

DENETÇİ NİTELİKLERİNİN BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ ÜZERİNDEKİ ROLÜ: HATAY İLİNDE BİR UYGULAMA*

Dr. Öğr. Üyesi Ali KESTANE**

Araştırma Makalesi / *Research Article*

Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi
2022, 24 (MODAVICA Özel Sayısı), ÖS331-ÖS352

ÖZ

Yakın tarihte meydana gelen denetim skandalları, denetim mesleğinin ve denetçilerin ülkelerin ekonomisi üzerindeki sahip oldukları niteliklerini öne çıkarmıştır. Yaşanan ekonomik krizlerin arkasında denetim faaliyetlerinden kaynaklanan zafiyetlerin olması denetçilerin önemini göstermiş ve denetim faaliyetlerinin kalitesi merak uyandırmıştır. Özellikle bağımsız denetçilerin gerçekleştirilen denetim faaliyetlerine ilişkin sağladıkları güvence vazgeçilmez bir nitelik kazanmıştır. Denetim tekniklerinin uygulanma biçimlerinde de değişim meydana gelmiş ve teknolojiye bağlı olarak yeni riskler ortaya çıkmıştır. Denetim faaliyetlerinin doğasında meydana gelen değişim karşısında denetçilerin sahip oldukları nitelikler sorgulanmaya başlanmıştır. Bu çalışmada, Türkiye’de 2020 yılında Hatay ilinde faaliyette bulunan bağımsız denetçilerin niteliklerinin, denetim faaliyetlerinin kalitesi üzerindeki etkisinin tespit edilmesi amaçlanmıştır. Çalışmada, anket yardımı ile ulaşılan veriler, “Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) 22.0” programı aracılığı ile analiz edilmiştir. Çalışma sonucunda; denetçilerin özellikle etik anlayış, mesleki yeterlilik ve deneyim sürelerinin denetim kalitesi üzerinde, istatistiksel olarak anlamlı bir etki oluşturduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Denetim Kalitesi, Denetçi, Denetçi Nitelikleri

Jel Sınıflandırılması: M40, M41, M42

* Makale Geliş Tarihi (Date of Submission): 03.01.2022; Makale Kabul Tarihi (Date of Acceptance): 22.02.2022
Bu çalışma, 25-27 Kasım 2021 tarihlerinde MÖDAV tarafından düzenlenen 18. Uluslararası Muhasebe Konferansında sunulan “Denetçi Niteliklerinin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerindeki Rolü” başlıklı bildirinin, yeniden düzenlenmiş ve genişletilmiş halidir.

** Kilis 7 Aralık Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, alikestane@kilis.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-7049-0354>

Atf (Citation): Kestane, A. (2022). Denetçi Niteliklerinin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerindeki Rolü: Hatay İlinde Bir Uygulama. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 24 (MODAVICA Özel Sayısı), ÖS331-ÖS352. <https://doi.org/10.31460/mbdd.1052941>

THE ROLE OF AUDITOR QUALIFICATIONS ON INDEPENDENT AUDIT QUALITY: AN IMPLEMENTATION IN HATAY PROVINCE

ABSTRACT

Recent audit scandals have highlighted the qualifications of the audit profession and auditors on the economy of countries. The vulnerabilities arising from the audit activities behind the economic crisis showed the importance of the auditors and the quality of the audit activities aroused curiosity. In particular, the assurance provided by independent auditors regarding the audit activities performed has become indispensable. There has also been a change in the way audit techniques are applied, and new risks have emerged depending on technology. In the face of the change in the nature of audit activities, the qualifications of auditors have begun to be questioned. In this study, it is aimed to determine the effect of the qualifications of independent auditors operating in Hatay province in Turkey in 2020 on the quality of audit activities. In the study, the data obtained with the help of the questionnaire were analyzed through the "Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) 22.0" program. In the results of working); It has been determined that especially the ethical understanding, professional competence and experience periods of the auditors have a statistically significant effect on the audit quality.

Keywords: Audit Quality, Auditor, Auditor Qualifications

Jel Classification: M40, M41, M42

EXTENDED SUMMARY

PURPOSE AND MOTIVATION

The importance of their qualifications as well as their expertise in audit activities has emerged. In this study; It is aimed to determine the role of the independent auditors operating in Hatay in Turkey as of 2020, on the quality of their audit activities. In line with the purpose of the study, the data obtained with the help of the questionnaire were transferred to the "Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) 22.0" program and appropriate analyzes were made. As a result of the study; It has been concluded that auditors' ethical understanding, professional competence and experience periods have a statistically significant effect on audit quality.

METHODOLOGY

The data for the research were applied to the independent auditors face to face with the survey technique between 01.02.2021 and 01.04.2021. In order to carry out the application, permission was obtained by the Ethics Committee of Kilis 7 Aralık University with the decision dated 05.11.2020 and numbered 2020/31. In the creation of the content of the applied questionnaires, a previously proven study (Özyurt, 2010) was used. The prepared questionnaire consisted of 21 questions in 2 groups. Each statement is coded from 1 to 5 and the degrees of agreement are "Strongly Disagree", "Disagree",

"Neither Agree nor Disagree", "Agree" and "Strongly Agree". In the first group; There are 16 statements to determine the role of auditors' qualifications on audit quality. In the second group of questions, the auditors; There are statements about position, age, gender, education level and experience period. The data obtained through the questionnaires were collected and organized and reviewed and coded appropriately, taking into account the nature and purpose of the research. It was determined that there were 149 independent auditors authorized by the Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority (KGK) during the period of the research and actively involved in the implementation. Due to the pandemic process and access restrictions, 141 questionnaires were distributed in the application area and 120 of the 122 questionnaires obtained were deemed suitable for evaluation. The number of surveys obtained represents over 80% of the population. However, it is useful to state that an evaluation should be made about the auditors operating in Hatay, taking into account the research period. The data obtained were coded in the "Microsoft Excel 2016" program and transferred to the "SPSS (Statistical Package for the Social Sciences) 22.0" program, and appropriate analyzes were made in this program (reliability analysis, descriptive statistics, frequency distribution, non-parametric analysis of variance; Kruskal Wallis H. test and Mann-Whitney U test) and the results were evaluated by editing.

RESULTS AND DISCUSSION

In this part of the research; (i) information on the reliability of the research, (ii) Kruskal Wallis H test and (iii) Mann-Whitney U test results are summarized and interpreted.

Reliability analysis was conducted to determine whether the data obtained by the survey technique in the research were reliable, random and consistent. If the Cranbach's Alpha (confidence coefficient value- α) obtained as a result of this analysis is between 0.60-0.79, it means that the data obtained from the sample is reliable at a normal level (Tanrıöğen, 2012, s. 176). In this study, reliability analysis was made for the data including all participants and the α value was 0.711. The result obtained shows that the study is normally reliable.

Participants in the study; The results of the non-parametric Mann-Whitney U (t-Test) because the position and gender statuses include two groups, and the non-parametric Kruskal Wallis H (analysis of variance) due to the age and education status include more than two groups are presented below. results" are presented below.

Kruskal Wallis H (Analysis of Variance) Results by Age of Auditors: Independent auditors; Less than " $p < 0.05$ " means that their attitudes towards the statements A13, A15 and A16 differ according to their age, indicating that the age of the auditors has a statistically significant effect on the quality of the audit activities performed.

Kruskal Wallis H (Analysis of Variance) Results by Education Level of Auditors: Auditors; Less than " $p < 0.05$ " means that their attitudes towards the statements A1 and A7 differ according to

undergraduate, graduate and doctorate graduates, indicating that the educational status of the auditors has a statistically significant effect on the quality of the audit activities performed.

Kruskal Wallis H (Analysis of Variance) Results According to the Experiences of the Auditors: Auditors; Less than “ $p<0.05$ ” means that their attitudes towards the statements A1, A3, A4, A7, A8 and A9 differ according to their experience period, indicating that the experience period of the auditors has a statistically significant effect on the quality of the audit activities performed.

Mann-Whitney U (t-Test) Results According to the Positions of the Auditors: Auditors; Less than “ $p<0.05$ ” means that their attitudes towards the statements A11, A12, A13, A15 and A16 differ according to their positions, indicating that the positions of the auditors have a statistically significant effect on the quality of the audit activities performed.

Mann-Whitney U (t-Test) Results by Gender of the Auditors: Auditors; Less than “ $p<0.05$ ” means that their attitudes towards the statements A6 and A15 differ according to their gender, indicating that the gender of the auditors has a statistically significant effect on the quality of the audit activities performed.

CONCLUSION AND IMPLICATION

In this study, it is aimed to determine the role of the qualifications of the auditors operating in the province of Hatay in Turkey as of 2020 on the quality of the audit activities carried out. In the study, (i) to determine the qualifications of the auditors in order to increase the audit quality in the future, (ii) to reveal the deficiencies and to take measures to eliminate them in the future, (iii) to provide the necessary trainings in order to improve the qualifications of the auditors in preparing reliable reports, and (iv) to strengthen the image of the auditing profession in the face of economic and social value judgments are of key importance.

