

ARAŞTIRMA MAKALESİ

**BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN BAĞIMSIZLIK VE KALİTE ALGISI:
BATI KARADENİZ BÖLGESİ ÖRNEĞİ'
INDEPENDENT AUDITORS' PERCEPTION OF INDEPENDENCE
AND QUALITY: THE CASE OF WESTERN BLACK SEA REGION**

Öğr. Gör. Dr. Hasan YAVUZ*

Doç. Dr. Yaşar ÖZ**

Prof. Dr. Metin SABAN***

ÖZ

Çalışmanın amacı, bağımsız denetçilerin denetimin bağımsızlığı ve kalitesi hakkındaki algılarını araştırmaktır. Bu kapsamda Batı Karadeniz bölgesinde bulunan 136 bağımsız denetçiden anket yöntemiyle çalışma verileri toplanmıştır. 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. Öncelikle denetimin bağımsızlığını etkilediği düşünülen ücret, rekabet, denetim dışı hizmetler, rotasyon ve denetim komitesi değişkenleri hakkında bağımsız denetçilerin görüşleri alınmış sonrasında da bu değişkenler ile kalite algısı arasındaki ilişki incelenmiştir. Bağımsız denetçiler; rotasyon uygulamasının ve denetlenen firmada denetim komitesi bulunmasının bağımsızlığı artırabileceği, denetlenen firmaya sağlanan denetim dışı hizmetlerin, yüksek denetim ücretlerinin ve yüksek rekabetin denetimde bağımsızlığı zedeleyebileceği yönünde görüş bildirmiştir. Ayrıca bağımsızlığın rekabet ve rotasyon boyutları ile denetim kalite algısı arasında anlamlı bir ilişki çıkmıştır. Başka bir deyişle denetim piyasasında rekabeti düzenleyen uygulamaların olması ve denetim firmalarına rotasyon uygulanması ile bağımsız denetçilerin denetim kalite algısı arasında anlamlı bir ilişki bulunmuştur.

Anahtar Sözcükler: Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetçi, Denetçi Bağımsızlığı, Denetim Kalitesi

¹ Bu çalışma Bartın Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı'nda Doç. Dr. Yaşar ÖZ danışmanlığında Hasan YAVUZ tarafından "Bağımsız Denetimde Bağımsızlık ve Kalite Algısı: Batı Karadeniz'de Bağımsız Denetçiler Üzerinde Bir Araştırma" başlığı ile tamamlanarak 24.07.2023 tarihinde savunulan Doktora tezinden türetilmiştir.

* Bartın Üniversitesi, Bartın MYO, hyavuz@bartin.edu.tr, ORCID : <https://orcid.org/0000-0002-3541-2270>

** Bartın Üniversitesi, İİBF, yasaroz@bartin.edu.tr, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5290-3768>

*** Bartın Üniversitesi, İİBF, metinsaban@bartin.edu.tr, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7839-1932>

ABSTRACT

The study aims to investigate the perceptions of independent auditors regarding the independence and quality of audits. In this context, the study data were collected through a survey from 136 independent auditors in the Western Black Sea region. Regression analysis was conducted to determine whether there is a significant relationship between the dimensions of rotation, competition, audit fee, non-audit services, and audit committee—which are thought to affect auditors' perceptions of independence—and audit quality. First, the opinions of independent auditors were gathered regarding the variables of fee, competition, non-audit services, rotation, and audit committee, which are considered to affect audit independence. Then, the relationship between these variables and the perception of quality was examined. Independent auditors expressed the view that implementing rotation and an audit committee in the audited firm could enhance independence, while non-audit services provided to the firm, high audit fees, and high competition could undermine independence. Furthermore, a significant relationship was found between the dimensions of competition and rotation concerning independence and the perception of audit quality. In other words, a significant relationship was found between independent auditors' perception of audit quality and the presence of practices regulating competition in the audit market and the implementation of rotation for audit firms.

Keywords: Independent Audit, Independent Auditor, Auditor Independence, Audit Quality

1. GİRİŞ

2000'li yılların başlarında yaşanan muhasebe ve denetim skandalları bağımsız denetim alanında önemli bir dönüm noktası olmuştur. Özellikle bu vakalar sonrasında denetimin bağımsızlığı ve güvenilirliği sorgulanmaya başlamıştır. Piyasaları derinden etkileyen bu olaylar sonrasında doğru ve güvenilir bilgiye olan ihtiyacın önemi bir kez daha ortaya çıkmıştır. Finansal bilgi kullanıcılarının bu ihtiyacını karşılayabilmek için de denetimde bağımsızlık ve kaliteyi sağlamaya yönelik birçok düzenleme yapılmıştır.

