŖma verileri Batı Karadeniz bölgesi ile sınırlı tutulmuŖtur. ÇalıŖmada bağımsız denetimin en önemli paydaŖ grubu olan denetçilerin bağımsızlık ve kalite algıları araŖtırılmıŖtır. ÇalıŖmanın temelini bağımsızlık algısı oluŖurduđu için ağırlıklı olarak denetçilerin bağımsızlık algısını etkileyen deđiŖkenler üzerinde durulmuŖ ve bağımsızlıkla ilgili (rotasyon, denetim ücreti, denetim dıŖı hizmetler, denetim komitesi ve rekabet) ölçekler ağırlıklı olarak kullanılmıŖtır. Denetim kalitesi algısına yönelik olarak ise daha yalın bir anket kullanılmıŖtır.

### **5.1.3. Anket Formunun Hazırlanması**

AraŖtırmanın amaçları doğrultusunda, öncelikle literatür taraması yapılmıŖtır. Anket ifadeleri hazırlanırken aŖađıda künyeleri verilen çalıŖmalardaki ölçeklerden yararlanılmıŖtır. Sonrasında anket sorularının kapsam geçerliliği, Türkiye'deki bağımsız denetim kültürü ve mevzuatına uygunluğu konusunda denetim alanında uzman akademisyenlerin, bağımsız denetçilerin, bağımsız denetim dernekleri başkanlarının ve KGK'dan bir uzman personelin görüşleri alınarak onaylanmıŖtır. Uzmanlar farklı dillerden Türkçeye çevrilmiŖ olan

ifadelerin anlaşılabilirliği hakkında görüş belirtmişler ve tam anlaşılabilirlik sağlandığında anket soruları netleştirilmiştir.

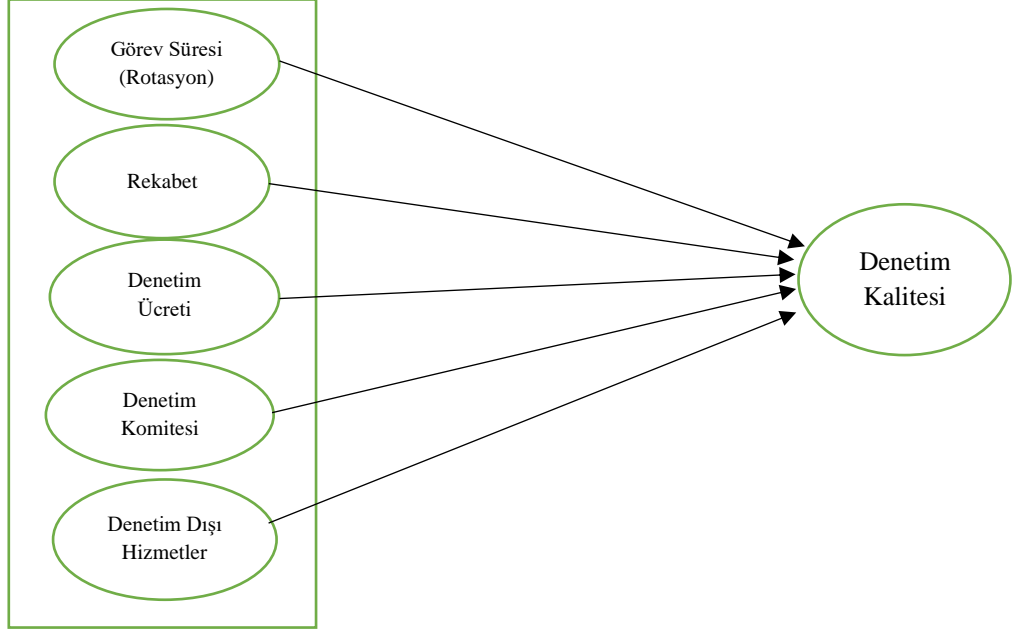
Tablo 5.1: Kullanılan ölçeklere ilişkin güvenilirlik değerleri (Cronbach Alpha)

Yararlanılan Ölçek	Kaynak - Cronbach Alpha Değerleri
<b>Rotasyon</b>	Omondi (2017) - 0,89
	Jian vd. (2012) - 0,775
	Özger (2019) - 0,788
<b>Denetim Ücreti</b>	Almalhuf (2009) - 0,724
	Jian vd. (2012) - 0,817
<b>Denetim Dışı Hizmetler</b>	Almalhuf (2009) - 0,724
<b>Rekabet</b>	Almalhuf (2009) - 0,724
<b>Denetim Komitesi</b>	Omondi (2017) - 0,89
	Almalhuf (2009) - 0,724
<b>Kalite Algısı</b>	Doğan (2019) - 0,875

#### 5.1.4. Araştırma Modeli

Yapılan araştırmada temel olarak bağımsızlık algısını etkilediği düşünülen çeşitli değişkenlerin kalite algısı ile ilişkileri araştırılmıştır. Bu bağlamda öncelikle literatürden elde edilen boyutlar ile bağımsız denetçilerin denetimin bağımsızlığına ilişkin algıları ölçülmüştür. Yani bağımsız denetçiler ve denetim firmaları için uygulanan rotasyonun bağımsızlığa etkisi, denetim ücretinin bağımsızlığa etkisi, denetim piyasasındaki rekabetin bağımsızlığa etkisi, denetim komitesi varlığının bağımsızlığa etkisi ile denetlenen firmaya denetim firması tarafından verilen denetim dışı hizmetlerin denetçinin bağımsızlığına etkileri ölçülmüştür. Sonrasında denetçilerin Türkiye’deki bağımsız denetim uygulamalarını kalite yönünden değerlendirmeleri istenmiştir. Çalışmada denetçilerin bağımsızlık algısını etkileyen bu değişkenlerin denetçilerin kalite algıları ile ilişkileri araştırılmıştır. Araştırma modeli aşağıdaki gibi gösterilebilir.

### Bağımsızlık Algısı Boyutları



Şekil 5.1:Araştırma modeli

#### 5.1.5. Verilerin Analizinde Kullanılan İstatistikî Yöntemler

Çalışmada kullanılacak modelin analizi sırasında öncelikle katılımcılara yöneltilen demografik sorular (Yaş, Cinsiyet, Mesleki tecrübe vb.) için tanımlayıcı istatistiklere yer verilmiştir. Aynı zamanda bu tanımlayıcı değişkenlerin kategorilerine göre bağımsızlık algısı ifadelerine verilen puan ortalamaları arasında fark olup olmadığını ortaya koymak için 2 kategorili değişkenler için bağımsız örneklem t testi, 2’den fazla kategorili değişkenler için ANOVA testi kullanılmıştır. Aynı zamanda yapılan (Varyans analizi) ANOVA testi sonucunda farklılık ortaya çıkan durumlar için verinin homojenlik durumuna göre uygun Post-Hoc testi ile farklılığın hangi kategori/kategorilerden kaynaklandığı analiz edilmiştir. Her bir kategori için Levene homojenlik sonuçlarına bakılmış ve homojen dağılım gözlenmiştir (Levene testi p value>0,05). Bunun için kategorilerdeki örneklem büyüklükleri farklı olduğundan Post-Hoc testi olarak LSD testi kullanılmıştır. Bunun için Tukey testi/LSD testi kullanılmıştır. Bu testlerin sonuçları P value değerleri ile sunulmuştur.

Araştırma hipotezleri test edilmeden önce oluşturulmuş olan ölçeğin güvenilirlik ve geçerlilik değerleri (Cronbach Alpha, AVE, CR vb.) ile ifadelere verilen puanların ortalama ve standart sapma değerleri de sunulmuştur. Aynı zamanda kullanılan değişkenler için

korelasyonlar sunulmuştur. Hipotezlerin test edilmesinde basit doğrusal regresyon yöntemi, t testi ve ANOVA testleri kullanılmıştır. Verilerin analizi için IBM SPSS (Statistical Packages for the Social Sciences) 26.0 istatistik paket programı kullanılmıştır.

## **5.2. Bulgular ve Yorum**

Bu bölümde araştırma verileri ile ilgili gerekli istatistiksel analizlere ve anket bulgularına yer verilmiştir. Öncelikle geçerlik ve güvenirlik analiz sonuçları verilmiştir. Daha sonra ankete katılanlarla ilgili tanımlayıcı istatistikler verilmiştir. Sonrasında araştırma hipotezlerinin kabul edilip kabul edilmediği test edilmiş ve sonuçlar değerlendirilmiştir. Son olarak da bağımsız denetçilerin denetimde bağımsızlık ve kaliteyi artırmaya yönelik olarak sundukları görüş ve önerileri analiz edilip değerlendirilmiştir.

### **5.2.1. Geçerlik ve Güvenirlik Analizleri**

Güvenirlik, ölçme aracının ölçmeden kaynaklı hatalarından arınmış olma derecesidir. Diğer bir tanıma göre ölçme aracının duyarlı ve tutarlı olması olarak da tanımlanabilir. Bir ölçme aracının duyarlılığı ölçme hatasının çok az veya hiç olmaması demektir. En az hatalı ölçme aracı en güvenilir ölçme aracı olarak düşünülebilir, bu durumda hata ne kadar küçülür ise güvenirlik o kadar yükselir (Sönmez ve Alacapınar, 2018: 130).

Faktör analizi öncesinde ilk olarak örneklem sayısının yeterli olup olmadığı ve verilerin faktör analizi için uygun olup olmadığı araştırılmıştır. Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) ve Barlett Sphericity testi sonuçlarına bakılmıştır. Elde edilen sonuçlar örneklem sayısının yeterli olduğunu ve eldeki verilerinin faktör analizine uygun olduğunu göstermiştir (KMO= 0,71>0,70; Barlett Sphericity ( $\chi^2$ ) = 815,380;  $p<0,001$ ).

Araştırma kapsamında kullanılan rotasyon, ücret, denetim dışı hizmetler, rekabet, denetim komitesi ve kalite ölçeklerinin uygunluğunu ortaya koyabilmek için doğrulayıcı faktör analizi gerçekleştirilmiştir. Birleşme (convergent) ve ayrışma (discriminant) geçerliğini belirlemek için CR (composite reliability), AVE (average variance extracted) ve MSV (maximum shared variance) değerleri hesaplanmıştır. Ölçme araçlarının iç tutarlılığa bağlı güvenirliğini test etmek için ise Cronbach alfa iç tutarlılık katsayıları hesaplanmıştır.

Tablo 5.2: Faktör analizi sonuçları

İfade	Faktör Yükleri	Cronbach Alpha	AVE	CR	MSV
ROT1	0,66	0,86	0,6	0,87	0,09
ROT2	0,865				
ROT3	0,718				
ROT4	0,842				
UCR1	0,696	0,79	0,5	0,8	0,18
UCR2	0,724				
UCR4	0,65				
UCR5	0,758				
DDH1	0,878				
DDH3	0,878	0,87	0,77	0,87	0,09
RKB1	0,757	0,76	0,56	0,79	0,18
RKB2	0,745				
RKB3	0,739				
DKM1	0,848	0,76	0,55	0,78	0,09
DKM2	0,617				
DKM3	0,745				
KLT2	0,812	0,85	0,6	0,88	0,07
KLT3	0,748				
KLT4	0,759				
KLT6	0,781				
KLT7	0,763				

İlk olarak tabloda verilen faktör analizi sonuçlarından faktör yükleri incelenebilir. Rotasyon değişkeninde (0,660-0,842), Ücret değişkeninde (0,650-0,758), Denetim dışı hizmet değişkeninde (0,878), Rekabet değişkeninde (0,739-0,757) Denetim komitesi değişkeninde (0,617-0,848) ve Kalite değişkeninde (0,763-0,812) aralığında değişen faktör yükleri gözlenmiştir. Bu değerler üzerinde hesaplanan Composite Reliability ve Average Variance Extracted değerleri güvenilirlik ve geçerlilik değerlerindedir. Bu değerlerden CR değerinin 0,70'in üzerinde AVE değerinin 0,50'nin üzerinde olması istenir (Malhotra ve Dash, 2011). Verilen değişkenler için hesaplanan iç güvenilirlik kriteri  $CR > 0,70$  ve  $AVE > 0,50$  koşullarının sağlandığı gözlenmiştir. Bu değerler ayrışma geçerliliği ve güvenilirliği konusunda incelenen değerler arasındadır. Aynı zamanda her bir değişkenin AVE değeri kendi CR değerinden küçük olmalıdır (Sönmez Çakır, 2020). Ayrışma geçerliliğinin belirleyicisi olan bir diğer özellik  $MSV < AVE$  olmasıdır. MSV (maximum shared variance), gizli yapılar arasındaki en yüksek korelasyon katsayısının karesidir. Bu koşul da sağlanmıştır.



Güvenirliğini sorgulamak için Cronbach Alfa katsayıları da hesaplanmış ve Tablo 5.2’de verilmiştir. 0,60-0,80 arasındaki Alfa katsayılarının ölçeğin oldukça güvenilir olduğunu ve 0,81-1,00 arasındaki alfa katsayılarının ise ölçeğin yüksek derecede güvenilir olduğunu göstermektedir (Özdamar, 2004). Buna göre ölçek yeterli güvenilirlik değerlerine sahiptir. İncelenmesi gereken ayrışma geçerliliği için AVE’lerin karekökleri hesaplanmıştır. Bu hesaplama sonuçlarının her bir değişkenin diğer değişkenler ile olan korelasyon değerlerinden büyük olması gerekir. Sadece bulunduğu satırda değil bulunduğu sütunun da en büyük değeri olmalıdır. Bu kriter Fornell-Larcker Kriteri olarak bilinir (Fornell ve Larcker, 1981).

İki değişken arasındaki ilişkiyi ölçmek için ikili ya da basit korelasyon adı verilen teknikler kullanılır. Bir değişkenin iki veya daha fazla değişkenle olan ilişkisi çoklu korelasyon ile açıklanır. Değişkenlerden bir tanesi sabitlenip diğer değişkenle olan ilişkisini de kısmi korelasyon açıklar. Korelasyon katsayısı, değişkenler arasındaki ilişkinin yönünü, düzeyini veya miktarını açıklayan bir sayıdır (Büyüköztürk, 2016: 31).

Tablo 5.3: Korelasyon değerleri ve Fornell-Larcker ayrışma geçerliliği katsayıları

	Rotasyon	Ücret	Denetim Dışı Hizmet	Rekabet	Denetim Komitesi	Kalite
Rotasyon	<b><u>0,77</u></b>					
Ücret	,233**	<b><u>0,71</u></b>				
Denetim Dışı Hizmet	,240**	,209*	<b><u>0,88</u></b>			
Rekabet	,274**	,423**	,301**	<b><u>0,75</u></b>		
Denetim Komitesi	,300**	,185*	,209*	,262**	<b><u>0,74</u></b>	
Kalite	,261**	0,031	0,124	,215*	0,091	<b><u>0,77</u></b>

Tablo 5.3 incelendiğinde faktörlerin kendileri ile karşılaştırılmaları durumunda elde edilen ve koyu ile gösterilen değerler ayrışma geçerliliği değerleridir. Örneğin rotasyon ile rotasyonun kesişiminde yer alan 0,77 değeri rotasyon değişkeni için faktör yükleri üzerinden hesaplanan AVE değerinin kareköküdür. Bu değer bulunduğu sütun ve satırın en büyük değeridir. Diğer koyu ve altı çizili değerler incelendiğinde her birinin kendi satır ve sütununun en büyük değeri olduğunu gösterebilir. Model bu durumu ile ayrışma geçerliliğine sahiptir. Tablo 5.3’teki diğer değerler korelasyon katsayılarıdır ve çift yıldızlı

olanlar 0,01 ve tek yıldızlı olanlar 0,05 anlamlılık seviyesinde önemli/anlamlı korelasyon olduğunu vermektedir.

### 5.2.2. Normal Dağılım Sonuçları

Tablo 5.4: Normal dağılım sonuçları

	Rotasyon	Ücret	DDH	Rekabet	Denetim Komitesi	Kalite
Veri	136	136	136	136	136	136
Eksik Veri	0	0	0	0	0	0
<b>Çarpıklık</b>	<b>-0,769</b>	<b>-0,179</b>	<b>-0,591</b>	<b>-0,632</b>	<b>-0,419</b>	<b>0,012</b>
<b>Çarpıklığın std hatası</b>	0,208	0,208	0,208	0,208	0,208	0,208
<b>Basıklık</b>	<b>0,517</b>	<b>-0,107</b>	<b>-0,405</b>	<b>0,629</b>	<b>0,157</b>	<b>0,651</b>
<b>Basıklığın std hatası</b>	0,413	0,413	0,413	0,413	0,413	0,413

+ 1.0 ile – 1.00 arasındaki bir çarpıklık ve basıklık değeri önemsiz bir çarpıklık ve kabul edilir bazı çalışmalarda +2.0 ile -2.00 arasındaki değer de önemsiz derecede çarpık olarak kabul edilebilir (George ve Mallery, 2016). Araştırma verilerinin normal dağılım gösterdikleri görülmektedir.

### 5.2.3. Tanımlayıcı İstatistikler

Bu bölümde öncelikle ankete katılan bağımsız denetçilerle ilgili çeşitli demografik bilgilere yer verilmiş, sonrasında da denetçilerin anket ifadelerine verdikleri cevapların ortalamaları ve yüzdesel dağılımları verilmiştir.

#### 5.2.3.1. Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilere Yönelik Demografik Bilgiler

Tablo 5.5: Araştırmaya katılan bağımsız denetçilere yönelik demografik bilgiler

Demografik Değişken	Frekans	Yüzde	
<b>Cinsiyet</b>	Kadın	25	18,4
	Erkek	111	81,6
<b>Denetim Firmasına Bağlı Çalışma Durumu</b>	Evet	38	27,9
	Hayır	98	72,1
<b>Yaş</b>	30 yaş ve altı	4	2,9
	31-40 yaş arası	10	7,4

	41-50 yaş arası	43	31,6
	51-60 yaş arası	50	36,8
	61 yaş ve üzeri	29	21,3
<b>Mesleki Deneyim</b>	1 yıldan az	8	5,9
	1-4 yıl arası	32	23,5
	5-10 yıl arası	84	61,8
	11 yıl ve üzeri	12	8,8
<b>Eğitim</b>	Lisans	102	75
	Lisansüstü	34	25
<b>Unvan</b>	YMM	11	8,1
	SMMM	125	91,9
<b>Görev Yapılan İl</b>	Bartın	12	8,8
	Karabük	18	13,2
	Zonguldak	39	28,7
	Kastamonu	18	13,2
	Bolu	25	18,4
	Düzce	24	17,6

Araştırmaya katılanların %81,6'sını erkekler oluşturmaktadır. Araştırmaya katılanların %27,9'unu bir bağımsız denetim firmasına bağlı olarak çalışanlar oluşturmaktadır. Bağımsız denetim yetkisi alan denetçilerin yaş ortalamasına baktığımızda, 40 yaş ve altı denetçilerin oranı %9,9'da kalmaktadır. 41 - 60 yaş aralığında bulunan denetçilerin oranı % 68,4 olmuş, 61 yaş ve üstü denetçilerin oranı da %21,3'tür. Mesleki deneyime bakıldığında denetçilerin % 61,8'nin mesleki deneyimi 5-10 arasındadır. Araştırmaya katılanların %75'i lisans mezunu, %25'i de Lisansüstü eğitim mezunudur. Yine araştırmaya katılan denetçilerin %91,9'unu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler oluşturmakta, %8,1'ini de Yeminli Mali Müşavirler oluşturmaktadır. Ankete katılan bağımsız denetçilerin %28,7'si Zonguldak ilinden, % 18,4'ü Bolu ilinden, %17,6'sı Düzce ilinden olup, %35,2'si de Bartın, Karabük ve Kastamonu illerinden olmuştur.

### 5.2.3.2. Değişkenlere İlişkin Ortalama ve Standart Sapmalar

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilere, denetimin bağımsızlığı ve kalitesi hakkındaki algılarını belirlemeye yönelik olarak; rotasyon, ücret, rekabet, denetim dışı hizmetler, denetim komitesi ve denetim kalitesi ile ilgili ifadeler yöneltmiştir. Belirtilen konularda denetçilerin düşüncelerini ölçmek için beşli likert ölçeğine göre cevaplar hazırlanmıştır. Beşli likert ölçeğine göre verilen cevapların karşılıkları şöyledir: (“Kesinlikle Katılmıyorum” = 1), (“Katılmıyorum” = 2), (“Kararsızım” = 3), (“Katılıyorum” = 4) ve

(“Kesinlikle Katılıyorum” = 5). Analizde katılımcıların anket ifadelerine katılım düzeylerini gösteren rakamlar, denetçilerin verdikleri cevapların ortalamaları alınarak elde edilmiştir. “1- 2,99” arasında çıkan değerler, katılımcıların bağımsızlık ve kalite ile ilgili ifadeye/ifadelere katılmadıklarını, 3,00 kararsız olduklarını, “3,01-5” arasındaki değerler ise katılımcıların belirtilen ifadeye/ifadelere katıldıklarını göstermektedir.

Tablo 5.6: Değişkenlere ilişkin ortalama ve standart sapmalar

	Minimum	Maksimum	Ortalama	Standart Sapma	Çarpıklık	Basıklık
<b>Rotasyon</b>	1,5	5	3,6526	0,75411	-0,769	0,517
<b>Ücret</b>	1	5	3,4136	0,79604	-0,179	-0,107
<b>DDH</b>	1	5	3,6103	0,92635	-0,591	-0,405
<b>Rekabet</b>	1,33	5	3,8431	0,71887	-0,632	0,629
<b>DKM</b>	1,33	5	3,6054	0,73165	-0,419	0,157
<b>Kalite</b>	1,2	5	3,975	0,48224	-1,322	1,599

Bağımsızlık ve kalite ile ilgili tüm boyutların ortalaması 3,00’ın üzerinde çıkmıştır. Bu sonuçlar ankete katılan bağımsız denetçilerin bağımsızlık ve kalite ile ilgili ifadelerine büyük oranda katıldıklarını göstermektedir. Bu boyutlardan en yüksek ortalama 3,97 ile kalite boyutunda olmuştur. Bağımsız denetçiler Türkiye’deki bağımsız denetim uygulamalarının ve düzenlemelerinin denetimin kalitesini artırdığını düşünmektedir. Yine yüksek çıkan bir boyut ortalaması da 3,84 ile rekabet boyutunda olmuştur. Sonuçlar yüksek rekabetin denetimin bağımsızlığı için bir tehdit olduğu bağımsız denetçiler tarafından büyük oranda kabul görmüştür. Rotasyon uygulamasının bağımsızlık algısına etkisi ile ilgili anket ifadelerinin ortalaması da 3,65 çıkmıştır. Sonuçlar, rotasyon uygulamasının denetimin bağımsızlığını artırdığına yönelik ifadelerine bağımsız denetçilerin katıldıklarını göstermektedir. Denetim dışı hizmetler boyutu için 3,61 ortalama çıkmıştır. Bu ortalama, denetlenen firmaya aynı zamanda denetim dışı hizmetler sunulmasının bağımsızlığı olumsuz etkileyeceği yönündeki ifadelerine bağımsız denetçilerin katıldığını göstermektedir. Denetim komitesi boyutu için 3,60 ortalama çıkmıştır. Bu ortalama, denetlenen firmada denetim komitesi olmasının denetimin bağımsızlığını artıracığına yönelik ifadelerine bağımsız denetçilerin katıldığı göstermektedir. En düşük boyut ortalaması ise 3,41 ile ücret boyutunda çıkmıştır. Bu sonuç, diğer boyut ortalamalarından daha düşük olsa da yüksek bağımsız denetim ücretinin denetimin bağımsızlığını tehdit edebileceğine yönelik ifadelerine bağımsız denetçilerin katıldıklarını göstermektedir.

### 5.2.3.3. Rotasyon Uygulamasının Bağımsızlık Algısına Etkisine Yönelik İfadeler

Denetçilerin bağımsızlık algısına rotasyon uygulamasının etkisini ölçmeye yönelik olarak dört anket ifadesi hazırlanmıştır. Hazırlanan ifadeler, rotasyon uygulamasının bağımsızlık için gerekli olduğu ve bu uygulamanın bağımsızlığı artırdığına yöneliktir. Yapılan faktör analizi sonucunda ROT5 ifadesi uygun faktör yükü göstermediği ve ölçeğin güvenilirlik değerlerini olumsuz etkilediği için ölçek içinden çıkartılmıştır.

Tablo 5.7: Rotasyon uygulaması ile ilgili ifadeler için ortalamalar

Anket İfadeleri	Minimum	Maksimum	Ortalama	Standart Sapma	Çarpıklık	Basıklık
ROT1	1	5	3,53	1,102	-0,733	-0,482
ROT2	2	5	3,69	0,939	-0,76	-0,366
ROT3	1	5	3,64	1,052	-0,667	-0,438
ROT4	1	5	3,75	0,841	-0,938	1,101

Rotasyon ile ilgili anket ifadeleri için ortalamalara baktığımızda 3,53 ile 3,75 arasında ve birbirine yakın ortalamalar çıkmıştır. En yüksek ortalama 3,75 ile ROT4 (Bağımsız denetimde rotasyon uygulayarak yatırımcı güveni artırılabilir) ifadesi için çıkmıştır. Sırasıyla ROT2 (Denetim firması rotasyonu ile gerçekte denetçi bağımsızlığı artırılabilir.) ifadesi için 3,69 ortalama, ROT3 (Denetim firması rotasyonu ile görünürde denetçi bağımsızlığı artırılabilir.) ifadesi için 3,64 ortalama çıkmıştır. En düşük ortalama ise ROT1 (Denetim hizmet süresinin uzunluğu, denetçinin tarafsızlığını ve mesleki şüpheciliğini olumsuz etkilediğinden bağımsızlığı zayıflatabilir.) ifadesi için çıkmıştır. Rotasyon uygulaması ile ilgili tüm ifadelerin ortalamaları 3,00'in üzerinde çıkmıştır. Bu ortalamalara göre, bağımsız denetçilerin rotasyon uygulamasının denetimin bağımsızlığını artırdığına dair ifadelere katıldıkları söylenebilir.

Tablo 5.8: Bağımsız denetçilerin rotasyon uygulaması ile ilgili ifadelere katılım oranları

Anket İfadeleri	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
ROT1	6 (%4,4)	28 (%20,6)	9 (%6,6)	74 (%54,4)	19 (%14)
ROT2	0 (%0)	26 (%19,1)	9 (%6,6)	82 (60,3)	19(%14)
ROT3	3 (%2,2)	25 (%18,4)	15 (%11)	68 (%50)	25 (%18,4)

<b>ROT4</b>	2 (%1,5)	11 (%8,1)	24 (%17,1)	81 (%59,6)	18 (%13,2)
-------------	----------	-----------	------------	------------	------------

Bağımsız denetçilerin rotasyon uygulamasının bağımsızlığa etkisi ile ilgili anket ifadelerine katılım oranlarına baktığımızda; ROT2 (Denetim firması rotasyonu ile gerçekte denetçi bağımsızlığı artırılabilir.) ifadesi %74,3 ile en yüksek kabul oranına sahiptir. Sırasıyla ROT4 (Bağımsız denetimde rotasyon uygulayarak yatırımcı güveni artırılabilir) ifadesi %72,8 oranı ile kabul görmüştür. En düşük kabul oranı ise; %68,4 ile ROT1 (Denetim hizmet süresinin uzunluğu, denetçinin tarafsızlığını ve mesleki şüpheciliğini olumsuz etkilediğinden bağımsızlığı zayıflatabilir.) ve ROT3 (Denetim firması rotasyonu ile görünürde denetçi bağımsızlığı artırılabilir.) ifadeleri için olmuştur.

