

## Türkiye’deki Bağımsız Denetçilerin Denetim Kalitesini Azaltan Davranışlarının Analizi\*

Reyhan SARIÇİÇEK\*\*

Mehmet AYTEKİN\*\*\*

### ÖZET

Denetim kalitesini azaltan davranışlar denetim kanıtların toplanmasının kalitesini veya kapsamını azaltmak suretiyle denetimin kalitesinin bozulmasına sebep olan bir işlevsiz denetim davranışı türüdür. Bu davranışlar kullanıcıların finansal tablolara olan güveninin azalmasına sebep olur. Bu çalışmada Türkiye’deki bağımsız denetçilerin denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunma düzeylerini tespit etmek ve demografik özelliklerine göre denetim kalitesini azaltan davranışlarının bir farklılık gösterip göstermediği belirlemek amaçlanmıştır. Bu kapsamda Türkiye Kamu Gözetimi Kurumu’ndan yetki almış denetçiler üzerinde anket tekniği kullanılarak elde edilen 319 veri analiz edilmiştir. Yapılan analizler sonucunda Türkiye’deki bağımsız denetçilerin genel olarak denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunma düzeylerinin düşük olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca araştırma kapsamındaki denetçilerin demografik özelliklerine göre (cinsiyet, eğitim ve tecrübe açısından) denetim kalitesini azaltan davranışlarının farklılık gösterdiği görülmüştür.

**Anahtar Kelimeler:** Denetim Kalitesini Azaltan Davranışlar, Denetim Kalitesi, Bağımsız Denetim.

**JEL Sınıflandırması:** M40, M42, M49.

### Analysis of Reduced Audit Quality Behaviors of the Independent Auditors in Turkey

#### ABSTRACT

Reduced audit quality behaviors are some type of dysfunctional audit behavior that causes deterioration of audit quality by reducing the quality or extent of audit evidence. These behaviors reduce the user's confidence in the financial statements. This study aims to determine the reduced audit quality behavior levels of the independent auditors in Turkey and to determine whether there is a difference in the the reduced audit quality behaviors of the auditors according to the demographic characteristics. In this context

319 data obtained by using survey technique from authorized auditors by the Turkey Public Oversight Authority were analyzed. As a result of the analysis the independent auditors in Turkey were found to engage a low level of reduced audit quality behavior in general. In addition, it has been observed that reduced audit quality behaviors differ according to the demographic characteristics of the auditors (in terms of gender, education and experience).

**Keywords:** Reduced Audit Quality Behavior, Audit Quality, Independent Audit.

**Jel Classification:** M40, M42, M49.

\* Bu çalışma “Denetçinin Bireysel Özelliklerinin Denetim Kalitesini Azaltan Davranışlara Etkisi ve Etik Liderliğin İlimlaştırıcı Rolü” başlıklı doktora tezinden türetilmiştir

**Makale Gönderim Tarihi:** 08.09.2019, **Makale Kabul Tarihi:** 25.12.2019, **Makale Türü:** Nicel Araştırma

\*\* Öğr. Gör. Dr., Bandırma Onyedi Eylül Üniversitesi, Bandırma Meslek Yüksekokulu, rsaricicek@bandirma.edu.tr, Araştırma, ORCID ID: 0000-0001-8902-6853.

\*\*\* Doç. Dr., Gaziantep Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, aytekin@gantep.edu.tr, ORCID ID: 0000-0001-5464-0677.

## 1. GİRİŞ

Bağımsız denetim sermaye piyasalarının etkin işleyişinde çok önemli bir rol oynamaktadır. Bağımsız denetim, bir denetçinin yönetim tarafından sunulan finansal raporların doğruluğunun ve güvenilirliğinin tespit edilmesi için yapılan bir çalışmadır. Denetim sürecinde gerçekte nelerin olup bittiğini, süreçlerle en yakından ilgilenen profesyoneller dışında kimse gözlemleyemez (Houghton ve Jubb, 2005:223). Denetim mesleğinin profesyonelleri hariç birçok kimse için soyut olan denetim kavramını, somut bir şekilde anlayabilmek için denetim kalitesi kavramından faydalanılabilir. Denetim kalitesi öz olarak “denetçilerin müşteri işletmenin finansal tablolarındaki önemli yanlışları tespit edebilmesi” olarak ifade edilir. Gelişmiş denetim kalitesi, raporlanan finansal sonuçların doğruluğuna duyulan güveni arttırırken; denetim kalitesinin seviyesinin düşmesi kazanç kalitesinin azalmasına neden olur (Alareeni, 2019:6).

Denetimi icra ederken denetçiler birçok karar almaktadır. Denetçilerin aldıkları bu kararlar denetim kalitesini etkiler ve hatta bazen yanlış görüş bildiren bir denetim raporu düzenlenmesine bile sebep olabilir. Denetim sırasında yanlış karar alınmasına sebep olabilecek davranışlar denetim kalitesini azaltan davranışlar olarak adlandırılır. Bu davranışlara örnek olarak; denetimle ilgili bir konunun araştırılmasında eksik davranılması, belgelerin yüzeysel incelenmesi sonucu karara varma, müşterilerin zayıf açıklamalarını kanıt olarak kabul etmek, denetim için harcanan sürenin eksik raporlanması suretiyle eksik ücret talebi ve denetim sürecinin erken sonlandırılması sayılabilir.

Bu çalışmada, Türkiye’deki bağımsız denetçilerin denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunma düzeylerini tespit etmek ve demografik özelliklere göre denetim kalitesini azaltan davranışların farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amaçlanmıştır. Bu kapsamda Türkiye Kamu Gözetimi Kurumundan yetki almış 319 bağımsız denetçiden anket tekniği kullanılarak elde edilen veri analiz edilmiştir. Yapılan analizler sonucunda Türkiye’deki bağımsız denetçilerin genel olarak denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunmadıkları ve denetçilerin demografik özelliklerine göre denetim kalitesini azaltan davranışların farklılık gösterdiği tespit edilmiştir.

## 2. DENETİM KALİTESİNİ AZALTAN DAVRANIŞLAR

Denetim kalitesini azaltan davranışlar, günümüz denetim firmaları için önemli ve güncel bir konudur. Denetim hatalarının sebebi olarak denetim kalitesini azaltan davranışlar görüldüğünden, dünyanın birçok ülkesinde araştırmacılar bu konuyu yoğun olarak ele almışlardır; Örneğin Amerika Birleşik Devletleri (Malone ve Roberts, 1996); Avustralya (Coram vd. 2008); İngiltere (Willet ve Page, 1996); İrlanda (Otley ve Pierce, 1996a); Kuveyt (Nehme vd. 2016); Malezya (Paino vd., 2012) ve Uganda’da (Kasigwa vd., 2013, Peytcheva ve Gillet, 2012) denetim kalitesini azaltan davranışlara ilişkin çalışmalar yapılmıştır. Nehme (2017:215) denetimde büyük endişe kaynağı olan bu davranışların denetim kalitesini doğrudan veya dolaylı olarak etkilediğini belirtmiştir. Denetçiler denetim kalitesini azaltan davranışları uluslararası itibarlarını tehdit eden bir unsur olarak görmektedir.

Denetim kalitesini azaltan davranışlar, kullanıcıların finansal tablolara olan güvenini olumsuz yönde etkileyen bir işlevsiz denetim davranışı biçimidir (Anugerah vd., 2016:343). Başka bir ifade ile denetim kalitesini azaltan davranışlar, kanıtların toplanmasının kalitesini veya kapsamını azaltarak denetimin kalitesini bozan kasıtlı eylemlerdir (Malone ve Roberts,

1996:49). Denetim kalitesini azaltan davranışlar; denetim için toplanan kanıtların niceliksel veya niteliksel olarak kalitesini düşürmek suretiyle denetim prosedürünün tam yürütülememesi sonucu ortaya çıkar (Herrbach, 2001:790).