Tüm bağımsız denetim standartlarına rağmen bağımsız denetim sisteminin sorunsuz işlediğini söylemek mümkün değildir. Yaşanan muhasebe ve dene-

tim skandalları da bunu tasdik etmektedir. Skandallar sonucunda kamu gözetim kurumlarına duyulan ihtiyaç daha da artmıştır. Türkiye’de de bu ihtiyacı karşılamak için bağımsız denetim sisteminin gözetimini yapmak üzere tek bir otoritenin yetkilendirilmesi yoluna gidilmiştir (Alkan & Türel, 2019, s. 144). 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; uluslararası düzenlemelerle uyumlu bağımsız denetim standartları, bağımsız denetçiler için etik kurallar ile kalite kontrol standartları hazırlamakta ve bağımsız denetim uygulamalarına yön veren çeşitli 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 bağımsızlığı ve kalitesine yönelik olarak yapılan düzenlemeler ve uygulamalar hakkında bağımsız denetçilerin görüşleri oldukça önemlidir.

Yapılan çalışma ile bağımsız denetim alanında yapılan çeşitli düzenlemeler ve uygulamaların (rotasyon, ücret, denetim dışı hizmetler, rekabet ve denetim komitesi) denetimin bağımsızlık ve kalitesi ile ilişkisi araştırılmıştır. Çalışmada 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 geliştirmek amaçlanmıştır.

Çalışmanın hedefleri şöyle sıralanabilir;

- Denetimin bağımsızlığını zedelediği düşünülen değişkenlerin belirlenmesi,
- Denetimin bağımsızlığını artırdığı düşünülen değişkenlerin belirlenmesi,
- Bağımsız denetçilerin denetimin kalitesine yönelik algılarının belirlenmesi,
- Bağımsızlığın rotasyon, ücret, denetim dışı hizmetler, rekabet, denetim komitesi boyutları ile kalite algısı arasında anlamlı bir ilişki bulunup bulunmadığının belirlenmesidir.

Çalışmada temel olarak bağımsızlık algısını etkilediği düşünülen değişkenler ve bu değişkenler ile kalite algısı arasındaki ilişki araştırılmıştır. Bu bağlamda bağımsızlık algısına yönelik literatürde sıklıkla yer alan; rotasyon, denetim ücreti, denetim dışı hizmetler, rekabet ve denetim komite-

si değişkenleri çalışmada kullanılmıştır. 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.

Bağımsızlık ve kalite algısı denetçiler, yatırımcılar, kredi kuruluşları veya finansal bilgi kullanıcıları gibi farklı gruplar üzerinde araştırılmıştır. Bu çalışmalardan Law, 2008; Mohamed & Habib, 2013; Rahmina & Agoes, 2014; Omondi, 2017; Ercan, 2017; Meral, 2019; Özger & Tuğay, 2020; Abidin vd., 2021 bağımsız denetçilerin bağımsızlık algısını araştırırken, Gul (1989) ve Abu Bakar vd. (2005) kredi memurlarının bağımsızlık algısını araştırmıştır. Alleyna ve Devonish, 2006; Almalhuf, 2009; Al-Ajmi ve Saudagaran, 2011 ise bağımsız denetçi ve bilgi kullanıcılarının bağımsızlık algılarını araştırmıştır. Beattie vd., 1999; Adeyemi & Akinniyi, 2011 ise denetleyen, denetlenen ve bilgi kullanıcılarının bağımsızlık algılarını araştırmıştır. Araştırma konusunu oluşturan rotasyon, denetim ücreti, denetim dışı hizmetler, rekabet ve denetim komitesi değişkenlerini kullanarak bağımsızlık ve kalite algısını araştıran ampirik çalışmalar ve sonuçları aşağıda özetlenmiştir.

Rotasyon uygulamasının bağımsızlık ve kalite algısına etkisini araştıran çalışmalar incelendiğinde; Abu Bakar vd., 2005; Alleyna & Devonish, 2006; Almalhuf, 2009; Abu Bakar & Ahmad, 2009; Adeyemi & Akinniyi, 2011; Dart, 2011; Al-Ajmi & Saudagaran, 2011; Mohamed & Habib, 2013; Said & Khasharmeh, 2014; Paulien, 2017; Muslim, 2020; Özger & Tuğay, 2020; Martini, 2021; Kaçmaz & Türel, 2021; Indah, 2022 rotasyon uygulamasının denetimin bağımsızlığı ve kalitesi açısından gerekli olduğu ve uzun görev süresinin bağımsızlık için bir tehdit olabileceği sonucuna ulaşmıştır. Shockley, 1981; Daniels & Booker, 2011; Rahmina & Agoes, 2014; Gülçek, 2016 bağımsız denetçilerin görev süresinin bağımsızlık ve kaliteyi etkilemediği sonucuna ulaşmıştır. Omondi (2017) ise görev süresinin uzaması ile denetimin bağımsızlığı ve kalitesinin artacağı sonucuna ulaşmıştır.