Rotasyon uygulaması ile ilgili tüm ifadelerin ortalamasına ve kabul oranlarına baktığımızda, bağımsız denetçiler tarafından tüm ifadelerin yüksek düzeyde kabul edildiği söylenebilir. Çıkan sonuçlar, rotasyon uygulamasının denetimde bağımsızlık için gerekli olduğu ve bağımsız denetçiler tarafından rotasyon uygulamasının desteklendiği şeklinde yorumlanabilir.

#### 5.2.3.4. Denetim Ücretinin Bağımsızlık Algısına Etkisine Yönelik İfadeler

Ücretin denetçilerin bağımsızlık algısına etkisini ölçmek üzere beş anket ifadesi hazırlanmıştır. Hazırlanan ifadeler yüksek denetim ücretlerinin denetçi bağımsızlığını azaltacağı yönündedir. Yapılan faktör analizi sonucunda UCR3 ifadesi uygun faktör yükü göstermediği ve ölçeğin güvenilirlik değerlerini olumsuz etkilediği için ölçek içinden çıkartılmıştır.

Tablo 5.9: Denetim ücreti ile ilgili ifadeler için ortalamalar

Anket İfadeleri	Minimum	Maksimum	Ortalama	Standart Sapma	Çarpıklık	Basıklık
<b>UCR1</b>	1	5	3,43	1,152	-0,658	-0,572
<b>UCR2</b>	1	5	2,96	1,183	0,126	-1,169
<b>UCR4</b>	1	5	3,86	1,041	-0,994	0,414
<b>UCR5</b>	1	5	3,4	1,189	-0,32	-1,091

Anket ifadelerine ilişkin ortalamalara baktığımızda UCR2 dışındaki tüm ifadeler 3,00'in üzerinde kalmış ve büyük oranda kabul edilmiş gözükmektedir. En yüksek ortalama 3,86 ile UCR4 (Bağımsız denetim ücretlerinin düzenleyici kurum veya meslek kuruluşları

aracılığıyla ödenmesi bağımsızlığın korunması yönünden gereklidir.) ifadesi için olmuştur. UCR1 ifadesi 3,43 ortalamaya sahiptir. UCR5 (Denetleyen ile denetlenen arasındaki parasal ilişki bağımsızlığı zedeler.) ifadesi 3,40 ortalamaya sahiptir. En düşük ortalama ise 2,96 ile UCR2 (Denetim müşterisinin yüksek denetim ücreti ödemesi durumunda, denetim firması kendisini müşterisine karşı bağımlı hissedecektir.) ifadesi için olmuştur. Bu ortalamalara bakıldığında sadece UCR2 ifadesi için düşük bir ortalama çıkmıştır. Bu ortalamalara göre, bağımsız denetçilerin ücret ile ilgili ifadelerle bir ifade haricinde (UCR2 ifadesi) denetimin büyük oranda katıldıkları söylenebilir.

Tablo 5.10: Bağımsız denetçilerin denetim ücreti ile ilgili ifadelerle katılım oranları

Anket İfadeleri	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
UCR1	10 (%7,4)	25 (%18,4)	16 (%11,8)	67 (%49,3)	18 (%13,2)
UCR2	11 (%8,1)	51(%37,5)	19 (%14)	42 (%30,9)	13 (%9,6)
UCR4	4 (%2,9)	16 (%11,8)	12 (%8,8)	67 (%49,3)	37 (%27,2)
UCR5	6 (%4,4)	36 (%26,5)	16 (%11,8)	53 (%39)	25 (%18,4)

Ücret ile ilgili anket ifadelerine katılım oranlarına bakıldığında; en yüksek katılım oranı %76,5 ile UCR4 (Bağımsız denetim ücretlerinin düzenleyici kurum veya meslek kuruluşları aracılığıyla ödenmesi bağımsızlığın korunması yönünden gereklidir.) ifadesi için olmuştur. Ankete katılan bağımsız denetçilerin büyük çoğunluğu denetim ücretlerinin bağımsız bir kurum aracılığıyla ödenmesini istemektedir. Sonrasında ücret ile ilgili ifadelerden katılım oranı en yüksek olan ikinci ifade %62,5 ile UCR1 (Denetim firmasının büyük ölçekli müşterilerini kaybetmeme isteği bağımsız hareket etmesini engelleyebilir.) ifadesi için olmuştur. Bulgular denetçilerin büyük bir kısmının büyük ölçekli denetim müşterilerini kaybetmeme isteğinin bağımsızlığı zedeleyebileceğini düşündüğünü göstermektedir. UCR5 (Denetleyen ile denetlenen arasındaki parasal ilişki bağımsızlığı zedeler.) ifadesi için ise %57,4 oranında bir kabul düzeyi olmuştur. Yani bu ifade için çok yüksek sayılmayan bir kabul düzeyi vardır. Sadece UCR2 (Denetim müşterisinin yüksek denetim ücreti ödemesi durumunda, denetim firması kendisini müşterisine karşı bağımlı hissedecektir.) ifadesine bağımsız denetçilerin katılmadığı, diğer tüm ifadelerle büyük oranda katıldıkları görülmektedir.

Denetim ücreti ile ilgili tüm ifadelerin ortalamasına ve kabul oranlarına baktığımızda, bağımsız denetçilerin bağımsız denetim müşterisinin yüksek ücret ödemesi durumunda denetçinin kendisini müşterisine bağımlı hissececeği ifadesi dışındaki ifadelere katıldıkları görülmüştür. Bu düşünce denetçiler açısından normal görülebilir. Denetim müşterisi ile parasal ilişkilerin bulunması bağımsızlık açısından bir tehdit olarak görülmektedir, bunun yerine düzenleyici kurum aracılığıyla ücretlerin ödenmesi bu tehdidi ortadan kaldırabilir denilebilir.

### 5.2.3.5. Denetim Dışı Hizmetlerin Bağımsızlık Algısına Etkisine Yönelik İfadeler

Denetim dışı hizmetlerin denetçilerin bağımsızlık algısına etkisine yönelik olarak üç adet anket ifadesi hazırlanmıştır. Yapılan faktör analizi sonucunda DDH2 ifadesi uygun faktör yükü göstermediği ve ölçeğin güvenilirlik değerlerini olumsuz etkilediği için ölçek içinde çıkartılmıştır. Denetim dışı hizmetler ile ilgili olarak hazırlanan ifadeler, denetim müşterisine aynı zamanda denetim dışı hizmetlerin verilmesinin denetçi bağımsızlığı algısını azaltacağına yöneliktir.

Tablo 5.11: Denetim dışı hizmetler ile ilgili ifadeler için ortalamalar

Anket İfadeleri	Minimum	Maksimum	Ortalama	Standart Sapma	Çarpıklık	Basıklık
DDH1	1	5	3,79	0,997	-0,848	-0,143
DDH3	1	5	3,43	1,113	-0,45	-1,001

Denetim dışı hizmetler ile ilgili olarak anket ifadelerinin ortalamalarına baktığımızda DDH1 ifadesi için 3,79 ortalama ile yüksek bir kabul düzeyini göstermektedir. DDH3 (Denetçinin denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında danışmanlık veya hizmet vermesinin yasaklanması, denetçinin bağımsızlığını olumlu etkiler.) ifadesi de 3,43 ortalama ile yüksek bir kabul düzeyini göstermektedir. Denetim dışı hizmetler ile ilgili ifadelere denetçilerin katıldıkları görülmektedir.

Tablo 5.12: Denetim dışı hizmetler ile ilgili ifadelere katılım oranları

Anket İfadeleri	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
-----------------	-------------------------	--------------	------------	-------------	------------------------



<b>DDH1</b>	1 (%0,7)	24(%17,6)	6 (%4,4)	76 (%55,9)	29 (%21,3)
<b>DDH3</b>	4 (%2,9)	37 (%27,2)	10 (%7,4)	67 (%49,3)	18 (%13,2)

Denetim dışı hizmetler ile ilgili ifadelerin kabul oranlarına baktığımızda ise DDH1 (Denetim firmasının, müşterisine aynı zamanda denetim dışında hizmet/hizmetler sunması denetçinin bağımsız hareket etmesini engeller.) % 77,2 oranı ile büyük oranda kabul edilmiştir. Yine DDH3 (Denetçinin denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında danışmanlık veya hizmet vermesinin yasaklanması, denetçinin bağımsızlığını olumlu etkiler.) ifadesi de %62,5 oranı ile kabul edilmiştir.

Denetim dışı hizmetler ile ilgili ortalamalara bakıldığında, bağımsız denetçilerin büyük oranda denetlenen müşteriye aynı zamanda denetim dışı hizmetlerin sunulmasının denetçinin bağımsız hareket etmesini engelleyebileceği yönünde görüş bildirmişlerdir.

### 5.2.3.6. Rekabetin Bağımsızlık Algısına Etkisine Yönelik İfadeler

Bağımsız denetim piyasasındaki rekabetin denetimin bağımsızlığına etkisine yönelik olarak da üç adet anketi ifadesi hazırlanmıştır. Hazırlanan bu sorular denetim piyasasındaki yüksek rekabetin denetimin bağımsızlığını olumsuz etkileyeceği yönündedir.

Tablo 5.13: Rekabet ile ilgili İfadeler için ortalamalar

Anket İfadeleri	Minimum	Maksimum	Ortalama	Standart Sapma	Çarpıklık	Basıklık
<b>RKB1</b>	1	5	3,89	0,916	-1,127	1,105
<b>RKB2</b>	1	5	3,95	0,889	-1,183	1,531
<b>RKB3</b>	1	5	3,69	1,079	-0,866	-0,066

Rekabetin denetimin bağımsızlığına etkisine yönelik ifadelerin ortalamalarına baktığımızda tüm ifadeler için 3,00 üzerindedir. Yani bu ifadelerin yüksek düzeyde kabul edildiğini göstermektedir. En yüksek ortalamaya 3,95 ile RKB2 (Müşteriyi tutmak için ücret indirimi veya düşük fiyatlandırma yapmak, denetimin bağımsızlığını zayıflatır.) ifadesi sahiptir. RKB1 (Denetim firmaları arasındaki rekabeti azaltıcı önlemler denetimin bağımsızlığını artırır.) İfadesi de 3,89 ortalama ile yüksek bir kabul düzeyini göstermektedir. RKB3 (Denetim firmaları arasındaki rekabetin artması bağımsız raporlama için bir tehdittir.) ifadesi

de 3,69 ile yine kabul görmüş bir ifadedir. Rekabet ile ilgili tüm ifadeler bağımsız denetçiler tarafında yüksek bir ortalama ile kabul edilmiştir.

Tablo 5.14: Rekabet ile ilgili ifadelere katılım oranları

Anket İfadeleri	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
<b>RKB1</b>	2 (% 1,5)	15 (%11)	8 (%5,9)	82 (%60,3)	29 (%21,3)
<b>RKB2</b>	2 (% 1,5)	12 (%8,8)	9 (%6,6)	81 (%59,6)	32 (%23,5)
<b>RKB3</b>	5 (%3,7)	22 (% 16,2)	10 (%7,4)	72 (%52,9)	27 (%19,9)

Rekabetle ilgili ifadelerin kabul oranlarına baktığımızda da yine yüksek oranlarda bu ifadelerin kabul edildiğini görmekteyiz. En yüksek kabul oranına %83,1 ile RKB2 (Müşteriyi tutmak için ücret indirimi veya düşük fiyatlandırma yapmak, denetimin bağımsızlığını zayıflatır.) ifadesi sahiptir. RKB1 (Denetim firmaları arasındaki rekabeti azaltıcı önlemler denetimin bağımsızlığını artırır.) ifadesi de %81,6 ile yine yüksek kabul oranına sahiptir. RKB3 (Denetim firmaları arasındaki rekabetin artması bağımsız raporlama için bir tehdittir.) ifadesi de % 72,8 ile yine yüksek sayılabilecek bir kabul oranına sahiptir.

Rekabetle ilgili ifadelere genel olarak baktığımızda, yüksek rekabet ve bu rekabete bağlı olarak yapılan indirim vb. uygulamaların denetimde bağımsızlığı azaltabileceği yönünde denetçilerin görüş belirttikleri söylenebilir.

### 5.2.3.7. Denetim Komitesinin Bağımsızlık Algısına Etkisine Yönelik İfadeler

Anket formunda denetim komitesi ile ilgili olarak üç adet ifade bulunmaktadır. Bu ifadeler denetlenen firmada denetim komitesi olmasının denetimde bağımsızlığı artıracığı yönündedir.

Tablo 5.15: Denetim komitesi ile ilgili ifadeler için ortalamalar

Anket İfadeleri	Minimum	Maksimum	Ortalama	Standart Sapma	Çarpıklık	Basıklık
<b>DKM1</b>	1	5	3,93	0,896	-0,934	0,661
<b>DKM2</b>	1	5	3,25	1,147	-0,176	-1,141
<b>DKM3</b>	1	5	3,63	0,941	-0,553	-0,145

Denetim komitesi ile ilgili ortalamalara bakıldığında tüm ifadeler için 3,00'in üzerinde ortalamalar olduğunu görülmektedir. En yüksek ortalama 3,96 ile DKM1 ifadesi için olmuştur. DKM3 ifadesi de 3,63 ile yüksek bir ortalamaya sahiptir. DKM2 (Denetlenen şirkette yetkili ve icracı olmayan yöneticilerden oluşan bir denetim komitesinin olması, denetimin bağımsızlığını olumsuz etkiler.) ifadesi de 3,25 ortalamaya sahiptir. Buna göre denetim komitesi ile ilgili tüm ifadelerin denetçiler tarafından kabul gördüğü söylenebilir.

Tablo 5.16: Denetim komitesi ile ilgili ifadelere katılım oranları

Anket İfadeleri	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
<b>DKM1</b>	1 (%0,7)	13 (%9,6)	14 (%10,3)	74 (%54,4)	34 (%25)
<b>DKM2</b>	6 (%4,4)	41 (%30,1)	19 (%14)	53 (%39)	17 (%12,5)
<b>DKM3</b>	2 (%1,5)	17 (%12,5)	31 (%22,8)	65 (%47,8)	21 (%15,4)

Denetim komitesi ile ilgili ifadelerin kabul oranlarına baktığımızda ise en yüksek kabul oranı %79,4 ile DKM1 (Denetlenen şirketteki denetim komitesi üyelerinin alanında uzman olmaları denetimin bağımsızlığını arttırabilir.) ifadesi için olmuştur. DKM 3 (Denetim komitesinin hazırladığı raporlar denetimin bağımsızlığına katkı sağlar.) ifadesi için de %73,2 oranında bir kabul düzeyi vardır. En düşük ortalama ise %51,5 ile DKM2 (Denetlenen şirkette yetkili ve icracı olmayan yöneticilerden oluşan bir denetim komitesinin olması, denetimin bağımsızlığını olumsuz etkiler.) ifadesi için olmuştur.

Denetim komitesinin bağımsızlığa etkisi ile ilgili ifadelere baktığımızda, denetçilerin görüşü denetlenen firmada denetim komitesi bulunmasının denetimin bağımsızlığını arttırabileceği yönünde olmuştur. Ancak yetkili ve icracı olmayan yöneticilerden oluşan denetim komitesi bağımsızlığı olumsuz etkiler ifadesi için katılım oranı daha düşük kalmıştır. Yani denetçiler yetkili ve icracı olmayan bir denetim komitesi olsa da bunun denetimin bağımsızlığına çok etki etmeyeceği yönünde bir görüş belirtmişlerdir.

#### 5.2.3.8. Bağımsız Denetimin Kalitesine Yönelik İfadeler

Denetim kalitesi ile ilgili yedi adet anket ifadesi oluşturulmuştur. Yapılan faktör analizi sonucunda KLT1 ve KLT5 ifadeleri uygun faktör yükü göstermediği ve ölçeğin güvenilirlik

değerlerini olumsuz etkilediği için ölçek içinden çıkartılmıştır. Anket formunda Türkiye’deki bağımsız denetim düzenlemelerinin kalite açısından incelenmesine yönelik ifadeler yer almaktadır. Literatürde kalite algısına yönelik daha ayrıntılı ölçekler bulunmasına rağmen çalışmanın temel hareket noktası bağımsızlık algısı olduğu için bağımsızlık algısına yönelik olarak daha ayrıntılı sorular hazırlanmış, kalite algısına yönelik ise sadece mevcut durumun ortaya konulmasına yönelik anket ifadeleri alınmıştır.

Tablo 5.17: Denetim kalitesi ile ilgili ifadeler için ortalamalar

Anket İfadeleri	Minimum	Maksimum	Ortalama	Standart Sapma	Çarpıklık	Basıklık
<b>KLT2</b>	1	5	3,76	0,828	-1,206	2,4
<b>KLT3</b>	2	5	3,98	0,649	-0,638	1,407
<b>KLT4</b>	1	5	4,3	0,636	-1,23	5,011
<b>KLT6</b>	1	5	3,87	0,941	-1,083	1,053
<b>KLT7</b>	1	5	3,96	0,734	-1,992	6,754

Kalite algısına yönelik hazırlanan tüm ifadeler için 3,00 üzerinde bir ortalama vardır. Yani bağımsız denetçilerin Türkiye’deki bağımsız denetim uygulamalarını denetimin kalitesini yönünden değerlendirdiklerinde, kalite algılarının yüksek olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Bağımsız denetim kalitesi ile ilgili en yüksek ortalama 4,30 ile KLT 4 (Bağımsız denetçilerin meslek mensubu (YMM, SMMM) olma zorunluluğu denetim kalitesini artırmaktadır.) ifadesi için olmuştur. KLT3 (Uluslararası Muhasebe Standartlarının uygulanması denetimde kaliteyi olumlu etkilemektedir.) ifadesi 3,98 ile yüksek bir ortalamaya sahiptir. Yine KLT7 (Denetçilerin görevlerini yerine getirdikleri sıradaki kusurlu hareketleri için hukuki ve cezai sorumluluklarının bulunması denetim kalitesini etkiler.) ifadesi de 3,96 ortalama ile bağımsız denetçiler tarafından yüksek düzeyde kabul edilmiştir. KLT6 (Meslek mensuplarından 15 yıllık mesleki tecrübenin aranması, denetim kalitesini artırmaktadır.) ifadesi 3,87 ortalama ile kabul görmüştür. Kalite algısına yönelik en düşük ortalama ise 3,76 ile KLT2 (Bağımsız denetim şirketleri ve denetçilerin denetiminden sorumlu bir kurum olan KGK’nın bulunması denetimde kaliteyi artırmaktadır.) ifadesi için olmuştur. Denetim kalitesi ile ilgili tüm ifadeler bağımsız denetçiler tarafından yüksek bir ortalama ile kabul edilmiştir.

Tablo 5.18: Denetim kalitesi ile ilgili ifadelere katılım oranları

Anket İfadeleri	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
<b>KLT2</b>	4 (%2,9)	5 (%3,7)	27 (%19,9)	83 (%61)	17 (%12,5)
<b>KLT3</b>	0 (%0)	4 (%2,9)	18 (%13,2)	91 (%66,9)	23 (%16,9)
<b>KLT4</b>	1 (%0,7)	1 (%0,7)	4 (%2,9)	80 (%58,8)	50 (%36,8)
<b>KLT6</b>	3 (%2,2)	10 (%7,4)	13 (%9,6)	77 (%56,6)	33 (%21,2)
<b>KLT7</b>	4 (%2,9)	12 (%8,8)	19 (%14)	71 (%52,2)	30 (%22,1)

Kalite algısına yönelik ifadelerin kabul yüzdelerine baktığımızda ise en yüksek kabul oranı %95,6 ile KLT4 (Bağımsız denetçilerin meslek mensubu (YMM, SMMM) olma zorunluluğu denetim kalitesini artırmaktadır.) ifadesi için olmuştur. Bu sonuç bağımsız denetçilerin neredeyse tamamının bağımsız denetçilerin meslek mensubu olmasının kaliteyi artırdığı yönünde görüş bildirdiğini göstermektedir. KLT3 (Uluslararası Muhasebe Standartlarının uygulanması denetimde kaliteyi olumlu etkilemektedir.) ifadesi de %83,8 ile yüksek düzeyde bir kabul oranına sahiptir. Yani bağımsız denetçiler uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasının denetimde kaliteyi artırdığı yönündeki ifadeyi çoğunlukla kabul etmişlerdir. Ankete katılan bağımsız denetçilerin %77,8'si KLT6 (Meslek mensuplarından 15 yıllık mesleki tecrübenin aranması, denetim kalitesini artırmaktadır.) ifadesini kabul etmiştir. Buna göre bağımsız denetçilerin tecrübe sahibi olmalarının denetimde kaliteyi artıracığına yönelik görüşleri bulunduğu görülmektedir. KLT7 ifadesi (Denetçilerin görevlerini yerine getirdikleri sıradaki kusurlu hareketleri için hukuki ve cezai sorumluluklarının bulunması denetim kalitesini etkiler.) de %74,3 o oranında bağımsız denetçiler tarafından kabul edilmiştir. Diğer ifadeler kadar yüksek düzeyde olmasa da bağımsız denetçiler denetim sırasındaki hukuki ve cezai sorumlulukların denetim kalitesini artırdığı yönünde görüş belirtmişlerdir. KLT2 (Bağımsız denetim şirketleri ve denetçilerin denetiminden sorumlu bir kurum olan KGK'nın bulunması denetimde kaliteyi artırmaktadır.) ifadesi ise %73,5 ile en düşük kabul oranına sahiptir. Yine de büyük oranda kabul edilmiştir. Yani bağımsız denetçiler bir düzenleyici kurum olan KGK'nın denetimde kaliteyi artırdığı yönünde görüş belirtmişlerdir.

Denetim kalitesi ile ilgili ifadelere genel olarak bakıldığında, denetçilerin bağımsız denetim ile ilgili mevcut uygulama ve düzenlemelerin bağımsız denetim kalitesini artırdığını dair görüş bildirdikleri söylenebilir.

### 5.2.3.9. Denetimde Bağımsızlığı Artırmaya Yönelik Çeşitli Öneri İfadeleri

Anketin son bölümünde yer alan öneriler ise denetimde bağımsızlığı ve kaliteyi artırmaya yönelik olarak hazırlanmıştır. Bu önerilerden bir kısmı literatürdeki çalışma sonuçlarından çıkarılmıştır. Bazıları da bağımsız denetçilerin, KGK'dan bir uzmanların ve bağımsız denetim alanında uzman akademisyenlerin önerileri doğrultusunda geliştirilmiştir.

Tablo 5.19: Denetimde bağımsızlık ve kaliteyi artırmaya yönelik ifadeler için ortalamalar

Anket İfadeleri	Minimum	Maksimum	Ortalama	Standart Sapma	Çarpıklık	Basıklık
ONR1	1	5	3,74	1,167	-0,759	-0,408
ONR2	1	5	3,67	1,082	-0,73	-0,219
ONR3	1	5	3,63	1,134	-0,782	-0,289
ONR4	1	5	3,18	1,181	-0,282	-1,08
ONR5	1	5	3,95	0,945	-1,391	2,197
ONR6	1	5	3,9	0,953	-1,095	1,032
ONR7	1	5	3,68	1,032	-0,628	-0,314
ONR8	1	5	4,13	0,577	-1,181	6,871

Denetimde bağımsızlık ve kaliteyi artırmaya yönelik olarak hazırlanan ve önerilerden tamamı 3,00 ortalamasının üzerinde yer almıştır. Belirlenen önerilerin çoğu bağımsız denetçiler tarafından yüksek düzeyde kabul görmüştür. Bu önerilerden en yüksek ortalamaya 4,13 ile 8 nolu öneri (**Belirlenecek çeşitli kriterler ile denetim firmaları için kalite endeksi oluşturulmasını isterim.**) ifadesi sahiptir. İkinci sırada 3,95 ortalama ile 5 nolu öneri (**Belirlenecek çeşitli kriterlere göre bağımsız denetim firmalarına müşteri kotası konulmasını isterim.**) ifadesi gelmiştir. Üçüncü sırada 3,90 ile 6 nolu öneri (**KGK tarafından ortak bir bağımsız denetim yazılımının hazırlanıp denetim firmalarında kullanılmasını isterim.**) gelmektedir. Dördüncü sırada 3,74 ile 1 nolu öneri (**Denetim ücretlerinin KGK hesabına yatırılıp kurum aracılığıyla ortak bir havuzdan ödenmesini isterim.**) gelmektedir. Beşinci, altıncı ve yedinci sırada birbirine çok yakın ortalamalar ile 7 nolu öneri (**Hazırlanacak bir sistem aracılığıyla denetim müşterisinin merkezi bir otorite tarafından belirlenmesini isterim.**), 2 nolu öneri (**KGK'nın bağımsız denetim faaliyetleri için standart bir ücret tarifesi hazırlamasını isterim.**) ve 3 nolu öneri (**Denetim firmasına denetlediği işletmeye denetim dışı hizmetler (vergi danışmanlığı ve vergi denetimi gibi) vermesinin yasaklanmasını isterim.**) gelmektedir. En düşük ortalamaya sahip olan öneri ise (**Denetim dışı hizmetler için bir ücret tarifesi**

belirlenmesi ve bu hizmetlerin de KGK gözetiminde yürütülmesini isterim.) 4 nolu öneridir.

Tablo 5.20: Denetimde bağımsızlık ve kaliteyi artırmaya yönelik ifadelere katılım oranları

Anket İfadeleri	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
ONR1	6 (%4,4)	21 (%15,4)	15 (%11)	54 (%39,7)	40 (%29,4)
ONR2	5 (%3,7)	20 (%14,7)	19 (%14)	63 (%46,3)	29 (%21,3)
ONR3	7 (%5,1)	22 (%16,2)	13 (%9,6)	66 (%48,5)	28 (%20,6)
ONR4	11 (%8,1)	37 (%27,2)	18 (%13,2)	56 (%41,2)	14 (%10,3)
ONR5	5 (%3,7)	8 (%5,9)	10 (%7,4)	79 (%58,1)	34 (%25)
ONR6	3 (%2,2)	13 (%9,6)	12 (%8,8)	75 (%55,1)	33 (%24,3)
ONR7	3 (%2,2)	20 (%14,07)	23 (%16,9)	62 (%45,6)	28 (%20,6)
ONR8	1 (%0,7)	1 (%0,7)	6 (%4,4)	100 (%73,5)	28 (%20,6)

Önerilerin kabul oranlarına baktığımızda ise en yüksek kabul oranı % 94,1 ile öneri 8 (**Belirlenecek çeşitli kriterler ile denetim firmaları için kalite endeksi oluşturulmasını isterim.**) olmuştur. Yani bağımsız denetçilerin neredeyse tamamı bağımsız denetim firmaları için bir kalite endeksi oluşturulmasını istemektedir.