Denetim uygulamasında sıkça görülen denetim kalitesini azaltan davranışlar; gerçekten gerekli prosedürleri yerine getirmeksizin denetim aşamalarının erken imzalanması, müşteri açıklamalarının diğer delillerin yerini alması, denetim için harcanan zamanın tamamının ücretlendirilememesi sebebiyle denetim süresinin eksik raporlanması sonucu düşük ücret alınması, müşteri belgelerinin incelemelerinin yüzeysel bir şekilde yapılması, denetim çalışmaları için önyargılı bir örneklem kullanılması, muhasebe ilkelerinin yeterince araştırılmaması ve şüpheli öğelerin yeterince araştırılmaması şeklinde sıralanabilir.

Coram vd. (2008) çalışmalarında denetim prosedürlerinin erken imzalanması ve önyargılı örneklem kullanılması davranışlarıyla denetim kalitesini azaltan davranışları incelemiş ve denetçinin ahlaki yoğunluğun denetimde dolandırıcılık/hile olasılığını azaltabileceğini öne sürmüştür.

Margheim ve Pany (1986) çalışmalarında denetim süresinin eksik raporlanması sonucu düşük ücret alınması ve denetim prosedürlerinin erken imzalanması gibi davranışların, ileriki zamanlar için gerçekçi olmayan bütçelere, uygun olmayan personel performans değerlendirmesine, daha düşük denetim kalitesine ve yasal yaptırımlara maruz kalınmasına neden olabileceğini vurgulamıştır.

Otley ve Pierce (1996b) çalışılan denetim için harcanan sürenin eksik raporlanmasının çoğu denetim firmasının politikalarına aykırı olduğu halde, firma liderliğinin zımni veya açık onayıyla çalışılan bu davranışın kesintisiz devam ettiğini ileri sürmektedir.

Ponemon (1992) ahlaki muhakemesi düşük olan denetçilerin, denetim süresini eksik bildirme davranışında bulunma sıklığının diğerlerine göre daha fazla olduğunu belirtmişlerdir.

Sweeney vd., (2010) çalışmalarında denetçilerin denetim çalışmalarının erken sonlandırılması ve çalışılan ücretli sürenin eksik raporlanması hususlarında da etik yönelimden etkilendikleri sonucuna ulaşmıştır.

Nehme vd. (2016) çalışmalarında çoğunlukla denetçiler tarafından denetim kalitesini azaltan davranışların sergilendiği sonucuna ulaşmışlardır. Ayrıca çalışmada muhasebe mesleğinin doğasından kaynaklanan faktörlere değinilmiş ve denetçilerin, zaman ve bütçe baskısı ile karşı karşıya kaldıklarında kişisel zamanlarında çalışma eğilimi gösterdikleri kanıtlanmıştır.

Smith ve Emerson (2017) denetim kalitesini azaltan uygulamalarının hala meslek önemli bir problemi temsil ettiğini ve stres seviyesinin denetim kalitesini azaltan davranışların üzerinde önemli bir etkisi olduğunu vurgulamıştır.

Espinosa-Pike ve Barrainkua (2016) tecrübesiz denetçilerin ve orta ölçekli denetim firmalarında çalışan denetçilerin denetim kalitesini azaltan davranışları daha çok sergiledikleri; ayrıca firmanın denetim kalitesini azaltmaya yönelik taleplerini müşterilerin taleplerine göre daha etik buldukları sonucuna ulaşmıştır.

Malone ve Roberts (1996) denetçilerin firmalarının denetim kalitesini algılama düzeyleri ve denetçilerin denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulduklarında firmalarının verecekleri cezanın büyüklüğüne ilişkin algılarının denetim kalitesini azaltan davranışların görülme sıklığı ile ters orantılı olduğunu belirtmiştir.

Denetim kalitesini azaltan bu davranışlara ilişkin literatürde yapılan tespitler Tablo 1’de verilmiştir.

**Tablo 1.** Literatürde Denetim Kalitesini Azaltan Davranışları Konu Alan Çalışmalar

Denetim kalitesini azaltan davranış biçimi	Kaynak
Prosedürleri yerine getirmeden denetim aşamalarını erken imzalanması	Margheim ve Pany, 1986; Otley ve Pierce, 1996a; Coram vd., 2008; Sweeney vd., 2010; Nehme vd., 2016; Smith ve Emerson, 2017.
Müşteri açıklamalarının diğer delillerin yerini alması	Otley ve Pierce, 1996a; Willet ve Page, 1996; Sweeney vd., 2010; Smith ve Emerson, 2017
Denetim için harcanan zamanın tamamının ücretlendirilememesi sonucu denetim süresinin eksik raporlanması	Ponemon, 1992; Otley ve Pierce, 1995; Otley ve Pierce, 1996b; Svanberg ve Öhman, 2013; Espinosa-Pike ve Barrainkua, 2016; Nehme vd., 2016.
Müşteri belgelerinin yüzeysel bir şekilde incelemesi	Malone ve Roberts, 1996; Otley ve Pierce, 1996a; Nehme vd., 2016; Smith ve Emerson, 2017.
Önyargılı bir örneklem kullanılması	Willet ve Page, 1996; Coram vd., 2008.
Muhasebe ilkelerinin yeterince araştırılmaması	Otley ve Pierce, 1996a
Şüpheli öğelerin yeterince araştırılmaması	Nehme vd., Malone ve Roberts, 1996; 2016; Smith ve Emerson, 2017

Denetim kalitesini azaltan davranışlar temelde genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun bir kalite incelemesi yapma ihtiyacı ile bununla ilgili maliyetler arasındaki çelişkidir kaynaklanmaktadır (Smith vd.; 2018:739). Denetim kalitesini azaltan davranışlara ilişkin çok sayıda çalışma bu davranışlarla denetçi tarafından algılanan “baskı” arasında bir bağlantı olduğunu göstermiştir. Denetçiler üzerinde oluşan baskılar genel olarak zaman ve bütçe baskıları olarak gruplandırılabilir (Otley ve Pierce, 1996a; Coram vd., 2008) Bu baskılar, denetim şirketlerinin kalite ve maliyetler arasında bir seçim yapmaları gerektiğinde ortaya çıkmaktadır (Smith ve Emerson, 2017:2; Broberg vd., 2017:333). Bütün işletmeler gibi, kâr amacı güden denetim firmaları sağlanan hizmetlerin maliyetlerini en aza indirmeye çalışmaktadır. Ancak denetçilerin, kamuoyunun kendilerine güvenmesini sağlayacak şekilde işlevlerini düzgün bir biçimde yerine getirebilmeleri için, denetim sözleşmesinin maliyetini artıracak yüksek kaliteli denetimler yapmaları gerekir (Espinosa-Pike ve Barrainkua, 2016:11). Kaliteli bir denetim hizmeti vermeye yönelim ve kaliteli bir denetimin getirdiği maliyetlerden kaçış denetim şirketleri için bir ikilem oluşturmakta ve bu ikilem onları bilinçli veya bilinçsiz olarak denetim kalitesini azaltan davranışlar sergilemeye yöneltmektedir.

Bu çalışmada; Türkiye’deki bağımsız denetçilerin denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunma düzeylerini tespit etmek ve demografik özelliklere göre denetim kalitesini azaltan davranışların farklılık gösterip göstermediğini analiz etmek üzere aşağıdaki hipotezler test edilecektir:

H1: Türkiye’deki bağımsız denetçilerin denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunma düzeyleri düşüktür.

H2: Denetçilerin demografik özelliklerine göre denetim kalitesini azaltan davranışlar farklılık göstermektedir.