Based on the key findings to increase the audit quality, the qualifications of the auditors operating in Hatay province as of 2020 on the quality of the audit activities; It is understood that it is effective in terms of position, age, gender, education level and experience period. When the results are considered in detail, the auditors have; It has been revealed that qualifications such as experience, professional competence, professionalism, ethical understanding and professional care and diligence can have a significant impact on the quality of the audit. On the other hand, it is necessary to develop the key qualifications of auditors such as problem solving ability, risk profile and expertise in the relevant field.

1. GİRİŞ

İş dünyasında kullanılan teknoloji ürünleri karşısında işletmelerin gerçekleştirmiş oldukları faaliyetlerinin yapısı ve yönü önemli bir değişime uğramış gerçekleştirilen faaliyetlerin kontrol altına alınarak bilgi kullanıcılarına doğru, güvenilir, objektif ve karşılaştırılabilir bilgilerin sunulmasını güç hale getirmiştir (Kurnaz & Kestane, 2020a, s. 1). Kullanılan teknoloji ürünleri karşısında denetim faaliyetleri de kendisine düşen payı almış (Kurnaz & Kestane, 2020b, s. 385) olup denetçilerin sahip olması gereken yetkinliklerin çeşitlenerek artmasına yol açmıştır. Bu noktada gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin kalitesi üzerinde denetçilerin nitelikleri farklı bir boyutta yeni bir önem kazanmış ve denetçilerin niteliklerinin sorgulanması sürecine girilmiştir. Yakın geçmişte yaşanan muhasebe ve denetim skandallarından hareketle denetçilerin sahip olması gereken mesleki yeterlilik ve etik kurallar oluşturulmuştur. Fakat günümüzde teknoloji ürünlerinin çeşitlenerek artış göstermesi ve yaygın kullanımı ile birlikte denetçilerin sahip olması gereken nitelikler ile denetim faaliyetlerinin kalitesi, işletmeler, kurum ve kuruluşlar ile toplumun diğer kesimleri adına vazgeçilmez bir önem kazanmıştır.

İşletmelerin üretmiş oldukları bilgilerin güvenilir, doğru, hesap verebilir ve karşılaştırılabilir olması adına bağımsız denetim mekanizmasının oluşturulması denetim faaliyetlerinin kalitesini öne çıkarmıştır (Oktay, 2013, s. 47). Bahsedilen kalitenin denetçiler tarafından sağlanması bakımından ise farklı açılardan birçok etken öne çıkmıştır. İşletmelerin hazırlamış oldukları finansal tablolarda önemli düzeyde yanlış ve yanıltıcı açıklamaların olmaması olarak öne çıkan denetim kalitesi kavramı, belirli standart ve kurallara uyum sağlanması ile toplumsal düzende ekonomik problemlerin önüne geçilmesi olarak öne çıkmaktadır (Knechel ve diğerleri, 2013, s. 385-386). Bu noktada ise denetim kalitesinin artırılmasının önünde ki engeller; ortaya çıkan hataların münferit durumlardan mı kaynaklandığı yoksa daha sistematik unsurların aracılığı ile mi yaratıldığı şeklinde ortaya çıkabilmektedir. Şöyle ki denetim faaliyetlerine ilişkin gözetimin zayıflığı, eğitim süreçlerinde ortaya çıkan eksiklikler, yüksek riskli olarak sunulan müşteri hizmetleri ve yargı hataları gibi eylemler denetim kalitesine etki eden sistematik unsurlar olarak kendini gösterebilmektedir (Patrick, 2004, s. 99). Söz konusu sistematik unsurların ötesinde yeni ve deneyimsiz denetçilerin bağımsız denetim faaliyetlerinde istihdam edilmesi de denetim faaliyetlerinin kalitesi ile ilişkilendirilebilmektedir (Küçüksözen, 2005, s. 8). Bu bağlamda hata, suistimal ve yanlış açıklamaların tespit edilmesinde yetenek kavramı kaliteli bir denetim faaliyetinin anahtarı olarak kabul edilmektedir (Fearnley & Vivien, 2004, s. 117-138). Dolayısıyla denetim faaliyetlerinin kalitesinin oluşturulmasında gerek münferit gerekse de sistematik olarak ortaya çıkan eksik, hatalı ve hileli eylemlerin önlenmesi bakımından çeşitli kriterlerin geliştirilmesine yönelik çalışmalar (*Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-GKGDS*) yapılmıştır.

Denetim faaliyetlerinin doğasında yer alan insan olgusunun gerçekleştirilecek olan faaliyetler karşısında karakteristik özelliklerinden beklentilerine dek farklı boyutlarının ele alınması ve incelenmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır. Buradan hareketle bu çalışmada; bağımsız denetçilerin sahip oldukları

niteliklerinin denetim kalitesi üzerindeki etkisinin tespit edilmesi amaçlanmıştır. Çalışma iki ana bölümden oluşturulmuştur. Birinci bölümde, denetim kalitesi ve üzerindeki etkili olan unsurlar ile literatürde; denetçilerin sahip oldukları niteliklerine yönelik yapılan çalışmalardan bahsedilmiştir. İkinci bölümde ise çalışmanın uygulama bölümüne yer verilmiş olup ayrıntılı açıklamalarda bulunulmuştur.

Denetimde kalite kavramına ilişkin farklı konularda birçok çalışmanın yapıldığı görülmektedir. Bütünleşik olarak genel kabul edilmiş bir denetim kalitesi tanımı henüz yapılamamış olup çalışmanın teması bağlamında denetim kalitesi; denetçinin bağımsızlığı ve teknik uzmanlığı ile ilişkili bir olgu olarak ifade edilebilmektedir (DeAngelo, 1981). Diğer taraftan makul güvence sağlanması bakımından finansal tabloların önemli eksik, hatalı ve yanlışlar içermemesi şeklinde de ifade edilebilmektedir (Palmrose, 1988, s. 56). Açıklanan denetim kalitesi kavramından hareketle ilgili kavramı etkileyen pek çok unsur bulunmaktadır. Fakat denetim kalitesini etkileyen unsurlara ilişkin genel kabul görmüş bir ölçüt bulunmamaktadır. Bu bağlamda literatürde yapılan çalışmalardan hareketle öne çıkan ve çalışmanın teması kapsamında denetim kalitesine etki eden unsurlar; denetim firmaları, denetim hizmetlerinden elde edilen sonuçlardan yararlanan kesimler ve denetçi nitelikleri açısından aşağıda açıklanmaktadır.

Denetim Firmasının Büyüklüğü: Denetim firmasının büyüklüğü oranında karşılaşılan itibar kayıpları küçük ölçekli denetim firmaları ile kıyaslandığında gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin kalitesi noktasında farklılığını gösterebilmektedir. Büyük denetim firmalarının sunmuş oldukları hizmetlerin belirli bir düzeyde kalite sağlanması bakımından daha fazla özene sahip olduğu görülebilmektedir (Bauwhede & Willekens, 2004, s. 501). Ayrıca söz konusu denetim kuruluşlarının yüksek düzeyde kaliteli denetim hizmeti sunabilmeleri ise denetçilere eğitim verilmesi ve optimum kaynak sahibi olmalarından ileri gelmektedir (Kavut, 2002, s. 9). Küçük denetim firmalarındaki denetim hizmetlerinin kalitesinin istenilen ya da beklenen düzeyde olmamasının nedenine bakıldığında ise kaynak yetersizliği dolayısı ile riskli müşteriler ile çalışmayı tercih etmeleri gerekçe olarak karşımıza çıkmaktadır (Bedard ve diğerleri 2008, s. 191). Bu bağlamda firma büyüklüğü bir kalite göstergesi olarak kullanılsa da bazı ampirik çalışmalarda anlamlı bir etkiye sahip olmadığı görülmektedir. Ayrıca skandalların 4 büyük denetim firmasından çıkmış olması durumu da unutulmamalıdır.

Denetim Süreci: İlgili süreçte gerçekleştirilmesi öngörülen faaliyetlerin etik ilke ve standartlara uygun bir şekilde yerine getirilmesi denetim faaliyetlerinin kalitesini etkileyebilmektedir. Denetim süreci içerisinde kaliteli bir denetim faaliyetlerinin sunulmasını düzenleyen BDS220'ye göre denetim süreci sonucunda ulaşılan bilgilerin risk değerlendirmesi ve raporlama konusunda denetçilere yararlı olabileceği ifade edilebilmektedir. Ayrıca denetim sürecinin etkin bir biçimde yürütülebilmesi bakımından BDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi standardının dikkate alınarak hareket edilmesi önemli kabul

edilmektedir. Diğer taraftan Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1) ile getirilen standartlar aracılığı denetim faaliyetlerinin güvence sağlaması ve sonucunda kalitesinin artırılması yönündeki önemi açıktır.