En yüksek kabul oranına sahip bir diğer öneri ise %83,10 ile 5 nolu öneri (**Belirlenecek çeşitli kriterlere göre bağımsız denetim firmalarına müşteri kotası konulmasını isterim.**) olmuştur. Bu sonuç bağımsız denetçilerin büyük çoğunluğunun denetim firmalarına müşteri kotası konulmasını istediğini göstermektedir.

Yine %79,4 ile yüksek düzeyde kabul gören bir öneri de öneri 6 (**KGK tarafından ortak bir bağımsız denetim yazılımının hazırlanıp denetim firmalarında kullanılmasını isterim.**) olmuştur. Buna göre bağımsız denetçilerin büyük bir çoğunluğunun KGK tarafından hazırlanan standart bir denetim yazılımı kullanmak istediği anlaşılmaktadır.

1 nolu öneri (**Hazırlanacak bir sistem aracılığıyla denetim müşterisinin merkezi bir otorite tarafından belirlenmesini isterim.**) ve 3 nolu öneri (**Denetim firmasına denetlediği işletmeye denetim dışı hizmetler (vergi danışmanlığı ve vergi denetimi gibi) vermesinin yasaklanmasını isterim.**) ise bağımsız denetçilerin %69,1 tarafından kabul görmüştür. Ankete katılan bağımsız denetçilerin büyük çoğunluğu denetim müşterisinin merkezi bir otorite tarafından atanmasını istemekte ve denetim firmasının denetim

müşterisine aynı zamanda denetim dışında hizmetler verilmesinin yasaklanmasını istemektedir.

Öneri 2 (**KGK'nın bağımsız denetim faaliyetleri için standart bir ücret tarifesi hazırlamasını isterim.**) %67,6 oranında kabul görmüştür. Yani bağımsız denetçilerin yaklaşık üçte ikisi ise denetim faaliyetleri için standart bir ücret tarifesi istemektedir.

Öneri 7 (**Hazırlanacak bir sistem aracılığıyla denetim müşterisinin merkezi bir otorite tarafından belirlenmesini isterim.**) ise %65,6 oranında kabul görmüştür. Yine bağımsız denetçilerin yaklaşık üçte ise merkezi bir otorite tarafından bağımsız denetim müşterisinin belirlenmesini istemektedir.

En düşük kabul oranına sahip öneri ise % 51,3 ile 4 nolu öneri (**Denetim dışı hizmetler için bir ücret tarifesi belirlenmesi ve bu hizmetlerin de KGK gözetiminde yürütülmesini isterim.**) olmuştur. Bağımsız denetçilerin yaklaşık yarısı bu öneriyi kabul etmiştir, yarısına yakını da bu öneriyi kabul etmemiştir. Bağımsız denetçilerin yaklaşık yarısı denetim dışı hizmetler için bir ücret tarifesi belirlenmesine istemekte iken yine yarısına yakın bir kısmı ise bu öneriyi kabul etmemiştir.

#### **5.2.4. Hipotezlerin Test Edilmesi**

Oluşturulan hipotezler üç kategoride test edilmiştir. Öncelikle bağımsızlık algısını gösteren boyutların kalite algısı ile anlamlı bir ilişki içinde olup olmadığını analiz etmek için H1, H2, H3, H4 ve H5 hipotezleri oluşturulmuş ve basit doğrusal regresyon analizi ile test edilmiştir. H6, H7, H8 ve H9 hipotezleri iki kategorili bir yapıda olduğundan bağımsız örneklem t testi yapılmıştır. H10, H11 ve H12 hipotezleri için ikiden fazla kategorili bir yapı olduğundan ANOVA testi yapılmıştır.

##### **5.2.4.1. Bağımsızlık Algısını Gösteren Boyutların Kalite Algısına Etkisine Yönelik Hipotezler**

Regresyon analizi, aralarında ilişki bulunan iki veya daha fazla değişkenden birisinin bağımlı değişken, diğerlerinin ise bağımsız değişken olarak ayrılması ile aralarındaki ilişkinin matematiksel eşitlik ile açıklanmasıdır. Regresyon analizinde, bağımlı değişken bir



tane, bağımsız değişken de bir tane ise basit regresyon analizi kullanılır (Büyüköztürk, 2016: 91). Bağımsızlık algısına ilişkin rotasyon, ücret, rekabet, denetim komitesi ve denetim dışı hizmetler boyutlarının denetim kalitesi algısı ile ilişkisini ölçmek için aşağıdaki hipotezler hazırlanmıştır. Hazırlanan hipotezleri test etmek için basit doğrusal regresyon analizi kullanılmıştır.

H1: Bağımsızlığın rotasyon boyutu ile kalite algısı arasında anlamlı bir ilişki vardır. H2: Bağımsızlığın ücret boyutu ile kalite algısı arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H3: Bağımsızlığın denetim dışı hizmetler boyutu ile kalite algısı arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H4: Bağımsızlığın rekabet boyutu ile kalite algısı arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H5: Bağımsızlığın denetim komitesi boyutu ile kalite algısı arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Tablo 5.21: Bağımsız denetimde bağımsızlık ve kalite algısı ilişkisi

Hipotez	Standart Beta	F değeri	T değeri	P değeri (Sig.)	Karar
<b>H1: Rotasyon→Kalite</b>	<b>0,261</b>	<b>9,804</b>	<b>3,131</b>	<b>0,002**</b>	<b>Desteklendi</b>
<b>H2: Ücret→Kalite</b>	0,031	0,129	0,359	0,72	Desteklenmedi
<b>H3: DDH→Kalite</b>	0,124	2,091	1,446	0,151	Desteklenmedi
<b>H4: Rekabet→Kalite</b>	<b>0,215</b>	<b>6,501</b>	<b>2,55</b>	<b>0,012*</b>	<b>Desteklendi</b>
<b>H5: DKM→Kalite</b>	0,091	1,114	1,055	0,293	Desteklenmedi

\*p<0,05    \*\*p<0,01

Tablo 5.21 incelendiğinde, bağımsızlık algısını gösteren boyutların ayrı ayrı kalite algısı ile anlamlı bir ilişkiye sahip olup olmadığı test edilmiştir. Rotasyon ( $\beta=0,261$ ;  $p<0,05$ ) ve Rekabet ( $\beta=0,215$ ;  $p<0,05$ ) olduğundan H1 ve H4 hipotezleri kabul edilmiştir. Ücret ( $\beta=0,031$ ;  $p>0,05$ ), DDH ( $\beta=0,124$ ;  $p>0,05$ ) ve DKM ( $\beta=0,091$ ;  $p>0,05$ ) olduğundan H2, H3 ve H5 hipotezleri desteklenmemiştir. Sonuçlar rotasyon uygulaması ile kalite algısı arasında anlamlı bir ilişki olduğunu ( $p<0,01$ ) göstermektedir. Bağımsız denetçilerin bağımsızlığın rotasyonun boyutuna ilişkin ortalamaları ile denetim kalitesi algılarına yönelik ortalamaları arasında doğrusal bir ilişki bulunmaktadır. Çalışma sonuçlarına göre, rotasyon ile ilgili ortalamaları yüksek olanların kalite ile ilgili ortalamaları da yüksek çıkmıştır. Yani rotasyon

uygulamasının bağımsızlığı artırdığını düşünen denetçilerin aynı zamanda kalite algısı da yüksek çıkmıştır.

Benzer şekilde bağımsız denetim piyasasındaki rekabet ile kalite algısı arasında anlamlı bir ilişki ( $p < 0,01$ ) ortaya çıkmıştır. Çalışma sonuçlarına göre, bağımsızlığın bir boyutu olarak rekabet ile kalite algısı arasında doğrusal bir ilişki olduğu görülmektedir. Sonuçlar bağımsız denetim piyasasında rekabetle ilgili alınan önlemlerin bağımsızlığı etkileme yönünün bağımsız denetim kalite algısı ile aynı yönde olduğunu göstermektedir. Bağımsız denetimde düşük rekabetin bağımsızlığı artıracağını düşünen denetçilerin aynı zamanda kalite algısı da yüksek çıkmıştır.

Bağımsızlığın ücret boyutu, denetim dışı hizmetler boyutu ve denetim komitesi boyutu ile kalite algısı arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Yani bağımsız denetçilerin ücret boyutu ortalamaları ile kalite algısı ortalamalarının, denetim dışı hizmetler boyutu ortalamaları ile kalite algısı ortalamalarının ve denetim komitesi boyutu ortalamaları ile kalite algısı ortalamalarının birbirinden bağımsız hareket ettiği görülmektedir.

#### **5.2.4.2. İki Kategorili Değişkenler İçin Hazırlanan Hipotezler**

T-testi, iki grup arasındaki ortalamaların istatistiksel olarak anlamlı bir fark olup olmadığını belirlemek için kullanılan bir parametrik istatistik testidir. Bağımsız örneklem t-testi, iki ayrı grup arasındaki ortalamalar arasında anlamlı bir fark olup olmadığını belirlemek için kullanılır. T-testinin hipotez testi olarak kullanılan p değeri, istatistiksel olarak anlamlı bir farkın olup olmadığını belirlemek için kullanılır. Eğer p değeri belirlenen anlamlılık düzeyinden (genellikle 0.05) daha küçük ise, gruplar arasında anlamlı bir fark olduğu kabul edilir (Kurtuluş, 2010: 184; Karasar, 2016: 292; Büyüköztürk, 2016: 67). Araştırma kapsamına iki kategorili değişkenler olan; cinsiyet, denetim firmasına bağlı olup olmama durumu, lisans veya lisansüstü eğitim mezunu olma durumu, SMMM veya YMM olma durumlarına göre gruplar arasında fark olup olmadığını ölçmek için t testleri yapılmıştır.

İki kategorili değişkenler için hazırlanan hipotezler aşağıdaki gibidir.

H6: Cinsiyete göre değişken ifadelerine verilen puan ortalamaları arasında anlamlı bir fark yoktur.

H7: Denetçinin bir denetim firmasına bağlı olup olmama durumuna göre değişken ifadelerine verilen puan ortalamaları arasında anlamlı fark vardır.

H8: Öğrenim durumuna göre değişken ifadelerine verilen puan ortalamaları arasında anlamlı fark vardır.

H9: Unvanlarına göre değişken ifadelerine verilen puan ortalamaları arasında anlamlı fark vardır.

H6, H7, H8 ve H9 hipotezleri için iki kategorili bir yapı olduğundan bağımsız örneklem t testi yapılmış ve sonuçlar aşağıdaki tablolarda sunulmuştur.

Tablo 5.22: İki kategorili değişkenler için t testi sonuçları

	Cinsiyet		Denetim Firmasına bağlı/bağlı değil		Öğrenim Düzeyi		Mesleki Unvan	
	t	Sig.	T	Sig.	t	Sig.	t	Sig.
<b>Rotasyon</b>	-0,311	0,756	-2,064	<b>0,041*</b>	1,233	0,22	0,134	0,894
<b>Ücret</b>	-1,139	0,257	0,128	0,899	-0,294	0,769	0,276	0,783
<b>DDH</b>	0,177	0,86	-2,456	<b>0,015*</b>	-1,016	0,312	-1,784	0,077
<b>Rekabet</b>	-1,678	0,096	-1,344	0,181	0	1	-0,265	0,791
<b>DKM</b>	0,361	0,718	-0,609	0,543	0,698	0,486	-0,569	0,571
<b>Kalite</b>	-0,172	0,864	-1,372	0,172	0,307	0,759	0,049	0,961

\* p<0,05

İki kategorili değişkenlerden sadece denetim firmasına bağlı çalışıp çalışmama durumuna göre bağımsızlığa yönelik rotasyon boyutu ile denetim dışı hizmetler boyutunda anlamlı farklılık çıkmıştır. Sonuçlar denetim firmasına bağlı olarak çalışan denetçiler ile herhangi bir denetim firmasına bağlı çalışmayan denetçilerin rotasyon ve denetim dışı hizmetler hakkındaki görüşlerinde anlamlı bir farklılık olduğunu göstermektedir. Diğer tüm değişkenler için gruplar arasında anlamlı bir fark çıkmamıştır.

### Cinsiyet Değişkenine Göre Oluşturulan Hipotezler

Cinsiyet değişkenine göre yapılan t testi sonuçları, bağımsızlığa ilişkin araştırılan boyutlar ve kalite algısı için aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 5.23: Cinsiyet değişkenine göre t testi sonuçları

Boyut	Cinsiyet	N	Ortalama	sd	t	Sig.	Df
Rotasyon	Kadın	25	3,6100	,82941	-0,311	0,756	134
	Erkek	111	3,6622	,73982			
Ücret	Kadın	25	3,2500	,79057	-1,139	0,257	134
	Erkek	111	3,4505	,79617			
Denetim Dışı Hizmetler	Kadın	25	3,6400	1,03602	0,177	0,86	134
	Erkek	111	3,6036	,90483			
Rekabet	Kadın	25	3,6267	,80691	-1,678	0,096	134
	Erkek	111	3,8919	,69218			
Denetim Komitesi	Kadın	25	3,6533	,99759	0,361	0,718	134
	Erkek	111	3,5946	,66272			
Kalite	Kadın	25	3,9600	,50990	-0,172	0,864	134
	Erkek	111	3,9784	,47814			

**H6a:** Bağımsız denetçilerin cinsiyetine göre bağımsızlığın rotasyon boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark yoktur.

Elde edilen bulgular denetçilerin cinsiyetine göre bağımsızlığın rotasyon boyutuna ait ortalamalarında anlamlı bir farklılık olmadığını göstermektedir ( $p>0,05$ ). H6a hipotezi kabul edilmiştir. Sonuçlara göre kadın ve erkek denetçilerin rotasyon uygulamasının denetimin bağımsızlığına etkisine ilişkin görüşlerinin benzer olduğu söylenebilir.

**H6b:** Bağımsız denetçilerin cinsiyetine göre bağımsızlığın ücret boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark yoktur.

Elde edilen bulgular denetçilerin cinsiyetine göre bağımsızlığın ücret boyutuna ait ortalamalarında anlamlı bir farklılık olmadığını göstermektedir ( $p>0,05$ ). H6b hipotezi kabul edilmiştir. Sonuçlara göre kadın ve erkek denetçilerin denetim ücretinin bağımsızlığa etkisine ilişkin görüşlerinin benzer olduğu söylenebilir.

**H6c:** Bağımsız denetçilerin cinsiyetine göre bağımsızlığın denetim dışı hizmetler boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark yoktur.

Elde edilen bulgular denetçilerin cinsiyetine göre bağımsızlığın denetim dışı hizmetler boyutuna ait ortalamalarında anlamlı bir farklılık olmadığını göstermektedir ( $p>0,05$ ). H6c hipotezi kabul edilmiştir. Sonuçlara göre kadın ve erkek denetçilerin denetim dışı hizmetlerin denetimin bağımsızlığa etkisine ilişkin görüşlerinin benzer olduğu söylenebilir.

**H6d:** Bağımsız denetçilerin cinsiyetine göre bağımsızlığın rekabet boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark yoktur.

Elde edilen bulgular denetçilerin cinsiyetine göre bağımsızlığın rekabet boyutuna ait ortalamalarında anlamlı bir farklılık olmadığını göstermektedir ( $p>0,05$ ). H6d hipotezi kabul edilmiştir. Sonuçlara göre kadın ve erkek denetçilerin denetim piyasasındaki rekabetin denetimin bağımsızlığa etkisine ilişkin görüşlerinin benzer olduğu söylenebilir.

**H6e:** Bağımsız denetçilerin cinsiyetine göre bağımsızlığın denetim komitesi boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark yoktur.

Elde edilen bulgular denetçilerin cinsiyetine göre bağımsızlığın denetim komitesi boyutuna ait ortalamalarında anlamlı bir farklılık olmadığını göstermektedir ( $p>0,05$ ). H6e hipotezi kabul edilmiştir. Sonuçlara göre kadın ve erkek denetçilerin denetim müşterisinde denetim komitesi bulunmasının, denetimin bağımsızlığa etkisine ilişkin görüşlerinin benzer olduğu söylenebilir.

**H6f:** Bağımsız denetçilerin cinsiyetine göre bağımsız denetimde kalite algıları arasında fark yoktur.

Elde edilen bulgular denetçilerin cinsiyetine göre bağımsız denetim kalitesi hakkındaki ifadeler için ortalamalar arasında anlamlı bir farklılık olmadığını göstermektedir ( $p>0,05$ ). H6f hipotezi kabul edilmiştir. Sonuçlara göre kadın ve erkek denetçilerin bağımsız denetimin kalitesine ilişkin görüşlerinin benzer olduğu söylenebilir.

### **Denetim Firmasına Bağlı Çalışıp Çalışmama Durumuna Göre Oluşturulan Hipotezler**

Denetim firmasına bağlı olarak çalışıp çalışmama durumuna göre yapılan t testi sonuçları, bağımsızlığa ilişkin araştırılan boyutlar ve kalite algısı için aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 5.24: Denetim firmasına bağlı olup olmama durumuna göre t testi sonuçları

Boyut	Denetim Firmasına Bağlı Olup Olmama		N	Ortalama	sd	t	Sig.	df
	Evet	Hayır						
Rotasyon	Evet	38	38	3,4408	,98714	-2,064	,041*	134
	Hayır	98	98	3,7347	,62879			
Ücret	Evet	38	38	3,4276	,85010	,128	,899	134
	Hayır	98	98	3,4082	,77857			
Denetim Dışı Hizmetler	Evet	38	38	3,3026	1,00364	-2,456	,015*	134
	Hayır	98	98	3,7296	,87098			
Rekabet	Evet	38	38	3,7105	,86705	-1,344	,181	134
	Hayır	98	98	3,8946	,65031			
Denetim Komitesi	Evet	38	38	3,5439	,64104	-,609	,543	134
	Hayır	98	98	3,6293	,76565			
Kalite	Evet	38	38	3,8842	,65037	-1,372	,172	134
	Hayır	98	98	4,0102	,39728			

\*p<0,05

**H7a:** Bağımsız denetçilerin denetim firmasında çalışıp çalışmama durumuna göre bağımsızlığın rotasyon boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır

Elde edilen bulgular denetçilerin denetim firmasında çalışıp çalışmama durumuna göre bağımsızlığın rotasyon boyutuna ait ortalamalarında anlamlı bir farklılık olduğunu göstermektedir ( $p<0,05$ ). H7a hipotezi kabul edilmiştir. Denetim firmasına bağlı olarak çalışan denetçilerin anket ifadelerine katılım düzeyleri daha düşük iken denetim firmasına bağlı olarak çalışmayan denetçilerin rotasyon ile ifadelere katılım düzeyleri daha yüksek çıkmıştır.

**H7b:** Bağımsız denetçilerin denetim firmasında çalışıp çalışmama durumuna göre bağımsızlığın ücret boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır.

Elde edilen bulgular denetçilerin bir denetim firmasına bağlı çalışıp çalışmama durumuna göre bağımsızlığın ücret boyutuna ait ortalamalarında anlamlı bir farklılık olmadığını göstermektedir ( $p>0,05$ ). H7b hipotezi reddedilmiştir. Sonuçlara göre bir denetim firmasında çalışan denetçi ile bir denetim firmasında çalışmayan denetçilerin denetim ücretinin denetimin bağımsızlığına etkisine ilişkin denetçi görüşlerinin benzer olduğu söylenebilir.

**H7c:** Bağımsız denetçilerin denetim firmasında çalışıp çalışmama durumuna göre bağımsızlığın denetim dışı hizmetler boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır.

Elde edilen bulgular denetçilerin denetim firmasında çalışıp çalışmama durumuna göre bağımsızlığın denetim dışı hizmetler boyutuna ait ortalamalarında anlamlı bir farklılık olduğunu göstermektedir ( $p < 0,05$ ). H7c hipotezi kabul edilmiştir. Denetim firmasına bağlı olarak çalışmayan denetçilerin denetim dışı hizmetlerin denetimin bağımsızlığına etkisine ilişkin ifadeler katılım düzeyleri daha yüksek çıkmıştır.

**H7d:** Bağımsız denetçilerin denetim firmasında çalışıp çalışmama durumuna göre bağımsızlığın rekabet boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır.

Elde edilen bulgular denetçilerin bir denetim firmasına bağlı çalışıp çalışmama durumuna göre bağımsızlığın rekabet boyutuna ait ortalamalarında anlamlı bir farklılık olmadığını göstermektedir ( $p > 0,05$ ). H7d hipotezi reddedilmiştir. Sonuçlar bir denetim firmasında çalışan denetçiler ile bir denetim firmasında çalışmayan denetçilerin denetim piyasasındaki rekabetin denetimin bağımsızlığına etkisine ilişkin görüşlerinin benzer olduğunu göstermektedir.

**H7e:** Bağımsız denetçilerin denetim firmasında çalışıp çalışmama durumuna göre bağımsızlığın denetim komitesi boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır.

Elde edilen bulgular denetçilerin bir denetim firmasına bağlı çalışıp çalışmama durumuna göre bağımsızlığın denetim komitesi boyutuna ait ortalamalarında anlamlı bir farklılık olmadığını göstermektedir ( $p > 0,05$ ). H7e hipotezi reddedilmiştir. Sonuçlara göre bir denetim firmasında çalışan denetçiler ile bir denetim firmasında çalışmayan denetçilerin denetim komitesinin denetimin bağımsızlığına etkisine ilişkin görüşlerinin benzer olduğu söylenebilir.

**H7f:** Bağımsız denetçilerin denetim firmasında çalışıp çalışmama durumuna göre bağımsızlığın denetim kalitesine ilişkin görüşleri arasında fark vardır.

Elde edilen bulgular denetçilerin bir denetim firmasına bağlı çalışıp çalışmama durumuna göre denetim kalitesi hakkındaki ifadeler için ortalamalarında anlamlı bir farklılık

olmadığını göstermektedir ( $p>0,05$ ). H7f hipotezi reddedilmiştir. Sonuçlara göre bir denetim firmasında çalışan denetçiler ile bir denetim firmasında çalışmayan denetçilerin denetim kalitesine ilişkin görüşlerinin benzer olduğu söylenebilir.

### Öğrenim Durumuna Göre Oluşturulan Hipotezler

Bağımsız denetçilerin öğrenim durumuna göre yapılan t testi sonuçları, bağımsızlığa ilişkin araştırılan boyutlar ve kalite algısı için aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 5.25: Öğrenim durumuna göre t test sonuçları

Boyut	Öğrenim Düzeyi	N	Ortalama	sd	t	Sig.	Df																																																								
Rotasyon	Lisans	102	3,6985	,71263	1,233	,220	134																																																								
	Lisansüstü	34	3,5147	,86371				Ücret	Lisans	102	3,4020	,80312	-,294	,769	134	Lisansüstü	34	3,4485	,78523	Denetim Dışı Hizmetler	Lisans	102	3,5637	,93785	-1,016	,312	134	Lisansüstü	34	3,7500	,88976	Rekabet	Lisans	102	3,8431	,71554	,000	1,000	134	Lisansüstü	34	3,8431	,73962	Denetim Komitesi	Lisans	102	3,6307	,78055	,698	,486	134	Lisansüstü	34	3,5294	,56329	Kalite	Lisans	102	3,9824	,49561	,307	,759	134
Ücret	Lisans	102	3,4020	,80312	-,294	,769	134																																																								
	Lisansüstü	34	3,4485	,78523				Denetim Dışı Hizmetler	Lisans	102	3,5637	,93785	-1,016	,312	134	Lisansüstü	34	3,7500	,88976	Rekabet	Lisans	102	3,8431	,71554	,000	1,000	134	Lisansüstü	34	3,8431	,73962	Denetim Komitesi	Lisans	102	3,6307	,78055	,698	,486	134	Lisansüstü	34	3,5294	,56329	Kalite	Lisans	102	3,9824	,49561	,307	,759	134	Lisansüstü	34	3,9529	,44602								
Denetim Dışı Hizmetler	Lisans	102	3,5637	,93785	-1,016	,312	134																																																								
	Lisansüstü	34	3,7500	,88976				Rekabet	Lisans	102	3,8431	,71554	,000	1,000	134	Lisansüstü	34	3,8431	,73962	Denetim Komitesi	Lisans	102	3,6307	,78055	,698	,486	134	Lisansüstü	34	3,5294	,56329	Kalite	Lisans	102	3,9824	,49561	,307	,759	134	Lisansüstü	34	3,9529	,44602																				
Rekabet	Lisans	102	3,8431	,71554	,000	1,000	134																																																								
	Lisansüstü	34	3,8431	,73962				Denetim Komitesi	Lisans	102	3,6307	,78055	,698	,486	134	Lisansüstü	34	3,5294	,56329	Kalite	Lisans	102	3,9824	,49561	,307	,759	134	Lisansüstü	34	3,9529	,44602																																
Denetim Komitesi	Lisans	102	3,6307	,78055	,698	,486	134																																																								
	Lisansüstü	34	3,5294	,56329				Kalite	Lisans	102	3,9824	,49561	,307	,759	134	Lisansüstü	34	3,9529	,44602																																												
Kalite	Lisans	102	3,9824	,49561	,307	,759	134																																																								
	Lisansüstü	34	3,9529	,44602																																																											

**H8a:** Bağımsız denetçilerin öğrenim durumuna göre bağımsızlığın rotasyon boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır.

Elde edilen bulgular denetçilerin öğrenim düzeyine göre bağımsızlığın rotasyon boyutuna ait ortalamalarında anlamlı bir farklılık olmadığını göstermektedir ( $p>0,05$ ). H8a hipotezi reddedilmiştir. Sonuçlara göre lisans mezunu denetçiler ile Lisansüstü eğitiminden mezun denetçilerin rotasyon uygulamasının bağımsızlığa etkisine ilişkin görüşlerinin benzer olduğu söylenebilir.

**H8b:** Bağımsız denetçilerin öğrenim durumuna göre bağımsızlığın ücret boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır.



Elde edilen bulgular denetçilerin öğrenim düzeyine göre bağımsızlığın ücret boyutuna ait ortalamalarında anlamlı bir farklılık olmadığını göstermektedir ( $p>0,05$ ). H8b hipotezi reddedilmiştir. Sonuçlara göre lisans mezunu denetçiler ile Lisansüstü eğitiminden mezun denetçilerin denetim ücretinin bağımsızlığa etkisine ilişkin görüşlerinin benzer olduğu söylenebilir.

**H8c:** Bağımsız denetçilerin öğrenim durumuna göre bağımsızlığın denetim dışı hizmetler boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır.

Elde edilen bulgular denetçilerin öğrenim düzeyine göre bağımsızlığın denetim dışı hizmetler boyutuna ait ortalamalarında anlamlı bir farklılık olmadığını göstermektedir ( $p>0,05$ ). H8c hipotezi reddedilmiştir. Sonuçlara göre lisans mezunu denetçiler ile Lisansüstü eğitiminden mezun denetçilerin denetim dışı hizmetlerin bağımsızlığa etkisine ilişkin görüşlerinin benzer olduğu söylenebilir.