### 3. MATERYAL VE YÖNTEM

30.06.2018 tarihi itibarıyla Türkiye Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından yetkilendirilmiş Türkiye’de toplam 17.812 Bağımsız Denetçi ve 256 denetim şirketi bulunduğu tespit edilmiştir. Kamu Gözetimi Kurumu web sitesi üzerinden denetim şirketlerinde çalışan personeller tek tek listelenerek toplam denetçi sayısına ulaşılmıştır.

Türkiye’de 30.06.2018 tarihi itibarıyla il bazında bağımsız denetim şirketi sayısı, bu şirketlerde çalışan sorumlu denetçi ve denetçi sayıları KGK verilerinden yararlanılarak Tablo 2’de sunulmuştur. KGK tarafından yetkilendirilmiş 1209’u sorumlu denetçi ve 1530’u denetçi olmak üzere toplam 2739 bağımsız denetim şirketi bünyesinde çalışan bağımsız denetçi bulunmaktadır (www.kgk.gov.tr/30.06.2018). Dolayısıyla araştırma evreni 2739 denetçiden oluşmaktadır. Betimsel araştırmalar için evrenin %10’unu oluşturan sayıda örneklem, mümkün olabilecek en küçük örneklem sayısı olarak dikkate alınır (Özen ve Gül, 2007:415). Bu sayı mevcut araştırma için (2739/10) 274’tür.

**Tablo 2.** Türkiye’de Bağımsız Denetim Şirketi ve Bağımsız Denetçi Sayıları

İl	Şirket Sayısı	Sorumlu Denetçi	Denetçi	Toplam
Adana	2	5	6	11
Ankara	46	199	365	564
Antalya	9	62	34	96
Bursa	14	62	39	101
Çanakkale	1	3	5	8
Denizli	1	4	10	14
Elazığ	1	6	2	8
Eskişehir	1	5	0	5
Gaziantep	11	49	51	100
İstanbul	136	662	841	1503
İzmir	19	82	101	183
Kayseri	3	12	23	35
Kocaeli	1	7	3	10
Malatya	1	2	5	7
Manisa	1	5	1	6
Sakarya	1	7	0	7
Samsun	3	19	27	46
Şanlıurfa	2	6	7	13
Sivas	1	4	6	10
Tekirdağ	1	2	4	6
Zonguldak	1	6	0	6
<b>Toplam</b>	<b>256</b>	<b>1209</b>	<b>1530</b>	<b>2739</b>

Kaynak: (www.kgk.gov.tr/30.06.2018)

Araştırmada veri toplama tekniği olarak anket kullanılmıştır. Araştırmacılar tarafından kolayda örnekleme yöntemi tercih edilmiş ve denetçilerin en yoğun olduğu iller olan İstanbul, Ankara, İzmir ve Gaziantep illerinde yüz yüze görüşme sonrası, diğer illerde ise mail yoluyla anket formları toplanmıştır. Bu kapsamda toplam 323 bağımsız denetçiden anket toplanmış fakat bu anketlerden 4 tanesi eksik ve hatalı doldurulduğu için analiz dışı bırakılmıştır. Böylece analizler, toplam 319 denetçiden elde edilen verilerle yapılmıştır.

Mevcut araştırma için hazırlanan ankette, denetim kalitesini azaltan davranışlara ilişkin ölçekteki sorular önce “Geçen yıl üzerinde çalıştığınız en büyük denetimi düşünerek, benzer bir denetim ortamında sizin düzeyinizdeki bir denetçinin nasıl davranacağına ilişkin aşağıdaki ifadelerle katılım düzeyinizi lütfen belirtiniz” şeklinde sorulmuştur. Daha sonra katılımcının kendisinin aynı durumda nasıl davranacağına ilişkin katılım düzeyi sorulmuştur. Yani ölçekteki sorular denetçilere üçüncü kişi tekniğiyle de sorulmuştur. Bunu yapmadaki amaç üçüncü kişi tekniğini kullanarak daha gerçek verilere ulaşabilmektir. Üçüncü kişi tekniği katılımcıya belli bir olay karşısında üçüncü kişi olan tanıdığının, komşusunun veya iş arkadaşının nasıl davranacağını sorulmasıdır. Bu durumda katılımcı kendisi hakkında sorulduğunda gerçek ve net bir cevap vermekten kaçınacağı konular hakkında kendini kısıtlamadan daha özgür ve gerçekçi yanıtlar verebilir (Kurtuluş, 2010:50).

Bu çalışmada denetim kalitesini azaltan davranışlara ilişkin değişkenin ölçeği Nehme vd. (2016) ve Webb’in (2014) çalışmalarından uyarlanarak 7’li likert tipinde hazırlanmıştır. Araştırmaya katılanlara verilen sorulara ne ölçüde katıldıklarını; 1=Hiç katılmıyorum ... 7=Tamamen katılıyorum şeklinde değerlendirmeleri istenmiştir.

### 3.1. Denetim Kalitesini Azaltan Davranışlar Ölçeği Keşfedici Faktör Analizi

Denetim kalitesini azaltan davranışlara ait ölçeğin yapı geçerliği ve güvenilirliğini test etmek amacıyla öncelikle keşfedici ve doğrulayıcı faktör analizleri, ardından da güvenilirlik analizi yapılmıştır.

**Tablo 3.** Denetim Kalitesini Azaltan Davranışlar Ölçeği KMO ve Bartlett Testi Değerleri<sup>1</sup>

KMO ve Bartlett Testi		
Kaiser-Meyer-Olkin Örnekleme Yeterliliğinin Ölçümü	,910	
Bartlett'in Küresellik Testi	Yaklaşık Ki-Kare	2510,344
	Df	36
	Sig.	,000

<sup>1</sup> Bu çalışmada keşfedici faktör analizi ve veri setine faktör analizi uygulanabilirliğinin test edilmesi amacıyla KMO (Kaiser-Meyer-Olkin) “Örnekleme Yeterliliğinin Ölçümü Testi” ve Bartlett’in (Bartlett's Test of Sphericity) “Küresellik Testi”nden faydalanılmıştır. Faktör analizi için ön şart değişkenler arasında belirli bir korelasyon bulunmasıdır. Bartlett küresellik testi değişkenler arasında yeterli ilişki bulunup bulunmadığını göstermektedir. Bartlett testinin p değerinin 0,05 anlamlılık derecesinden düşük olması değişkenler arasında faktör analizi yapmak için yeterli düzeyde bir ilişki olduğunu gösterir (Sipahi, vd., 2006). Analiz sonucunda Kaiser-Meyer-Olkin Testinin ise 0,50’den büyük çıkması beklenmektedir. (Çokluk vd., 2018). Değer 0,50’den küçük ise analize devam edilemeyeceği belirtilmektedir. Kaiser-Meyer-Olkin testi sonucunda elde edilen değer 0,50 ila 1 arasında olması gerekir. KMO değeri; 0,50- 0,60 arası kötü, 0,60-0,70 arası zayıf, 0,70-0,80 arası orta ve 0,80-0,90 arası iyi ve 0,90 ve üzeri değerlerin “mükemmel” olduğu yorumu yapılmaktadır (Tavşancıl, 2014, Sipahi vd., 2006).

Tablo 3'te görüldüğü üzere KMO testi örneklem yeterlilik değeri 0,910 olduğundan örneklem büyüklüğünün faktör analizi için mükemmel olduğunu göstermektedir. Ayrıca, Bartlett küresellik testinin anlamlı olması ( $p=,000$ ) maddeler arasındaki korelasyon ilişkilerinin faktör analizi için uygun olduğunu işaret etmektedir. Ölçeğe ilişkin maddelerin faktör yükleri<sup>2</sup> ve güvenilirlik katsayıları Tablo 4'te verilmiştir.