Şeffaflık Raporu: Denetim kalitesi üzerinde denetim firmalarının büyüklüğü göz önünde bulundurulduğunda finansal bilgi kullanıcılarının denetim firmalarının kaliteli hizmet sunmaları arasındaki farklılıkları görebilmeleri şeffaflık raporları ile sağlanabilmektedir. Bu bağlamda Avrupa Birliği 8. Direktif'e göre bağımsız denetim yapma konusunda yetkili olan firmaların web sitelerinden düzenli olarak her yıl şeffaflık raporlarının yayınlanması hükmü getirilmiştir. (Deumes ve diğerleri, 2012, s. 194). Bu noktada şeffaflık raporlarının hazırlanması konusunda ilgili ülke mevzuatları uyarınca yapılabilmektedir (Demirkan, 2016, s. 47). Bu bağlamda denetim firmalarının yayınlamış oldukları şeffaflık raporlarının niteliği ve içeriği dikkate alındığında ilgili firmada çalışan denetçilerin nitelikleri hakkında çıkarım yapılabilmesi mümkündür. Çünkü hazırlanan şeffaflık raporunun kalitesinden bahsedebilmek için söz konusu raporu hazırlayan denetçilerin; dürüst, bağımsız ve tarafsız, alanında yetkin, mesleki etik kurallara ve davranışlara uygun bir karakteristik yapı gibi özellikler bakımından belirli bir olgunluğa sahip olmaları gerekliliği açıktır.

Denetim Ücreti: Gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin bağımsızlığının, objektifliğinin ve kalitesinin sağlanabilmesi konusunda uygun bir denetim ücretinin tespit edilmesi önemli kabul edilmektedir (Yaşar, 2011, s. 70). Şöyle ki ilgili müşteri işletme tarafından denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesine yönelik denetleyen firmaya ücret ödenmesi iki taraf arasında ekonomik çıkarların oluşmasına yol açabilecek olup bu noktada ortaya çıkabilecek anlaşmazlıklar nedeni ile denetleyen tarafın bağımsızlığının tehlikeye düşebilmesi dolaylı olarak ta denetim kalitesinin olumsuz etkilenmesi söz konusu olabilecektir. Ayrıca denetçinin Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından, hazırlanan; ilke, standart ve kurallara hâkim bir şekilde görevini yerine getirmesi ve ilgili düzenlemelerde yer alan niteliklere sahip olması, denetim ücretini konusundaki beklentisini optimum düzeye çekmesine olanak sağlayacaktır. Şöyle ki bir denetçinin alanında yetkin olması ve gerçekleştirmiş olduğu faaliyetleri eksiksiz ve doğru bir şekilde yerine getirmesi ücret beklentisini geri plana atacak olup kendisi belirli bir ücret talebinde bulunmadan beklentisi olan ücret seçeneklerinin çok daha üzerinde bir ücret elde edebilecektir. Çünkü denetlenen firmada, denetçinin oluşturmuş olduğu güven ile bağımsız ve tarafsız olarak doğru bir biçimde denetim faaliyetlerinin sürdürülebilirliğini sağlaması kendisine katma değer olarak geri dönebilmektedir.

Kurumsal Yönetim Yapısı: İşletmelerin iç kontrol yeterlilikleri ile etkinliğinin sağlanabilmesi, hazırlanan finansal raporların şeffaflığı, güvenilirliği ve kalitesinin artırılması ve bağımsız denetim faaliyetlerinin etkin ve verimli bir biçimde yerine getirilmesi bakımından kurumsal yönetim kilit önem taşımaktadır (Arı, 2008, s. 50). İşletmelerde etkin bir kurumsal yönetim anlayışının oluşturulması ve hayata geçirilmesi; gerçekleştirilen faaliyetlerin etkin ve verimli bir biçimde yerine getirilmesinden,

kontrol altına alınarak yönetilmesi bakımından önemli kabul edilmektedir. Böylece hesap verebilir, şeffaf, gerçeğe ve ihtiyaca uygun bilgilerin üretilerek güvenilir raporların hazırlanması ve bilgi kullanıcılarına sunulması suretiyle denetim faaliyetlerine pozitif yönde değer yaratabileceği açıktır. Buradan hareketle işletmelere ilgi duyan taraflar (kreditörler, potansiyel yatırımcılar, hissedarlar ve diğer kesimler) denetim faaliyetleri sonucunda daha isabetli kararlar alabileceklerdir.

Denetçinin Sahip Olması Gereken Etik Kurallar: Bağımsız denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi sırasında denetçilerin uyması gerekli görülen bir takım etik kurallar bulunmaktadır. Söz konusu kurallar aşağıda kısaca açıklanmaktadır (Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı 2017, md. 21):

- **Dürüstlük:** Mesleki konular ve iş ilişkileri hususunda denetçilerin dürüst bir biçimde davranmasını ifade etmektedir. Doğru, güvenilir ve açık sözlü niteliklerin olması anlamına gelmektedir.
- **Tarafsızlık:** Tarafsız davranılması gerektiğini ifade eden kavram; denetçilerin, eğilim ve çıkar çatışmalarının yargıları üzerinde önyargı yaratmasına izin vermemesi gerektiğini vurgulamaktadır.
- **Mesleki Yeterlilik ve Özen:** Denetçilerin, teknik ve uygulama konularında ilgili mevzuat hakkında yeterli bilgiye sahip olması ve gerekli donanım (bilgi ve beceri) sahip olması gerektiğini ifade etmektedir.
- **Sır Saklama (Gizlilik):** Denetçilerin faaliyetleri gerçekleştirmeleri esnasında elde etmiş oldukları bilgileri gizli tutmaları ve bahsedilen bilgileri herhangi bir biçimde yetki sınırlarının dışındaki üçüncü taraflara açıklamamaları gerektiğini ifade etmektedir.
- **Mesleğe Uygun Davranış:** Denetçilerin, mesleki mevzuata uygun bir biçimde davranmalarını, denetim mesleğinin imajına zarar getirebilecek davranışlardan kaçınmalarını ifade etmektedir.

Denetim Süresi ve Rotasyon Uygulamaları: İlgili denetim faaliyeti hizmetinin sunulmasında kullanılan sürenin uzaması, müşteri işletme ile denetçi arasındaki yakınlığın artmasına yol açabilmekte, sonucunda ise denetçinin hata tespiti yapması ve söz konusu durumu raporlayabilmesini olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Dolayısı ile denetçinin denetim prosedürlerini olması gerektiği şekilde yerine getirememesi ve hali hazırdaki denetim programı ile geçmiş yıl sonuçlarına bağlı kalabilmesi sorunu ortaya çıkabilmektedir (Ewelt-Knauer ve diğerleri, 2012, s. 12). Dahası denetçinin, denetim faaliyetinin etkin ve verimli bir biçimde yerine getirilmesi konusunda göstereceği çaba azalacak olup zafiyetlerin tespit edilmesinde olumsuz geri dönüş yaratabilecek söz konusu durum ise denetimin kalitesini olumsuz yönde etkileyebilecektir.

Denetçinin bağımsızlığının sağlanması noktasında bir tehdit unsuru olarak ortaya çıkan denetçi ve müşterinin yakın ilişkisi bahsedilen bağımsızlığın güvence altına alınması noktasında denetçi rotasyonu uygulaması kilit bir önlem uygulaması olarak öne çıkmaktadır. Bu bağlamda ulusal ve uluslararası düzenlemeler ile zorunlu denetçi rotasyonu kuralları ortaya çıkmıştır (Şenyiğit & Zeytinoğlu, 2014, s.

88). Bu noktada amaç denetim sözleşmesi ve müşteri riski konularında rotasyon uygulaması dahilinde göreve başlayan denetçinin yeni bir bakış açısı geliştirmesi ile denetim kalitesinin artırılmasıdır (Daugherty ve diğerleri, 2012, s. 98).

Denetçinin Uzmanlığı: Denetçilerin sektörel olarak uzmanlığa sahip olması denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde ve kalitesinin artırılmasında konusunda mesleki denetim standartları bağlamında öne çıkan bir unsur olmaktadır. İlgili konuda American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) tarafından hazırlanmış olan kalite kontrol standartları içerisinde endüstriyel uzmanlık yeteneğine sahip olan denetçilerin tespit edilmesi ve yeteneklerinin geliştirilmesinin önemine vurgu yapılmıştır (Gramling & Stone, 2001, s. 3). Bu bağlamda denetim firmalarının daha kaliteli denetim hizmeti sunabilmeleri bakımından denetçilere güveninin artırılmasına yönelik olarak uzmanlık konusunda daha fazla önem vermeye başladıkları görülmektedir (Hegazy ve diğerleri, 2015, s. 144). Sektörel deneyim sahibi olan denetçilerin hazırlanmış olan finansal tablolarda yapılan hatalı işlemleri tespit etme konusunda deneyimsiz olanlara kıyasla denetim faaliyetlerini daha kaliteli hale getirebilmektedir (DeBoskey & Jiang, 2011, s. 613).