**H8d:** Bağımsız denetçilerin öğrenim durumuna göre bağımsızlığın rekabet boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır.

Elde edilen bulgular denetçilerin öğrenim düzeyine göre bağımsızlığın rekabet boyutuna ait ortalamalarında anlamlı bir farklılık olmadığını göstermektedir ( $p>0,05$ ). H8d hipotezi reddedilmiştir. Sonuçlara göre lisans mezunu denetçiler ile Lisansüstü eğitiminden mezun denetçilerin rekabetin bağımsızlığa etkisine ilişkin görüşlerinin benzer olduğu söylenebilir.

**H8e:** Bağımsız denetçilerin öğrenim durumuna göre bağımsızlığın denetim komitesi boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır.

Elde edilen bulgular denetçilerin öğrenim düzeyine göre bağımsızlığın denetim komitesi boyutuna ait ortalamalarında anlamlı bir farklılık olmadığını göstermektedir ( $p>0,05$ ). H8e hipotezi reddedilmiştir. Sonuçlara göre lisans mezunu denetçiler ile Lisansüstü eğitimden mezun denetçilerin denetim komitesinin bağımsızlığa etkisine ilişkin görüşlerinin benzer olduğu söylenebilir.

**H8f:** Bağımsız denetçilerin öğrenim durumuna göre bağımsız denetim kalitesine ilişkin görüşleri arasında fark vardır.

Elde edilen bulgular denetçilerin öğrenim düzeyine göre bağımsız denetim kalitesi hakkındaki ifadeler için ortalamalarında anlamlı bir farklılık olmadığını göstermektedir ( $p>0,05$ ). H8f hipotezi reddedilmiştir. Sonuçlara göre lisans mezunu denetçiler ile Lisansüstü eğitiminden mezun denetçilerin denetim ücretinin bağımsızlığa etkisine ilişkin görüşlerinin benzer olduğu söylenebilir.

### Mesleki Unvana Göre Oluşturulan Hipotezler

Bağımsız denetçilerin mesleki unvanına göre yapılan t testi sonuçları, bağımsızlığa ilişkin araştırılan boyutlar ve kalite algısı için aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 5.26: Mesleki unvana göre t testi sonuçları

Boyut	Mesleki Unvan	N	Ortalama	sd	t	Sig.	df																																																								
Rotasyon	YMM	11	3,6818	,80693	,134	,894	134																																																								
	SMMM	125	3,6500	,75268				Ücret	YMM	11	3,4773	1,09233	,276	,783	134	SMMM	125	3,4080	,77025	Denetim Dışı Hizmetler	YMM	11	3,1364	,83937	-1,784	,077	134	SMMM	125	3,6520	,92506	Rekabet	YMM	11	3,7879	1,10828	-,265	,791	134	SMMM	125	3,8480	,68064	Denetim Komitesi	YMM	11	3,4848	,72055	-,569	,571	134	SMMM	125	3,6160	,73452	Kalite	YMM	11	3,9818	,37368	,049	,961	134
Ücret	YMM	11	3,4773	1,09233	,276	,783	134																																																								
	SMMM	125	3,4080	,77025				Denetim Dışı Hizmetler	YMM	11	3,1364	,83937	-1,784	,077	134	SMMM	125	3,6520	,92506	Rekabet	YMM	11	3,7879	1,10828	-,265	,791	134	SMMM	125	3,8480	,68064	Denetim Komitesi	YMM	11	3,4848	,72055	-,569	,571	134	SMMM	125	3,6160	,73452	Kalite	YMM	11	3,9818	,37368	,049	,961	134	SMMM	125	3,9744	,49185								
Denetim Dışı Hizmetler	YMM	11	3,1364	,83937	-1,784	,077	134																																																								
	SMMM	125	3,6520	,92506				Rekabet	YMM	11	3,7879	1,10828	-,265	,791	134	SMMM	125	3,8480	,68064	Denetim Komitesi	YMM	11	3,4848	,72055	-,569	,571	134	SMMM	125	3,6160	,73452	Kalite	YMM	11	3,9818	,37368	,049	,961	134	SMMM	125	3,9744	,49185																				
Rekabet	YMM	11	3,7879	1,10828	-,265	,791	134																																																								
	SMMM	125	3,8480	,68064				Denetim Komitesi	YMM	11	3,4848	,72055	-,569	,571	134	SMMM	125	3,6160	,73452	Kalite	YMM	11	3,9818	,37368	,049	,961	134	SMMM	125	3,9744	,49185																																
Denetim Komitesi	YMM	11	3,4848	,72055	-,569	,571	134																																																								
	SMMM	125	3,6160	,73452				Kalite	YMM	11	3,9818	,37368	,049	,961	134	SMMM	125	3,9744	,49185																																												
Kalite	YMM	11	3,9818	,37368	,049	,961	134																																																								
	SMMM	125	3,9744	,49185																																																											

**H9a:** Bağımsız denetçilerin mesleki unvanına göre bağımsızlığın rotasyon boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır.

Elde edilen bulgular denetçilerin mesleki unvanına göre bağımsızlığın rotasyon boyutuna ait ortalamalarında anlamlı bir farklılık olmadığını göstermektedir ( $p>0,05$ ). H9a hipotezi reddedilmiştir. Sonuçlara göre SMMM unvanına sahip denetçiler ile YMM unvanına sahip denetçilerin rotasyon uygulamasının bağımsızlığa etkisine ilişkin görüşlerinin benzer olduğu söylenebilir.

**H9b:** Bağımsız denetçilerin mesleki unvanına göre bağımsızlığın ücret boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır.

Elde edilen bulgular denetçilerin mesleki unvanına göre bağımsızlığın ücret boyutuna ait ortalamalarında anlamlı bir farklılık olmadığını göstermektedir ( $p>0,05$ ). H9b hipotezi reddedilmiştir. Sonuçlara göre SMMM unvanına sahip denetçiler ile YMM unvanına sahip denetçilerin denetim ücretinin bağımsızlığa etkisine ilişkin görüşlerinin benzer olduğu söylenebilir.

**H9c:** Bağımsız denetçilerin mesleki unvanına göre bağımsızlığın denetim dışı hizmetler boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır.

Elde edilen bulgular denetçilerin mesleki unvanına göre bağımsızlığın denetim dışı hizmetler boyutuna ait ortalamalarında anlamlı bir farklılık olmadığını göstermektedir ( $p>0,05$ ). H9c hipotezi reddedilmiştir. Sonuçlara göre SMMM unvanına sahip denetçiler ile YMM unvanına sahip denetçilerin denetim dışı hizmetlerin bağımsızlığa etkisine ilişkin görüşlerinin benzer olduğu söylenebilir.

**H9d:** Bağımsız denetçilerin mesleki unvanına göre bağımsızlığın rekabet boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır.

Elde edilen bulgular denetçilerin mesleki unvanına göre bağımsızlığın rekabet boyutuna ait ortalamalarında anlamlı bir farklılık olmadığını göstermektedir ( $p>0,05$ ). H9d hipotezi reddedilmiştir. Sonuçlara göre SMMM unvanına sahip denetçiler ile YMM unvanına sahip denetçilerin denetim piyasasındaki rekabetin bağımsızlığa etkisine ilişkin görüşlerinin benzer olduğu söylenebilir.

**H9e:** Bağımsız denetçilerin mesleki unvanına göre bağımsızlığın denetim komitesi boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır.

Elde edilen bulgular denetçilerin mesleki unvanına göre bağımsızlığın denetim komitesi boyutuna ait ortalamalarında anlamlı bir farklılık olmadığını göstermektedir ( $p>0,05$ ). H9e hipotezi reddedilmiştir. Sonuçlara göre SMMM unvanına sahip denetçiler ile YMM

unvanına sahip denetçilerin, denetim komitesin bağımsızlığa etkisine ilişkin görüşlerinin benzer olduğu söylenebilir.

**H9f:** Bağımsız denetçilerin mesleki unvanına göre bağımsız denetim kalitesine ilişkin görüşleri arasında fark vardır.

Elde edilen bulgular denetçilerin mesleki unvanına göre bağımsız denetim kalitesi hakkındaki ifadeler için ortalamalarında anlamlı bir farklılık olmadığını göstermektedir ( $p>0,05$ ). H9f hipotezi reddedilmiştir. Sonuçlara göre SMMM unvanına sahip denetçiler ile YMM unvanına sahip denetçilerin, bağımsız denetim kalitesi hakkında benzer görüşlere sahip oldukları söylenebilir.

#### **5.2.4.3. İki den Fazla Kategorili Değişkenleri İçin Hazırlanan Hipotezler**

Varyans Analizi (ANOVA - Analysis of Variance) üç veya daha fazla grup arasındaki ortalamalar arasında anlamlı bir fark olup olmadığını belirlemek için kullanılan istatistiksel bir testtir. ANOVA, grupların ortalamaları arasındaki varyansın grup içi varyansa göre istatistiksel olarak anlamlı olup olmadığını değerlendirir. ANOVA testi sonucunda elde edilen istatistiksel değerler kullanılarak p değeri hesaplanır. Eğer p değeri belirlenen anlamlılık düzeyinden (genellikle 0.05) daha küçükse, gruplar arasında anlamlı bir fark olduğu kabul edilir ve sıfır hipotezi reddedilir. Farklılığın hangi ortalamalardan kaynaklandığını bulabilmek için post hoc testleri yapılmalıdır (Kurtuluş, 2010; 186, Büyüköztürk, 2016; 71). Araştırma kapsamında; ikiden çok kategorili olan yaş, mesleki tecrübe ve çalışılan il değişkenleri için ANOVA testleri uygulanmıştır.

İki den fazla kategorili olan değişkenler için hazırlanan hipotezler aşağıdaki gibidir.

H10: Yaşa göre değişken ifadelerine verilen puan ortalamaları arasında anlamlı fark vardır.

H11: Mesleki tecrübeye göre değişken ifadelerine verilen puan ortalamaları arasında anlamlı fark vardır.

H12: Çalışılan il ile göre değişken ifadelerine verilen puan ortalamaları arasında anlamlı fark yoktur.

H10, H11 ve H12 hipotezleri için ikiden fazla kategorili bir yapı olduğundan ANOVA testi yapılmış ve sonuçlar aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 5.27: İkiiden fazla kategorili değişkenler için ANOVA testi sonuçları

	Yaş		Mesleki Tecrübe		Çalışılan İl	
	F	Sig.	F	Sig.	F	Sig.
<b>Rotasyon</b>	1,003	0,408	1,437	0,235	3,096	<b>0,011*</b>
<b>Ücret</b>	4,177	<b>0,003**</b>	1,034	0,38	1,737	0,131
<b>DDH</b>	3,259	<b>0,014*</b>	1,595	0,194	0,754	0,585
<b>Rekabet</b>	2,265	0,066	1,965	0,122	0,884	0,494
<b>DKM</b>	2,584	<b>0,04*</b>	1,147	0,332	3,655	<b>0,004**</b>
<b>Kalite</b>	1,397	0,239	3,852	<b>0,011**</b>	0,655	0,658

\*p<0,05 \*\*p<0,01

#### Yaş ile Boyutlar Arasındaki ANOVA Testleri

**H10a:** Bağımsız denetçilerin yaşlarına göre bağımsızlığın rotasyon boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır.

Tablo 5.28: Rotasyon boyutu için yaşa göre ANOVA sonuçları

Değişken	Yaş	N	Ortalama	sd	F	Sig.
<b>Rotasyon</b>	30 yaş ve altı	4	3,1875	,82601	1,003	,408
	31-40 yaş arası	10	3,5250	,59454		
	41-50 yaş arası	43	3,6802	,73462		
	51-60 yaş arası	50	3,7700	,74375		
	61 yaş ve üzeri	29	3,5172	,83434		

Elde edilen bulgular denetçilerin yaşlarına göre bağımsızlığın rotasyon boyutuna ait ortalamalarında anlamlı bir farklılık olmadığını göstermektedir ( $p>0,05$ ). H10a hipotezi reddedilmiştir. Bağımsız denetçilerin yaş aralıklarının değişmesi ile bağımsızlıkla ilgili rotasyon uygulaması hakkındaki görüşlerinin anlamlı bir şekilde değişmediği söylenebilir.

**H10b:** Bağımsız denetçilerin yaşlarına göre bağımsızlığın ücret boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır.

Tablo 5.29: Ücret boyutu için yaşa göre ANOVA sonuçları

Değişken	Yaş	N	Ortalama	sd	F	Sig.
Ücret	30 yaş ve altı	4	2,7500	,20412	4,177	<b>,003**</b>
	31-40 yaş arası	10	3,6750	,56581		
	41-50 yaş arası	43	3,6512	,91635		
	51-60 yaş arası	50	3,4450	,65910		
	61 yaş ve üzeri	29	3,0086	,76322		

\*\* p<0,01

Elde edilen bulgular denetçilerin yaşlarına göre bağımsızlığın ücret boyutuna ilişkin görüşlerinde anlamlı bir farklılık olduğunu göstermektedir (p<0,01). H10b hipotezi kabul edilmiştir. Anket sonuçları denetçilerin yaş gruplarına göre ücretin bağımsızlığa etkisine yönelik farklı görüşlere sahip olduğunu göstermektedir. Farklılıkların hangi yaş grupları arasında olduğu aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 5.30: Ücret boyutuna ilişkin yaş değişkeni için Post Hoc test sonuçları

Alt Grup 1	Ücret Boyutu Ortalaması	Alt Grup 2	Ücret Boyutu Ortalaması	Sig.
30 yaş ve altı	2,7500	31-40 yaş arası	3,6750	<b>,042*</b>
30 yaş ve altı	2,7500	41-50 yaş arası	3,6512	<b>,025*</b>
61 yaş ve üzeri	3,0086	31-40 yaş arası	3,6750	<b>,018*</b>
61 yaş ve üzeri	3,0086	41-50 yaş arası	3,6512	<b>,001**</b>
61 yaş ve üzeri	3,0086	51-60 yaş arası	3,4450	<b>,015*</b>

\*p<0,05 \*\* p<0,01

Ücret boyutu ile ilgili ortalamalara baktığımızda, özellikle 61 yaş ve üzeri olan denetçi grubunun ortalamasının 3 grupta (31-40 yaş arası, 41-50 yaş arası ve 51-60 yaş arası) farklılaştığı görülmektedir. Yine 30 yaş ve altının da 2 grupta (31-40 yaş arası, 41-50 yaş arası) farklılaştığı görülmüştür. Farklılaşan gruplar diğerlerine göre daha düşük boyut ortalamalarına sahiptir. 30 yaş ve altı 2,75 ortalamaya sahip yine 61 yaş ve üzeri de 3,00 ortalamaya sahip iken diğer tüm yaş grupları daha yüksek ortalamalara sahiptir. Yani 30 yaş

ve altı ile 61 yaş ve üstü, ücret ilişkisinin bağımsızlığı azalttığına yönelik ifadeler daha düşük seviyede katılmışken, diğer yaş gruplarının tamamı yüksek düzeyde katılım sağlamıştır.

**H10c:** Bağımsız denetçilerin yaşlarına göre bağımsızlığın denetim dışı hizmetler boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır.

Tablo 5.31: Denetim dışı hizmetler boyutu için yaşa göre ANOVA sonuçları

Değişken	Yaş	N	Ortalama	sd	F	Sig.
<b>Denetim Dışı Hizmetler</b>	30 yaş ve altı	4	3,0000	,81650	3,259	<b>,014*</b>
	31-40 yaş arası	10	3,6000	,73786		
	41-50 yaş arası	43	3,9070	,75794		
	51-60 yaş arası	50	3,6500	,98068		
	61 yaş ve üzeri	29	3,1897	,98574		

\*p<0,05

Elde edilen bulgular denetçilerin yaşlarına göre bağımsızlığın denetim dışı hizmetler boyutuna ilişkin görüşlerinde anlamlı bir farklılık olduğunu göstermektedir (p<0,05). H10c hipotezi kabul edilmiştir. Yani anket sonuçları denetçilerin yaş gruplarına göre denetim dışı hizmetlerin bağımsızlığa etkisine yönelik farklı görüşlere sahip olduğunu göstermektedir. Farklılıkların hangi yaş grupları arasında olduğu aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 5.32: Denetim dışı hizmetler boyutu yaş değişkeni için Post Hoc test sonuçları

Alt Grup 1	Den. Dışı Hiz. Ort.	Alt Grup 2	Den. Dışı Hiz. Ort.	Sig.
51-60 yaş arası	3,6500	61 yaş ve üzeri	3,1897	<b>,030*</b>
41-50 yaş arası	3,9070	61 yaş ve üzeri	3,1897	<b>,001**</b>

\*p<0,05 \*\* p<0,01

Denetim dışı hizmetler boyutunu baktığımızda, 61 yaş ve üzerinin hem 41-50 yaş arası ile hem de 51-60 yaş arası ile farklılaştığı görülmektedir. Denetim dışı hizmetlerin bağımsızlığa etkisine yönelik ifadeler için 61 yaş ve üzeri 3,18 ile düşük bir ortalamaya sahipken 41-50 yaş arası ve 51-60 yaş arası daha yüksek ortalamaya sahiptir. Yani 41-50 yaş arası ve 51-60

yaş arasındaki bağımsız denetçiler denetim dışı hizmetlerin bağımsızlığı olumsuz etkilediğine yönelik ifadeler daha yüksek düzeyde katılım sağlamışlardır.

**H10d:** Bağımsız denetçilerin yaşlarına göre bağımsızlığın rekabet boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır.

Tablo 5.33: Rekabet boyutu için yaşa göre ANOVA sonuçları

Değişken	Yaş	N	Ortalama	Sd	F	Sig.
<b>Rekabet</b>	30 yaş ve altı	4	2,9167	,50000	2,265	,066
	31-40 yaş arası	10	3,9667	,61764		
	41-50 yaş arası	43	3,9225	,64175		
	51-60 yaş arası	50	3,9000	,72296		
	61 yaş ve üzeri	29	3,7126	,80536		

Elde edilen bulgular denetçilerin yaşlarına göre bağımsızlığın rekabet boyutuna ilişkin görüşlerinde anlamlı bir farklılık olmadığını göstermektedir ( $p>0,05$ ). H10d hipotezi reddedilmiştir. Anket sonuçları denetçilerin yaş gruplarına göre rekabetin bağımsızlığa etkisine yönelik görüşlerinin benzer veya yakın olduğunu göstermektedir.

**H10e:** Bağımsız denetçilerin yaşlarına göre bağımsızlığın denetim komitesi boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır.

Tablo 5.34: Denetim komitesi boyutu için yaşa göre ANOVA sonuçları

Değişken	Yaş	N	Ortalama	Sd	F	Sig.
<b>Denetim Komitesi</b>	30 yaş ve altı	4	3,2500	,31914	2,584	<b>,040*</b>
	31-40 yaş arası	10	3,7000	,67495		
	41-50 yaş arası	43	3,8450	,67592		
	51-60 yaş arası	50	3,5667	,72921		
	61 yaş ve üzeri	29	3,3333	,78680		

\* $p<0,05$



Elde edilen bulgular denetçilerin yaşlarına göre bağımsızlığın denetim komitesi boyutuna ilişkin görüşlerinde anlamlı bir farklılık olduğunu göstermektedir ( $p < 0,05$ ). H10e hipotezi kabul edilmiştir. Anket sonuçları denetçilerin yaş gruplarına göre denetim komitesinin bağımsızlığa etkisine yönelik farklı görüşlere sahip olduğunu göstermektedir. Farklılığın hangi yaş grupları arasında olduğu aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 5.35: Denetim komitesi boyutuna ilişkin yaş değişkeni için Post Hoc test sonuçları

Alt Grup 1	Denetim Komitesi Ort.	Alt Grup 2	Denetim Komitesi Ort.	Sig.
41-50 yaş arası	3,8450	61 yaş ve üzeri	3,3333	,003**

\*\*  $p < 0,01$

41-50 yaş arasındaki bağımsız denetçiler ile 61 yaş ve üzeri bağımsız denetçilerin denetim komitesinin bağımsızlığa etkisine yönelik ifadeler için farklı ortalamalara sahip olduğu görülmektedir.

**H10f:** Bağımsız denetçilerin yaşlarına göre bağımsız denetim kalitesine ilişkin görüşleri arasında fark vardır.

Tablo 5.36: Denetim kalite algısı için yaşa göre ANOVA sonuçları

Değişken	Yaş	N	Ortalama	sd	F	Sig.
<b>Kalite</b>	30 yaş ve altı	4	3,8500	,75498	1,397	,239
	31-40 yaş arası	10	3,7800	,33267		
	41-50 yaş arası	43	3,9860	,43511		
	51-60 yaş arası	50	4,0760	,58678		
	61 yaş ve üzeri	29	3,8690	,30367		

Elde edilen bulgular denetçilerin yaşlarına göre bağımsız denetimde kalite algısına yönelik ifadelerin için anlamlı bir farklılık olmadığını göstermektedir ( $p > 0,05$ ). H10f hipotezi reddedilmiştir. Yani anket sonuçları denetçilerin yaş gruplarına göre denetim kalitesi hakkındaki görüşlerinin benzer veya yakın olduğunu göstermektedir.

## Mesleki Tecrübe ile Boyutlar Arasındaki ANOVA Testleri

**H11a:** Bağımsız denetçilerin mesleki tecrübelerine göre bağımsızlığın rotasyon boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır.

Tablo 5.37: Rotasyon boyutu için mesleki tecrübeye göre ANOVA sonuçları

Değişken	Mesleki Tecrübe	N	Ortalama	sd	F	Sig.
Rotasyon	1 yıldan az	8	3,5938	,76692	1,437	,235
	1-4 yıl arası	32	3,5234	,77864		
	5-10 yıl arası	84	3,7500	,64705		
	11 yıl ve üzeri	12	3,3542	1,23149		

Elde edilen bulgular denetçilerin mesleki tecrübelerine göre bağımsızlığın rotasyon boyutuna ilişkin görüşlerinde anlamlı bir farklılık olmadığını göstermektedir ( $p>0,05$ ). H11a hipotezi reddedilmiştir. Denetçilerin mesleki tecrübelerine göre, rekabetin bağımsızlığa etkisine yönelik görüşlerinin benzer veya yakın olduğu söylenebilir.

**H11b:** Bağımsız denetçilerin mesleki tecrübelerine göre bağımsızlığın ücret boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır.

Tablo 5.38: Ücret boyutu için mesleki tecrübeye göre ANOVA sonuçları

Değişken	Mesleki Tecrübe	N	Ortalama	sd	F	Sig.
Ücret	1 yıldan az	8	3,8438	,64000	1,034	,380
	1-4 yıl arası	32	3,3438	,71772		
	5-10 yıl arası	84	3,4226	,83772		
	11 yıl ve üzeri	12	3,2500	,76871		

Elde edilen bulgular denetçilerin mesleki tecrübelerine göre bağımsızlığın ücret boyutuna ilişkin görüşlerinde anlamlı bir farklılık olmadığını göstermektedir ( $p>0,05$ ). H11b hipotezi reddedilmiştir. Yani denetçilerin mesleki tecrübelerine göre, ücretin bağımsızlığa etkisine yönelik görüşlerinin benzer veya yakın olduğu söylenebilir.

**H11c:** Bağımsız denetçilerin mesleki tecrübelerine göre bağımsızlığın denetim dışı hizmetler boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır.

Tablo 5.39: Denetim dışı hizmetler boyutu için mesleki tecrübeye göre ANOVA sonuçları

Değişken	Mesleki Tecrübe	N	Ortalama	sd	F	Sig.
<b>Denetim Dışı Hizmetler</b>	1 yıldan az	8	3,5000	,75593	1,595	,194
	1-4 yıl arası	32	3,6094	,90460		
	5-10 yıl arası	84	3,6964	,93144		
	11 yıl ve üzeri	12	3,0833	,97312		

Elde edilen bulgular denetçilerin mesleki tecrübelerine göre bağımsızlığın denetim dışı hizmetler boyutuna ilişkin görüşlerinde anlamlı bir farklılık olmadığını göstermektedir ( $p>0,05$ ). H11c hipotezi reddedilmiştir. Yani denetçilerin mesleki tecrübelerine göre, denetim dışı hizmetlerin bağımsızlığa etkisine yönelik görüşlerinin benzer veya yakın olduğu söylenebilir.

**H11d:** Bağımsız denetçilerin mesleki tecrübelerine göre bağımsızlığın rekabet boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır.

Tablo 5.40: Rekabet boyutu için mesleki tecrübeye göre ANOVA sonuçları

Değişken	Mesleki Tecrübe	N	Ortalama	sd	F	Sig.
<b>Rekabet</b>	1 yıldan az	8	3,3750	,72237	1,965	,122
	1-4 yıl arası	32	3,7188	,70893		
	5-10 yıl arası	84	3,9365	,70279		
	11 yıl ve üzeri	12	3,8333	,77198		

Elde edilen bulgular denetçilerin mesleki tecrübelerine göre bağımsızlığın rekabet boyutuna ilişkin görüşlerinde anlamlı bir farklılık olmadığını göstermektedir ( $p>0,05$ ). H11d hipotezi reddedilmiştir. Yani denetçilerin mesleki tecrübelerine göre, rekabetin bağımsızlığa etkisine yönelik görüşlerinin benzer veya yakın olduğu söylenebilir.

**H11e:** Bağımsız denetçilerin mesleki tecrübelerine göre bağımsızlığın denetim komitesi boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır.

Tablo 5.41: Denetim komitesi boyutu için mesleki tecrübeye göre ANOVA sonuçları

Değişken	Mesleki Tecrübe	N	Ortalama	sd	F	Sig.
Denetim Komitesi	1 yıldan az	8	3,9167	,52705	1,147	,332
	1-4 yıl arası	32	3,7396	,72208		
	5-10 yıl arası	84	3,5317	,74826		
	11 yıl ve üzeri	12	3,5556	,72937		

Elde edilen bulgular denetçilerin mesleki tecrübelerine göre bağımsızlığın denetim komitesi boyutuna ilişkin görüşlerinde anlamlı bir farklılık olmadığını göstermektedir ( $p>0,05$ ). H11e hipotezi reddedilmiştir. Yani denetçilerin mesleki tecrübelerine göre, denetim komitesinin bağımsızlığa etkisine yönelik görüşlerinin benzer veya yakın olduğu söylenebilir.

**H11f:** Bağımsız denetçilerin mesleki tecrübelerine göre bağımsız denetim kalitesine ilişkin görüşleri arasında fark vardır.