**Tablo 4.** Denetim Kalitesini Azaltan Davranışlar Ölçeği Faktör Yükleri

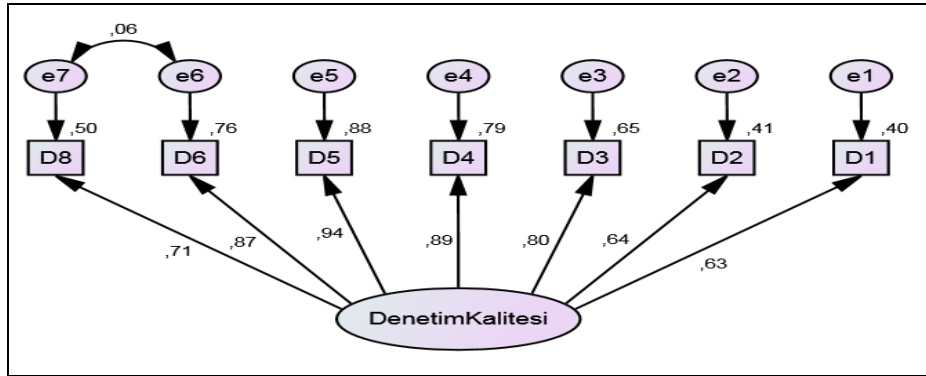
Maddeler	Faktör Yüğü
D1 Denetçi, denetim veya muhasebenin işleyişinden emin olunmamasına rağmen muhasebe tekniğı veya denetimle ilgili bir konunun araştırılmasına eksik (kusurlu) davranabilir.	,675
D2 Denetçi, işletmenin denetimi firmanın genel uygulamalarına göre tamamlanmış fakat müşterinin şüpheli işlemler ve/veya uygulamaları nedeniyle daha fazla zaman ayrılması gerektiğini düşündüğü halde bir denetim işlemini sonlandırabilir.	,694
D3 Denetçi, belgelerin yüzeysel bir incelemesinden sonra denetim çalışma kağıtlarında müşteriyi destekleyen işaretlemeler yapabilir.	,817
D4 Denetçi, zaman bütçe baskısı nedeniyle denetim sırasında müşterilerin zayıf açıklamalarını dahi kanıt kabul edebilir.	,900
D5 Denetçi, denetim çalışma kağıtlarında ihmaller görüldüğü veya denetim işlemi tamamlanmadığı halde denetim işlemini sonlandırabilir.	,915
D6 Denetçi, denetim sırasında bir örneklemden acayip ve olağandışı görünen öğeleri silebilir.	,893
D8 Denetçi, denetim çalışmalarını tamamlamak için kullandığı süreyi eksik rapor edebilir.	,767
<b>Cronbach Alfa Katsayısı (<math>\alpha</math>)</b>	<b>0,940</b>

Tablo 4'te görüldüğü üzere denetim kalitesini azaltan davranışlar ölçeğine ait faktör yükleri yüksek seviyede olup toplam açıklanan varyans ise %68.297'dir. Faktöre ilişkin maddelerden "D7 Denetçi, denetim sırasında örnekleme yer alan bir öğeyi başka bir öğe ile değiştirebilir" ve "D9 Denetçi, destekleyici kanıt toplanması zor olduğunda zayıf olan müşteri açıklamalarını kanıt kabul edebilir" maddelerinin faktör yükleri düşük olduğundan analizden çıkarılmıştır. Tabloda görüldüğü üzere Cronbach Alfa katsayı yüksek ( $\alpha=0.940$ ) seviyede olduğundan ölçeğin iç tutarlılık güvenilirliği yüksektir.

Bu araştırmada keşfedici faktör analizi sonucu elde edilen faktör yapısını doğrulamak amacıyla Doğrulayıcı Faktör Analizi yapılmış ve sonuçları Şekil 1'de verilmiştir.

Doğrulayıcı faktör analizi, gözlenmiş değişkenler ve gizil (örtük) değişkenler arasındaki ilişki için önceden saptanmış bir hipotezi test eden, kullanılacak olan ölçeğin faktörün yapısına uygunluğunu ve faktörlerin modeli açıklamada yeterli olup olmadığını test eden, Yapısal Eşitlik Modeli' ne bağlı bir tekniktir (Suhr, 2006: 4; Yaşlıoğlu, 2017: 75; Büyüköztürk, 2018: 134).

<sup>2</sup> Faktör yük değeri, maddelerin faktörlerle olan ilişkisini açıklayan bir katsayıdır. Maddelerin yer aldıkları faktördeki yük değerlerinin büyük olması beklenir. Genelde, işaretine bakılmaksızın 0.60 ve üstü yük değeri yüksek; 0.30-0.59 arası yük değeri orta düzeyde olarak tanımlanabilir (Büyüköztürk,2002: 473-474).



**Şekil 1.** Denetim Kalitesini Azaltan Davranışlar Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizi

Denetim kalitesini azaltan davranışlar ölçeği doğrulayıcı faktör analizi sonucu ölçeğin faktör yükleri 0,63 ile 0,94 aralığında elde edilmiştir. Fakat ölçeğe ilişkin uyum indeksi değerlerini sağlayabilmek için “Denetçi, denetim sırasında bir örneklemden acayip ve olağandışı görünen öğeleri silebilir” ve “Denetçi, denetim çalışmalarını tamamlamak için kullandığı süreyi eksik rapor edebilir” maddelerinin hata terimleri arasında modifikasyon yapılmıştır. Tablo 5’de ölçeğe ilişkin elde edilen uyum indeksi değerleri verilmiştir.

**Tablo 5.** Doğrulayıcı Faktör Analizi Uyum İndeks Değerleri

	X <sup>2</sup>	Df	CMIN/df	GFI	CFI	TLI	RMSEA
<b>Uyum Değerleri</b>	<b>38,387</b>	<b>13</b>	<b>2,953</b>	<b>0,967</b>	<b>0,984</b>	<b>0,975</b>	<b>0,078</b>
Kabul Edilebilir Uyum			≤ 5	>, 900	>, 950	> 900	≤ ,080
İyi Uyum Değerleri			≤ 3	>, 950	>, 970	>, 950	≤ ,050

Doğrulayıcı faktör analizi uyum indeksi sonuçlarına göre araştırma modelinin teori ile uyumlu olup olmadığına karar verilir. Tabloda 5’te araştırmada kullanılan uyum indekslerine ait “iyi uyum ve kabul edilebilir uyum” değerleri ile araştırmada elde edilen uyum indeksi değerlerine ait sonuçlar verilmiştir. Model uyumu testi için CMIN/df, GFI, TLI ve RMSEA değerleri ölçüt olarak alınmıştır. Bu ölçütlerden; CMIN/df değeri ( $\chi^2/df$ ); tüm modelin uygunluğunu test etmek için kullanılır (Tabachnick ve Fidell, 2007:285). GFI değeri, uyum iyiliği indeksi ve modelin örneklemdaki kovaryans matrisini hangi düzeyde ölçtüğünü göstermektedir (Waltz vd., 2010:176). CFI değeri; karşılaştırmalı uyum indeksidir ve örnek büyüklüğünü de hesaba katmaktadır (Yaşlıoğlu, 2017:81). TLI değeri; normal dağılıma oldukça duyarlı olmakla birlikte, model karmaşıklıkla düşme eğilimi göstermektedir (Meydan ve Şeşen, 2015:33). RMSEA değeri; bilinmeyen parametrelerin, ana kütlelin kovaryans matrisi ile hangi düzeyde uyumlu olduğunu gösteren bir istatistik sayısıdır (Yaşlıoğlu, 2017:81). Tabloda görüldüğü üzere denetim kalitesini azaltan davranışlar ölçeğine ait uyum indeksi değerleri; CMIN/df, GFI, CFI, TLI indeksleri için iyi uyum ve RMSEA indeksi için ise kabul edilebilir uyum değeri sağlamıştır. Bu sonuç araştırma modelinin iyi bir uyuma sahip olduğunu göstermektedir.