Bağımsız denetim ücretinin, bağımsızlık ve kalite algısına etkisini araştıran çalışmalar incelendiğinde; Beattie vd., 1999; Karakaş, 2008; Almalhuf, 2009; Abu Bakar & Ahmad, 2009; Adeyemi & Akinniyi, 2011; Dart, 2011; Al-Ajmi & Saudagaran, 2011; Ahmad, 2012; Ercan, 2017; Paulien, 2017 denetim ücretinin denetim müşterisi tarafından ödenmesinin ve yüksek bağımsız

denetim ücretlerinin bağımsızlığı zedeleyebileceği sonucuna ulaşılmıştır. Suse-no, 2013; Rahmina & Agoes, 2014; Meral, 2019 ise denetim ücretlerinin yeterli olmadığı, bu durumun bağımsızlık üzerinde bir tehdit oluşturabileceği ve yeterli ücretlerin ödenmesi ile denetim kalitesinin artacağı sonucuna ulaşmıştır.

Denetim dışı hizmetlerden alınan ücretlerin, bağımsızlık ve kalite algısına etkisini araştıran çalışmalar incelendiğinde; Shockley, 1981; Beattie vd., 1999; Canning ve Gwilliam, 1999; Alleyne ve Devonish, 2006; Bodur, 2007; Law, 2008; Quick ve Warming-Rasmussen, 2009; Abu Bakar & Ahmad, 2009; Dart, 2011; Al-Ajmi & Saudagaran, 2011; Ahmad, 2012 denetim firması tarafından denetim müşterisine aynı zamanda denetim dışı hizmetler de sunulmasının denetimin bağımsızlığını ve kalitesini olumsuz etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Gul, 1989 ve Paulen, 2017 ise denetim müşterisine sağlanan denetim dışı hizmetlerin denetçinin bağımsızlığı üzerinde olumlu bir etkisi olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Bağımsız denetim piyasasındaki rekabetin, bağımsızlık ve kalite algısına etkisini araştıran çalışmalar incelendiğinde; Shockley, 1981, Abu Bakar vd., 2005; Alleyne & Devonish, 2006; Law, 2008; Almalhuf, 2009; Abu Bakar ve Ahmad, 2009; Al-Ajmi ve Saudagaran, 2011; Ercan, 2017 denetim piyasasındaki yüksek rekabetin bağımsızlık açısından bir tehdit olabileceği sonucuna ulaşmıştır. Gul (1989) ise rekabetin denetçi bağımsızlığını olumlu etkilediği sonucuna ulaşmıştır.

Denetim komitesinin, bağımsızlık ve kalite algısına etkisini araştıran çalışmalar (Abu Bakar vd., 2005; Karakaş, 2008; Almalhuf, 2009; Abu Bakar & Ahmad, 2009; Omondi, 2017; Paulin, 2017) incelendiğinde; denetlenen firmada denetim komitesi bulunmasının denetimin bağımsızlığı ve kalitesini artırdığı sonucuna ulaşılmıştır.

Bağımsızlık ve kalite algısına ilişkin olarak yapılan ampirik araştırma sonuçları değişkenler hakkında ortak bir görüşün olmadığını göstermektedir. Araştırma konusunu oluşturan değişkenlerden denetim komitesi dışında tüm değişkenlerin bağımsızlık ve kalite algısına etkisine yönelik olarak farklı sonuçların çıktığı görülmektedir. Bu durum konunun farklı bölgelerde farklı örneklemeler üzerinden araştırılması için teşvik edici olmuştur.

Bağımsız denetim paydaşlarının bağımsızlık ve kalite ile ilgili algılarını araştıran ulusal ve uluslararası çalışmalar incelendiğinde; konu farklı örnek-

lemler 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 & 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. 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.