Yukarıda bahsedilen denetim kalitesine etki eden unsurlar dikkate alındığında ve işletmelerin faaliyetlerinde kullanmış oldukları teknoloji ürünleri ile birlikte yeni hileli ve yanıltıcı eylemlerin gerçekleştirilmesi riskleri ortaya çıkmıştır. Nihayetinde ise denetçilerin sahip oldukları nitelikler daha fazla önem arz etmeye başlamıştır. Çalışmanın teması bağlamında denetim kalitesi ve denetçi niteliklerine ilişkin literatürde ulaşılabilen çalışmalar aşağıda açıklanmaktadır.

2. LİTERATÜRDE YAPILAN ÇALIŞMALAR

Denetim kalitesi üzerine ulusal ve uluslararası literatürde farklı alanlarda birçok çalışmaya rastlanılmaktadır. Bu çalışmada ise denetim kalitesi üzerinde etki sahibi faktörler arasında kilit rol üstlenen denetçilerin sahip oldukları nitelikler ile ilgili çalışmalara odaklanılmıştır. Türk literatüründe bahsi geçen konunun denetçilerin sahip oldukları nitelikleri bağlamında ele alınan çalışmaların sınırlı olduğu tespit edilmiştir. Çalışmanın temasına uygun olarak ulaşılan, çalışmalar aşağıda açıklanmıştır.

Özyurt (2010) denetim kalitesi üzerinde denetçilerin niteliklerinin etkisini belirlemek üzere gerçekleştirmiş olduğu çalışmada; öğrenim durumu, mesleki yeterlilik, etik tutum, problem çözme yeteneği, mesleki özen ve titizlik gibi denetçi niteliklerinin denetimin kalitesini pozitif yönde etkileyebileceği fakat cinsiyet, yaş, ücret beklentisi ve risk profili gibi niteliklerinin ise herhangi bir etkisinin olmayabileceği sonucuna ulaşmıştır. Suseno (2013), denetim kalitesi üzerinde denetçilerin almış oldukları ücretler ile bağımsızlık rollerinin etkisini araştırmış; denetçilerin bağımsızlıklarını koruyarak hareket etmelerinin, denetim kalitesini artırılabilceği sonucuna ulaşmış ve denetçilerin bağımsızlık rollerinin etkinin kullanımının ise uygun ücret ile sağlanabileceğine dikkat çekmiştir.

Şenyiğit & Zeytinoğlu (2014) denetim kalitesi üzerinde zorunlu denetçi rotasyonu uygulamalarının etkisini araştırmak üzere yapmış oldukları çalışmalarında denetçilerin mesleki şüphecilik tutumlarının denetim kalitesinin artırılmasının rotasyon uygulamaları ile başarıya götürülebileceği sonucuna ulaşmışlardır. Selimoğlu & Yeşilçelebi (2014) denetçilerin mesleki aidiyet tutumlarının bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisini araştırmış oldukları çalışmada; denetçinin mesleki aidiyet duygusunun denetim kalitesini pozitif yönde etkileyebileceği sonucuna ulaşmışlardır. Terzi ve diğerleri (2014) denetim kalitesi üzerinde kurumsal yönetim uygulamalarının etkini araştırmış oldukları çalışmada; yönetim kurulu yapısı ve kurumsal yatırımcıların denetim kalitesini istatistiksel bağlamda anlamlı ve pozitif yönde etkileyebilecekleri sonucuna ulaşmışlardır. Yan & Xie (2016), denetçilerin iş streslerinin, denetim kalitesi üzerindeki etkisini araştırmış oldukları çalışmada, denetçilerin karşı karşıya kaldıkları iş streslerinin, karakter özelliklerine göre farklılık gösterebileceğini tespit etmişlerdir. Bu bağlamda ulaşılan bulgular denetimin kalitesini denetçilerin karakteristik özelliklerinin şekillendirebileceğini işaret etmektedir. Akçay & Bilen (2018) denetim kalitesi ve göstergeleri üzerine gerçekleştirmiş oldukları çalışmada; denetim faaliyetini yerine getirecek olan denetçilerin bağımsız ve objektif olmasının sağlanması, GKGDS, kalite kontrol ve etik standartları gibi unsurlara uygun olarak denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesi, hazırlanan denetim raporlarının şeffaf ve güvenilir bir biçimde hazırlanması ve gerçekleştirilen denetim faaliyetleri sonucunda elde edilen sonuçların ilgililere zamanında iletilmesine ilişkin ölçütlerin kalite göstergeleri olarak kullanılabilmesini vurgulamışlardır. Erdoğan & Azgın (2019) denetçilerin mesleki şüphecilik tutumlarının denetim kalitesi üzerindeki rolünü araştırmış oldukları çalışmada, denetim kalitesi ile denetçinin mesleki şüpheciliği arasında istatistiksel olarak pozitif yönde anlamlı bir etki yarattığını tespit etmiş ve denetçilerin makul düzeyde mesleki şüphecilikle hareket etmelerinin denetim kalitesi üzerinde olumlu bir etki yarattığını belirtmişlerdir. Kallunki ve diğerleri (2019) denetçilerin bilişsel zekâ düzeyleri ile (IQ) denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi araştırmış oldukları çalışmada; yüksek IQ puanına sahip olan denetçilerin hazırlamış oldukları sürekli denetim raporlarının doğruluk eğiliminde artış tespit edildiği ve denetçilerin bilişsel yeteneklerinin denetim kalitesinin artırılmasına önem sahibi olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Tuan ve diğerleri (2019) bağımsız denetimde kalite göstergeleri üzerine yapmış oldukları çalışmada bağımsız denetim faaliyeti ücreti, denetçinin sahip olduğu endüstriyel uzmanlık, denetim süresi, denetçinin görüşü, denetim firmasının büyüklüğü ve denetçi rotasyonu gibi unsurların denetim kalitesinin ölçülmesi ve değerlendirilmesinde kalite göstergesi olarak kabul edilebileceğini tespit etmişlerdir. Garcia-Blandon ve diğerleri (2020) denetim kalitesi üzerinde denetim firmalarının görev sürelerinin etkisini araştırmış oldukları çalışmada 10 yıldan daha uzun süreli olarak denetim faaliyetlerinde bulunan firmalarda denetim kalitesinin daha yüksek olabileceği sonucuna ulaşmıştır. Söz konusu durum ise denetçilerin deneyimlerinin denetim kalitesi üzerinde pozitif yönde bir etkisinin olabileceğini göstermektedir. Awadallah (2020) denetim kalitesi üzerinde kurumsal yönetim uygulamalarının rolünü

araştırmış olduğu çalışmasında kurumsal çalışmaların ve özellikle denetim komitesinde yer alan denetçilerin pozitif yönde bir etki yarattığını tespit etmiştir. Phan ve diğerleri (2020) Hanoi borsasında işlem gören şirketlerin denetim kalitesi ve finansal performansı arasındaki ilişkiyi araştırmış oldukları çalışmada; denetim kalitesinin şirketlerin finansal performansını pozitif yönde etkilediğini tespit etmiş ve müşteri sadakati ile çalışan memnuniyetine de katkı sağladığını belirtmişlerdir.

3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Araştırmanın bu aşamasında; araştırmanın amacı ve önemi, kapsam ve sınırlılıkları ile verilerin elde edilmesi ve analiz edilmesi ile sonucunda; ulaşılan bulgulara yer verilmektedir. Türkiye’de, Hatay ilinde faaliyette bulunan bağımsız denetçilerin niteliklerinin gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin kalitesi üzerindeki rolünün belirlenmesi amaçlanmıştır. Araştırmanın amacı doğrultusunda; i) denetçilerin denetim kalitesi üzerinde etki edebilecek niteliklerine yönelik görüşlerinin tespit edilmesi, ii) denetim faaliyetlerinin gelecekte kalitesinin artırılması, iii) denetim mesleğinin imajının güçlendirilmesi ve iv) işletmelerde ortaya çıkan yolsuzlukların önüne geçilmesi suretiyle v) muhasebe ve denetim skandallarının minimum düzeye düşürülmesi bakımından bu çalışma önem taşımaktadır. Araştırma, Hatay ilinde faaliyette bulunan bağımsız denetçileri kapsamaktadır. Tutarlı, doğru ve güvenilir bilgilerin elde edilerek sonuçlarının sağlıklı bir biçimde değerlendirilebilmesi bakımından Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yetkilendirilen uygulamada aktif görevde olan bağımsız denetçiler ile araştırmanın sınırı belirlenmiştir.