### 3.2. Denetim Kalitesini Azaltan Davranışlar Ölçeği

Araştırma kapsamında elde edilen verilere parametrik testlerin uygulanabilmesi için elde edilen verilerin normallik koşullarını sağlaması gerekmektedir. Denetim kalitesini azaltan davranışlar ölçeğine ilişkin çarpıklık değeri, 376 ve basıklık değeri -,951 olarak hesaplanmıştır ve bu değerler normal değerler aralığındadır. Dolayısıyla araştırmada verilerinin analizinde parametrik testler kullanılabilir.

Denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunma eylemi bir denetçi için istenmeyen bir durum olduğundan, denetçilerin aynı ölçeğin sorularına kendileri adına verdikleri yanıtlar ile benzer pozisyondaki arkadaşları adına verdikleri yanıtlar arasında fark olup olmadığını analiz etmek için eşleştirilmiş örneklem t testi uygulanmıştır.

**Tablo 6.** Hangi Verilerin Kullanılacağına Yönelik T Testi

Eşleştirilmiş Farklılıklar					
	N	Ort.	St. Sapma	T Değeri	Anlamlılık
Denetçinin Kendi Davranışı	319	3,2045	1,51085	10,521	,000
Meslektaşlarının Davranışı	319	2,6451	1,46502		

Tablo 6’da görüldüğü üzere denetçilerin, denetim kalitesini azaltan davranışlara ilişkin meslektaşlarını nasıl gördüklerinin ortalamaları ile kendilerini nasıl gördüklerinin ortalamaları arasında istatistiksel anlamda %1 seviyesinde anlamlı bir farklılık (Sig.=,000) vardır. Yani araştırma kapsamındaki denetçiler, meslektaşlarının denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunabilme olasılıklarının kendilerinininkinden daha yüksek olduğunu düşünmektedirler. Buradan hareketle denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunmanın istenmeyen bir davranış olduğu ve denetçilerin sosyal istenirlik kaygısıyla kendilerine ilişkin cevaplarda gerçekçi olmayan cevaplar verebileceği düşünülerek, araştırmada yapılacak analizlerde denetim kalitesini azaltan davranışlara ilişkin elde edilen veriler katılımcıların meslektaşları için vermiş olduğu cevaplar baz alınarak yapılmıştır.

### 3.3. Bulgular

Araştırmaya katılan denetçilerden elde edilen verilerin analizleri sonucu tespit edilen bulgular aşağıda verilmiştir.

**Tablo 7.** Araştırmaya Katılan Denetçilerin Demografik Özellikleri

Yaş	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
30 yaş ve altı	61	19,1	19,1
31-40 yaş	119	37,3	56,4
41-50 yaş	85	26,6	83
51-60 yaş	49	15,4	98,4
61 yaş ve üstü	5	1,6	100
Eğitim	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde

Lisans	239	74,9	74,9
Yüksek Lisans	72	22,6	97,5
Doktora	8	2,5	100
<b>Cinsiyet</b>	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>	<b>Kümülatif Yüzde</b>
Kadın	71	22,3	22,3
Erkek	248	77,7	100
<b>Tecrübe</b>	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>	<b>Kümülatif Yüzde</b>
0-5 yıl	51	16	16
6-10 yıl	61	19,1	35,1
11-15 yıl	94	29,5	64,6
16-20 yıl	75	23,5	88,1
21 yıl ve üstü	38	11,9	100
<b>Pozisyon</b>	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>	<b>Kümülatif Yüzde</b>
Sorumlu denetçi	139	43,6	43,6
Denetçi	180	56,4	100
<b>Gelir (TL)</b>	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>	<b>Kümülatif Yüzde</b>
5.000 ve altı	76	23,8	23,8
5.001-10.000	75	23,5	47,3
10.001-15.000	49	15,4	62,7
15.001-20.000	61	19,1	81,8
20.001 ve üstü	58	18,2	100
<b>Ünvan</b>	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>	<b>Kümülatif Yüzde</b>
SMMM	248	77,7	77,7
YMM	71	22,3	100

Araştırmaya katılanların %83'ü 50 yaş ve altındaki denetçilerden oluşmaktadır. Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %37'si 31-40 yaş aralığında, %27'si 41-50 yaş aralığındadır. Araştırma kapsamındaki denetçilerin %75'i lisans mezunu, %23'ü yüksek lisans ve %3'ü doktora mezunudur. Bağımsız denetçilik bir kariyer meslek olduğundan ve mesleğe giriş belirli yasal koşullara tabi olduğundan bu mesleği icra edenlerin eğitim seviyeleri oldukça yüksektir ve asgari lisans seviyesinde eğitim almaları gerekmektedir. Katılımcıların %22'si kadın, %78'i erkektir ve %88'inin 20 yıl ve altında mesleki tecrübesi vardır. Araştırmaya katılan denetçilerin %44'ü sorumlu denetçi ve %56'sı denetçi ünvanını taşımaktadır ve bu oran Kamu Gözetimi Kurumu istatistikleriyle aynıdır. Araştırmaya katılanların %53'ü 10.000 TL'nin üzerinde ve %19'u da 20.000 TL'nin üzerinde geliri olduğunu beyan etmiştir. Araştırmaya katılan denetçilerden %78'i SMMM iken, %22'si de YMM'dir.

**Tablo 8.** Denetçilerin Görev Yaptığı İllelere İlişkin Bulgular

İller	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
İstanbul	139	43,6	43,6
Ankara	55	17,2	60,8
İzmir	49	15,4	76,2
Gaziantep	48	15,0	91,2
Antalya	5	1,6	92,8
Kayseri	4	1,3	94,1
Kocaeli	4	1,3	95,4
Sakarya	4	1,3	96,7
Adana	3	0,9	97,6
Samsun	2	0,6	98,2
Zonguldak	2	0,6	98,8
Malatya	2	0,6	99,4
Bursa	1	0,3	99,7
Elazığ	1	0,3	100
Toplam	319	100,0	

Araştırmaya katılan denetçilerin %44'ünün çalıştığı denetim firması İstanbul'da, %17'sinin Ankara'da, %15,4'inin İzmir'de ve %15,4'ü ise Gaziantep ilinde bulunmaktadır. Bu dört ilin toplamı %91'e tekabül etmektedir. Kamu Gözetimi Kurumu verilerinde de bu oran %86'dır. Türkiye çapındaki toplam 2739 denetçinin 2350 tanesi İstanbul, Ankara, İzmir ve Gaziantep illerinde mesleki faaliyetlerini icra etmektedir. Dolayısıyla araştırma kapsamındaki verilerin il bazındaki dağılımları oransal olarak Türkiye ortalamasına çok yakındır.