2. DENETÇİ BAĞIMSIZLIĞI VE DENETİM KALİTE ALGISI

Denetçi bağımsızlığı, denetim kalitesi üzerinde etkili olduğu için önemlidir. Denetim kalitesi, literatürde (DeAngelo, 1981, s. 186) “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, s. 112-113; Tepalagul ve Lin, 2015, s. 102). Denetim kalitesi, denetim mesleğinin en önemli konularından biridir. Denetçi, mevcut önemli yanlışlıkları tespit edip raporlayabiliyorsa, denetim sürecinin daha kaliteli olduğu kabul edilir (Mohamed & Habib, 2013, s.116).

Bağımsızlıkla ilgili tanımlara bakıldığında; esasta (gerçekte) ve şekilde (görünüşte) bağımsızlık olmak üzere ikiyi ayrıldığı görülmektedir. KGK tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde bağımsızlık tanımları şöyledir: “Esasta bağımsızlık; denetçinin dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik içinde hareket etmesini teminen, mesleki muhakemesini olumsuz etkileyebilecek tesirlerden arı olarak görüş açıklamasıdır. 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 & Beattie, 2004, s. 120). Görünüşte bağımsızlık denetçinin objektif olduğu ve müşterideki finansal bir çıkardan etkilenmediği yönündeki kamuoyu algısıdır. Gerçekte bağımsızlık, SEC (ABD Menkul Kıymetler Borsası) tarafından denetçinin herhangi bir önyargıdan yoksun zihinsel durumu olarak tanımlanmıştır (Ghosh vd., 2009, s. 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 & Habib, 2013, s. 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, s. 1). 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, s. 265). Yapılan tanımlamalarda bağımsızlığın genel

hatları çizilmiş, bağımsızlığın gerektirdiği davranışların neler olduğu ve bağımsızlıkla çelişen durumların neler olduğundan bahsedilmiştir.

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, s. 141). Denetçi bağımsızlığı, güvenilir finansal tabloların bir girdisi olduğu için arzu edilir. Başka bir deyişle, denetçi bağımsızlığı denetimin kalitesini artırır, bu da finansal tabloların güvenilirliğini artırır (Maines vd, 2001, s. 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 çözümlenmesi gerekmektedir (Stettler, 1980, s. 80-81).

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 ulaşabileceklerdir.

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

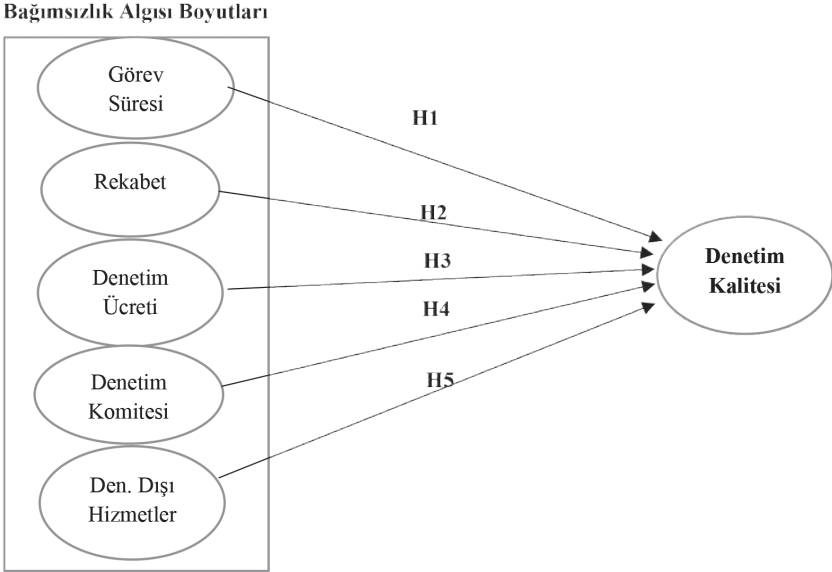
Literatürdeki kalite kavramları incelendiğinde; “beklentilerin karşılanması, ihtiyaçların giderilmesi ve standartların yükseltilmesi” gibi hususlardan bahsedilmektedir. İnsanların beklenti ve ihtiyaçlarının artmasıyla birlikte kalite, mal ve hizmetlerde aranan en önemli kriter olmuştur. Bağımsız denetim 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

muhasabe sistemindeki uygunsuzlukları belirleyip ilgililere sunmaktır (Savaş, 2021, s. 41). 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 s. 11). Kaliteli bir denetim hizmetinin ve üstlenilen sorumluluğun gereği olarak denetçiler bağımsızlık ve tarafsızlıktan ödün vermemelidirler (Aykan & Bilen, 2018, s. 246). Bağımsız denetimden beklenen faydaların sağlanabilmesi ve denetim faaliyetlerinde belli bir kalite seviyesine ulaşabilmek için bağımsızlığı tehdit eden unsurlar çok iyi analiz edilip bağımsız denetçinin objektif karar vermesine engel olacak tehditler ortadan kaldırılmalıdır. Bağımsız denetçi hiçbir etki altında kalmadan denetim raporunu hazırlayıp sunabilmelidir. Örneğin denetçi ücret, rekabet, denetim dışı hizmetler, görev süresi ve denetim komitesi gibi hiçbir değişkenin etkisi altında kalmadan karar verebilmelidir.