Tablo 5.42: Denetim kalite algısı için mesleki tecrübeye göre ANOVA sonuçları

Değişken	Mesleki Tecrübe	N	Ortalama	sd	F	Sig.
Kalite	1 yıldan az	8	3,7000	,35456	3,852	,011*
	1-4 yıl arası	32	3,8688	,39221		
	5-10 yıl arası	84	4,0762	,40587		
	11 yıl ve üzeri	12	3,7333	,93160		

\* $p<0,05$

Elde edilen bulgular denetçilerin mesleki tecrübelerine göre bağımsız denetim kalitesine ilişkin görüşlerinde anlamlı bir farklılık olduğunu göstermektedir ( $p<0,05$ ). H10f hipotezi kabul edilmiştir. Yani anket sonuçları denetçilerin mesleki tecrübelerine göre denetim kalitesi algılarının farklı olduğunu göstermektedir. Farklılığın hangi yaş grupları arasında olduğu aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 5.43: Kalite algısına ilişkin mesleki tecrübe değişkeni için Post Hoc test sonuçları

Alt Grup 1	Kalite Ort.	Alt Grup 2	Kalite Ort.	sig.
5-10 yıl arası	4,0762	1 yıldan az	3,7000	,031*

5-10 yıl arası	4,0762	1-4 yıl arası	3,8688	<b>,035*</b>
5-10 yıl arası	4,0762	11 yıl ve üzeri	3,7333	<b>,019*</b>

\*p<0,05

5-10 yıl arası mesleki tecrübeye sahip olan denetçilerin diğer tüm gruplarla kalite algılarındaki farklılık olduğu görülmektedir. 5-10 yıl arası mesleki tecrübeye sahip olan denetçilerin kalite ile ilgili ifadeler için ortalamaları diğer grupların ortalamasından daha yüksek çıkmıştır. Yani 5-10 yıl arası mesleki tecrübeye sahip olan denetçiler bağımsız denetimin kalitesine yönelik ifadelerine daha yüksek düzeyde katılım sağlamıştır.

### Faaliyette Bulunulan İller ile Boyutlar Arasındaki ANOVA Testleri

**H12a:** Bağımsız denetçilerin faaliyet gösterdikleri illere göre bağımsızlığın rotasyon boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark yoktur.

Tablo 5.44: Rotasyon boyutu için görev yapılan il değişkenine göre ANOVA sonuçları

Değişken	Görev Yeri	N	Ortalama	sd	F	Sig.
Rotasyon	Bartın	12	3,4583	,38188	3,096	<b>,011*</b>
	Karabük	18	3,5417	,93246		
	Zonguldak	39	3,7115	,85751		
	Kastamonu	18	3,4028	,77240		
	Bolu	25	4,1100	,48990		
	Düzce	24	3,4479	,60334		

\*p<0,05

Elde edilen bulgular denetçilerin buldukları illere göre bağımsızlığın rotasyon boyutuna ilişkin görüşlerinde anlamlı bir farklılık olduğunu göstermektedir (p<0,05). H12a hipotezi reddedilmiştir. Sonuçlar denetçilerin buldukları illere göre rotasyon uygulamasının bağımsızlığa etkisine yönelik ifadeler için farklı ortalamalara sahip olduğunu göstermektedir. Farklılığın hangi iller arasında olduğu aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 5.45: Rotasyon boyutuna ilişkin il değişkeni için Post Hoc test sonuçları

Alt Grup 1	Rotasyon Ort.	Alt Grup 2	Rotasyon Ort.	sig.
Bolu	4,1100	Bartın	3,4583	<b>,012*</b>

Bolu	4,1100	Karabük	3,5417	<b>,013*</b>
Bolu	4,1100	Zonguldak	3,7115	<b>,034*</b>
Bolu	4,1100	Kastamonu	3,4028	<b>,002**</b>
Bolu	4,1100	Düzce	3,4479	<b>,002**</b>

\*p<0,05 \*\* p<0,01

Tablo incelendiğinde Bolu ilinin ortalamasının diğer tüm iller ile farklılaştığı görülmektedir. Bolu ilindeki denetçilerin rotasyon uygulamasının bağımsızlığa etkisine yönelik ifadeler için ortalamasının (4,11) diğer illerden daha yüksek çıkmıştır. Diğer beş ilin ortalaması 3,40 ile 3,71 arasında olmuştur.

**H12b:** Bağımsız denetçilerin faaliyet gösterdikleri illere göre bağımsızlığın ücret boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark yoktur.

Tablo 5.46: Ücret boyutu için görev yapılan il değişkenine göre ANOVA sonuçları

Değişken	Görev Yeri	N	Ortalama	sd	F	Sig.
Ücret	Bartın	12	3,2917	,65569	1,737	,131
	Karabük	18	3,1250	1,01550		
	Zonguldak	39	3,3974	,73833		
	Kastamonu	18	3,3889	,70305		
	Bolu	25	3,7900	,72414		
	Düzce	24	3,3438	,83994		

Elde edilen bulgular denetçilerin buldukları illere göre bağımsızlığın ücret boyutuna ilişkin görüşlerinde anlamlı bir farklılık olmadığını göstermektedir (p>0,05). H12b hipotezi kabul edilmiştir. Denetçilerin buldukları illere göre, denetim ücretinin bağımsızlığa etkisine yönelik görüşlerinin benzer veya yakın olduğu söylenebilir.

**H12c:** Bağımsız denetçilerin faaliyet gösterdikleri illere göre bağımsızlığın denetim dışı hizmetler boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark yoktur.

Tablo 5.47: Denetim dışı hizmetler boyutu için il değişkenine göre ANOVA sonuçları

Değişken	Görev Yeri	N	Ortalama	sd	F	Sig.
Denetim Dışı Hizmetler	Bartın	12	3,8333	1,09406	,754	,585
	Karabük	18	3,2500	1,03256		
	Zonguldak	39	3,6923	,99747		
	Kastamonu	18	3,6389	,78226		
	Bolu	25	3,5800	,96480		
	Düzce	24	3,6458	,68333		

Elde edilen bulgular denetçilerin buldukları illere göre bağımsızlığın denetim dışı hizmetler boyutuna ilişkin görüşlerinde anlamlı bir farklılık olmadığını göstermektedir ( $p>0,05$ ). H12c hipotezi kabul edilmiştir. Denetçilerin buldukları illere göre, denetim dışı hizmetlerin bağımsızlığa etkisine yönelik görüşlerinin benzer veya yakın olduğu söylenebilir.

**H12d:** Bağımsız denetçilerin faaliyet gösterdikleri illere göre bağımsızlığın rekabet boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark yoktur.

Tablo 5.48: Rekabet boyutu için görev yapılan il değişkenine göre ANOVA sonuçları

Değişken	Görev Yeri	N	Ortalama	sd	F	Sig.
Rekabet	Bartın	12	3,8056	,48113	,884	,494
	Karabük	18	3,6111	,99180		
	Zonguldak	39	3,7607	,67948		
	Kastamonu	18	3,9074	,55784		
	Bolu	25	3,9467	,88024		
	Düzce	24	4,0139	,54266		

Elde edilen bulgular denetçilerin buldukları illere göre bağımsızlığın rekabet boyutuna ilişkin görüşlerinde anlamlı bir farklılık olmadığını göstermektedir ( $p>0,05$ ). H12d hipotezi kabul edilmiştir. Denetçilerin buldukları illere göre, rekabetin bağımsızlığa etkisine yönelik görüşlerinin benzer veya yakın olduğu söylenebilir.

**H12e:** Bağımsız denetçilerin faaliyet gösterdikleri illere göre bağımsızlığın denetim komitesi boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark yoktur.

Tablo 5.49: Denetim komitesi boyutu için görev yapılan göre ANOVA sonuçları

Değişken	Görev Yeri	N	Ortalama	sd	F	Sig.
Denetim Komitesi	Bartın	12	3,5000	,67420	3,655	,004**
	Karabük	18	3,5370	,89398		
	Zonguldak	39	3,2991	,76010		
	Kastamonu	18	3,7037	,52255		
	Bolu	25	4,0400	,64060		
	Düzce	24	3,6806	,60176		

\*\* p<0,01

Elde edilen bulgular denetçilerin buldukları illere göre bağımsızlığın denetim komitesi boyutuna ilişkin görüşlerinde anlamlı bir farklılık olduğunu göstermektedir (p<0,01). H12e hipotezi reddedilmiştir. Anket sonuçları denetçilerin buldukları illere göre denetim komitesinin bağımsızlığa etkisine yönelik ifadeler için farklı ortalamalara sahip olduğunu göstermektedir. Farklılığın hangi iller arasında olduğu aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 5.50: Denetim komitesi boyutuna ilişkin il değişkeni için Post Hoc test sonuçları

Alt Grup 1	Denetim Komitesi Ort.	Alt Grup 2	Denetim Komitesi Ort.	sig.
Zonguldak	3,2991	Kastamonu	3,7037	,044*
Zonguldak	3,2991	Bolu	4,0400	,000**
Zonguldak	3,2991	Düzce	3,6806	,037*
Bolu	4,0400	Karabük	3,5370	,021*
Bolu	4,0400	Bartın	3,5000	,029*

\*p<0,05 \*\* p<0,01

Tablo incelendiğinde Zonguldak ve Bolu illerindeki denetçilerin bağımsızlığın denetim komitesi boyutuna ilişkin ortalamalarının diğer illerden farklılaştığı görülmektedir. Zonguldak ilindeki denetçilerin ortalaması (3,29) ile Kastamonu, Bolu ve Düzce illerindeki denetçiler ile anlamlı bir şekilde farklılaşmıştır. Yine Bolu ilindeki denetçilerin ortalaması da (4,04) Zonguldak, Karabük ve Bartın illerindeki denetçilerin ortalaması ile anlamlı bir şekilde farklılaşmıştır. Denetim komitesinin bağımsızlığa etkisine ilişkin ifadeler için en düşük katılım düzeyi Zonguldak ilinde, en yüksek katılım düzeyi de Bolu ilinde olmuştur.

**H12f:** Bağımsız denetçilerin faaliyet gösterdikleri illere göre bağımsız denetim kalitesine ilişkin görüşleri arasında fark yoktur.



Tablo 5.51: Denetim kalite algısı için görev yapılan il değişkenine göre ANOVA sonuçları

Değişken	Görev Yeri	N	Ortalama	sd	F	Sig.
<b>Kalite</b>	Bartın	12	3,9500	,51257	,655	,658
	Karabük	18	4,1333	,44984		
	Zonguldak	39	3,9231	,57237		
	Kastamonu	18	4,0556	,56070		
	Bolu	25	3,9200	,34157		
	Düzce	24	3,9500	,40109		

Elde edilen bulgular denetçilerin buldukları illere göre bağımsız denetim kalitesine ilişkin görüşlerinde anlamlı bir farklılık olmadığını göstermektedir ( $p>0,05$ ). H12f hipotezi kabul edilmiştir. Denetçilerin buldukları illere göre, bağımsız denetimin kalitesine yönelik görüşlerinin benzer veya yakın olduğu söylenebilir.

### 5.2.5. Araştırma Hipotezlerine Yönelik Genel Bir Değerlendirme

Anket formu ile öncelikle denetçilerin bağımsızlık algısına yönelik olarak hazırlanan ifadelere katılım düzeyleri ölçülmüştür. Sonrasında bağımsızlığın rotasyon boyutu, ücret boyutu, denetim dışı hizmetler boyutu, rekabet boyutu ve denetim komitesi boyutlarının kalite algısı üzerinde etkili olup olmadığı test edilmiştir. Bu bağlamda 5 hipotez oluşturulmuştur. Oluşturulan bu hipotezler aşağıdaki gibidir.

Tablo 5.52: Bağımsızlık algısı ile kalite algısı arasındaki ilişkiye yönelik hipotez sonuçları

Hipotez	Kabul/Ret
H1: Bağımsızlığın rotasyon boyutu ile kalite algısı arasında anlamlı bir ilişki vardır.	<b>Kabul</b>
H2: Bağımsızlığın ücret boyutu ile kalite algısı arasında anlamlı bir ilişki vardır.	Ret
H3: Bağımsızlığın denetim dışı hizmetler boyutu ile kalite algısı arasında anlamlı bir ilişki vardır.	Ret
H4: Bağımsızlığın rekabet boyutu ile kalite algısı arasında anlamlı bir ilişki vardır.	<b>Kabul</b>
H5: Bağımsızlığın denetim komitesi boyutu ile kalite algısı arasında anlamlı bir ilişki vardır.	Ret

Bağımsızlığın çeşitli boyutları ile kalite algısı arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığını analiz etmek üzere yapılan regresyon analizi sonucunda, hazırlanan hipotezlerden 2 tanesi kabul edilmiştir. Bu hipotezler rotasyon ve rekabet ile ilgili olanlardır.

Bağımsız denetçilerin rotasyon boyutu ortalamaları ile kalite ortalamalarının aynı yönde hareket ettiği görülmektedir. Yani denetçilerin, denetimde bağımsızlık için rotasyonun gerekli olduğu ve denetim süresinin uzaması ile bağımsızlığın zedelenebileceği ile ilgili ifadelerle katılım düzeyi ile kalite algısına ilişkin ifadelerle katılım düzeyleri arasında benzerlik bulunmaktadır.

Denetçilerin rekabet boyutuna ilişkin ortalamaları ile kalite algısına yönelik ortalamalarının benzer şekilde değiştiği görülmektedir. Denetçilerin, denetimde bağımsızlık için rekabeti kısıtlayıcı önlemlerin alınması gerektiği ve yüksek rekabetin denetimin bağımsızlığını zedeleyebileceğine yönelik ifadelerle katılım düzeyleri ile kalite algısına ilişkin ifadelerle katılım düzeyleri arasında benzerlik bulunmaktadır.

Denetimde bağımsızlıkla ilgili olarak araştırılan diğer boyutlarla (ücret, denetim komitesi, denetim dışı hizmetler) denetim kalitesi arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır.

Çalışmada cinsiyet değişkenine göre oluşturulan hipotezlerin tamamı kabul görmüştür. Cinsiyet değişkenine göre oluşturulan hipotezler farksızlık üzere kurulmuştur. Yani hipotezler “değişken ifadelerine verilen puan ortalamalarında fark yoktur” şeklindedir. Bu hipotezlerin kabul durumları aşağıda verilmiştir.

Tablo 5.53: Cinsiyet değişkenine göre oluşturulan hipotez sonuçları

<b>Hipotez</b>	<b>Kabul/Ret</b>
H6: Cinsiyete göre değişken ifadelerine verilen puan ortalamaları arasında anlamlı bir fark yoktur.	
H6a: Bağımsız denetçilerin cinsiyetine göre bağımsızlığın rotasyon boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark yoktur.	<b>Kabul</b>
H6b: Bağımsız denetçilerin cinsiyetine göre bağımsızlığın ücret boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark yoktur.	<b>Kabul</b>
H6c: Bağımsız denetçilerin cinsiyetine göre bağımsızlığın denetim dışı hizmetler boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark yoktur.	<b>Kabul</b>

H6d: Bağımsız denetçilerin cinsiyetine göre bağımsızlığın rekabet boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark yoktur.	<b>Kabul</b>
H6e: Bağımsız denetçilerin cinsiyetine göre bağımsızlığın denetim komitesi boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark yoktur.	<b>Kabul</b>
H6f: Bağımsız denetçilerin cinsiyetine göre bağımsız denetimde kalite algıları arasında fark yoktur.	<b>Kabul</b>

Cinsiyet değişkenine göre t testleri sonucunda bağımsızlığın tüm boyutları ile kalite algısı arasında anlamlı bir fark çıkmamıştır ve tüm hipotezler kabul edilmiştir. Yani hem kadın hem de erkek denetçiler ücret, rotasyon, denetim dışı hizmetler, denetim komitesi, rekabet ve denetim kalitesi hakkında benzer görüşlere sahiptir denilebilir.

Denetim firmasına bağlı olup olmama durumuna göre oluşturulan hipotezler “değişken ifadelerine verilen puan ortalamalarında fark vardır” şeklindedir. Bu hipotezlerin kabul durumları aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Çalışmada denetçilerin bir denetim firmasına bağlı çalışıp çalışmama durumlarına göre oluşturulan hipotezlerin 2 tanesi kabul görmüştür. Denetim firmasına bağlı çalışan denetçiler ile denetim firmasına bağlı olarak çalışmayan denetçilerin rotasyon ve denetim dışı hizmetler hakkında farklı ortalamalara sahip olduğu görülmektedir.

Tablo 5.54: Denetim firmasına bağlı çalışma durumuna göre oluşturulan hipotez sonuçları

<b>Hipotez</b>	<b>Kabul/Ret</b>
H7: Denetçinin bir denetim firmasına bağlı olarak çalışıp çalışmama durumuna göre değişken ifadelerine verilen puan ortalamaları arasında anlamlı fark vardır.	
H7a: Bağımsız denetçilerin denetim firmasında çalışıp çalışmama durumuna göre bağımsızlığın rotasyon boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır.	<b>Kabul</b>
H7b: Bağımsız denetçilerin denetim firmasında çalışıp çalışmama durumuna göre bağımsızlığın ücret boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır.	Ret
H7c: Bağımsız denetçilerin denetim firmasında çalışıp çalışmama durumuna göre bağımsızlığın denetim dışı hizmetler boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır.	<b>Kabul</b>
H7d: Bağımsız denetçilerin denetim firmasında çalışıp çalışmama durumuna göre bağımsızlığın rekabet boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır.	Ret
H7e: Bağımsız denetçilerin denetim firmasında çalışıp çalışmama durumuna göre bağımsızlığın denetim komitesi boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır.	Ret
H7f: Bağımsız denetçilerin denetim firmasında çalışıp çalışmama durumuna göre bağımsızlığın denetim kalitesine ilişkin görüşleri arasında fark vardır.	Ret

Denetçilerin denetim firmasına bağlı çalışıp çalışmama durumuna göre yapılan t testleri sonucunda bağımsızlığın rotasyon boyutu ile denetim dışı hizmetler boyutlarında anlamlı bir fark çıkmıştır. Yani bir denetim firmasına bağlı olarak çalışan denetçiler ile bir denetim firmasına bağlı olarak çalışmayan denetçilerin rotasyon ve denetim dışı hizmetler ile ilgili görüşlerinde farklılık olduğu söylenebilir.

Rotasyon ile ilgili olarak fark çıkmasının nedeni denetçinin müşterisini kaybetmeme ve yeni müşteri bulma endişesinden kaynaklandığı düşünülebilir. Yine benzer şekilde denetim dışı hizmetlerde ortaya çıkan görüş farklılığının sebebinin denetim dışı hizmetlerden elde edilen ve belli bir tarifeye bağlı olmayan gelirin kaybedilmesi endişesi olduğu söylenebilir.

Çalışmada denetçilerin öğrenim düzeyine göre oluşturulan hipotezlerin hiçbiri kabul edilmemiştir. Denetçilerin öğrenim düzeyine göre oluşturulan hipotezler “değişken ifadelerine verilen puan ortalamalarında fark vardır” şeklindedir. Bu hipotezlerin kabul durumları aşağıda verilmiştir.

Tablo 5.55: Öğrenim düzeyi değişkenine göre oluşturulan hipotezlerin sonuçları

Hipotez	Kabul/Ret
H8: Öğrenim durumuna göre değişken ifadelerine verilen puan ortalamaları arasında anlamlı fark vardır.	
H8a: Bağımsız denetçilerin öğrenim durumuna göre bağımsızlığın rotasyon boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır.	Ret
H8b: Bağımsız denetçilerin öğrenim durumuna göre bağımsızlığın ücret boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır.	Ret
H8c: Bağımsız denetçilerin öğrenim durumuna göre bağımsızlığın denetim dışı hizmetler boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır.	Ret
H8d: Bağımsız denetçilerin öğrenim durumuna göre bağımsızlığın rekabet boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır.	Ret
H8e: Bağımsız denetçilerin öğrenim durumuna göre bağımsızlığın denetim komitesi boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır.	Ret
H8f: Bağımsız denetçilerin öğrenim durumuna göre bağımsız denetim kalitesine ilişkin görüşleri arasında fark vardır.	Ret

Denetçilerin öğrenim düzeyine göre yapılan t testleri sonucunda hiçbir boyutta anlamlı bir fark çıkmamıştır. Çalışma sonuçları denetçilerin lisans veya Lisansüstü mezunu olup

olmamalarına göre bağımsızlık boyutları ve kalite ile ilgili ortalamalarında anlamlı bir fark olmadığını göstermektedir.

Çalışmada denetçilerin mesleki unvanına göre oluşturulan hipotezlerin hiçbiri kabul edilmemiştir. Denetçilerin mesleki unvanına göre oluşturulan hipotezler “değişken ifadelerine verilen puan ortalamalarında fark vardır” şeklindedir. Bu hipotezlerin kabul durumları aşağıda verilmiştir.

Tablo 5.56: Mesleki unvan değişkenine göre oluşturulan hipotezlerin sonuçları

Hipotez	Kabul/Ret
H9: Unvanlarına göre değişken ifadelerine verilen puan ortalamaları arasında anlamlı fark vardır.	
H9a: Bağımsız denetçilerin mesleki unvanına göre bağımsızlığın rotasyon boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır.	Ret
H9b: Bağımsız denetçilerin mesleki unvanına göre bağımsızlığın ücret boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır.	Ret
H9c: Bağımsız denetçilerin mesleki unvanına göre bağımsızlığın denetim dışı hizmetler boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır.	Ret
H9d: Bağımsız denetçilerin mesleki unvanına göre bağımsızlığın rekabet boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır.	Ret
H9e: Bağımsız denetçilerin mesleki unvanına göre bağımsızlığın denetim komitesi boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır.	Ret
H9f: Bağımsız denetçilerin mesleki unvanına göre bağımsız denetim kalitesine ilişkin görüşleri arasında fark vardır.	Ret

Denetçilerin mesleki unvanına göre yapılan t testleri sonucunda hiçbir boyutta anlamlı bir fark çıkmamıştır. Çalışma sonuçları denetçilerin SMMM veya YMM olup olmamalarına göre bağımsızlık boyutları ve kalite ile ilgili ortalamalarında anlamlı bir fark olmadığını göstermektedir.

Çalışmada denetçilerin yaşlarına göre oluşturulan hipotezlerden 3 tanesi kabul edilmiştir. Yaş değişkenine göre oluşturulan hipotezler “değişken ifadelerine verilen puan ortalamalarında fark vardır” şeklindedir. Bu hipotezlerin kabul durumları aşağıda verilmiştir.

Tablo 5.57: Yaş değişkenine göre oluşturulan hipotezlerin sonuçları

<b>Hipotez</b>	<b>Kabul/Ret</b>
H10: Yaşa göre değişken ifadelerine verilen puan ortalamaları arasında anlamlı fark vardır.	
H10a: Bağımsız denetçilerin yaşlarına göre bağımsızlığın rotasyon boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır.	Ret
H10b: Bağımsız denetçilerin yaşlarına göre bağımsızlığın ücret boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır.	<b>Kabul</b>
H10c: Bağımsız denetçilerin yaşlarına göre bağımsızlığın denetim dışı hizmetler boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır.	<b>Kabul</b>
H10d: Bağımsız denetçilerin yaşlarına göre bağımsızlığın rekabet boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır.	Ret
H10e: Bağımsız denetçilerin yaşlarına göre bağımsızlığın denetim komitesi boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır.	<b>Kabul</b>
H10f: Bağımsız denetçilerin yaşlarına göre bağımsız denetim kalitesine ilişkin görüşleri arasında fark vardır.	Ret

Denetçilerin yaşlarına göre yapılan ANOVA testleri sonucunda ücret, denetim dışı hizmetler ve denetim komitesi boyutlarında anlamlı bir fark çıkmıştır. Çalışma sonuçları denetçilerin yaşlarına göre denetim ücreti, denetim dışı hizmetler ve denetim komitesine yönelik farklı ortalamalara sahip olduğunu göstermektedir.

Çalışmada denetçilerin mesleki tecrübe durumlarına göre oluşturulan hipotezlerden 1 tanesi kabul edilmiştir. Mesleki tecrübe süresine göre oluşturulan hipotezler “değişken ifadelerine verilen puan ortalamalarında fark vardır” şeklindedir. Bu hipotezlerin kabul durumları aşağıda verilmiştir.

Tablo 5.58: Mesleki tecrübe değişkenine göre oluşturulan hipotezlerin sonuçları

<b>Hipotez</b>	<b>Kabul/Ret</b>
H11: Mesleki tecrübeye göre değişken ifadelerine verilen puan ortalamaları arasında anlamlı fark vardır.	
H11a: Bağımsız denetçilerin mesleki tecrübelerine göre bağımsızlığın rotasyon boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır.	Ret
H11b: Bağımsız denetçilerin mesleki tecrübelerine göre bağımsızlığın ücret boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır.	Ret
H11c: Bağımsız denetçilerin mesleki tecrübelerine göre bağımsızlığın denetim dışı hizmetler boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır.	Ret

H11d: Bağımsız denetçilerin mesleki tecrübelerine göre bağımsızlığın rekabet boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır.	Ret
H11e: Bağımsız denetçilerin mesleki tecrübelerine göre bağımsızlığın denetim komitesi boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır.	Ret
H11f: Bağımsız denetçilerin mesleki tecrübelerine göre bağımsız denetim kalitesine ilişkin görüşleri arasında fark vardır.	<b>Kabul</b>

Denetçilerin mesleki tecrübe sürelerine göre yapılan ANOVA testleri sonucunda kalite algısında anlamlı bir fark çıkmıştır. Çalışma sonuçları denetçilerin mesleki tecrübelerine göre kalite algısına yönelik farklı ortalamalara sahip olduğunu göstermektedir.

Çalışmada denetçilerin faaliyet gösterdikleri illere göre oluşturulan hipotezlerden 2 tanesi kabul edilmiştir. Faaliyet gösterilen il değişkenine göre oluşturulan hipotezler “değişken ifadelerine verilen puan ortalamalarında fark vardır” şeklindedir. Bu hipotezlerin kabul durumları aşağıda verilmiştir.

Tablo 5.59: Faaliyet gösterilen il değişkenine göre oluşturulan hipotezlerin sonuçları

<b>Hipotez</b>	<b>Kabul/Ret</b>
H12: Çalışılan ile göre değişken ifadelerine verilen puan ortalamaları arasında anlamlı fark yoktur.	
H12a: Bağımsız denetçilerin faaliyet gösterdikleri illere göre bağımsızlığın rotasyon boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark yoktur.	Ret
H12b: Bağımsız denetçilerin faaliyet gösterdikleri illere göre bağımsızlığın ücret boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark yoktur.	<b>Kabul</b>
H12c: Bağımsız denetçilerin faaliyet gösterdikleri illere göre bağımsızlığın denetim dışı hizmetler boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark yoktur.	<b>Kabul</b>
H12d: Bağımsız denetçilerin faaliyet gösterdikleri illere göre bağımsızlığın rekabet boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark yoktur.	<b>Kabul</b>
H12e: Bağımsız denetçilerin faaliyet gösterdikleri illere göre bağımsızlığın denetim komitesi boyutuna ilişkin görüşleri arasında fark yoktur.	Ret
H12f: Bağımsız denetçilerin faaliyet gösterdikleri illere göre bağımsız denetim kalitesine ilişkin görüşleri arasında fark yoktur.	<b>Kabul</b>

Denetçilerin faaliyet gösterdikleri illere göre yapılan ANOVA testleri sonucunda rotasyon ve denetim komitesi boyutlarında anlamlı bir fark çıkmıştır. Çalışma sonuçları denetçilerin faaliyet gösterdikleri illere göre rotasyon ve denetim komitesine yönelik farklı, diğer boyutlarda ise benzer ortalamalara sahip olduğunu göstermektedir.

### 5.2.6. Bağımsız Denetçilerin Görüş ve Önerilerine Yönelik Bulgular

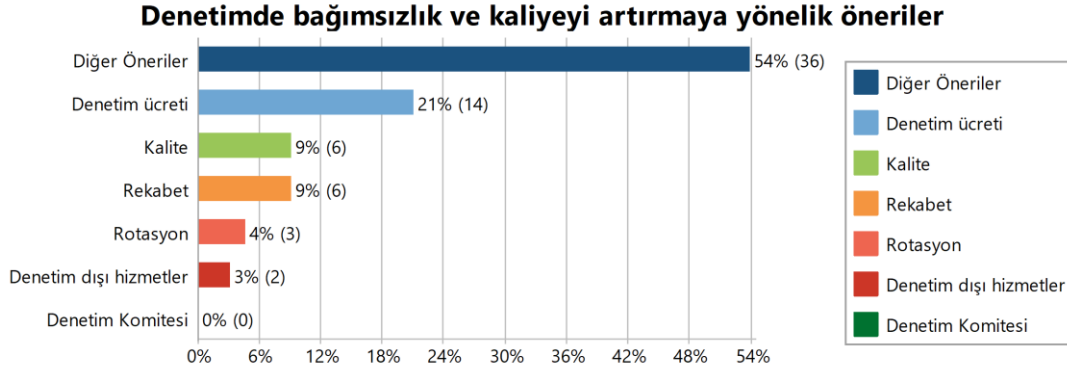
Anket formunun sonunda bağımsız denetçilere, denetimde bağımsızlık ve kaliteyi artırmaya yönelik olarak görüş ve önerilerinin neler olduğu sorulmuştur. Görüş bildiren bağımsız denetçilerin ifadeleri MAXQDA nitel araştırma yazılımı ile analiz edilmiştir. Bu kapsamda bağımsız denetçilerin görüş ve önerileri araştırmada incelenen değişkenlerle (rotasyon, ücret, denetim dışı hizmetler, denetim komitesi ve rekabet) ilgili olanlar ve olmayanlar olarak sınıflandırılmıştır.



Şekil 5.2: Bağımsız denetçilerin görüş ve önerilerine ait kelime bulutu

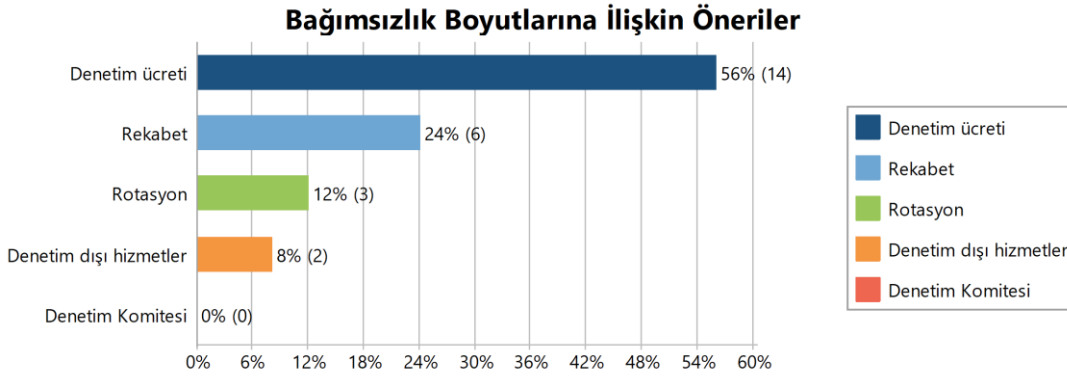
Bağımsız denetçilerin denetimde bağımsızlık ve kaliteyi artırmaya yönelik olarak görüş ve önerileri sınıflandırıldıktan sonra oluşturulan kelime bulutu yukarıdaki gibi olmuştur. Yazı puntosunun büyüklüğü sınıflandırmadaki sıklığı göstermektedir. Görüldüğü üzere en çok görüş ve öneri sırasıyla denetim ücreti, KGK, rekabet, kalite, denetlenen firma ve kamu idareleri hakkında olmuştur.





Şekil 5.3: Bağımsız denetçilerin görüş ve önerilerinin sınıflandırması

Yukarıdaki şekilde görüldüğü üzere görüş ve önerilerden yarısından fazlası (%54) çalışma konusunun dışındaki hususlarda olmuştur. Çalışma konusu ile ilgili görüş ve öneriler kendi içinde aşağıdaki gibi ayrılmıştır.



Şekil 5.4: Bağımsız denetçilerin araştırma konusuna ilişkin önerilerinin sınıflandırması

Bağımsızlık ile ilgili önerilerden en fazlası %56 ile denetim ücreti hakkında olmuştur. Bağımsızlığın diğer boyutlarına ilişkin; %24 ile rekabet, %12 ile rotasyon, %8 denetim dışı hizmetler ile ilgili öneriler olmuştur. Denetim komitesi ile ilgili herhangi bir öneri bulunmamaktadır.

Araştırılan konusu ile ilgili değişkenler hakkında bağımsız denetçilerin görüş ve önerilerinden bazıları aşağıda verilmiştir.

Bağımsızlığın **rotasyon boyutuna** ilişkin olarak 3 görüş ve öneri bildirilmiştir. Bunlar:

- *“Denetim firmaları ile yapılan hizmet süresine bir kısıtlama getirilirse 3-5 yıl gibi, daha sağlıklı olacağı kanaatindeyim.”*
- *“En fazla 3 dönem için sözleşme yapılmalı sonrasında rotasyon istenmelidir.”*
- *“Denetlenen firma açısından denetim firması her yıl değişmelidir.”*

Rotasyon ile ilgili görüşler rotasyon hakkında olumlu olmuştur. Rotasyon ile ilgili görüşler, mevcut rotasyon sürelerinin daha da kısılması ile denetimde bağımsızlık ve kalitenin artacağı yönünde olmuştur.

Bağımsızlığın **rekabet boyutuna** ilişkin olarak 6 görüş ve öneri bildirilmiştir. Bunlar:

- *“Denetim Firmaları kâr amacı güden şirketler gibi çalıştıkça tam bağımsızlıktan bahsedilemez.”*
- *“Bağımsız denetimin zorunlu olması, özel şirketlerin iştah kabartıcı tarifeler uyguluyor olması haksızlık, bu sistemi doğru bulmuyorum.”*
- *“Serbest piyasa koşullarında mesleğin kendi kalitesini ve bağımsızlığını arttıracığını düşünüyorum.”*
- *“Bağımsız denetime önem vermeyen işletme sahip ve yöneticileri nedeniyle piyasada fiyat pazarlığını artırmakta ve denetçi bağımsızlığı ile rekabeti bozmaktadır.”*
- *“Yerli ve yabancı denetim firmaları arasında haksız rekabet giderilmeli ve haksız rekabete neden olan olumsuzluklar minimize edilmelidir.”*
- *“Yapı Denetim şirketlerinde uygulandığı gibi denetlenecek şirketlerin havuzda toplanıp, oradan denetim şirketlerine dağıtımını ve denetim ücretlerinin de Kurum aracılığıyla tahsili denetim şirketleri arasındaki ücret rekabetini kaldıracığını ve denetimin kalitesini ve bağımsızlığını yükselteceğini düşünüyorum.”*

Rekabet ile ilgili denetçi görüşlerinin çoğu olumsuz olmuştur. Yani denetim piyasasındaki yüksek rekabetin bağımsızlık ve kaliteyi azaltacağı yönündedir. Sadece bir tanesinde serbest piyasa koşullarının mesleğin kalitesini ve bağımsızlığını artıracığı yönünde olmuştur.

Bağımsızlığın **denetim komitesi boyutuna** ilişkin olarak bağımsız denetçiler herhangi bir görüş ve öneri bildirmemiştir.

Bağımsızlığın **ücret boyutuna** ilişkin olarak 15 görüş ve öneri bildirilmiştir. Bunlar:

- *“Müşteri ve denetim firması arasında parasal ilişki kesilmeli.”*
- *“Denetimin kalitesinin artması için öncelikle denetim ücretinin denetlenecek firma tarafından ödenmesi konusunda bir çalışma yapılmalı ya bir kurum tarafından ya da devlet eliyle ödenmeli zaten denetim firmaları arasındaki rekabette ücretler sebebiyle olmaktadır”.*
- *“Ücret ilişkisinin bir şekilde çözülmesi zorunlu hale gelmiştir.”*
- *“Ücret ilişkilerinde denetlenen firma bağımlılığının azaltılması, yapı denetim firmaları tahsilat yöntemi gibi bir merkezi tahsil yönteminin uygulanması.”*
- *“Denetim hizmetinin parasal boyutu (ücret) yanında denetçilerin etik kuralları benimsemesi ve içselleştirmesi denetçinin bağımsızlığını ve tarafsızlığı belirleyen en önemli etmendir.”*
- *“Kesinlikle müşterinin seçimi bağımsız denetim firmasına bırakılmadan, kamu otoritesi tarafından tespit edilip ücretin de belirlenen hesaplara yatırılması denetimin bağımsızlığı ve etkinliğini artıracaktır.”*
- *“Denetim firması ile denetlenen firma arasındaki parasal ilişkinin sonlandırılması gerekir.”*
- *“Bağımsızlık hiçbir şart olmadan hür irade gerektirir. Ekonomik sorunlar çözülmeden hür irade olmaz.”*

- “Denetlenen şirketin denetim firmasına ödeme yapması yanlış bir uygulamadır. Denetim ücretleri KGK’ya yapılmalı, KGK denetim şirketine ödeme yapmalı ve asgari çalışma saatine göre asgari ücret belirlenmelidir.”

- “Bağımsız denetime önem vermeyen işletme sahip ve yöneticileri nedeniyle piyasada fiyat pazarlığını artırmakta ve denetçi bağımsızlığı ile rekabeti bozmaktadır.”

- “Denetim Ücretlerinin belirlenmesinde işletmenin içinde bulunduğu sektör/ortaklık yapısı/çalışan sayısı/şube/ Aktif büyüklüğü/ Hasılat /Konsolidasyon durumu vb. diğer faktörler baz alınarak alt fiyat listesi oluşturulmalıdır.”

- “Yapı denetim şirketlerinde uygulandığı gibi denetlenecek şirketlerin havuzda toplanıp, oradan denetim şirketlerine dağıtımını ve denetim ücretlerinin de kurum aracılığıyla tahsili denetim şirketleri arasındaki ücret rekabetini kaldıracağını ve denetimin kalitesini yükselteceğini düşünüyorum.”

- “Yapı denetim şirketleri müşterisi Belediyeler tarafından atanmakta / tahsilatlar da Devlet Muhasebe Müdürlüğü tarafından yapılmaktadır. Bu uygulama bağımsız denetim hizmetlerinde de uygulanmalıdır.”

- “Bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi belirli esaslara bağlanmıştır ancak denetim şirketlerinin de aynı esaslara bağlanarak büyüklüklerine göre şahıs denetçi ya da kurum denetçiler tarafından olmak üzere derhal her vergi mükellefi kurumun bağımsız denetime tabi olmalı ve bağımsız denetçiler KGK dan ücretini almalı diye düşünüyorum denetim yaptığı şirketten değil.”

Ücret ile ilgili görüş ve önerilere bakıldığında çoğunlukla denetim firması ile denetlenen firma arasındaki parasal ilişkinin kesilmesi yönünde olmuştur. Yapı denetim firmalarında olduğu gibi bir kamu kurumu tarafından belirlenecek çeşitli kriterlere göre merkezi olarak yapılmasının denetimde bağımsızlık ve kaliteyi artıracığı yönündedir. Denetçi ile müşterisi arasında doğrudan ücret ilişkisi olduğu sürece tam bağımsızlıktan bahsedilemeyeceği belirtilmiştir.

Bağımsızlığın **denetim dışı hizmetler boyutuna** ilişkin olarak 2 görüş ve öneri bildirilmiştir. Bunlar:

- *“Bağımsız denetimde bulunan meslek mensuplarının bağımsız denetim dışında diğer SMMM ve YMM faaliyetleri olmamalı.”*

- *“Bağımsız Denetim harici verilen hizmetler sınırlandırılmalı veya ayrıştırılmalıdır.”*

Denetim dışı hizmetler ile ilgili olarak, bağımsız denetçilerin denetim müşterilerine aynı zamanda denetim dışı hizmetler vermesinin sınırlandırılması yönündedir.

Bağımsız denetçilerin çalışma konusu dışındaki önerilerine baktığımızda en fazla öneri bağımsız denetim konusunda yetkili kurum olan KGK ve ilgili kurumlar hakkında olmuştur. Sonrasında denetlenen firmalar hakkında öneriler sunulmuştur. Diğer öneriler ise etik, uygun maliyetle kredi sağlanması, eğitim gibi konular hakkındadır.

Bağımsız denetçilerin denetimde bağımsızlık ve kaliteyi artırmaya yönelik olarak **KGK'nın yapısı ve işleyişi ile ilgili görüş ve önerilerinden bazıları** aşağıdaki gibi olmuştur.

- *“Denetlenen firma ile yapılan sözleşme ve ödemelerin KGK tarafından yapılması ve görevlendirilmesi kaliteyi artıracaktır.”*

- *“Bu tür araştırmalardan çıkan sonuçlara göre KGK'nın gerekli çalışmaları yapacağına inanıyorum.”*

- *“KGK yerine TÜRMOB'un bağımsız denetimde yetkilendirilmesi ve KGK'nın siyasi otoriteden bağımsız olması gerekir.”*

- *“Uygulama standartlarının kolaylaştırılması ve uygulanabilirliğinin artırılması, dışardan sağlanacak destekleyici bilgi ve belge temini için yetkinin artırılması gerekir.”*

- *“Otoriteleri meslekte çalışan uzmanlarla hazırlamak en doğru yol olacaktır.”*

- “Kesinlikle müşterinin seçimi bağımsız denetim firmasına bırakılmadan, kamu otoritesi tarafından tespit edilip ücretin de belirlenen hesaplara yatırılması denetimin bağımsızlığı ve etkinliğini artıracaktır.”

- “Denetim şirketinin ve denetçinin bağımsızlığını KGK sağlamalıdır.”

- “KGK denetim şirketine ödeme yapmalı ve asgari çalışma saatine göre asgari ücret belirlenmelidir.”

- “KGK ve Eğitim Akreditasyon Kuruluşlarınca ortak bir Eğitim Akademisi kurulmalı aktif faaliyette bulunan denetçiler ve denetlen firmalarda çalışacak denetim personelleri uygun maliyetle, yüz yüze, uzaktan eğitim vb. metotlarla eğitilmeli, süreklilik sağlanmalıdır. Denetlenen Firma-Bağımsız Denetim Firması-KGK arasında hızlı etkili ve çözüm odaklı bir koordinasyon merkezi kurulmalıdır. KGK bünyesinde Uyuşmazlık/ İhtilaflı işler/ Yaptırım Komitesi kurularak (KGK-Üniversite-Odalar ve Borsalar Birliği-Barolar Birliği- Bağımsız Denetim Kuruluşları-Borsa İstanbul vb. tarafından birer temsilcinin bulunacağı bir kurulla karar mekanizması oluşturulmasının doğru olacağı kanaatindeyim.”

Bağımsız denetçiler genel olarak KGK’nın denetim piyasasında daha aktif olması gerektiğine yönelik öneriler getirmişlerdir. Örneğin; düzenlemeler yapılırken sektörden uzmanların görüşlerinin alınması, denetim müşterisinin KGK tarafından belirlenmesi, denetçilerin KGK tarafından eğitilmesi, ortak bir koordinasyon merkezi kurulması gibi.

Bağımsız denetçilerin denetimde bağımsızlık ve kaliteyi artırmaya yönelik olarak **Kamu Kurumları ile ilgili görüş ve önerilerinden bazıları** aşağıdaki gibi olmuştur.

- “Üniversitelerde bu alana (bağımsız denetim) yönelik ihtisas bölümleri açılabilir. 3568 sayılı yasada düzenleme yapılabilir. Devlet denetim faaliyetlerini özendirebilir, teşvik edebilir.”

- “Ülkemizde denetimin verimliliği ve denetçinin bağımsızlığını sağlayacak, ne yazık ki sağlıklı bir sistem ve ortam yoktur. Öncelikle tüm paydaşlar (başta denetlenen kesim, kamu ve denetçiler) bu noksanlığı gidermek için bir araya gelmeli ve sistemi sağlıklı bir yapıya kavuşturmalıdırlar.”

- “Şirketlerin gerçek kurumsal yapı haline gelmesi kamusal bir faaliyet yürüttüklerinin ve denetimin işletme ilgililerinin her birinin çıkarına olduğu kamu otoriteleri ve bağımsız denetim şirketleri tarafından iyi anlatılmalı ve kredi verenlerin denetimden geçen şirketleri ayrıcalıklı uygulamalara tabi tutmaları denetimin önemini artırabilir.”

- “Bağımsız Denetime tabi olacak firma şartları güncel ekonomik veriler ışığında revize edilmelidir.”

- “İşletmelerin finansal değerlerini belirlemek için getirilen raporlama tekniğinin "kamunun ve üçüncü kişilerin yararı vardır" gerekçesiyle gittikçe küçülen ölçeklerdeki şirketlere uygulanması denetçilere iş yükü oluşturmaktan başka bir fayda sağlamaz.”

- “Ülkemizde kayıt dışı ekonominin hala önemli oranda olması. Sık tekrarlanan vergi afları. Bazı sektörlerde maalesef sahte belgenin yaygın olması. Vergi incelemelerinin halen yeterli düzeyde olmaması.”

Bağımsız denetçilerin denetimde bağımsızlık ve kaliteyi artırmaya yönelik olarak **denetlenen firmalar ile ilgili görüş ve önerilerinden bazıları** aşağıdaki gibi olmuştur.

- “Uygulamada görülen yanlışlar bir şekilde şirket yetkililerine bildirilip düzeltilmesi isteniyor sonuç olarak yanlış bir şeyin altına kimse imza atmak istemez.”

- “Ülkemizdeki firmaların pek çoğunun mali tabloları ne yazık ki gerçeği yansıtmamaktadır.”

- “Olumsuz koşullar firmaların mali tablolarının gerçeği yansıtmada en büyük engel. Firmaların içinde buldukları ekonomik koşullarda kurumsal yapılarını korumada zorlanmaktadır. Bu nedenle firma yetkilileri, bağımsız denetimden bir sonuç alacaklarına inanmamakta ve dolayısıyla kaliteli bir denetimi ihtiyaç olarak görmemektedirler.”

- “Denetimler her ne olursa olsun özel şirketler elinde olduğu sürece çok bağımsız denetim yapılacağı görüşünde değilim firmalar üzerine angarya iş yükünden başkaca bir durum izlemiyorum.”

- “İşletmelerin muhasebe politikalarının oluşmasını sağlamak için işletme yönetiminden sorumluluklarını yerine getirmeleri için iç kontrol ile mali tabloların doğru bir biçimde sunulmasını sağlamaları gerekir. Önemli yanlışlıkları içeren mali tabloları onaylayan üst yöneticiler için cezai yaptırımlar getirilmelidir.”

Bağımsız denetçilerin denetimde bağımsızlık ve kaliteyi artırmaya yönelik olarak **etik kurallar ile ilgili görüş ve önerilerinden bazıları** aşağıdaki gibi olmuştur.

- “Denetçilerin etik kuralları benimsemesi ve içselleştirmesi denetçinin bağımsızlığını ve tarafsızlığı belirleyen en önemli etmendir. Denetçinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı da denetimin kalitesini artıran temel unsurdur. Bu nedenle denetçilerin etik yönden geliştirilmeleri ve eğitilmeleri önem kazanmaktadır.”

- “Denetçi Bağımsızlığı eğitimlerinin artması ve sorumlu insanların yetiştirilmesi ile oluşur. Etik kuralların öğretilmesi çok önemlidir.”

- “Bütün kuralların bir ucu etik değerlere dayanmaktadır. Bağımsız denetimde etik kuralların rolü her safhada etkindir.”

Bağımsız denetçilerin denetimde bağımsızlık ve kaliteyi artırmaya yönelik olarak **kredi şartlarının iyileştirilmesi ile ilgili görüş ve önerilerinden bazıları** aşağıdaki gibi olmuştur.

- “Kredi verenlerin denetimden geçen şirketleri ayrıcalıklı uygulamalara tabi tutmaları denetimin önemini artırabilir.”

- “Denetlenen işletmenin bu denetimden bir fayda sağlaması halinde bağımsız denetim daha sağlıklı işler. Örneğin: Bağımsız denetimden geçmiş mali tablolarını sunan işletmeye piyasa kredi faiz oranlarının 3 puan altında kredi kullanılması bağımsız denetime ilişkin farkındalığı artırır ve daha işlevsel hale getirir.”

Bağımsız denetçilerin denetimde bağımsızlık ve kaliteyi artırmaya yönelik olarak **diğer görüş ve önerilerinden bazıları** aşağıdaki gibi olmuştur.



- “Meslek içi eğitimlerinin daha disiplinli ve güncel mevzuatı kapsayacak şekilde olması için denetimlerin artırılması gerektiğini düşünüyorum.”

- “Bağımsız denetim standartları uluslararası olması gerektiği için ithaldir ve standartların tercümesi mealen yapılmamaktadır. Bu durum ileri yaştaki denetçilerin anlayışını güçleştirmektedir. Finansal raporlama teknikleri ABD'nin obez şirketleri için dikilmiş kaftanlardır.”

- “Denetime tabi olan firmaların bünyesinde TFRS / TMS vb. standartlara hâkim personel istihdamı sağlanmalıdır.”

## 6. SONUÇ VE ÖNERİLER

Finansal tablo bilgi kullanıcıları için en önemli hususların başında kullandıkları finansal tablo ve raporların doğru ve güvenilir olması gelmektedir. Bu noktada bilgi kullanıcıları için makul güvence bağımsız denetim raporları ile sağlanmaktadır. Bağımsız denetim raporlarından beklenen faydaların sağlayabilmesi için de gerçekten bağımsız ve kaliteli hazırlanması gerekmektedir. Bağımsız denetimde bağımsızlık ve kaliteyi etkileyen değişkenler ve bu değişkenlerin etkileri araştırılması gereken bir konu olarak literatürde görülmektedir.

Yapılan çalışma ile bağımsız denetimin en önemli paydaşı olan bağımsız denetçilerin bağımsızlık ve kalite algıları araştırılmıştır. Çalışma kapsamında rotasyon uygulamasının, denetim ücretinin, denetim dışı hizmetlerin, denetim piyasasındaki rekabetin ve denetim komitesi değişkenlerinin bağımsız denetimin bağımsızlığı ve kalitesi ile ilişkileri araştırılmıştır.

Bu bölümde öncelikle araştırma sonuçları özetlenip literatür sonuçları ile karşılaştırılarak verilmiştir. Sonrasında da tanımlayıcı istatistik sonuçları, hipotez sonuçları, önerilerin kabul düzeyi ve açık uçlu sorulardan çıkan görüşler ışığında denetimde bağımsızlık ve kaliteyi artırmaya yönelik olarak geliştirilen öneriler sunulmuştur.

### 6.1. Araştırma Sonuçları

Bağımsız denetçilerin sundukları raporlar şirket ortakları, yöneticiler, yatırımcılar, kredi kuruluşları ve kamu kurumları gibi birçok paydaş grubu için oldukça önemli bilgiler sunmaktadır. Bu paydaş gruplarının beklentisi ise raporların gerçek durumu yansıtması ve güvenilirliğidir. Bağımsız denetimden beklenen faydaların ve çıktıların elde edebilmesi açısından denetçi bağımsızlığı hayati bir öneme sahiptir. Bağımsız hareket edebilen bir denetçi, denetim sürecini etkileyebilecek çıkar çatışmalarından etkilenmez, baskılara ve dış etkilere boyun eğmez, böylece objektif bir değerlendirme yapıp potansiyel hataları veya yanlışlıkları tespit edebilir ve gerçek durumu yansıtan raporlar sunabilir. 2000’li yılların başında yaşanan muhasebe ve denetim skandalların ardından düzenlemeler yapılmış olsa dahi sorunların henüz tam anlamıyla çözülmemiş olması ve konu ile ilgili yeni düzenlemelerin yapılması konunun hala araştırılmaya değer olduğunu göstermektedir.

Yapılan çalışma ile bağımsız denetim alanında yapılan düzenlemeler ve çeşitli uygulamaların bağımsız denetçilerin bağımsızlık ve kalite algısına etkisi araştırılmıştır. Bu kapsamda bağımsızlığı etkileyen değişkenlerden; ücret, rotasyon, rekabet, denetim dışı hizmetler, denetim komitesi boyutları ile bu boyutların denetim kalitesiyle ilişkileri araştırılmıştır. Araştırma sonuçları literatür ile karşılaştırılarak aşağıda verilmiştir.

Rotasyon uygulamasının denetimin bağımsızlığını artırdığı ve denetim süresinin uzaması ile denetçinin bağımsızlığının zedelenebileceği sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuç; Abu Bakar vd. (2005), Alleyna ve Devonish (2006), Abu Bakar ve Ahmad (2009), Almalhuf (2009), Dart (2011), Al-Ajmi ve Saudagaran (2011), Adeyemi ve Akinniye (2011), Danies ve Booker (2011), Ahmad (2012), Mohamed ve Habib (2013), Said ve Khasharmeh (2014), Omondi (2017), Paulen (2017), Özger ve Tuğay (2020), Muslim vd. (2020), Kaçmaz ve Türel (2021)'in çalışma sonuçları ile paralellik arz etmektedir. Rotasyon uygulamasının bağımsız denetimin kalitesine etkisine baktığımızda ise rotasyon uygulaması ile bağımsız denetçilerin kalite algıları arasında anlamlı bir ilişki olduğu görülmüştür. Bağımsız denetçiler rotasyon uygulamasını denetimin kalitesi için gerekli görüyorlar denilebilir. Bu sonuç Mohamed ve Habib (2013), Muslim vd. (2020), Rochmatilah (2021), Martini vd. (2021)'in çalışma sonuçları ile benzerlik göstermektedir.

Denetim ücretinin denetlenen firma tarafından ödenmesi durumunda ve denetlenen işletme tarafından yüksek denetim ücretlerinin ödenmesi durumunda denetimin bağımsızlığı zedeleyebileceği sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuç; Beattie vd. (1999), Abu Bakar ve Ahmad (2009), Karakaş (2008), Almalhuf (2009), Dart (2011), Al-Ajmi ve Saudagaran (2011), Adeyemi ve Akinniye (2011), Raitzenger (2013), Ercan (2017), Paulen (2017), Hossain ve Wang (2022)'nin çalışma sonuçları ile paralellik arz etmektedir. Denetim ücreti ile bağımsız denetim kalitesi arasında ise anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Bulgular yüksek denetim ücretlerinin bağımsız denetimin kalitesini artıracığı veya azaltacağı yönündeki görüşleri desteklememiştir. Bu sonuç Rochmatilah (2021)'in çalışma sonuçları ile benzerlik göstermektedir. Bulunan sonuç, yüksek ücretin denetimin kalitesini artıracığına yönelik Suseno (2013), Rahmina ve Agoes (2014)'in sonuçları ile yüksek denetim ücretlerinin denetimin kalitesini azaltacağına yönelik Hossain ve Wang (2022)'nin sonuçlarını desteklememektedir.