**Tablo 9.** Denetim Kalitesini Azaltan Davranışlar İçin Tanımlayıcı İstatistikler

Denetim Kalitesini Azaltan Davranışlar Ölçeği Maddeleri	Ort.	S.sap.
Denetçi, denetim veya muhasebenin işleyişinden emin olunmamasına rağmen muhasebe tekniği veya denetimle ilgili bir konunun araştırılmasında eksik (kusurlu) davranabilir.	3,46	1,720
Denetçi, işletmenin denetimi firmanın genel uygulamalarına göre tamamlanmış fakat müşterinin şüpheli işlemler ve/veya uygulamaları nedeniyle daha fazla zaman ayrılması gerektiğini düşündüğü halde denetim işlemi sonlandırabilir.	3,39	1,860
Denetçi, belgelerin yüzeysel bir incelemesinden sonra denetim çalışma kâğıtlarında müşteriyi destekleyen işaretlemeler yapabilir.	3,20	1,840
Denetçi, zaman ve bütçe baskısı nedeniyle denetim sırasında müşterilerin zayıf açıklamalarını dahi kanıt kabul edebilir.	3,35	1,777
Denetçi, denetim çalışma kâğıtlarında ihmaller görüldüğü veya denetim işlemi tamamlanmadığı halde denetim işlemi sonlandırabilir.	3,02	1,886
Denetçi, denetim sırasında bir örneklemden acayip ve olağandışı görünen öğeleri silebilir.	2,99	1,929
Denetçi, denetim çalışmalarını tamamlamak için kullanılan süreyi eksik rapor edebilir.	3,20	1,852
<b>Genel Ortalama</b>	<b>3,23</b>	<b>1,838</b>

Tablo 9’da görüldüğü gibi denetim kalitesini azaltan davranışlarda en yüksek ortalamaya sahip olan maddeler “Denetçi, denetim veya muhasebenin işleyişinden emin olunmamasına rağmen muhasebe tekniği veya denetimle ilgili bir konunun araştırılmasında kusurlu davranabilir” (3,46) ve “Denetçi, işletmenin denetimi firmanın genel uygulamalarına göre tamamlanmış fakat müşterinin şüpheli işlemler ve/veya uygulamaları nedeniyle daha fazla zaman ayrılması gerektiğini düşündüğü halde bir denetim işlemini sonlandırabilir (3,39) olmuştur. En düşük ortalamaya sahip olan maddeler ise “Denetçi, denetim sırasında bir örneklemeden acayip ve olağandışı görünen öğeleri silebilir” (2,99) ve “Denetçi, denetim çalışma kağıtlarında ihmaller görüldüğü veya denetim işlemi tamamlanmadığı halde denetim işlemini sonlandırabilir” (3,02) olmuştur. Diğer taraftan denetim kalitesini azaltan davranışlara ilişkin tüm maddelerin genel ortalaması 7 üzerinden 3,23’tür. Bu sonuç araştırma kapsamındaki denetçilerin genel olarak denetim kalitesini azaltan davranışlara ilişkin katılım ortalamalarının düşük olduğunu ve denetçilerin mümkün olduğunca denetim kalitesini azaltan davranışlardan uzak durmaya çalıştıklarını göstermektedir. Dolayısıyla araştırma kapsamında test edilen “Türkiye’deki bağımsız denetçilerin denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunma bulunma düzeyleri düşüktür.” H1 hipotezi desteklenmiştir.

**Tablo 10.** Denetim Kalitesini Azaltan Davranışlar İçin T-Testi Sonuçları

		N	Ort.	S.Sap	T	Sig.
Cinsiyete Göre	Kadın	71	2,6776	1,24157	-2,268	,000
	Erkek	248	3,3553	1,54898		
Ünvana Göre	SMMM	248	3,1362	1,45665	-1,789	,078
	YMM	71	3,5495	1,56966		
Pozisyona Göre	S.Denetçi	139	3,0959	1,41846	-1,089	,277
	Denetçi	179	3,2793	1,57714		

Tablo 10’da görüldüğü üzere demografik özelliklerden cinsiyet, unvan ve pozisyona göre denetim kalitesini azaltan davranışların farklılık gösterip göstermediği T Testi kullanılarak analiz edilmiştir. T Testi sonuçları incelendiğinde araştırmaya katılan denetçilerin cinsiyetlerine göre denetim kalitesini azaltan davranışlar istatistiksel olarak %1 seviyesinde anlamlıdır. Yani araştırma kapsamındaki kadın ve erkek denetçilerin denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunma düzeyleri farklılık göstermektedir. Bu farklılık erkeklerin lehine olup erkek denetçilerin denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunmaları kadın denetçilerden daha yüksek orandadır. Diğer taraftan denetim kalitesini azaltan davranışlar, denetçinin ünvan ve pozisyonuna göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermemektedir. Yani araştırma kapsamındaki farklı ünvan ve pozisyonundaki denetçilerin denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunma düzeyleri aynıdır.

Tablo 11. Denetçilerin Durumlarına Göre F Testi

		Kareler Toplamı	Df	Kareler Ort.	F	Sig.	Farklılık
Eğitim Düzeyine Göre	Gruplararası	15,683	2	7,841	3,489	,032	3-4*
	Grup içi	710,204	316	2,247			
	Toplam	725,887	318				
Yaşlara Göre	Gruplararası	6,846	4	1,712	,747	,560	-
	Grup içi	719,041	314	2,290			
	Toplam	725,887	318				
Tecrübeye Göre	Gruplararası	33,544	4	8,386	3,803	,005	3-4** 3-5**
	Grup içi	692,343	314	2,205			
	Toplam	725,887	318				
Gelire Göre	Gruplararası	17,259	4	4,315	1,91	,108	-
	Grup içi	708,628	314	2,257			
	Toplam	725,887	318				

\* 3=Lisans, 4=Yüksek Lisans

\*\* 3=11-15 yıl, 4=16-20 yıl, 5=21 yıl ve üzeri mesleki tecrübe

Tablo 11’de görüldüğü üzere araştırmaya katılan denetçilerin denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunma düzeyleri; eğitim durumlarına göre istatistiksel olarak %5 seviyesinde, tecrübe düzeylerine göre ise %1 seviyesinde anlamlı farklılık göstermektedir. Yani denetçilerin denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunma düzeyleri, eğitim düzeylerine ve tecrübelerine göre farklılaşmaktadır. Bu farklılıkların hangi gruplar arasında olduğunu belirlemek için Tukey testi yapılmıştır. Tukey testi analizi sonucunda lisans mezunları ile yüksek lisans mezunları arasında farklılık olduğu, diğer eğitim düzeyleri arasında farklılık bulunmadığı görülmüştür. Araştırma kapsamında verilerin grup ortalamalarına göre lisans mezunu olan denetçiler, yüksek lisans mezunu denetçilerden daha fazla denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunduğu görülmektedir. Aynı şekilde Tukey testi analizi sonucunda denetçiler tecrübelerine göre; 11-15 yıllık mesleki tecrübe sahip olanlar (ort=3,6501) ile 16-20 yıllık mesleki tecrübe sahip olanlar (ort: 2,9230) ve 21 yıl ve üzeri mesleki tecrübe sahip olanlar (ort: 2,7749) arasında farklılık olduğu görülmüştür. Verilerin grup ortalamalarına bakıldığında araştırma kapsamındaki 16 yıl ve daha fazla mesleki tecrübeye sahip olan denetçilerin diğerlerinden daha az denetim kalitesini azaltan davranışlarda buldukları gözlemlenmiştir. Bu bulgulara göre H6 hipotezi desteklenmiştir. Diğer taraftan Tablo 11’de görüldüğü üzere araştırma kapsamındaki denetçilerin yaş ve gelir düzeylerine göre denetim kalitesini azaltan davranışları istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermemektedir. Yani araştırma kapsamındaki farklı yaş ve gelir düzeylerindeki denetçilerin, denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunma düzeyleri aynıdır.

Tablo 10 ve 11’de elde edilen bulgulara göre araştırma kapsamında denetçilerin denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunma düzeyleri; cinsiyete göre ( $p=,000$ ), eğitim düzeyine göre ( $p=,032$ ) ve tecrübeye göre ( $p=,005$ ) istatistiksel anlamda farklılık göstermektedir. Dolayısıyla araştırma kapsamında test edilen “Denetçilerin demografik özelliklerine göre denetim kalitesini azaltan davranışlar farklılık göstermektedir.” H2 hipotezi desteklenmiştir.