3. YÖNTEM

3.1. 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 alguları ölçülmüştür. Başka bir ifadeyle, 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 denetim firması tarafından denetim müşterisine 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 Şekil 1'deki gibi gösterilebilir.



Şekil 1. Araştırma Modeli

Çalışmanın temelini bağımsızlık algısı oluşturduğu için anket ifadeleri ağırlıklı olarak bağımsızlıkla ilgili olan değişkenler (rotasyon, denetim ücreti, denetim dışı hizmetler, denetim komitesi ve rekabet) hakkında olmuştur. Anket ifadeleri hazırlanırken Beattie vd. (1999), Almalhuf (2009), Jian vd. (2012), Omondi (2017), Özger (2019) ve Doğan (2019)'un çalışmalarındaki ölçeklerden yararlanılmıştır. Anket sorularının kapsam geçerliliği, Türkiye'deki bağımsız denetim kültürü ve mevzuatına uygunluğu konusunda denetim alanında uzman akademisyenlerin, bağımsız denetçilerin, bağımsız denetim dernek başkanlarının ve KGK'dan bir uzman personelin görüşleri alınarak onaylanmıştır. Uzmanlar farklı dillerden Türkçeye çevrilmiş olan ifadelerin anlaşılabilirliği hakkında görüş belirtmişler ve tam anlaşılabilirlik sağlandığında anket soruları netleştirilmiştir. Araştırmada kullanılan anket formu, Bartın Üniversitesi, Sosyal ve Beşeri Bilimler Etik Kurulunun 23.11.2022 tarihinde alınan 27 nolu kararı ile uygun görülmüştür.

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 kullanılmıştır. Verilerin

analizi için IBM SPSS (Statistical Packages for the Social Sciences) istatistik paket programı kullanılmıştır.

3.2. Örneklem ve Veri Toplama

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 yapılırlar ve sonuçlar sadece bu evrene genelle- nebilir (Karasar, 2016, s. 147).

Çalışmanın ana kütlelerini, KGK tarafından yetkilendirilen ve KGK res- mi sicilinde Batı Karadeniz bölgesinde kayıtlı bulunan bağımsız denetçiler oluşturmaktadır. Çalışma evreninde veri toplamaya başlandığı dönem (Ka- sım 2022) itibarıyla, Bartın'da 14, Zonguldak'ta 47, Karabük'te 29, Kasta- monu'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, s. 53). Küçük bir popülasyon ve veriye ulaşım nispeten kolay olması ne- deniyle tam sayım tercih edilmiştir. Araştırma verilerinin toplanabilmesi için öncelikle yakın illerde bulunan denetçilerin ofislerine giderek anket formu verilip anketi doldurmaları istenmiştir. Yüz yüze görüşülemeyen denetçiler için de bölgede bulunan illerin (SMMM) Serbest Muhasebeci Mali Müşa- virler Odalarının başkanları ile görüşülerek bağımsız denetim yetkisi almış olan meslek mensuplarının şahsi iletişim bilgileri istenmiştir. İletişim bilgi- leri alınan denetçiler aranarak anket hakkında kısaca bilgi verildikten sonra hazırlanan anket formunu çevrimiçi (online) olarak doldurmaları istenmiştir. Araştırma kapsamında 195 kişilik çalışma evreninin tamamına ulaşılmaya çalışılmıştır. İletişim bilgileri paylaşılmayan bağımsız denetçilerin ofis tele- fonlarına ulaşılmıştır. Şahsi telefonundan ve işyeri telefonundan ulaşılamayan denetçilere de anket formu e posta ile gönderilmiştir. Telefonla ulaşılamayanlar, ulaşıldığı halde ankete katılmak istemeyenler ve iş yoğunluğu gibi neden- lerle ankete katılmak istemeyenler dışında toplam 136 bağımsız denetçiden anket verisi toplanmıştır. Ulaşılan rakam çalışma evreninin yaklaşık %70'ini oluşturmaktadır. Ulaşılan rakam istatistiki olarak araştırma için gerekli olan minimum örneklem büyüklüğü için yeterli görülmüştür.