Denetlenen firmaya aynı zamanda denetim dışı hizmetler sunulmasının denetimin bağımsızlığını zedeleyebileceği sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuç Scockley (1981), Beattie vd. (1999), Canning ve Gwilliam (1999), Aldoğan (2004), Alleyna ve Devonish (2006), Bodur (2007), Law (2008), Quick ve Warming-Rasmus (2009), Abu Bakar ve Ahmad (2009), Dart (2011), Al-Ajmi ve Saudagaran (2011), Ratzinger (2013)'in çalışma sonuçları ile paralellik arz etmektedir. Denetim dışı hizmetler bağımsızlık için bir tehdit olarak görülürken, denetim dışı hizmetlerle denetim kalitesi arasında anlamlı bir ilişki çıkmamıştır. Sonuçlara göre denetçilerin müşterilerine aynı zamanda denetim dışı hizmetler de vermelerinin denetimin kalitesini etkilemediği görüşünde oldukları söylenebilir. Bu sonuç yüksek denetim dışı hizmet ücretlerinin denetim kalitesini azalttığına yönelik Muslim vd. (2020), Castillo-Merino (2020), Hohenfels ve Quick (2020)'nin sonuçlarını desteklememektedir.

Denetim piyasasında yüksek rekabetin denetimin bağımsızlığını zedeleyebileceği, rekabeti azaltıcı önlemlerin alınmasının ise denetimde bağımsızlığa olumlu etki edeceği sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuç Shockley (1981), Abu Bakar (2005), Alleyena ve Devonish (2006), Law (2008), Abu Bakar ve Ahmad (2009), Almalhuf (2009), Al-Ajmi ve Saudagaran (2011), Ercan (2017)'nin çalışma sonuçları ile paralellik göstermektedir. Yüksek rekabetin bağımsızlığa zarar vermeyeceği yönündeki Gul (1989), Paulen (2017)'nin sonuçlarını desteklememektedir. Yine denetim kalitesine ilişkin olarak da yüksek rekabetin bağımsız denetimin kalitesini olumsuz etkileyeceği, rekabeti düzenleyici önlemlerin alınmasının da denetim kalitesini artıracığı sonucuna ulaşılmıştır.

Denetlenen firmada etkin bir denetim komitesi bulunmasının ve denetim komitesinin hazırladığı raporların denetimin bağımsızlığını artırabileceği sonucuna ulaşılmıştır. Sonuç Abu Bakar vd. (2005), Karakaş (2008), Abu Bakar ve Ahmad (2009), Almalhuf (2009), Omondi (2017), Paulen (2017)'nin çalışma sonuçları ile benzerlik göstermektedir. Ancak denetim komitesi varlığının denetim kalitesi ile ilişkisine yönelik olarak bakıldığında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Denetlenen firmada denetim komitesi bulunup bulunmasının denetim kalitesini artıracığı veya azaltacağına yönelik bir sonuca ulaşılamamıştır. Denetçiler, denetim müşterisi olan firmada denetim komitesi bulunmasa da kalite bir denetim gerçekleştirebilecekleri görüşündedirler denilebilir.

Türkiye’de bağımsız denetime yönelik uygulama ve düzenlemelerin (bağımsız denetimde UDS’nin kullanılması, KGK’nın varlığı, tecrübe şartı gibi) denetimin kalitesi ile ilişkisi açısından yapılan analizlerde bağımsız denetçilerin bu uygulama ve düzenlemeler hakkında olumlu görüş bildirdikleri görülmektedir.

Çalışmada ayrıca bağımsız denetçilerin denetimde bağımsızlığı ve kaliteyi artırmaya yönelik olarak literatürden çıkartılarak denetçilere sunulan önerilerin kabul seviyeleri test edilmiştir. Çalışma sonucunda geliştirilen 8 öneriden 5 tanesinin yüksek düzeyde kabul gördüğü anlaşılmıştır. Bu önerileri en yüksek kabul düzeyinden başlayarak aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- Denetim firmalarının belirlenecek çeşitli kriterlere göre kalite endeksine tabi olmasını isterim (%94,1),
- Belirlenecek kriterlere göre, denetim firmaları için müşteri kotası uygulanmasını isterim (83,1),
- Denetim firmalarında KGK tarafında hazırlanacak ortak bir denetim yazılımının kullanılmasını isterim (%79,4),
- Çeşitli kriterlere göre denetim müşteri denetim firması eşleştirmesinin merkezi bir otorite tarafından yapılmasını isterim (%69,3),
- Denetim firmasına denetlediği işletmeye denetim dışı hizmetler vermesinin yasaklanmasını isterim (%69,1).

Denetimde bağımsızlık ve kaliteyi artırmaya yönelik olarak açık uçlu soru ile denetçilerden gelen görüş ve öneriler öncelikle bağımsızlığa ilişkin boyutlarla ilgili olanlar ve olmayanlar olarak ayrılmıştır. Denetçilerden gelen önerilerin %54’ünün bağımsızlıkla ilgili araştırılan boyutların dışında olduğu görülmüştür. Bağımsızlıkla ilgili boyutlara baktığımızda ise en yüksek öneri denetim ücretleri ile ilgili olmuştur. Bu önerilerin çoğunda aradaki ücret ilişkisinin bağımsızlık ve kalite açısından bir risk olduğu, ücret ilişkisi olduğu sürece tam bağımsızlıktan bahsedilemeyeceği, bunun yerine yapı denetim firmalarında olduğu gibi merkezi bir otorite tarafından bu ücretin denetim firmasına verilmesinin daha doğru olacağı gibi öneriler gelmiştir. Araştırma konusu ile ilgili diğer öneriler rekabet, rotasyon ve denetim dışı hizmetlerle ilgili olmuştur. Yüksek rekabet dolayısıyla fiyat indirme vb. uygulamaların denetimin bağımsızlığı için riskli olabileceği, yine denetlenen firmaya denetim dışı hizmetler vermenin denetimin bağımsızlığını zedeleyebileceği, rotasyon uygulamasının yerinde olduğu ve uzun süre aynı firmaya denetim hizmeti vermenin de risk oluşturabileceği

gibi görüş ve öneriler sunulmuştur. Denetim komitesi ile ilgili herhangi bir görüş veya öneri belirtilmemiştir.

Bağımsızlık boyutlarının dışındaki görüş ve önerilere baktığımızda en çok KGK ile ilgili görüş ve öneri gelmiştir. Sonrasında etik kurallar, TMS, TFRS, denetlenen firmalar ve kredi kolaylığı gibi konularda görüş ve öneriler gelmiştir. Bu görüş ve önerilerin birçoğunda; KGK'nın daha aktif olması gerektiği, düzenlemeler yapılırken diğer paydaşların da görüşlerinin alınması gerektiği, bağımsız denetim yaptıran firmaların bağımsız denetimi bir yük olarak gördüğü ve üzerinden atmak için yaptırdığı, bağımsız denetimden geçmiş mali tabloları sunan firmalara bankalar tarafından kredi kolaylığının sağlanması gerektiği, bilimsel araştırma sonuçlarına önem verilmesi gerektiği, bağımsız denetim yaptıran firmalarda TMS ve TFRS'ye hakim personel bulunmadığı, eğitim kurumlarında bağımsız denetim alanına fazla ağırlık verilmediği, etik ilkelerle ilgili sorunların yaşandığı gibi hususlar belirtilmiştir.

Bu çalışmada Batı Karadeniz bölgesinde faaliyet gösteren denetçilerin görüşleri ışığında denetimde bağımsızlık ve kalite algısı araştırılmıştır. Özetle yapılan çalışma ile;

- Denetim firmasının müşterisini kaybetmeme isteği ve denetim müşterisi ile parasal ilişkinin denetimin bağımsızlığını zedeleyebileceği,
- Rotasyon uygulamasının denetimin bağımsızlığı için gerekli olduğu ve uzun süreli denetçi-müşteri ilişkisinin bağımsızlığı zedeleyebileceği,
- Denetim piyasasındaki yüksek rekabetin bağımsızlık için tehdit olabileceği,
- Denetim müşterisine aynı zamanda denetim dışı hizmetler de sunulmasının denetimin bağımsızlığını zedeleyebileceği,
- Mevcut düzenleme ve uygulamalar dikkate alındığında bağımsız denetim kalite algısının yüksek olduğu,
- Denetlenen firmada yetkili ve icracı bir denetim komitesi bulunmasının denetimin bağımsızlığına katkı sağlayabileceği,
- Rotasyon uygulamasının denetimin kalitesini artırabileceği,
- Rekabetle ilgili çeşitli düzenlemelerin bağımsızlığı olumlu etkileyebileceği,
- Rekabete ilişkin düzenlemeler ile kalite algısı arasında anlamlı bir ilişki bulunduğu sonuçlarına ulaşılmıştır.

## 6.2. Öneriler

Batı Karadeniz bölgesinde bulunan bağımsız denetçilerin görüşlerini içeren araştırma verilerinin analizi sonucunda bağımsız denetimde bağımsızlık ve kaliteyi artırmaya yönelik olarak aşağıda belirtilen çeşitli öneriler geliştirilmiştir:

-Bağımsız denetim firmaları ve bağımsız denetçileri ücret baskısından kurtarabilmek için, denetim firması ile denetim müşterisi arasındaki parasal ilişki azaltılabilir veya bu ilişkinin sınırları daha ayrıntılı bir şekilde belirlenebilir.

-Bağımsız denetim firmaları KGK tarafından sektör tecrübesi, büyüklük, çalışan sayısı, geçmişte tamamlanan denetim sayısı vb. ölçütlere göre çeşitli seviyelerde (A sınıfı, B sınıfı, C sınıfı gibi) sertifikalandırılıp, müşteri kabulü bu ölçütlere uygun olarak yapılabilir.

-Daha sağlıklı bir denetimin gerçekleşebilmesi için, denetlenen firmalarda denetim komitesinin bulunması veya bu komitenin işlevlerini yerine getirecek bir birimin görevlendirilmesi teşvik edilebilir.

-Düzenleyici kurum olan (KGK) diğer paydaş gruplarının (denetçiler, eğitim kurumları, denetlenen firma yöneticileri, bağımsız denetim dernekleri vb.) da katılımını esas alan karar mekanizmaları geliştirebilir.

-Denetim firması ile denetim müşterisi arasındaki uzun yıllar süren iş birlikleri aşinalık (yakınlık) tehdidi oluşturabileceği için, denetim firmaları ve denetçilerin tabi olduğu rotasyon uygulamasına devam edilmelidir.

-Ulusal ve nispeten küçük olan denetim firmalarının gelişimine katkı sağlamak için denetim firmalarına çeşitli ölçütlere (büyüklük, geçmişte yapılan denetim sayısı, çalışan sayısı, sektör, bölge vb.) göre müşteri kotası uygulanabilir.

-Denetimde tam bağımsızlığı sağlayabilmek için, denetim piyasasındaki firma sayısı ve müşteri sayısı dikkate alınarak çeşitli kriterlere göre (büyüklük, geçmişte yapılan denetim sayısı, çalışan sayısı, sektör, bölge vb.) merkezi bir otorite tarafından denetim firması-müşteri eşleştirmesi yapılabilir.

-Kendi kendini denetleme tehdidini ortadan kaldırmak için, denetim firması tarafından denetim müşterisine denetim dışı hizmetler verilmesi kısıtlanabilir.

-KGK tarafından bir denetim yazılımı hazırlanıp denetim firmalarının ortak kullanımına veya isteyen denetim firmalarının hizmetine açılabilir.

-KGK, Ticaret ve Sanayi Odaları, Üniversiteler vb. kuruluşlar tarafından denetime tabi olan firmalara bağımsız denetimin önemi ve gerekliliği hakkında bilgilendirici etkinlikler düzenlenip farkındalık oluşturulabilir.

-Bağımsız denetimden geçmiş mali tablolarını sunan firmalara kredi kuruluşları tarafından (uygun maliyetli krediler gibi) bazı avantajların sağlanması teşvik edilebilir.

-Geleceğin denetçileri ve mevcut denetçiler için, eğitim kurumları tarafından bağımsız denetimde bağımsızlık ve etik ilkelerin önemi konularında eğitim, seminer vb. faaliyetler yanında konuyla ilgili ders içerikleri vb. çalışmalar ile farkındalık oluşturulabilir.

Sonraki çalışmalarda diğer denetim paydaşları olan denetlenen firma yöneticilerinin, yatırımcıların, kredi memurlarının vb. grupların da birlikte veya ayrı ayrı bağımsızlık ve kalite algıları araştırılabilir. Benzer çalışmalar farklı bölgeler için ve ulusal çapta da yapılabilir. Böylelikle farklı paydaşlardan elde edilen sonuçlar ile farklı bölgelerden elde edilen sonuçlar arasında karşılaştırma yapılabilir.



## KAYNAKLAR

- 6434 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar, *T. C. Resmî Gazete*, 32029, 30 Kasım 2022.
- Abidin, N. H. Z., Nelson, S. P. ve Ahmad, M. (2021). Ensuring auditor independence: The case for small and medium practices in Malaysia, *Asian Journal of Accounting Perspectives*, 14(1): 98-119.
- Acemoglu, D., ve Gietzmann, M. B. (1997). Auditor independence, incomplete contracts and the role of legal liability, *European Accounting Review*, 6(3): 355-375.
- Ada Ş. ve Yardımcıoğlu, M. (2017). Bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörler üzerine bir literatür incelemesi. *International Journal of Social Humanities Sciences Research*, 4(14): 1732-1740.
- Adeyemi, S. B. ve Akinniyi, K. O. (2011). Stakeholders' perception of the independence of statutory auditors in Nigeria. *Serbian Journal of Management*, 6(2): 247-267.
- Ahmad, M. B. (2012). Auditor Independence in Malaysia: The Perceptions of Loan Officers and Professional Investors. *Doktora Tezi (yayımlanmamış)*, Cardiff University.
- Akçay, A., ve Bilen, A. (2018). Denetim kalitesi ve göstergeleri. *Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (40): 227-256.
- Akyüz F., ve Kestane, A. (2020). Yasal Mevzuat Işığında Denetçi Bağımsızlığı. *IBAD Sosyal Bilimler Dergisi*, (6): 184-203.
- Al-Ajmi, J. ve Saudagaran, S. (2011). Perceptions of auditors and financial-statement users regarding auditor independence in Bahrain. *Managerial Auditing Journal*, 26(2): 130-160
- Aldoğan, M. (2004). The impacts of non-audit services (NAS) and recent audit failures on investors perceptions of auditor independence: Evidence from Turkey. *Yüksek Lisans Tezi (yayımlanmamış)*, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme (İngilizce) Ana Bilim Dalı, Muhasebe Finansman Bilim Dalı, İstanbul, 274 s.
- Alkan, A., ve Türel, A. (2019). Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Bağımsız Denetim Sistemi Üzerindeki Etkinliği. *Istanbul Management Journal*, (87): 141-158.
- Alleyne, P. A. ve Devonish, D. (2006). Perceptions of auditor independence in Barbados. *Managerial auditing journal*, 21(6): 621-635.
- Almalhuf, Abdoalhakim Albeşir. (2009). Percetions of Libyan External Auditor Independence. *Doktora Tezi (yayımlanmamış)*. Liverpool John Moores Üniversitesi. 337 s.

- Al Nawaiseh, M. A. L., ve Alnawaiseh, M. (2015). The Effects of the Threats on the Auditor's Independence. *International Business Research*, 8(8): 141-147.
- Antle, R. (1984). Auditor independence. *Journal of accounting research*: 1-20.
- Arslan, E. (2011). Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Denetçinin Niteliği. *Mali Çözüm Dergisi*, 21(104): 73-107.
- Atıcı, R. (2020). Denetçi rotasyonunun bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi: Borsa İstanbul'da bir uygulama. *Yüksek Lisans Tezi (yayımlanmamış)*, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Adana, 148 s.
- Atıcı, R. ve Memiş, M. Ü. (2022). Denetçi rotasyonunun bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi: Borsa İstanbul'da bir uygulama. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 24(4): 852-880.
- Austin, E. ve Herath, S. K. (2014). Auditor independence: a review of literature. *International Journal of Economics and Accounting*, 5(1): 62-74.
- Aykol, S. (2014). Bağımsız denetimde kalitenin artırılması ve Türkiye'deki denetim firmalarına yönelik bir araştırma. *Yüksek Lisans Tezi (yayımlanmamış)*, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi.
- Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar, *T. C. Resmî Gazete*, 30256 (Mükerrer), 30 Kasım 2017.
- Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar, (2022). Türkiye Denetim Standartları, [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS\\_2022\\_Seti/ETIK\\_KURALLAR.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2022_Seti/ETIK_KURALLAR.pdf), KGK, (17.03.2022)
- Bağımsız Denetçi ya da Bağımsız Denetim Kuruluşundan Alınan Hizmetlere İlişkin Ücretlerin Açıklanması Hakkında KGK Kurul Kararı, <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Kurul%20Kararlar%C4%B1/TMS%20Kurul%20Kararlar%C4%B1/EK%202.pdf>, KGK, (15.06.2023)
- Bağımsız Denetim Yönetmeliği, *T. C. Resmî Gazete*, 28509, 26 Aralık 2012.
- Bakar, N. B. A. ve Ahmad, M. (2009). Auditor Independence: Malaysian Accountant's Perception. *International Journal of Business and Management*, 4(12): 129-141.
- Bakar, N. B. A., Rahman, A. R. A. ve Rashid, H. M. A. (2005). Factors influencing auditor independence: Malaysian loan officers' perceptions. *Managerial Auditing Journal*, 20(8): 804-822.
- Bassey, B. E., Omini, E. U., Olatunbosun, A., Asi, E. U., ve Emmanuel, A. S. (2020). Auditors independence and audit quality in Nigeria. *Journal of critical reviews*, 7(17): 624-635.

- Baş, M. ve Uygun, H. (2020). Kurumsal yönetim uygulamalarının denetim kalitesi üzerine etkisinin lojistik regresyon analizi ile incelenmesi: BİST-100 uygulaması. *Turkish Studies-Economy*, 15(1): 111-125.
- Beattie, V., Brandt, R. ve Fearnley, S. (1999). Perceptions of auditor independence: UK evidence. *Journal of international accounting, auditing and taxation*, 8(1): 67-107.
- Beattie, V., Fearnley, S., ve Brandt, R. (2005). Auditor independence and audit risk: A reconceptualisation, *Journal of International Accounting Research*, 4(1): 39-71.
- Bodur, İ. (2007). Denetimin Bağımsızlığı. *Yüksek Lisans Tezi (yayımlanmamış)*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, İstanbul, 113 s.
- Bozkurt Yazar, B. (2017). Bağımsız denetim ve kalite kontrol sisteminin incelenmesi: bağımsız denetim kalitesinin ölçülmesi üzerine BİST’te bir uygulama. *Yüksek Lisans Tezi (yayımlanmamış)*, İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Malatya, 199 s.
- Bulut, E. (2016). Bağımsız Denetimde Beklenti Boşluğu: Türkiye Araştırması. *Doktora Tezi (yayımlanmamış)*, Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Kırıkkale, 227 s.
- Büyüköztürk, Ş. (2016), “*Sosyal Bilimler için Veri Analizi Kitabı*”, Pegem Akademi, 22. Baskı, Ankara.
- Canning, M., ve Gwilliam, D. (1999). Non-audit services and auditor independence: some evidence from Ireland. *European accounting review*, 8(3): 401-419.
- Canyılmaz, T. (2017), Bağımsız denetimde denetçi ve finansal bilgi kullanıcılarının bağımsız denetim kalitesinin artırılmasına yönelik görüşlerinin incelenmesi: Ankara ili örneği. *Yüksek Lisans Tezi (yayımlanmamış)*, Türk Hava Kurumu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, İşletme Bilim Dalı, Ankara, 126 s.
- Castillo-Merino, D., Garcia-Blandon, J., ve Martinez-Blasco, M. (2020). Auditor independence, current and future NAS fees and audit quality: Were European regulators right?. *European Accounting Review*, 29(2): 233-262.
- Chen, K. Y., Elder, R. J., ve Liu, J. L. (2005). Auditor independence, audit quality and auditor-client negotiation outcomes: some evidence from Taiwan. *Journal of Contemporary Accounting ve Economics*, 1(2): 119-146.
- Craswell, A. T. (1999). Does the provision of non-audit services impair auditor independence?. *International Journal of auditing*, 3(1): 29-40.
- Craswell, A., Stokes, D. J., ve Laughton, J. (2002). Auditor independence and fee dependence. *Journal of accounting and Economics*, 33(2): 253-275.
- Çalışkan, A. (2006). Sekizinci yönerge çerçevesinde Avrupa birliğinde bağımsız denetim. *Sayıştay dergisi*, (63): 51-58.

- Çelen, E. (2001). Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi. *Mali Çözüm Dergisi*, (55): 185-191.
- Çeltikçi, N. P. ve Atay, M. S. (2021). Kilit denetim konuları (KDK) standardı uygulaması ile bağımsız denetim kalite ilişkisi üzerine bir araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (60): 547-570.
- Daniels, B. W. ve Booker, Q. (2011). The effects of audit firm rotation on perceived auditor independence and audit quality. *Research in Accounting Regulation*, 23(1): 78-82.
- Dart, E. (2011). UK investors' perceptions of auditor independence. *The British Accounting Review*, 43(3): 173-185.
- Daoud, K. A. A. (2020). An investigation into the effect of audit firm size, auditor tenure, institutional ownership, board characteristics on auditor independence. *International Journal of Management Practice*, 13(4): 462-477.
- DeAngelo, L.E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3: 183-199.
- Demir, E., Çiftci, Y. (2016). Denetçi bağımsızlığının etik ilkeler çerçevesinde incelenmesi: Bir denetim firması uygulaması. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 18 (31): 88-97.
- Demirtaş Aydoğan, S. (2016). Türkiye’de bağımsız denetimin yeni Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde değerlendirilmesi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 30: 771-785.
- Denetlenen İşletmeye İlgili Hizmetler Standardı (İHS) 4400, (2022). <https://www.kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/4887/1%CC%87HS-4400-Hakk%C4%B1nda-Duyuru>, KGK, (17.02.2022)
- Dereköy, F. (2020). Muhasebe Manipülasyonları: Toshiba Vakası. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (85): 91-110.
- Doğan B. (2019). Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun (KGK) Bağımsız Denetimdeki Etkinliğinin Değerlendirilmesi: TRC 1 Bölgesi Uygulaması. *Doktora Tezi (yayımlanmamış)*, Hasan Kalyoncu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Gaziantep, 198 s.
- Dönmez, A. ve Ersoy, A. (2006). Bağımsız denetim firmaları bakış açısıyla Türkiye bağımsız dış denetim sisteminin değerlendirilmesi. *Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi (bilig)*, 36: 69-91.
- Dönmez, A., Berberoğlu, P. B., ve Ersoy, A. (2005). Ülkemiz bağımsız dış denetim standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları – AB 8. Yönergesi ve Uluslararası Standartlarıyla karşılaştırılması. *Akdeniz University Faculty of Economics ve Administrative Sciences Faculty Journal/Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5(9): 52-78.

- Ercan, C. (2017). Denetçi Bağımsızlığına Yönelik Tehditler ve Koruma Önlemleri: Yeminli Mali Müşavirler Üzerine Bir Araştırma. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 14(2): 261-284.
- Ergin, H., Sevim, Ş. ve Eliuz, A. (2008). Kurumsal yönetimin ögesi olarak denetim komitesinin etkinliği ve İMKB'ye kayıtlı şirketlerde bir araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*. Yıl, 8: 1-22.
- Erken, H. (2009). Denetimde “Bağımsızlık” Kavramı. *Denetim*, Kış'09(1): 16-27.
- Ertikin, K. (2017). Bağımsız denetimde bir dönüm noktası: Enron Olayı ve Sabrenes-Oxley Yasası. *Mali Çözüm Dergisi/Financial Analysis*, (141): 101-119.
- Esendemir, E. (2011). Bağımsız denetim kalitesi ile ilgili yeni yaklaşımlar ve İzmir ilinde Yeminli Mali Müşavirlere yönelik bir araştırma. *Doktora Tezi (yayımlanmamış), Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Manisa, 257 s.*
- Fashami, A. M. (2015). An evaluation of the indicators of threat to auditor. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Queensland University of Technology.
- Fearnley, S., Beattie, V. A. ve Brandt, R. (2005). Auditor independence and audit risk: A reconceptualization. *Journal of International Accounting Research*, 4(1): 39-71.
- Fearnley, S. ve Beattie, V. (2004). The reform of the UK's auditor independence framework after the enron collapse: An example of evidence-based policy making. *International Journal of Auditing*, 8(2): 117-138.
- Fidan, F. (2010). Hisse senetleri İMKB'de işlem gören şirketlerin bağımsız denetimi ve uygulamalı bir örnek. *Yüksek Lisans Tezi (yayımlanmamış), Marmara Üniversitesi, Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, İstanbul, 242 s.*
- Firth, M., Rui, O. M. ve Wu, X. (2012). How do various forms of auditor rotation affect audit quality? Evidence from China. *The International Journal of Accounting*, 47(1): 109-138.
- Fiolleau, K., Hoang, K., Jamal, K. ve Sunder, S. (2013). How do regulatory reforms to enhance auditor independence work in practice?. *Contemporary Accounting Research*, 30(3): 864-890.
- Fornell, C. ve Larcker, D. F. (1981). Structural Equation Models with Unobservable Variables and Measurement Error: Algebra and Statistics. *Journal of Marketing Research*, 18(3): 382-388. <https://doi.org/10.1177/002224378101800313>
- George, D. ve Mallery, P. (2016). *IBM SPSS Statistics 23 step by step: A simple guide and reference*. Routledge.