#### **4. SONUÇ VE ÖNERİLER**

Bu çalışma; Türkiye’deki 14 ilde (büyük çoğunluğu İstanbul, Ankara, İzmir ve Gaziantep ilinde) faaliyet göstermekte olan toplam 319 denetçiden elde edilen verilerle yapılmıştır. Çalışmada elde edilen verilerin büyük çoğunluğunun bu dört ilde yapılmasının nedeni; Türkiye’deki toplam 2739 denetçinin, 2350’sinin (%86’sı) bu illerde mesleki faaliyetlerini icra etmesinden kaynaklanmaktadır. Bu çalışmada hem örneklemin anakütleyi temsil etme yeterliliği, hem de elde edilen verilerin illere göre dağılımlarının oransal olarak Türkiye ortalamasına çok yakın olmasından dolayı; çalışmada elde edilen sonuçların Türkiye’deki denetçilerin genel durumunu yansıtmaları açısından yeterli olduğu söylenebilir.

Bu araştırma kapsamında elde edilen bulgulara göre; Türkiye’de denetçilerin denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunma düzeyleri genel olarak düşüktür. Bunun sebebi denetçilerin iyi bir eğitim alarak kaliteli denetime ilişkin yapılması gerekenleri öğrenmiş olmaları, kişilik olarak mesleğin itibarına zarar vermekten uzak, etik ve ilkeli davranışları benimsemeleri veya mesleklerine verdikleri önem olabilir. Diğer taraftan Türkiye’de en yoğun yapılan denetim kalitesini azaltan davranışın, denetçinin denetim veya muhasebenin işleyişinden emin olmamasına rağmen muhasebe tekniği veya denetimle ilgili bir konunun araştırılmasına kusurlu davranmasıdır. Denetçiler bilerek ve kasıtlı olarak denetim kalitesine zarar verebilecek davranışlardan kaçınmaktadır. Denetim kalitesine zarar vermesi muhtemel bir unsurun denetçinin muhasebe tekniği veya denetimle ilgili bir konunun araştırılmasında yetersiz kalması sonucu ortaya çıktığı gözlemlenmiştir. Muhasebe ve denetim alanındaki eğitimlerin artırılması, denetçilerin standartlara ve işleyişe ilişkin bilgilendirilmesi bu davranışın azalmasına sebep olacaktır. En az sergilenen denetim kalitesini azaltan davranış ise denetçinin, denetim sırasında bir örneklemden acayip ve olağandışı görünen öğeleri silmesidir. Bir denetçinin esas sorumluluğu denetim raporunu denetim için aldığı örneklem üzerindeki araştırmalarına göre sonuçlandırmaktır. Örnekleme olağandışı bir durum fark etmesi durumunda denetçi ihtiyaç dâhilinde araştırmanın kapsamını genişleterek ilgili konuyu daha detaylı bir biçimde ele alabilir, ancak örnekleme karşılaştığı acayip ve olağandışı öğeleri örneklemden çıkarması söz konusu olamaz. Görüldüğü üzere denetim kalitesini azaltan davranışlar açısından ülkemizde en yoğun sergilenen davranış muhasebe ve denetim açısından bir hataya; en az rastlanan davranış ise muhasebe ve denetim açısından hileye tekabül etmektedir.

Araştırmada kadın bağımsız denetçilerin erkeklere oranla denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunma düzeyleri daha düşük çıkmıştır. Bunun sebebi daha çok erkeklerin dünyası olarak adlandırılan muhasebe ve finans alanında, kadınların varlıklarını hatasız sürdürmek istemeleri, yani zaten kendilerini güvensiz hissettikleri iş ortamında, daha titiz ve dikkatli çalışmaları veya yapısal olarak erkeklere göre daha detaycı olmaları sebebiyle kurallara daha çok riayet ederek ve daha sistemli çalışmalarından kaynaklanıyor olabilir.

Bu araştırmada eğitim düzeyi arttıka denetçilerin denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunma olasılıklarının azaldığı görülmüştür. Dolayısıyla eğitime daha fazla önem verilmesi neticesinde denetim kalitesini iyileştirici bir rol oynayacağı söylenebilir. Ayrıca, denetim kalitesini azaltan davranışların tecrübeye göre de anlamlı farklılıklar gösterdiği tespit edilmiş ve denetçilerin 16 yıl ve daha fazla mesleki tecrübeden sonra denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunma ortalamalarında azalma olduğu gözlemlenmiştir. Mesleki açıdan belli bir olgunluğa erişmiş denetçilerin işlerini daha özenli yaptıkları söylenebilir.

Denetim kalitesi, denetim kalitesini azaltan davranışlardan önemli ölçüde etkilenmektedir. Denetim kalitesini azaltan davranışlar, denetimin başarısız olmasına neden olmakta ve mesleki değerlere uygun olmayan bu davranışlar, mesleğin itibarına zarar verebilmektedir. Literatürde elde edilen bulgular, denetim kalitesini azaltan davranışların denetim mesleği için sürekli bir endişe kaynağı olduğunu göstermektedir. Denetim kalitesini azaltan davranışlar; bağımsız denetim şirketlerinin gelir üretme kabiliyetini, içi zamanında, profesyonel kalitede tamamlamasını olumsuz yönde etkiler. Denetim kalitesini azaltan davranışlar denetçilerin performansının doğru bir şekilde değerlendirilmesini engeller. Sayılan olumsuz özellikleri göz önüne alındığında denetim kalitesini azaltan davranışların uzun vadede denetim kalitesini olumsuz etkilemesi beklenmektedir.

Denetim kalitesini iyileştirmek mesleğin önemli bir sorunudur. Denetim kalitesi, dünyadaki birçok denetleme ve düzenleme kurumunun gündeminde yer almaktadır. Örneğin, Amerikan Kamu Muhasebesi Gözetim Kurumu (PCAOB/2013), AICPA (2014), Finansal Raporlama Konseyi (FRC/2006) ve Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB/2013) ve lkemizde Kamu Gözetimi Kurumu (KGK/2013) bu konuda düzenlemeler yapmıştır.

Bu alışma, Türkiye’deki meslek kuruluşlarının denetim kalitesini azaltan davranışlara ilişkin farkındalıklarının artmasına katkı sağlaması açısından önemlidir. nk denetim kalitesinin bozulması ile denetçinin denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunması ilişkilidir. Bu çalışmanın sonuçları ayrıca gelişmekte olan ülkelerde denetim şirketlerinin denetçinin denetim kalitesini azaltan davranışlarının etkilerini daha iyi anlaması ve daha iyi yönetim için olası yolları belirlemede önlemler alması açısından önemlidir. Son olarak, bu araştırma denetim ekibinin özelliklerini ve denetim prosedürlerinin uygulanmasını içeren denetim girdi faktörleriyle ilgili denetim kalitesinin araştırılan boyutunun daha iyi anlaşılmasını sağlar. nk buralarda yapılacak iyileştirmeler denetim kalitesini azaltan davranışlarda azalmaya neden olabilir.

## **KAYNAKLAR**

- Alareeni, Bahaeddin Ahmed (2019), “The Associations Between Audit Firm Attributes and Audit Quality-Specific Indicators”, *Managerial Auditing Journal*, V:34, I:1, pp.6-43.
- Anugerah, Rita- Anita, Rızqa - Saria, Ria Nelly - Abdillah, Muhammad Rasyıd – Iskandard, Takiah Mohd (2016), “The Analysis Of Reduced Audit Quality Behavior: The Intervening Role of Turnover Intention”, *Int. Journal of Economics and Management*, V:10, pp.341-353.