Bağımsız denetçilerin iş yoğunluğunun fazla olması, Türkiye'de bulunan

tüm bağımsız denetçilere ulaşmanın zaman ve maliyet yönünden mümkün olmaması gibi nedenlerle çalışma verileri Batı Karadeniz bölgesi ile sınırlı tutulmuştur. Çalışmada bağımsız denetimin en önemli paydaş grubu olan denetçilerin bağımsızlık ve kalite algıları araştırılmıştır.

3.3. Bulgular

3.3.1. Veri Analizi

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 verilerin faktör analizine uygun olduğunu göstermiştir (KMO= 0,71>0,70; Barlett Sphericity (χ^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 güvenilirliğini test etmek için ise Cronbach alfa iç tutarlılık katsayıları hesaplanmıştır.

Tablo 1. 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	0,87	0,77	0,87	0,09
DDH3	0,878				

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 incelenecek olursa; 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 üzerinden 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 1'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).

Tablo 2. Korelasyon Değerleri ve Fornell-Larcker Ayrışma Geçerliliği Katsayıları

	Rotasyon	Ücret	D. Dışı Hizmet	Rekabet	Denetim Komitesi	Kalite
Rotasyon	0,77					
Ücret	,233**	0,71				
Denetim Dışı Hizmet	,240**	,209*	0,88			
Rekabet	,274**	,423**	,301*	0,75		
Denetim Komitesi	,300**	,185*	,209*	,262**	0,74	
Kalite	-,261**	0,031	0,124	,215*	0,091	0,77

Tablo 2 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 2'deki diğer değerler korelasyon katsayılarıdır ve (**) çift yıldızlı olanlar 0,01 ve (*) tek yıldızlı olanlar 0,05 anlamlılık seviyesinde önemli/anamlı korelasyon olduğunu vermektedir.

Tablo 3. Normal Dağılım Sonuçları

	Rotasyon	Ücret	D.Dışı Hiz.	Rekabet	Denetim Komitesi	Kalite
Veri	136	136	136	136	136	136
Eksik Veri	0	0	0	0	0	0
Çarpıklık	-0,769	-0,179	-0,591	-0,632	-0,419	0,012
Çrplk. std hata	0,208	0,208	0,208	0,208	0,208	0,208
Basıklık	0,517	-0,107	-0,405	0,629	0,157	0,651
Bsklk. std hata	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.

3.3.2. Tanımlayıcı İstatistikler

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.

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 yöneltilmiştir. 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 edilen 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 4. Değişkenlere İlişkin Ortalama ve Standart Sapmalar

	Min.	Maks.	Ortalama	St. Sapma	Çarpıklık	Basıklık
Rotasyon	1,5	5	3,6526	0,75411	-0,769	0,517
Ücret	1	5	3,4136	0,79604	-0,179	-0,107
D. Dışı Hiz.	1	5	3,6103	0,92635	-0,591	-0,405
Rekabet	1,33	5	3,8431	0,71887	-0,632	0,629
Den. Kom.	1,33	5	3,6054	0,73165	-0,419	0,157
Kalite	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 etkiyeceği 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.

3.3.3. Hipotez Testleri

Regresyon analizi, aralarında ilişki bulunan iki veya daha fazla değişken-den 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, s. 91). Bağımsızlık algısına ilişkin rotasyon, ücret, rekabet, denetim komitesi ve denetim dışı hizmetler boyutlarının denetim kalitesi algısı ile ilişkisini ölçmek için aşağıdaki hipotezler hazırlanmıştır. 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.

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. Bağımsız Denetimde Bağımsızlık ve Kalite Algısı İlişkisi

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

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

Tablo 5 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. Başka bir deyişle, 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 rekabetle ilgili düzenlemelerin bağımsızlığı artıracığını 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. Başka bir deyişle, 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.

4. SONUÇ

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. İlgili araştırmanın anket uygulaması için Etik Kurul Onayı, Bartın Üniversitesi Rektörlüğü Sosyal ve Beşeri

Bilimler Etik Kurulu'nun 23.11.2022 tarih ve 27 nolu toplantısı ile alınmıştır. 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 Akinniyi (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; Beatie vd. (1999), Abu Bakar ve Ahmad (2009), Karakaş (2008), Almalhuf (2009), Dart (2011), Al-Ajmi ve Saudagaran (2011), Adeyemi ve Akinniyi (2011), Raitzinger (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 artıracak veya azaltacak 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 artıracakları 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 bulunmamıştır. Denetlenen firmada denetim komitesi bulunup bulunmasının denetim kalitesini artıracakları veya azaltacaklarına yönelik bir sonuca ulaşılamamıştır. Denetçiler, denetim müşterisi olan firmada denetim komitesi bulunmasa da kalite bir denetim gerçekleştirilebilecekleri görüşündedirler denilebilir.