- Gietzmann, M. B. ve Sen, P. K. (2002). Improving auditor independence through selective mandatory rotation. *International Journal of Auditing*, 6(2): 183-210.
- Ghosh, A. A., Kallapur, S. ve Moon, D. (2009). Audit and non-audit fees and capital market perceptions of auditor independence. *Journal of Accounting and Public Policy*, 28(5): 369-385.
- Gul, F. A. (1989). Bankers' perceptions of factors affecting auditor independence. *Accounting, Auditing ve Accountability Journal*, 2(3): 40-51.
- Gülçek, T. (2016). Bağımsız denetimde kamu gözetimi uygulamalarının dünya ve Türkiye açısından karşılaştırılması: Bağımsız denetim kuruluşları üzerine bir araştırma. *Yüksek Lisans Tezi (yayımlanmamış)*, Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Nevşehir, 144s.
- Güvemli, O. ve Özbirecikli, M. (2011). Türkiye'de bağımsız muhasebe denetiminin gelişim süreci 1990-2011. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (1): 146-180.
- Göçen, C. A. (2010). Kurumsal yönetim, iç kontrol ve bağımsız denetim: Parmalat Vakası. *Mali Çözüm Dergisi/Financial Analysis*, (97): 107-129.
- Göğer, T. (2006). Türkiye'de bağımsız denetim uygulamalarında bağımsız denetim kalitesini belirleyen etkenler ve Türkiye'deki denetim firmalarına yönelik bir araştırma. *Yüksek Lisans Tezi (yayımlanmamış)*, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 79 s.
- Hohenfels, D. ve Quick, R. (2020). Non-audit services and audit quality: evidence from Germany. *Review of Managerial Science*, 14: 959-1007.
- Hossain, S. ve Wang, J. J. (2022). Abnormal audit fees and audit quality: Australian evidence. *Australian Journal of Management*, 03128962221093831.
- Houghton, K. A. ve Jubb, C. A. (2003). The market for financial report audits: Regulation of and competition for auditor independence. *Law ve Policy*, 25(3): 299-321.
- Hussey, R. (1999). The familiarity threat and auditor independence. *Corporate governance: an international review*, 7(2): 190-197.
- Ianniello, G. (2012). Non-audit services and auditor independence in the 2007 Italian regulatory environment. *International Journal of Auditing*, 16(2): 147-164.
- Indah, S. N. M. (2022). The effect of auditor competence and independence on audit quality. *Indonesia Auditing Research Journal*, 11(4): 162-173.
- Irmawan, Y., Hudaib, M. ve Haniffa, R. (2013). Exploring the perceptions of auditor independence in Indonesia. *Journal of Islamic Accounting and Business Research*, 4(2): 173-202.
- İnam, B. (2007). Denetim Mesleğinde Etik, Bağımsızlık ve Sarbanes-Oxley Kanunu Sonrası Gelişmeler. *Yüksek Lisans Tezi (yayımlanmamış)*, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Ankara, 184 s.

- İven, M. (2019). Bağımsız denetim kuruluşlarınca yayınlanan şeffaflık raporlarının denetim kalitesi üzerine etkisi. *Yüksek Lisans Tezi (yayımlanmamış)*, Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Nevşehir, 169 s.
- Jian K. S., Shi K. H., Ying L. R., Li K. L. ve Chiang Q. V. (2012). *An Investigation into Big 4 Auditing Companies in Malaysia: Factors That Affect Auditor Independence. Araştırma Projesi*, Unuversiti Tunku Abdul Rahman, Malezya.
- Kaçmaz, D. (2019). Denetim kalitesi ve rotasyon: ülkemizde algılanması. *Yüksek Lisans Tezi (yayımlanmamış)*, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Muhasebe Bilim Dalı, İstanbul, 68 s.
- Kaçmaz, D. ve Türel, A. (2021). Audit quality and rotation: perception in Turkey. *Istanbul Management Journal*, 91: 109-122. <http://doi.org/10.26650/imj.2021.91.005>
- Kakaşçı, M. (2017). Muhasebe denetimde etik sorunu; Etik ilkelerin dış denetim kalitesi ve güvenilirliği üzerine etkisi. *Yüksek Lisans Tezi (yayımlanmamış)*, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı, Bursa, 147 s.
- Kalite Yönetim Standardı 2 (KYS2 Denetim Kalitesinin Gözden Geçirilmesi), (2022). <https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/KKS/KYS%202.pdf>, KGK, (24.07.2023)
- Kandemir, T. ve Akbulut, H. (2013). Bağımsız denetimin etkinliğinde denetimden sorumlu komitenin rolü: Türkiye'deki bağımsız denetim firmalarına yönelik bir araştırma. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 9(20): 37-55.
- Kaplan, S. E., ve Mauldin, E. G. (2008). Auditor rotation and the appearance of independence: Evidence from non-professional investors. *Journal of Accounting and Public Policy*, 27(2): 177-192.
- Karacan, S. ve Uygun R. (2012). *Denetim ve Raporlama*. Umuttepe Yayınları, Kocaeli.
- Karakaş, A. (2008). Dış Denetçilerin Bağımsızlığına İlişkin Düzenlemeler ve Bu Düzenlemelerin Yeterliliğinin Tespitine Yönelik Bir Pilot Araştırma. *Yüksek Lisans Tezi (yayımlanmamış)*, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Muhasebe Bilim Dalı, İstanbul, 161 s.
- Karasar, N. (2016). *Bilimsel Araştırma Yöntemi*. Nobel Akademik Yayıncılık, 30. Baskı, Ankara.
- Kardeş Selimoğlu, S. ve Tiğre, G. (2021). Muhasebe mesleğinde bağımsızlık standardı ile Bütünleştirilmiş Yeni Etik Kuralların Uluslararası ve Ulusal karşılaştırmalı analizi (IFAC-KGK-TÜRMOB). *İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 4(1): 21-36.
- Kaya, A. (2022). Denetim firması ve denetçi rotasyonunun bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi: BIST şirketlerine yönelik bir uygulama. *Doktora Tezi (yayımlanmamış)*,

Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Adana, 201 s.

- Kayrak, M. (2015). Denetim başarısızlığı kavramı: nedenleri, sonuçları ve çözüm önerileri. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(2): 91-103.
- Kestane, A. (2022). Denetçi niteliklerinin bağımsız denetim kalitesi üzerindeki rolü: Hatay ilinde bir uygulama. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 24(MODAVICA Özel Sayısı): 331-352.
- Kınay, B. ve Ciğer, A. (2021). Denetim piyasası yoğunlaşma analizi: Türkiye denetim piyasası. *VI. International Symposium on Accounting and Finance ISAF 2021*: 213-219.
- Kousay, S. ve Hussein, K. (2014). Auditors perceptions on impact of mandatory audit firm rotation on auditor independence evidence from Bahrain. *Journal of Accounting and Taxation*, 6(1): 1-18.
- Köse, Y. ve Ertan, S. (2016). Türkiye'de bağımsız denetçilik ve bağımsız denetçinin sorumluluğu. *International Journal of Management Economics ve Business*, 12: 290-307.
- Kurtuluş, K. (2010). *Araştırma Yöntemleri*. Türkmen Kitapevi, İstanbul.
- Law, P. (2008). An empirical comparison of non-Big 4 and Big 4 auditors' perceptions of auditor independence. *Managerial auditing journal*, 23(9): 917-934.
- Maines, L. A., Palepu, K., Schrand, C. M., Skinner, D. J. ve Vincent, L. (2001). SEC auditor independence requirements. *Accounting Horizons*, 15(4): 373-386.
- Malhotra, N. K. ve Dash, S. (2011). *Marketing research: An applied orientation*. (6th ed., p. 94 8) . New Delhi: Pearson Education.
- Martani, D., Rahmah, N. A., Fitriany, F. ve Anggraita, V. (2021). Impact of audit tenure and audit rotation on the audit quality: Big 4 vs non big 4. *Cogent Economics ve Finance*, 9(1): 1901395.
- Meral, E. (2019). Ücretin denetim bağımsızlığı üzerindeki etkisi. *Yüksek Lisans Tezi (yayımlanmamış)*, Işık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Denetimi Bilim Dalı, İstanbul, 98 s.
- Mohamed, D. M. ve Habib, M. H. (2013). Auditor independence, audit quality and the mandatory auditor rotation in Egypt. *Education, Business and Society: Contemporary Middle Eastern Issues*, 6(2): 116-144.
- Muslim, M., Ahmad, H., Rahim, S. ve Arpelu, M. F. (2020). Client Pressures, Audit Tenure to Audit Quality: Moderation of Auditor Independence. *Journal of Auditing, Finance, And Forensic Accounting*, 8(2): 67-75.



- Omri, M. A. B. ve Akeimi, N. A., (2021). Attributes of Perceived Auditor Independence in Saudi Arabia. *International Journal of Economics, Management and Accounting*, 2021, 29.1: 243-272.
- Omondi, H. M. (2017). Internal factors influencing external auditors independence in Kenya. *Yüksek Lisans Tezi (yayımlanmamış)*, KCA University.Kenya, 71 s.
- Özdamar, K. (2004). *Paket programlar ile istatistiksel veri analizi (çok değişkenli analizler)*, Kaan Kitabevi, Eskişehir.
- Özger S. (2019). Bağımsız denetimde zorunlu rotasyonun denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesine etkisi: Bağımsız Denetçilerin algısına yönelik bir araştırma. *Yüksek Lisans Tezi (yayımlanmamış)*, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Burdur, 153 s.
- Özger, S. ve Tuğay, O. (2020). Bağımsız Denetimde Zorunlu Rotasyonun Denetçi Bağımsızlığı ve Denetim Kalitesine Etkisi ve Rotasyon ile Denetim Kalitesi Arasındaki İlişkide Denetçi Bağımsızlığının Aracılık Rolü: Bağımsız Denetçilerin Algılarına Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (87): 33-52.
- Özgül, R. (2019). Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetime tabi firmaların denetim kalitesi algılarının incelenmesi ve Türkiye genelinde bir uygulama. *Doktora Tezi (yayımlanmamış)*, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, İşletme Bilim Dalı, Konya, 187 s.
- Patel, C. ve Psaros, J. (2000). Perceptions of External Auditors' Independence: Some Cross\_Cultural Evidence. *The British Accounting Review*, 32(3): 311-338.
- Paulien, H. (2017). Perceptions of Auditor's Independence in Private Companies. *Yüksek Lisans Tezi (yayımlanmamış)*, Universiteit Gent.
- Rahmina, L. Y. ve Agoes, S. (2014). Influence of auditor independence, audit tenure, and audit fee on audit quality of members of capital market accountant forum in Indonesia. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 164: 324-331.
- Ratzinger-Sakel, N. V. (2013). Auditor fees and auditor independence—Evidence from going concern reporting decisions in Germany. *Auditing: A Journal of Practice ve Theory*, 32(4): 129-168.
- Rochmatilah, S., Susanto, B. ve Purwantini, A. H. (2021). The Effect of Audit Fee, Auditor Rotation, Auditor Firm Reputation, and Auditor Specialization on Audit Quality. *JIFA (Journal of Islamic Finance and Accounting)*, 4(1): 26-40.
- Said, K. ve Khasharmeh, H. (2014). Auditors perceptions on impact of mandatory audit firm rotation on auditor independence Evidence from Bahrain. *Journal of Accounting and Taxation*, 6(1): 1-18.
- Savaş, E. (2021). Bağımsız denetim firmaları perspektifinden bağımsız denetimde kalite ve etik. *Yüksek Lisans Tezi (yayımlanmamış)*, Kırklareli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Kırıkkale, 237 s.

- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, *T. C. Resmî Gazete*, 29363, 22 Mayıs 2015.
- Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, *T. C. Resmî Gazete*, 28691, 28 Haziran 2013.
- Shockley, R. A. (1981). Perceptions of auditors' independence: An empirical analysis. *Accounting Review*, 56(4) :785-800.
- Sönmez Çakır, F. (2020). *Kısmi en küçük kareler yapısal eşitlik modellemesi (PLS-SEM) SmartPLS 3.2. Uygulamaları*. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Sönmez V. ve Alacapınar G. F. (2018). *Örneklendirilmiş Bilimsel Araştırma Yöntemleri*. Anı Yayıncılık, 6. Baskı, Ankara.
- Stettler, H. F. (1980). Two Proposals For Strengthening Auditor Independence. *MSU Business Topics*, Winter 1980: 77-81. (Çeviren: Tuğrul Dirimtekin)
- Sucher, P. ve Bychkova, S. (2001). Auditor independence in economies in transition: a study of Russia. *European accounting review*, 10(4): 817-841.
- Suseno, N. S. (2013). An empirical analysis of auditor independence and audit fees on audit quality. *International Journal of Management and Business Studies*, 3(3): 82-87.
- Şavlı, T. (2016). Türkiye’de bağımsız denetimde rotasyon: düzenlemeler, uygulamalar, ve öneriler. *Mali Çözüm Dergisi*, Mart-Nisan 2016, (26): 37-57.
- Şenyiğit, Y. ve Zeyinoğlu, E. (2015). Zorunlu denetçi rotasyonunun denetim kalitesi üzerine etkileri: literatür araştırması. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi*, 25(77): 79-98.
- Quick, R. ve Warming-Rasmussen, B. (2009). Auditor independence and the provision of non-audit services: Perceptions by German investors. *International journal of auditing*, 13(2): 141-162.
- Önal, Z. (2020), Gönüllü denetçi rotasyonlarının denetim kalitesi üzerine etkileri, *Yüksek Lisans Tezi (yayımlanmamış)*, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Muhasebe Bilim Dalı, İzmir, 97 s.
- Tang, F., Lijun R. ve Ling Y. (2017). Does regulator designation of auditors improve independence?. *Managerial Auditing Journal*, 32(1): 2-18.
- Tarhan Mengi, B. (2013). Bağımsız denetimin vekâlet teorisindeki yeri. *World of Accounting Science*, 15(1): 97-108.
- Tepalagul, N. ve Lin, L. (2015). Auditor independence and audit quality: A literature review. *Journal of Accounting, Auditing ve Finance*, 30(1): 101-121.

- Teoh, S. H. (1992). Auditor independence, dismissal threats, and the market reaction to auditor switches. *Journal of accounting research*, 30(1): 1-23.
- Tuan, K. (2019). Bağımsız denetim firması rotasyonu ve denetim kalitesi. *Hacettepe University Journal of Economics ve Administrative Sciences/Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 37(4): 703-719.
- Türk Ticaret Kanunu, *T. C. Resmî Gazete*, Kanun numarası: 6102, 13 Ocak 2011.
- Ulusoy, Y. (2005). Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetimin Fonksiyonları ve Denetçi Bağımsızlığı. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(2): 265-300.
- Umut, E. İ. (2017). Yatırım fonlarının mali tablolarına ilişkin denetçi görüşleri ile denetçi rotasyonu arasındaki ilişki. *World of Accounting Science*, 19(3): 671-695.
- Usul, H. (2013). *Bağımsız Denetim*. (1. Baskı), Detay Yayıncılık, Ankara.
- Vanasco, R. R., Skousen, C. R. ve Santagato, L. R. (1997). Auditor independence: an international perspective. *Managerial Auditing Journal*, 12(9): 498-505.
- Windmüller, R. (2000). The auditor market and auditor independence. *European Accounting Review*, 9(4): 639-642.
- Wines, G. (2011). Auditor independence: Shared meaning between the demand and supply sides of the audit services market?. *Managerial auditing journal*, 27(1): 5-40.
- Yahaya, O. A. ve Onyabe, J. M. (2022). Do audit fee and auditor independence influence audit quality. *Asian Journal of Finance and Accounting*, 14(1): 66-80.
- Yakar, S. (2015). Denetim kalitesinde denetim komitesinin etkinliği. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 14(54): 251-263.
- Yalcin, N. (2018). Zorunlu rotasyonun bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi: literatür değerlendirmesi. *Artibilim: Adana Bilim ve Teknoloji Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(2): 1-21.
- Yalçın, N. (2018). Zorunlu denetim firması rotasyonunun bağımsız denetim kalitesine etkisi: Borsa İstanbul'da bir uygulama. *Doktora Tezi (yayımlanmamış)*, *Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Osmaniye*, 228 s.
- Yavuz, M. (2011). Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler üzerinde kamu denetimi ve gözetimi. *Mali Çözüm Dergisi*, 107(2011): 147-162.
- Yen, N. T. H., Thuy, V. H. N., Tien, N. H. ve Anh, D. B. H. (2019). Enhancing auditors' independence in auditing enterprises in Vietnam. *Cogent Economics ve Finance*, 7(1): 2-16.

- Yükçü, S. ve Anlı, S. (2021). Hediye, denetçi, bağımsızlık sarmalı. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute*, 65: 1-12. <https://doi.org/10.26650/MED.894559.1-12>.
- Yükçü, S. ve Gelirlioğlu, M. (2020). Devlet ve özel sektör ayrımında denetçi bağımsızlığı. *İzmir YMMO Dergisi*, 2(2): 1-26.
- Zhang, Y., Zhou, J. ve Zhou, N. (2007). Audit committee quality, auditor independence, and internal control weaknesses. *Journal of accounting and public policy*, 26(3): 300-327.

## EKLER

### Ek 1: Anket Formu

#### BAĞIMSIZ DENETİMDE BAĞIMSIZLIK ve KALİTE ALGISI: BAĞIMSIZ DENETÇİLER ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA

Değerli Katılımcı,

Bu anket formu, Bartın Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı'nda bağımsız denetçilerin denetimde bağımsızlık ve kalite algıları üzerine yapılan doktora tezi için hazırlanmıştır. Bu bağlamda bağımsız denetçilerin görüşleri alınacaktır. Anket sorularına vermiş olduğunuz cevaplar tamamen akademik ve bilimsel amaçlara yönelik olarak kullanılacak ve vereceğiniz cevaplar kesinlikle gizli tutulacaktır. Vereceğiniz samimi cevaplarla çalışmamıza katkı sağlayacağınız için şimdiden teşekkür eder, saygılarımızı sunarız.

Hasan YAVUZ - [hyavuz@bartin.edu.tr](mailto:hyavuz@bartin.edu.tr)

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Yaşar ÖZ - [yasaroz@bartin.edu.tr](mailto:yasaroz@bartin.edu.tr)

#### A-Araştırmaya katılanlara ilişkin tanımlayıcı bilgiler

<b>Cinsiyetiniz</b>	<input type="checkbox"/> Kadın <input type="checkbox"/> Erkek
<b>Yaşınız</b>	<input type="checkbox"/> 30 ve altı <input type="checkbox"/> 31 – 40 yaş arası <input type="checkbox"/> 41 – 50 yaş arası <input type="checkbox"/> 51 – 60 yaş arası <input type="checkbox"/> 61 ve üstü
<b>Öğrenim Durumunuz</b>	<input type="checkbox"/> Lisans <input type="checkbox"/> Lisansüstü
<b>Bulduğunuz il</b>	<input type="checkbox"/> Bartın <input type="checkbox"/> Karabük <input type="checkbox"/> Zonguldak <input type="checkbox"/> Kastamonu <input type="checkbox"/> Bolu <input type="checkbox"/> Düzce

	( ) Sinop
<b>Bir denetim firmasına bağlı olarak çalışıyor musunuz?</b>	( ) Evet ( ) Hayır
<b>Kaç yıldır bağımsız denetim yetkisine sahipsiniz?</b>	( ) 1 yıldan az ( ) 1-4 yıl arası ( ) 5-10 yıl arası ( ) 10 yıldan fazla
<b>Unvanınız</b>	( ) Yeminli Mali Müşavir ( ) Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Lütfen düşünceleriniz doğrultusunda, aşağıdaki ifadelere hangi düzeyde katıldığınızı belirtiniz.

**B- Bu bölümde denetimin bağımsızlığını etkilediği düşünülen faktörlerle ilgili ifadeler yer almaktadır.**

<b>Rotasyon Uygulaması (Denetim Firmasının Görev Süresi</b>	<b><u>Kesinlikle Katılmıyorum</u></b>	<b><u>Katılmıyorum</u></b>	<b><u>Kararsızım</u></b>	<b><u>Katılıyorum</u></b>	<b><u>Kesinlikle Katılıyorum</u></b>
Denetim hizmet süresinin uzunluğu, denetçinin tarafsızlığını ve mesleki şüpheciliğini olumsuz etkilediğinden bağımsızlığı zayıflatabilir.	1	2	3	4	5
Denetim firması rotasyonu ile gerçekte denetçi bağımsızlığı artırılabilir.	1	2	3	4	5
Denetim firması rotasyonu ile görünürde denetçi bağımsızlığı artırılabilir.	1	2	3	4	5
Bağımsız denetimde rotasyon uygulayarak yatırımcı güveni artırılabilir.	1	2	3	4	5
Denetim firmasının 7 yıl boyunca, denetim ekibinin de 5 yıl boyunca aynı müşteriyi denetliyor olması denetimin bağımsızlığını etkilemez.	1	2	3	4	5

<b>Denetim Ücreti (Denetim Müşterisi ile Finansal İlişkiler)</b>	<b><u>Kesinlikle Katılmıyorum</u></b>	<b><u>Katılmıyorum</u></b>	<b><u>Kararsızım</u></b>	<b><u>Katılıyorum</u></b>	<b><u>Kesinlikle Katılıyorum</u></b>
Denetim firmasının büyük ölçekli müşterilerini kaybetmeme isteği bağımsız hareket etmesini engelleyebilir.	1	2	3	4	5
Denetim müşterisinin yüksek denetim ücreti ödemesi durumunda, denetim firması kendisini müşterisine karşı bağımlı hissedecektir.	1	2	3	4	5
Denetçilerin ücretlerini denetledikleri işletme ile karşılıklı olarak belirlemesi ve tahsil etmesi denetimin bağımsızlığı açısından etkin çözümdür.	1	2	3	4	5
Bağımsız denetim ücretlerinin düzenleyici kurum veya meslek kuruluşları aracılığıyla ödenmesi bağımsızlığın korunması yönünden gereklidir.	1	2	3	4	5
Denetleyen ile denetlenen arasındaki parasal ilişki bağımsızlığı zedeler.	1	2	3	4	5

<b>Denetim Dışı Hizmetler (Denetim Firmasının Denetim Firmasına Bağımsız Denetim Dışında Sunduğu Hizmetler)</b>	<b><u>Kesinlikle Katılmıyorum</u></b>	<b><u>Katılmıyorum</u></b>	<b><u>Kararsızım</u></b>	<b><u>Katılıyorum</u></b>	<b><u>Kesinlikle Katılıyorum</u></b>
Denetim firmasının, müşterisine aynı zamanda denetim dışında hizmet/hizmetler sunması denetçinin bağımsız hareket etmesini engeller.	1	2	3	4	5
Denetim dışı hizmetlerden alınan ücretlerin, denetimden alınan ücretlerden daha fazla olması, denetimin bağımsızlığını etkilemez.	1	2	3	4	5
Denetçinin denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında danışmanlık	1	2	3	4	5

veya hizmet vermesinin yasaklanması, denetçinin bağımsızlığını olumlu etkiler.					
--	--	--	--	--	--

<b>Rekabet (Bağımsız Denetim Piyasasındaki Rekabet)</b>	<b><u>Kesinlikle Katılmıyorum</u></b>	<b><u>Katılmıyorum</u></b>	<b><u>Kararsızım</u></b>	<b><u>Katılıyorum</u></b>	<b><u>Kesinlikle Katılıyorum</u></b>
Denetim firmaları arasındaki rekabeti azaltıcı önlemler denetimin bağımsızlığını artırır.	1	2	3	4	5
Müşteriyi tutmak için ücret indirimi veya düşük fiyatlandırma yapmak, denetimin bağımsızlığını zayıflatır.	1	2	3	4	5
Denetim firmaları arasındaki rekabetin artması bağımsız raporlama için bir tehdittir.	1	2	3	4	5

<b>Denetim Komitesi (Denetlenen Firmada Denetim Komitesi Bulunması)</b>	<b><u>Kesinlikle Katılmıyorum</u></b>	<b><u>Katılmıyorum</u></b>	<b><u>Kararsızım</u></b>	<b><u>Katılıyorum</u></b>	<b><u>Kesinlikle Katılıyorum</u></b>
Denetlenen şirketteki denetim komitesi üyelerinin alanında uzman olmaları denetimin bağımsızlığını arttırabilir.	1	2	3	4	5
Denetlenen şirkette yetkili ve icracı olmayan yöneticilerden oluşan bir denetim komitesinin olması, denetimin bağımsızlığını olumsuz etkiler.	1	2	3	4	5
Denetim komitesinin hazırladığı raporlar denetimin bağımsızlığına katkı sağlar.	1	2	3	4	5

**C- Bu bölümde bağımsız denetimde kalite algısına yönelik ifadeler yer almaktadır.**



<b>Kalite Algısına Yönelik İfadeler</b>	<b><u>Kesinlikle Katılmıyorum</u></b>	<b><u>Katılmıyorum</u></b>	<b><u>Kararsızım</u></b>	<b><u>Katılıyorum</u></b>	<b><u>Kesinlikle Katılıyorum</u></b>
Türkiye’de bağımsız denetim kalitesi konusunda eksiklikler bulunmaktadır.	1	2	3	4	5
Bağımsız denetim şirketleri ve denetçilerin denetiminden sorumlu bir kurum olan (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu) KGK’nın bulunması denetimde kaliteyi artırmaktadır.	1	2	3	4	5
Uluslararası Muhasebe Standartlarının uygulanması denetimde kaliteyi olumlu etkilemektedir.	1	2	3	4	5
Bağımsız denetçilerin meslek mensubu (YMM, SMMM) olma zorunluluğu denetim kalitesini artırmaktadır.	1	2	3	4	5
Meslek mensuplarının doğrudan yetkilendirilmeyip KGK tarafından yapılacak sınavla yetkilendirilmesi denetimin kalitesini olumlu etkilemektedir.	1	2	3	4	5
Meslek mensuplarından 15 yıllık mesleki tecrübenin aranması, denetim kalitesini artırmaktadır.	1	2	3	4	5
Denetçilerin görevlerini yerine getirdikleri sıradaki kusurlu hareketleri için hukuki ve cezai sorumluluklarının bulunması denetim kalitesini etkiler.	1	2	3	4	5

**D - Bu bölümde bağımsız denetimde bağımsızlık ve kaliteyi artırmaya yönelik bazı öneriler yer almaktadır.**

<b>Bağımsız Denetimde Bağımsızlık ve Kaliteyi Artırmaya Yönelik Öneriler</b>	<b><u>Kesinlikle Katılmıyorum</u></b>	<b><u>Katılmıyorum</u></b>	<b><u>Kararsızım</u></b>	<b><u>Katılıyorum</u></b>	<b><u>Kesinlikle Katılıyorum</u></b>
Denetim ücretlerinin KGK hesabına yatırılıp kurum aracılığıyla <b>ortak bir havuzdan</b> ödenmesini isterim.	1	2	3	4	5

KGK'nın bağımsız denetim faaliyetleri için standart bir <b>ücret tarifesi</b> hazırlamasını isterim.	1	2	3	4	5
Denetim firmasına denetlediği işletmeye <b>denetim dışı hizmetler</b> (vergi danışmanlığı ve vergi denetimi gibi) vermesinin yasaklanmasını isterim.	1	2	3	4	5
<b>Denetim dışı hizmetler için bir ücret tarifesi belirlenmesi</b> ve bu hizmetlerin de KGK gözetiminde yürütülmesini isterim.	1	2	3	4	5
Belirlenecek çeşitli kriterlere göre bağımsız denetim firmalarına <b>müşteri kotası</b> konulmasını isterim.	1	2	3	4	5
KGK tarafından ortak bir <b>bağımsız denetim yazılımının</b> hazırlanıp denetim firmalarında kullanılmasını isterim.	1	2	3	4	5
Hazırlanacak bir sistem aracılığıyla <b>denetim müşterisinin merkezi bir otorite tarafından belirlenmesini</b> isterim.	1	2	3	4	5
Belirlenecek çeşitli kriterler ile <b>denetim firmalarına için kalite endeksi</b> oluşturulmasını isterim.	1	2	3	4	5

Bağımsız denetimde bağımsızlık ve kalite ile ilgili görüş ve önerileriniz varsa belirtiniz.

**Teşekkür ederiz...**

.....  
.....

## ÖZGEÇMİŞ