- Broberg, Pernilla- Tagesson, Torbjörn- Argento, Daniela- Gyllengahm, Niclas- Martensson, Ola (2017), “Explaining The Influence Of Time Budget Pressure On Audit Quality in Sweden. Journal Of Management And Governance”, V:21, I:2, pp.331-350. doi:http://dx.doi.org/10.1007/s10997-016-9346-4.
- Büyüköztürk, Şener (2002), “Faktör Analizi: Temel Kavramlar Ve Ölçek Gelistirmede Kullanımı”, Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi, Sayı:32, ss.470-483.
- Büyüköztürk, Şener (2018), “Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı, İstatistik Araştırma Deseni SPSS uygulamaları ve Yorum”. Pegem Akademi, Ankara.
- Coram, Paul- Glavovic, Alma- Ng, Juliana - Woodliff, David (2008), “The Moral Intensity of Reduced Audit Quality Acts”, Auditing: A Journal of Practice and Theory, V:27, I:1, pp.127–49.
- Çokluk, Ömay-Şekercioğlu, Güçlü- Büyüköztürk, Şener (2012), “Sosyal Bilimler İçin Çok Değişkenli İstatistik: SPSS ve Lisrel Uygulamaları”, Pegem Akademi Yayıncılık, Ankara.
- Espinosa-Pike, Marcela - Barrainkua, Itsaso (2016), “An Exploratory Study Of The Pressures And Ethical Dilemmas in The Audit Conflict”, V: 19(1), pp.10-20. doi:http://dx.doi.org/10.1016/j.rcsar.2014.10.00.
- Herrbach Oliver (2001), “Audit Quality, Auditor Behaviour, And The Psychological Contract”, European Accounting Review, V:10(4), pp.787-802.
- Houghton, Keith- Jubb, Champell (2005), Independence: Regulation, Oversight And Inspection. Ethics And Auditing. Campbell, Tom. and Houghton, Keith. (Ed.), Published by ANU E Press, ISBN 1 920942 26 2 (online). (30.03.2019).
- Kasigwa, Geralde- Munene, John- Ntayi, Joseph -Nkote, Isaac (2013), “Reduced Audit Quality Behavior Among Auditors in Uganda”. African Journal of Accounting, Economics, Finance and Banking Research, V:9(9), pp.25-37. Retrieved From <https://search.proquest.com/docview/1491274134?accountid=15958>.
- KGK, <https://kgk.gov.tr/> (30.06.2018)
- Kurtuluş, Kemal (2010), Araştırma Yöntemleri. Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Malone, Charles- Robin Roberts (1996), “Factors Associated With The Incidence Of Reduced Audit Quality Behaviours”, Auditing: A Journal of Practice and Theory, 15 (2): 49-64.
- Margheim, Loren- Pany, Kurt (1986), “Quality Control, Premature Signoff, And Underreporting Of Time: Some Empirical Findings”, Auditing, V:5, I:2, pp.50-63.
- Meydan, Cem Harun- Şeşen, Harun (2015), “Yapısal Eşitlik Modellemesi Amos Uygulamaları”, Detay Yayıncılık



- Nehme, Rabih, (2017) “Performance Evaluation Of Auditors: A Constructive Or A Destructive Tool Of Audit Output”, *Managerial Auditing Journal*, V: 32, I: 2, pp.215-231. doi:10.1108/MAJ-09-2016-1446.
- Nehme, Rabih - Al Mutawa, Abdullah - Jizi, Mohammad (2016), “Dysfunctional Behavior Of External Auditors The Collision Of Time Budget And Time Deadline Evidence From A Developing Country”, *The Journal of Developing Areas*, V: 50(1), pp.373-388. Retrieved From <https://search.proquest.com/docview/1764139765?accountid=15958>.
- Otley, David- Pierce, Bernard (1995). “The Control Problem in Public Accounting Firms: An Empirical Study of The Impact Of Leadership Style”, *Accounting, Organizations and Society*, V: 20, I: 5, 405-420.
- Otley, David- Pierce, Bernard (1996a). “Auditor Time Budget Pressure: Consequences And Antecedents”, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, V:9(1), pp.31-58. doi:10.1108/09513579610109969.
- Otley, David -Pierce, Bernard (1996b). “The Operation Of Control Systems in Large Audit Firms”, *Auditing*, V:15(2), pp.84.
- Özen, Yener- Gül, Abdülkadir (2007), “Sosyal ve Eğitim Bilimleri Araştırmalarında Evren-Örneklem Sorunu” C:15, ss.394-422. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/31569>.
- Paino, Halil- Smith, Makom- Ismail, Zubaidah (2012), “Auditor Acceptance of Dysfunctional Behaviour: An Explanatory Model Using Individual Factors”, *Journal of Applied Accounting Research*, V:13, I:1, pp.37-55. doi:<http://dx.doi.org/10.1108/09675421211231907>.
- Peytcheva, Marietta- Gillett, Peter (2012), “Auditor Perceptions of Prior Involvement and Reputation Threats as Antecedents of Quality Threatening Audit Behavior”, *Managerial Auditing Journal*, 27(9), 796-820. doi:10.1108/02686901211263058.
- Ponemon, Lawrence (1992), “Auditor Underreporting of Time And Moral Reasoning: An Experimental Lab Study”, *Contemporary Accounting Research*, V:9(1), pp.171-189. doi:10.1111/j.1911-3846.1992.tb00875.x.
- Sipahi, Beril, - Yurtkoru, E.Serra, Çinko, M. (2006). *Sosyal Bilimlerde SPSSle Veri Analizi*. Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- Smith, Kenneth- Emerson, David (2017), "An Analysis Of The Relation Between Resilience And Reduced Audit Quality Within The Role Stress Paradigm", *Advances in Accounting*, V:37, pp.1-14, ISSN 0882-6110, <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2017.04.003>.
- Smith, Kenneth- Emerson, David- Boster, Charles (2018), “An Examination Of Reduced Audit Quality Practices Within The Beyond The Role Stress Model”, *Managerial*

- Auditing Journal, V:33(8), pp.736-759. doi:<http://dx.doi.org/10.1108/MAJ-07-2017-1611>
- Suhr, Diana, (2006), Exploratory or confirmatory factor analysis? NC: SAS Institute.
- Svanberg, Jan- Öhman, Peter (2013), “Auditors' Time Pressure: Does Ethical Culture Support Audit Quality?”, Managerial Auditing Journal, V:28(7), pp.572-591. doi:10.1108/MAJ-10-2012-0761.
- Sweeney, Breda - Arnold, Don - Pierce, Bernard (2010), “The Impact Of Perceived Ethical Culture Of The Firm And Demographic Variables On Auditors' Ethical Evaluation and Intention To Act Decisions”, Journal of Business Ethics, V:93(4), pp.531-551. Retrieved from <http://www.jstor.org/stable/40605364>.
- Tabachnick, Barbara. G. - Fidell, Linda. S (2007). “Using Multivariate Statistics”, Pearson, Boston.
- Tavşancıl, Ezel (2014) “Tutumların Ölçülmesi ve SPSSle Veri Analizi”. Nobel Kitabevi, Ankara.
- Waltz, Carolyn Feher- Strickland, Ora Lea - Lenz, Elizabeth R. (2010) “Measurement in Nursing and Health Research”. Springer Publishing Company, New York
- Webb, Kimberly J (2014), “ The Moderating Effect Of Perceived Ethical Leadership On Reduced Audit Quality Behaviors” (Order No. 3670515). Available from ProQuest Dissertations and Theses Global. (1650651545). Retrieved from <https://search.proquest.com/docview/1650651545?accountid=15958>.
- Willett, Caroline -Page, Michael (1996), “A Survey of Time Budget Pressure and Irregular Auditing Practices Among Newly Qualified Uk Chartered Accountants”, The British Accounting Review, 28(2), 101-120. doi:10.1006/bare.1996.0009.
- Yaşlıoğlu, Murat (2017), “Sosyal Bilimlerde Faktör Analizi ve Geçerlilik: Keşfedici Ve Doğrulayıcı Faktör Analizlerinin Kullanılması”. Istanbul University Journal of the School of Business İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi, Cilt:46, Özel Sayı, ss.74-85.