Analiz sonuçları genel olarak değerlendirildiğinde; rotasyon ve rekabete ilişkin düzenlemelerin bağımsızlık ve kalite açısından önemli ve gerekli olduğu, yüksek denetim ücretinin ve yüksek rekabetin denetimin bağımsızlığı için risk olabileceği, denetim müşterisine aynı zamanda denetim dışı hizmetler sunmanın bağımsızlık için risk olabileceği ve denetlenen firmada denetim komitesi bulunmasının denetimin bağımsızlığını artırabileceği sonuçlarına ulaşılmıştır.

Sonraki çalışmalarda diğer denetim paydaşları olan denetlenen firma yöneticilerinin, ortakların, yatırımcıların vb. grupların birlikte veya ayrı ayrı bağımsızlık ve kalite algıları araştırılabilir. Benzer çalışmalar farklı bölgeler için veya ulusal düzeyde yapılabilir.

KAYNAKÇA

Abu Bakar, A. & Rashid, H. M. A. (2005). Factors Influencing Auditor Independence: Malaysian Loan Officers' Perceptions. *Managerial Auditing Journal*, 20(8), 804-822. Doi: <https://doi.org/10.1108/02686900510619665>

Abu Bakar, A. & Ahmad, M. (2009). Auditor Independence: Malaysian Accountant's Perception. *International Journal of Business and Management*, 4(12), 129-141.

Adeyemi, S. B. & Akinniyi, K. O. (2011). Stakeholders' Perception of the Independence of Statutory Auditors in Nigeria. *Serbian Journal of Management*, 6(2), 247-267. Doi: <https://doi.org/10.5937/sjm1102247a>.

Ahmad, M. B. (2012). *Auditor Independence in Malaysia: The Perceptions of Loan Officers and Professional Investors*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Cardiff Üniversitesi, United Kingdom.

Al-Ajmi, J. & Saudagaran, S. (2011). Perceptions of Auditors and Financial-Statement Users Regarding Auditor Independence in Bahrain. *Managerial Auditing Journal*, 26(2), 130-160. Doi: <https://doi.org/10.1108/02686901111095010>

Aldoğan, M. (2004). *The Impacts of Non-Audit Services (NAS) and Recent Audit Failures on Investors Perceptions of Auditor Independence: Evidence from Türkiye*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi, İstanbul.

Alkan, A. & Türel, A. (2019). Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Bağımsız Denetim Sistemi Üzerindeki Etkinliği. *İstanbul 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, A. A. (2009). *Perceptions of Libyan External Auditor Independence*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Liverpool John Moores Üniversitesi, Birleşik Krallık.

Antle, R. (1984). Auditor Independence. *Journal of Accounting Research*, 1-20.

Atıcı, R. (2020). *Denetçi Rotasyonunun Bağımsız Denetim Kalitesi Üzeri-*

ne Etkisi: Borsa İstanbul'da Bir Uygulama. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Çukurova Üniversitesi, Adana.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği, (2023, 15 Haziran). Ankara Resmi Gazete (Sayı: 28509),

Beattie, V., Brandt, R. & Fearnley, S. (1999). Perceptions of Auditor Independence: UK Evidence. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 8(1), 67-107.

Beattie, V., Fearnley, S. & Brandt, R. (2005). Auditor Independence and Audit Risk: A Reconceptualisation. *Journal of International Accounting Research*, 4(1), 39-71.

Bodur, İ. (2007). *Denetimin Bağımsızlığı*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi, İstanbul.

Büyüköztürk, Ş. (2016). *Sosyal Bilimler için Veri Analizi*. 22. bs. Ankara: Pegem Akademi.

Canning, M. & Gwilliam, D. (1999). Non-Audit Services and Auditor Independence: Some Evidence from Ireland. *European Accounting Review*, 8(3), 401-419.

Castillo-Merino, D., Garcia-Blandon, J. & 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. & 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.

Daniels, B. W. & 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.

DeAngelo, L.E. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3, 183-199.

Doğan B. (2019). *Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun (KGGK) Bağımsız Denetimdeki Etkinliğinin Değerlendirilmesi: TRC*

I Bölgesi Uygulaması. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Hasan Kalyoncu **Üniversitesi**, Gaziantep.

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.