3.1. Verilerin Elde Edilmesi ve Analizi

Araştırma için veriler 01.01.2021 – 01.04.2021 tarihlerinde anket tekniği ile yüz yüze bağımsız denetçilere uygulanmıştır. Saha çalışmasının yapılabilmesi yönünden Kilis 7 Aralık Üniversitesi, Etik Kurulu tarafından 05.11.2020 tarih ve 2020/31 sayılı karar ile izin alınmıştır. Sahada uygulanan anketlerin, içeriğinin hazırlanmasında daha önce güvenilirliği ispatlanmış çalışmadan (Özyurt, 2010) faydalanılmıştır. Hazırlanan anket formu 2 grupta toplam 21 sorudan oluşturulmuştur. Araştırmada kullanılan anketlerde 5’li Likert ölçek tercih edilmiştir. Anket ifadeleri iki gruptan oluşturulmuştur. Birinci grup sorularda; denetçilerin, sahip oldukları niteliklerinin denetim kalitesi üzerindeki rolünün belirlenmesine yönelik 16 ifade bulunmaktadır. İkinci grupta ise denetçilerin; yaşı, pozisyonu, eğitim ve cinsiyet durumu ile deneyim sürelerine ilişkin ifadeler yer almaktadır. Anketler aracılığı ile ulaşılan veriler toplanarak düzenlenmiş ve araştırmanın niteliği ve amacı dikkate alınarak gözden geçirilmiş ve uygun bir biçimde kodlanmıştır. Araştırmanın gerçekleştirildiği dönemde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yetkilendirilen ve uygulamada aktif görev alan 149 bağımsız denetçinin olduğu tespit edilmiştir. Pandemi süreci ve erişim kısıtlamalarından dolayı uygulama sahasında dağıtılan 141 adet anket formundan 122 adet anket formu elde edilmiştir. Elde edilen anketlerin ise 120 adedi analiz ve değerlendirmeye uygun kabul edilmiştir. Elde edilen anket

adedi anakütleyi %80'nin üzerinde temsil etmektedir. Fakat araştırma döneminin dikkate alınması suretiyle Hatay'da faaliyet gösteren denetçiler hakkında değerlendirme yapılması gerektiğinin belirtilmesinde yarar görülmektedir. Ulaşılan veriler analize uygun hale getirilerek "SPSS (Statistical Package for the Social Sciences) 22.0" programına aracılığı ile (*tanımlayıcı istatistikler, güvenilirlik analizi, frekans dağılımı, parametrik olmayan varyans analizleri (Kruskal Wallis H testi ve Mann-Whitney U testi)*) analiz edilmiştir. Analiz Sonuçları ise düzenlenerek yorumlamaya uygun hale getirilmiş ve değerlendirilmiştir.

İstatistiksel testlerin uygulanabilmesi, ulaşılan verilerin normal dağılım sergileyip sergilemediğine bağlı olarak değişkenlik gösterebilmektedir. Uygulamada genellikle verilerin normal dağılım özelliğine sahip bir anakütleden elde edildiği varsayılmaktadır. Bu duruma neden olarak ise insan ve doğa davranışlarının normal dağılım ile bağdaştırılma çabası gösterilmektedir (Özdamar, 2013, s.103). Bu araştırmada ulaşılan verilerin normal dağılım özelliği test edilmiştir. Analiz sonucunda verilerin normal dağılıma sahip olmaması nedeni ile (*iki grubun karşılaştırılmasında parametrik olmayan t Testi*) Mann-Whitney U ve (*ikiden fazla grubun karşılaştırılmasında parametrik olmayan varyans analizi*) Kruskal Wallis H testi tercih edilmiştir.

3.2. Bulgular

Araştırmanın ilgili aşamasında; (i) araştırmanın güvenilirliği hakkında bilgiler, (ii) denetçilerin sahip oldukları demografik bilgileri, (iii) denetim kalitesi üzerinde denetçilerin sahip oldukları niteliklerinin etkisine yönelik ifadelerine ilişkin frekans dağılımları sonuçları, (v) *Kruskal Wallis H* ve (vi) *Mann-Whitney U* testlerine ilişkin sonuçları düzenlenerek ifade edilmekte ve yorumlanmaktadır. Anket tekniği aracılığı ile ulaşılan verilerin; güvenilir, tesadüfi ve tutarlı olup olmadığını belirlemek için güvenilirlik analizi yapılmıştır. Cranbach's Alpha değerinin (güvenirlilik katsayı değeri- α) 0,60-0,79 arasında olması halinde, örneklem verilerinin, normal derecede güvenilir olduğu anlamına gelmektedir (Tanrıöğen, 2012, s. 176). Bu Araştırmada tüm denetçilerden elde edilen veriler, güvenilirlik analizine tabi tutulmuştur ve α değeri 0,711 olarak tespit edilmiştir. Ulaşılan sonuç çalışmanın, normal derecede güvenilir olduğu anlamına gelmektedir.

Tablo 1'e bakıldığında araştırmaya katılım sağlayan denetçilerin, pozisyonlarının önemli bir bölümünün yeminli mali müşavirlerden oluştuğu anlaşılmaktadır. Denetçilerin, yaşlarının çoğunlukla 43 yaş ve üzeri (%61,7) aralıkta yer aldığı görülmektedir. Araştırmaya katılan denetçilerin 8 (%6,7) kişisinin bayan ve 112 (%93,3) kişisinin ise erkek olduğu tespit edilmiştir. Eğitim durumları; doktora derecesine sahip olan 2 (%1,7) kişi, yüksek lisans 24 (%20) kişi ve lisans derecesine sahip olan 94 (%78,3) kişi şeklinde dağılım göstermektedir.

Tablo 1. Denetçilere İlişkin Demografik Bilgiler

Açıklama		Sayı	Yüzde (%)	Açıklama		Sayı	Yüzde (%)	
Deneyim Süresi	1 – 5 Yıl	18	15	Yaş	18-25 Yaş Arası	--	--	
	6 – 10 Yıl	34	28,3		26-30 Yaş Arası	6	5	
	11 – 15 Yıl	18	15		31-36 Yaş Arası	20	16,7	
	16 Yıl ve Üzeri	50	41,7		37-42 Yaş Arası	20	16,7	
					43 Yaş ve Üzeri	74	61,7	
Toplam		120	100	Toplam		120	100	
Eğitim	Lisans	94	78,3	Cinsiyet	Bayan	8	6,7	
	Yüksek Lisans	24	20		Erkek	112	93,3	
	Doktora	2	1,7		Toplam		120	100
	Toplam	120	100					
Pozisyon	SMMM	8	6,7					
	Yeminli Mali Müşavir	112	93,7					
	Toplam	120	100					

Tablo 2'ye bakıldığında denetçilerin 16 maddelik anket sorularına verdikleri cevaplar değerlendirildiğinde önemli çoğunluğunun; “katılıyorum” ve “kesinlikle katılıyorum” seçeneğine yakın cevap verdikleri anlaşılmaktadır. Sadece 1., 2. ve 16. sorulara, diğer sorulara karşılık daha fazla olumsuz seçenekleri ifade ettikleri görülmektedir. Ulaşılan sonuçlar incelendiğinde; bağımsız denetçilerin belirli bir grubunun (%13,3) yaş unsurunun, denetim kalitesi üzerinde etki sahibi olmayacağı kanısına ulaşılmıştır. Söz konusu durum ise ilgili denetçilerin denetim faaliyetleri konusundaki yeterlilik ve deneyimin daha önemli olabileceğini göstermektedir. Diğer taraftan bağımsız denetçilerin %60 (76 kişi)'tan fazlasının cinsiyet unsurunun denetim faaliyetlerinin kalitesi üzerinde, önemli bir etkiye sahip olmayabileceğini görüşünü belirttikleri tablodan anlaşılmaktadır. Elde edilen yanıtlardan hareketle Tablo 2 incelendiğinde; mesleki faaliyetlerin yerine getirilmesi konusunda cinsiyet ayrımcılığının önemli olmadığını aksine mesleki yeterlilik, profesyonellik, dürüstlük ve sorumluluk sahibi olma gibi niteliklerinin daha önemli olabileceğini söylemek mümkündür. Ayrıca bağımsız denetçilerin önemli bir kısmının (%18,3; 22 kişi) gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesine yönelik ücret beklentilerinin denetim kalitesi üzerinde etkisinin olmayabileceği Tablo 2'de ki ifadelerden anlaşılmaktadır. Denetçilerin ücret konusundaki bu tutumlarının; Hatay ilinde denetlenme yükümlülüğü bulunan işletme sayısının fazla olmasına karşılık denetim firması ve denetçi sayısının yeterli olmaması ile denetçilerin müşteri işletme yönetimi ile ikili ilişkileri gibi konular gerekçeleri arasında gösterilebilmektedir.