Fearnley, S., Beattie, V. A. & Brandt, R. (2005). Auditor Independence and Audit Risk: A Reconceptualization. *Journal of International Accounting Research*, 4(1), 39-71.

Fearnley, S. & 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.

Firth, M., Rui, O. M. & 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.

Fornell, C. & Larcker, D. F. (1981). Structural Equation Models with Unobservable Variables and Measurement Error: Algebra and Statistics. *Journal of Marketing Research*, 18(3), 382-388. Doi: <https://doi.org/10.1177/002224378101800313>

Ghosh, A. A., Kallapur, S. & 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 and 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*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Nevşehir Hacı Bektaş Veli **Üniversitesi**, Nevşehir.

Hohenfels, D. & Quick, R. (2020). Non-Audit Services and Audit Quality: Evidence from Germany. *Review of Managerial Science*, (14), 959-1007.

Hossain, S. & Wang, J. J. (2022). Abnormal Audit Fees and Audit Quality: Australian Evidence. *Australian Journal of Management*, 48 (3), 596-624. Doi: <https://doi.org/10.1177/03128962221093831>

Indah, S. N. M. (2022). The Effect of Auditor Competence and Independence on Audit Quality. *Indonesia Auditing Research Journal*, 11(4), 162-173.

Jian K. S., Shi K. H., Ying L. R., Li K. L. & 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*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul **Üniversitesi**, İstanbul.

Kaçmaz, D. & Türel, A. (2021). Audit Quality and Rotation: Perception in Türkiye. *Istanbul Management Journal*, (91), 109-122. Doi: <http://doi.org/10.26650/imj>

Karakaş, A. (2008). *Dış Denetçilerin Bağımsızlığına İlişkin Düzenlemeler ve Bu Düzenlemelerin Yeterliliğinin Tespitine Yönelik Bir Pilot Araştırma*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul **Üniversitesi**, İstanbul.

Karasar, N. (2016). *Bilimsel Araştırma Yöntemi*. 30. Bs. Ankara : Nobel Akademik Yayıncılık

Kaya, A. (2022). *Denetim Firması ve Denetçi Rotasyonunun Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi: BIST Şirketlerine Yönelik Bir Uygulama*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Çukurova **Üniversitesi**, Adana.

Kurtuluş, K. (2010). *Araştırma Yöntemleri*. Ankara: Türkmen Kitapevi.

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. & Vincent, L. (2001). SEC Auditor Independence Requirements. *Accounting Horizons*, 15(4), 373-386.

Malhotra, N. K. & Dash, S. (2011). *Marketing Research: An Applied Orientation*. New Delhi: Pearson Education.

Martani, D., Rahmah, N. A., Fitriany, F. & Anggraita, V. (2021). Impact of Audit Tenure and Audit Rotation on the Audit Quality: Big 4 vs Non Big 4. *Cogent Economics and Finance*, 9(1), 1901395. Doi: <https://doi.org/10.1080/23322039.2021.1901395>.

Meral, E. (2019). **Ücretin Denetim Bağımsızlığı Üzerindeki Etkisi.** (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). **Işık Üniversitesi**, İstanbul.

Mohamed, D. M. and 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. and 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.

Omondi, H. M. (2017). *Internal Factors Influencing External Auditors Independence in Kenya.* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). **KCA Üniversitesi**, Kenya.

Önal, Z. (2020). *Gönüllü Denetçi Rotasyonlarının Denetim Kalitesi Üzerine Etkileri.* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.

Özdamar, K. (2004). *Paket Programlar ile İstatistiksel Veri Analizi (Çok Değişkenli Analizler).* Eskişehir: Kaan Yayınevi.

Özger S. (2019). *Bağımsız Denetimde Zorunlu Rotasyonun Denetçi Bağımsızlığı ve Denetim Kalitesine Etkisi: Bağımsız Denetçilerin Algısına Yönelik Bir Araştırma.* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Burdur.

Özger, S. & 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.

Paulien, H. (2017). *Perceptions of Auditor's Independence in Private Companies.* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Universiteit Gent, Belçika.

Rahmina, L. Y. & 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 and Theory*, 32(4), 129-168.

Rochmatilah, S., Susanto, B. & 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.& 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*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). **Kırklareli Üniversitesi**, Kırklareli.

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*. Ankara: Gazi Yayınevi.

Stettler, H. F. (1980). Two Proposals For Strengthening Auditor Independence. *MSU Business Topics*, Winter, 7-81.

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.

Quick, R. & 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.

Tepalagul, N. & Lin, L. (2015). *Auditor Independence and Audit Quality: A Literature Review*. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1), 101-121.