Tablo 2. Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerinde Denetçilerinin Niteliklerinin Rolüne İlişkin Görüşler

Açıklamalar ve Sorular		Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
İfadelere Yönelik En Düşük (1) ve En Yüksek (5) Katılım Düzeyleri		1		5	
İfade 1(A1)	Denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçinin yaşı , denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.	16	%13,3	38	%31,7
İfade 2 (A2)	Denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçinin cinsiyeti , denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.	76	%63,3	4	%3,3
İfade 3 (A3)	Denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçinin öğrenim durumu , denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.	2	%1,7	74	%61,7
İfade 4 (A4)	Denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçinin deneyimi , denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.	2	%1,7	82	%68,3
İfade 5 (A5)	Denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçinin belirli bir düzeyde mesleki yeterliliğe sahip olması , yapılan denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.	--	%	82	%68,3
İfade 6 (A6)	Denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçinin problem çözme yeteneğine sahip olması , yapılan denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.	--	%	70	%58,3
İfade 7 (A7)	Denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçinin risk profili , denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.	4	%3,3	38	%31,7
İfade 8 (A8)	Denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçinin bağımsızlığı , yapılan denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.	2	%1,7	82	%68,3
İfade 9 (A9)	Denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçinin dürüstlüğü , yapılan denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.	--	%	90	%75
İfade 10 (A10)	Denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçinin profesyonelliği , yapılan denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.	--	%	78	%65
İfade 11(A11)	Denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçinin sahip olduğu etik anlayışı , denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.	2	%1,7	76	%63,3
İfade 12 (A12)	Denetçinin uzmanlaştığı sektörlerde denetim faaliyetini gerçekleştirmesi, yapılan denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.	2	%1,7	52	%43,3
İfade 13 (A13)	Denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçinin denetim sırasındaki yasal sorumluluğu , yapılan denetimin kalitesi üzerinde önemli etkiye sahiptir.	2	%1,7	60	%50
İfade 14 (A14)	Denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçinin denetim sırasında çabası , yapılan denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.	--	%	52	%43,3
İfade 15 (A15)	Denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçinin denetim sırasında özene ve titizliği , yapılan denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.	--	%	82	%68,3
İfade 16 (A16)	Denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçinin ücret konusundaki beklentisi , denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.	22	%18,3	34	%28,3

Araştırmada denetçilerin; cinsiyet ile pozisyon durumları iki grup içermesinden dolayı parametrik olmayan *Mann-Whitney U* (t Testi), eğitim ve yaş durumlarının ise ikiden fazla grup içermesinden dolayı parametrik olmayan *Kruskal Wallis H* (varyans analizi) sonuçları aşağıda açıklanmıştır. İlgili değişkenlere ilişkin; “*aralarında anlamlı ilişkiler bulunan sonuçlar*” tablolar halinde sunulmuştur.

Tablo 3. Denetçilerin Yaşlarına Göre Kruskal Wallis H (Varyans Analizi) Sonuçları

İfadeler	Kruskal-Wallis H	df	p
A13: Denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçinin denetim sırasındaki yasal sorumluluğu , yapılan denetimin kalitesi üzerinde önemli etkiye sahiptir.	12,731	3	,005
A16: Denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçinin ücret konusundaki beklentisi , denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.	9,416	3	,024

Anlamlılık değeri; $p < 0,05$

Tablo 3’e bakıldığında denetçilerin niteliklerinin gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin kalitesi üzerindeki etkisine yönelik görüşlerinin, $p < 0,05$ ’ten küçük olan A13 ve A16 ifadeleri bağlamında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık gösterdiği görülebilmektedir. İlgili durum bağımsız denetçilerin,

bahsedilen ifadelerle yönelik görüşlerinin; yaşlarına göre farklılık gösterdiğine işaret etmektedir. Denetçilerin yaşlarının gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin kalitesi üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etki sahibi olduğu anlamına gelmektedir. Dolayısıyla bağımsız denetçilerin; yasal sorumluluk ve ücret beklentisi konularına ilişkin tutum ve davranışlarının, denetim faaliyetlerinin kalitesi üzerinde etki sahibi olduğu ve yaşlarına göre farklılık gösterdiği açıkça görülebilmektedir.

Tablo 4. Denetçilerin Eğitim Düzeylerine Göre Kruskal Wallis H (Varyans Analizi) Sonuçları

İfadeler	Kruskal-Wallis H	Df	p
A7: Denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçinin risk profili , denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.	14,750	3	,002

Anlamlılık değeri; $p < 0,05$

Tablo 4'e bakıldığında denetçilerin, niteliklerinin gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin kalitesi üzerindeki etkisine yönelik görüşlerinin, $p < 0,05$ 'ten küçük olan A7 ifadesi bağlamında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık gösterdiği görülebilmektedir. İlgili durum bağımsız denetçilerin bahsedilen ifadeye yönelik görüşlerinin; ön lisans, lisans, yüksek lisans ve doktora mezunlarına göre farklılık gösterdiği anlamına gelmektedir. Denetçilerin eğitim durumlarının, gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin kalitesi üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etki yarattığı anlamına gelmektedir. Başka bir ifade ile denetçilerin sahip oldukları risk profillerinin denetim kalitesi üzerindeki etkisi eğitim durumlarına göre farklılık gösterebilmektedir. Daha yüksek eğitime sahip olan denetçilerin risk profillerinin düşük olabileceğinden dolayı denetimin kalitesinin artırılmasında olumlu bir katkı yaratabilecekleri anlamına gelmektedir.

Tablo 5. Denetçilerin Deneyimlerine Göre Kruskal Wallis H (Varyans Analizi) Sonuçları

İfadeler	Kruskal-Wallis H	df	p
A1: Denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçinin yaşı , denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.	10,334	3	,016
A4: Denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçinin deneyimi , denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.	10,364	3	,016
A7: Denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçinin risk profili , denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.	14,986	3	,002
A9: Denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçinin dürüstlüğü , yapılan denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.	12,840	3	,005

Anlamlılık değeri; $p < 0,05$

Tablo 5'e bakıldığında denetçilerin niteliklerinin gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin kalitesi üzerindeki etkisine yönelik görüşlerinin, $p < 0,05$ 'ten küçük olan A1, A4, A7 ve A9 ifadeleri bağlamında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık gösterdiği görülebilmektedir. İlgili durum denetçilerin, bahsedilen ifadelerle yönelik görüşlerinin deneyim sürelerine göre farklılık gösterdiğine işaret etmektedir. Denetçilerin deneyim sürelerinin, gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin kalitesi üzerinde

istatistiksel olarak anlamlı bir etki sahibi olduğu anlamına gelmektedir. Şöyle ki denetçilerin; risk profili ve dürüstlük konularında deneyim sahibi olmalarının etkisinin olduğu anlaşılmaktadır. Bu bağlamda daha fazla deneyim sahibi olan denetçilerin risk profillerinin daha düşük olabileceği buna karşılık ise bağımsız duruşlarını ve dürüstlüklerini daha fazla koruyabileceklerini söylemek mümkün olacaktır.

Tablo 6. Denetçilerin Pozisyonlarına Göre Mann-Whitney U (t Testi) Sonuçları

İfade	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	p (2-tailed)
A11: Denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçinin sahip olduğu etik anlayışı , denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.	35,000	45,000	,008
A12: Denetçinin uzmanlaştığı sektörlerde denetim faaliyetini gerçekleştirmesi, yapılan denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.	42,000	52,000	,023
A13: Denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçinin denetim sırasındaki yasal sorumluluğu , yapılan denetimin kalitesi üzerinde önemli etkiye sahiptir.	48,500	58,500	,039
A15: Denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçinin denetim sırasında özeni ve titizliği , yapılan denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.	41,500	51,500	,011
A16: Denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçinin ücret konusundaki beklentisi , denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.	31,000	41,000	,014

Anlamlılık değeri; $p < 0,05$

Tablo 6'ya bakıldığında, denetçilerin niteliklerinin gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin kalitesi üzerindeki etkisine yönelik görüşlerinin; $p < 0,05$ 'ten küçük olan A11, A12, A13, A15 ve A16 ifadeleri bağlamında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık gösterdiği görülebilmektedir. İlgili durum denetçilerin, belirtilen ifadelere yönelik görüşlerinin pozisyonlarına göre farklılık gösterdiğine işaret etmektedir. Denetçilerin pozisyonlarının, gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin kalitesi üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etki sahibi olduğu anlamına gelmektedir. YMM ya da SMMM unvanlarına sahip denetçilerin; etik anlayış, endüstriyel uzmanlık, yasal sorumluluk, mesleki özen ve titizlik ile ücret konusundaki beklenti gibi özelliklerinin gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin kalitesi üzerindeki etki sahibi olduğu anlamına gelmektedir. Dolayısı ile bahsi geçen niteliklere sahip denetçilerin; gelecekte denetim faaliyetlerinde etik ihlallerin azaltılabileceğine, yasal sorumluluğun etkin bir şekilde üstlenerek mesleki özen ve titizliğin sağlanması suretiyle denetim faaliyetlerinin kalitesinin artırılmasına yönelik olumlu katkı sağlayabilecekleri açıktır.

4. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Ekonomik faaliyetlerin dünyanın farklı coğrafyalarına dağılması, işletmelerin, kurum ve kuruluşların denetim ağının genişlemesine yol açmış ve denetleme sorunları ortaya çıkmıştır. Eksik, hatalı ve hileli finansal raporlamalar sonucunda ortaya çıkan ekonomik krizlerin arkasında büyük ölçekli denetim firmalarının çıkması ise denetim faaliyetlerinin kalitesini gündeme getirmiş ve denetçilerin nitelikleri sorgulanmaya başlanmıştır. Çünkü denetim faaliyetlerinin kalitesini etkileyen birçok unsur olmasına rağmen çıkış noktasının insan olması denetçilerin diğer unsurların yönetilmesi bakımından kumanda

merkez konumuna getirmektedir. Bu bağlamda bilgi kullanıcılarına doğru, güvenilir, objektif bilgilerin sunulması noktasında denetim faaliyetlerinin kalitesinden bahsedebilmek ve makul güvence sağlanması bakımından denetçilerin sahip oldukları nitelikler kilit önem taşımaktadır. Dolayısıyla bu çalışmada, Türkiye’de 2020 yılında Hatay ilinde faaliyette bulunan denetçilerin niteliklerinin, gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin kalitesi üzerindeki rollerinin tespit edilmesi amaçlanmıştır. Belirlenen amaç doğrultusunda çalışma kapsamında denetçi niteliklerinin denetim kalitesi üzerindeki etkisinin belirlenmesi amacıyla anket yöntemi benimsemiş ve denetçilerin görüşleri SPSS programında uygun analizler yapılarak değerlendirilmiştir. Çalışma; i) denetim kalitesinin gelecekte artırılması bakımından denetçilerin sahip oldukları niteliklerin tespit edilmesi, ii) eksikliklerin ortaya koyularak gelecekte giderilmesi bakımından önlemlerin alınması, iii) denetçilerin güvenilir raporlar hazırlanması konusunda niteliklerinin geliştirilmesi bakımından gerekli eğitimlerin verilmesi, ekonomik ve toplumsal değer yargıları karşısında denetim mesleğinin imajının güçlendirilmesi bakımından önemli görülen denetçi niteliklerinin ortaya koyulması noktasında kilit önem taşımaktadır. Literatürde yapılan benzer çalışmalara bakıldığında; denetçinin bağımsız ve tarafsız (Akçay & Bilen, 2018), etik anlayış ve kurallara sıkı bağlılık (Acar, Senal & Usul, 2011; Selimoğlu & Yeşilçelebi, 2018), güvenilirlik ve dürüstlük (İlgün, 2019), mesleki yeterlilik ve endüstriyel uzmanlık (Tuan, Besen & Saygı, 2010) ile ücret beklentisi (Suseno, 2013) gibi niteliklerine ilişkin bulguların bu çalışmanın bulguları ile örtüştüğü görülmektedir. Diğer taraftan cinsiyet, risk profili ve ücret beklentisi bakımından ise Özyurt (2010)’un çalışması ile bu çalışmanın bulgularının örtüşmediği tespit edilmiştir.

Denetim kalitesi göstergesi olarak çeşitli araştırmalarda benzer ve farklı sonuçların ortaya çıkması muhtemeldir. Bu bağlamda gelişen olay ya da durumlar karşısında denetçilerin sahip oldukları niteliklerinin denetim kalitesi üzerindeki rollerinin ortaya koyulması ve uygulamada söz konusu eylem ve davranışlarının nasıl bir değer yarattığının tespit edilmesi bu çalışmanın özgünlüğünü ortaya koymaktadır. Denetim kalitesinin artırılmasına yönelik olarak ulaşılan anahtar bulgulardan hareketle 2020 yılında Hatay ilinde faaliyette bulunan denetçilerin sahip oldukları niteliklerinin, gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin kalitesi üzerinde; pozisyon, yaş, eğitim düzeyi ve deneyim süresi bağlamında etkili olduğu anlaşılmaktadır. Ulaşılan sonuçlar detaylı olarak ele alındığında denetçilerin sahip oldukları; deneyim, mesleki yeterlilik, profesyonellik, etik anlayış ile mesleki özen ve titizlik gibi sahip oldukları niteliklerin denetimin kalitesi üzerinde önemli etki yaratabileceği ortaya çıkmıştır. Buna karşılık denetçilerin problem çözme yeteneği, sahip oldukları risk profili ve ilgili alanda uzmanlık yetenekleri gibi kilit olarak kabul edilen niteliklerinin geliştirilmesi gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

Günümüzde denetçilerin analitik zekâ, problemler karşısında proaktif yaklaşım geliştirme, denetim faaliyetinde bulunan müşteri işletmeden ilgili işletmenin faaliyetlerinde kullanmış olduğu teknoloji ürünlerine hâkim olması önemli bir gereksinim olarak karşımıza çıkmaktadır. Denetim işinin alınmasından denetim faaliyetlerinin raporlanmasına dek hemen her aşamada denetçilerin teknoloji

kullanımı vazgeçilmez bir unsur olarak öne çıkmaktadır. Bu bağlamda gelecekte yapılacak olan çalışmalarda denetim kalitesinin optimum düzeye yükseltilebilmesi noktasında geçerli kalite göstergelerinin ortaya koyulması bakımından denetçilerin; i) karakteristik özellikleri, ii) bilişsel zekâ (IQ), iii) mesleki aidiyet, iv) duygusal zekâ, v) dijital öğrenme, araştırma, uygulama ve interaktif denetim araçları geliştirebilme gibi niteliklerinin bütünlük ve çok yönlü araştırılması büyük önem taşımaktadır. İnsan olgusunun kaynakta yer almış olduğu denetim faaliyetlerinin gelecekteki doğasının teknoloji karşısındaki yapısının keşfedilmesinde bahsi geçen konuların hareket noktası kabul edilmesi ve çalışmaların bu yönde gerçekleştirilmesi denetçi niteliklerinin değişen doğasına ışık tutabilecektir. Gelecekte denetçi niteliklerinin daha zengin analizler ile süzgeçten geçirilmesi; denetim mesleğinin imajının yükseltebilecektir. Ayrıca denetim faaliyetlerinin kalitesinin artırabilecek olup ülke ekonomisine ve toplumsal kültüre katma değer yaratabilecektir.

YAZARIN BEYANI

Bu çalışmada, Araştırma ve Yayın Etiğine uyulmuştur, çıkar çatışması bulunmamaktadır ve de finansal destek alınmamıştır.

AUTHOR'S DECLARATION

This paper complies with Research and Publication Ethics, has no conflict of interest to declare, and has received no financial support.

KAYNAKÇA

- Acar, D., & Senal, S. (2011). Bağımsız denetim kalitesinin artırılmasında kamu gözetim kurulu'nun rolü: bağımsız denetim firmaları üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, (35), 33-50.
- Akçay, A. & Bilen, A. (2018). Denetim kalitesi ve göstergeleri. *Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 40, 227-256.
- Arı, M. (2008). Kurumsal yönetim ve finansal raporlamanın güvenilirliği. *Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 3(2), 43-68.
- Awadallah, E. (2020). Measuring the effectiveness of selected corporate governance practices and their implications for audit quality: evidence from Qatar. *Afro-Asian J. Finance and Accounting*, 10(1), 24-47.
- 03 Mart 2021 tarihinde https://www.researchgate.net/publication/326158273_Measuring_the_effectiveness_of_selected_corporate_governance_practices_and_their_implications_for_audit_quality_evidence_from_Qatar adresinden erişildi.

- Bağımsız Denetim Standardı 220. (2017). Finansal tabloların bağımsız denetiminde kalite kontrol. 07 Ocak 2021 tarihinde https://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/BDS_220.pdf adresinden erişildi.
- Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı. (2017). 08 Ocak 2021 tarihinde <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/11/20171130M1-10.html> adresinden erişildi.
- Baş, M. (2019). Bağlantılı k örneklem ile parametrik olmayan cochran Q testi: BIST 100 uygulaması. *Uluslararası Afro-Avrasya Araştırmaları Dergisi*, 4(8), 94-107.
- Baş, M., Kurnaz, N. & Kestane, A. (2019). Studies on interdisciplinary economics and business Volume II. In Özçelik, Ö. (Eds.) Statistical analysis of corporate sustainability in the trnc banking sector after the crisis (pp. 249-276), Perter Lang, Berlin.
- Bauwhede, H.V. & Willekens, M. (2004). Evidence on (the lack of) audit-quality differentiation in the private client segment of the belgian audit market. *European Accounting Review*, 13(3), 501-522. <https://doi.org/10.1080/0963818042000237106>
- Bayram, N. (2017). *Sosyal bilimlerde spss ile ileri veri analizi*, Ezgi Kitabevi, Isparta.
- Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi (BDS 200). (2019). 14 Ocak 2021 tarihinde [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20200\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20200(1).pdf) adresinden erişildi.
- Bedard, J.C., Deis, D.R., Curtis, M.B. & Jenkins, J.G. (2008). Risk monitoring and control in audit firms: a research synthesis. *Auditing: A Journal Of Practice & Theory*, 27(1), 187-218. https://www.academia.edu/29417095/Risk_Monitoring_and_Control_in_Audit_Firms_A_Research_Synthesis 17 Ocak 2021 tarihinde adresinden erişildi.
- Daugherty, B.E., Dickins, D., Hatfield, R.C. & Higgs, J.L. (2012). An examination of partner perceptions of partner rotation: direct and indirect consequences to audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(1), 97-114. <https://doi.org/10.2308/ajpt-10193>
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 83-199 19 Ocak 2021 tarihinde http://www.ikiu.ac.ir/public-files/profiles/items/090ad_1424502938.pdf adresinden erişildi.
- DeBoskey, D.G. & Jiang, W. (2011). Earnings management and auditor specialization in the post-sox era: an examination of the banking industry. *Journal of Banking & Finance*, 36, 613-623. <https://doi.org/10.1016/j.jbankfin.2011.09.007>
- Demirkan, A. (2016). Bağımsız denetim kuruluşlarında şeffaflık raporları. *Muhasebe ve Denetim Dünyası Dergisi*, 1(1), 43-54.

- Deumes, R., Schelleman, C., Bauwhede, H.V., & Vanstraelen, A. (2012). Audit firm governance: do transparency reports reveal audit quality?. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(4), 193-214. <https://doi.org/10.2308/ajpt-10301>
- Erdoğan, N. & Azgın, N. (2019). Denetçinin mesleki şüpheciliğinin denetim kalitesine etkisi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21(1), 27-54.
- Ewelt-Knauer, C., Gold, A. & Pott, C. (2012). What do we know about mandatory audit firm rotation?. *Research Committee of The Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS)*, p.6-7. 22 Ocak 2021 tarihinde https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5329dbc1ed915d0e5d0000c1/icas_mafr_report.pdf. Adresinden erişildi.
- Fearnley, S. & Beattie Vıvıen, B. (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, 117-138. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2004.00085.x>
- Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol (BDS 220). (2018). 23 Ocak 2021 tarihinde <https://www.kgk.gov.tr/portalv2uploads/files/duyurular/v2/bds/bdsyeni25.12.2017/bds%20220-site.pdf> adresinden erişildi.
- Garcia-Blandon, J., Argiles-Bosch, J.M. & Ravenda, D. (2020). Audit firm tenure and audit quality: a cross-european study. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 31, 35–64. <https://doi.org/10.1111/jifm.12098>
- Gramling, A. & Stone, D. (2001). Audit firm industry expertise: a review and synthesis of the archival literature. *Journal of Accounting Literature*, 20, 1–29. 25 Ocak 2021 tarihinde <https://search.proquest.com/openview/69d724601e1b2cc9d2795c81b9eece08/1?cbl=31366&pq-origsite=gscholar> adresinden erişildi.
- Hegazy, M., Al-Sabagh, A. ve Hamdy, R. (2015). The effect of audit firm specialization on earnings management and quality of audit work. *Journal Of Accounting and Finance*, 15(4), 143-164. 27 Ocak 2021 tarihinde https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2723531 adresinden erişildi.
- İlgün, G. (2019). Denetimde kalite ve denetim kalitesini etkileyen faktörler. *İdea Studies Journal*, 5(11), 144-149.
- Kalite Kontrol Standardı 1. (2018). 28 Ocak 2021 tarihinde https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/KKS/KKSyeni11092019/KKS_1.pdf adresinden erişildi.
- Kallunki, J., Niemi, L. ve Nilsson, H. (2020). IQ and audit quality: do smarter auditors deliver better audits?. *Contemporary Accounting Research*, 36(3), 1373–1416. doi:10.1111/1911-3846.12485

- Karagöz, Y. (2010). Nonparametrik tekniklerin güç ve etkinlikleri. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 9(33), 18-40.
- Kavut, L. (2002). Ulusal ve uluslararası bağımsız denetim firmalarında çalışan denetçilerin bağımsız denetim hizmetinin kalitesine ilişkin tutumları. *Yönetim Dergisi*, 41(13), 7-21.
- Kestane, A. (2020). Studies on interdisciplinary economics and business –Volume III In Özçelik, Ö. (Eds.) The role of internal control system in strengthening corporate management in banks: provincial case of Kilis, (pp. 263-281), Peter Lang, Berlin.
- Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B. & Velury, U. K. (2013). Audit quality: insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), 385-421. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50350>
- Kurnaz, N. & Kestane, A. (2020a). Interdisciplinary public finance, business and economics studies Volume III, In Akıncı, A. (Eds.), The effect of artificial intelligence on internal audit, (pp. 385-396), Peter Lang, Berlin.
- Kurnaz N. & Kestane, A. (2020b). Denetimde seçme konular 4 iç denetim iç kontrol sektörel uygulamalar. Aslan, Ü. & Kahyaoğlu, S.B (Ed.) Blokzincir teknolojisi ve iç denetim, (ss. 1-34), Gazi Kitabevi, Ankara.
- Küçüksözen, C. (2005). *Finansal bilgi manipasyonu: nedenleri, yöntemleri, amaçları, teknikleri, sonuçları ve İMKB şirketleri üzerine ampirik bir çalışma*. SPK Yayınları, No.183, Ankara.
- Oktay, S. (2013). Bağımsız denetim etkinliğinin artırılmasında, denetim hizmetinde kalite ve kalite kontrol: ABD düzenlemeleri. *Maliye Finans Yazıları*, 27(100), 1-15.
- Özdamar, K. (2013). *Paket programlar ile istatistiksel veri analizi I*, Nisan Kitabevi, Eskişehir.
- Özyurt, A. (2010). *Bağımsız denetim kalitesini etkileyen etmenlerden bağımsız denetçi özelliklerinin incelenmesine yönelik bir araştırma*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi.
- Palmrose, Z. (1988). An analysis of auditor litigation and audit service quality. *Accounting Review*, 63(1), 55-73. 30 Ocak 2021 tarihinde https://www.jstor.org/stable/247679?seq=2#metadata_info_tab_contents adresinden erişildi.
- Patrick, M.J. (2004). The PCOAB and the future of oversight. *Journal of Accountancy*, 198. 30 Ocak 2021 tarihinde <https://www.journalofaccountancy.com/issues/2004/dec/thepecaobandthefutureofoversight.html> adresinden erişildi.
- Phan, T.T.H, Lai, L. A., Le, T.T., Tran, D. M. & Tran, D.T. (2020). The impact of audit quality on performance of enterprises listed on Hanoi Stock Exchange. *Management Science Letters*, 10, 217–224. doi: 10.5267/j.msl.2019.8.001
- Selimoğlu, S.K. & Yeşilçelebi, G. (2014). Mesleki aidiyetin bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi: bağımsız denetçiler üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim, 27-51.

- Selimoğlu, S.K. & Yeşilçelebi, G. (2018). Denetim kültürünün yeni yol haritası: iş dünyasındaki yeni sistemlerle bütünleşme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20, 991-1006.
- 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.
- Şenyiğit, Y.B. ve Zeytinoğlu, E. (2014). Zorunlu denetçi rotasyonunun denetim kalitesi üzerindeki etkileri: literatür araştırması. *İ. Ü. İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi*, 25(77), 79-98.
- Tanrıoğen, A. (2012). *Bilimsel araştırma yöntemleri*. (3. Baskı), Anı Yayıncılık, Ankara.
- Terzi, S., Kıymetli Şen, İ. & Solak, B. (2014). Kurumsal yönetim uygulamalarının denetim kalitesine etkisi: borsa İstanbul'da ampirik bir araştırma. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 10(23), 191-206.
- Tuan, K., Besen, R. & Saygı, A. (2019). Bağımsız denetimde kalite göstergeleri: literatür incelemesi. *Çukurova Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 23(2), 211-227.
- Yan, H. & Xie, S. (2016). How does auditors' work stress affect audit quality? Empirical evidence from the Chinese Stock Market. *China Journal of Accounting Research*, 1-15. <https://doi.org/10.1016/j.cjar.2016.09.001>
- Yaşar, A. (2011). *Bağımsız dış denetim kalitesinin kar yönetimi üzerine etkisi: imkb'de kayıtlı işletmeler üzerine bir uygulama*. Yayımlanmamış Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi.