

Mesleki Aidiyetin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma*

Seval KARDEŞ SELİMOĞLU**
Gül YEŞİLÇELEBİ^{1***}

ÖZET

Günümüzde finansal tablolara ilişkin güvenilir bilgiye olan gereksinim giderek artmaktadır. Bu bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği ise bağımsız denetim aracılığı ile sağlandığından, bağımsız denetimin kalitesi giderek önem kazanmaktadır. Bağımsız denetim faaliyetlerinin kaliteli olarak gerçekleştirilmesi bağımsız denetçinin sorumluluğundadır. Dolayısıyla bağımsız denetimde kaliteyi belirleyen en önemli etkenlerden biri, bağımsız denetçi görüş ve tutumlarıdır.

Bu araştırmanın amacı, denetim mesleğinde aidiyet duygusunun bağımsız denetim kalitesine etkisini belirlemektir. Araştırmada veri toplama araçları olarak, mesleki aidiyet ölçeği, bağımsız denetim kalitesi anketi ve kişisel bilgiler anketi kullanılmıştır. 103 bağımsız denetçiden elde edilen veriler, keşfedici faktör analizi, doğrulayıcı faktör analizi ve yapısal eşitlik modeli ile analiz edilmiştir. Araştırmanın sonucunda ulaşılan modele göre, mesleki aidiyetin bağımsız denetim kalitesini olumlu yönde etkilediği görülmüştür.

Anahtar Kelimeler: Mesleki Aidiyet, Bağımsız Denetim Kalitesi, Bağımsız Denetçiler, Yapısal Eşitlik Modeli.

JEL Sınıflandırması: M42, M19.

The Effect of Professional Commitment on Independent Audit Quality: A Research of Independent Auditors

ABSTRACT

Nowadays, the need for reliable information on the financial statements is increasing. The accuracy and reliability of this information through independent audit is provided, independent audit quality is getting important. Realization of the independent audit quality is the responsibility of the independent auditors. Therefore, independent auditors' opinion and attitudes is one of the most important factors determining the quality of independent audit.

The purpose of this study was to determine the effect of professional commitment on independent audit quality. The data gathering instruments of the study were; professional commitment scale, independent audit quality questionnaire and demographic data of the independent auditors. The datas, which are provided from 103 independent auditors, were analysed with exploratory factor analysis, confirmatory factor analysis and structural equation modelling. Finding indicated that independent auditor's perception of professional commitment has direct effect on independent audit quality.

Keywords: Professional Commitment, Independent Audit Quality, Independent Auditors, Structural Equation Modelling.

Jel Classification: M42, M19.

* Bu araştırma "Mesleki Aidiyetin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma" adlı yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

** Prof. Dr. Seval Kardeş Selimoğlu, Anadolu Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, sselimoglu@anadolu.edu.tr

*** Arş. Gör. Gül Yeşilçelebi, Gümüşhane Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, gyesilcelebi@hotmail.com.

1. GİRİŞ

Günümüzde işletmelerin faaliyetlerinin inanılmaz bir hızla büyümesi, küreselleşmesi ve işletmeler arası ticari ilişkilerinin artması ile birlikte finansal tablolara dair güvenilir bilgiye olan gereksinim de giderek artmaktadır. Şöyle ki, finansal piyasa ve kurumların küreselleşmesine paralel olarak işletme faaliyetlerinden etkilenen ilgili tarafların sayısında gün geçtikçe artış yaşanmakta ve işletmenin finansal durumu sadece pay sahiplerini değil, işletmeye yatırım yapacakları, devleti, kredi verenleri dolayısıyla toplumu ilgilendirir hale gelmektedir. Bu bağlamda ilgili tarafların doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacı bakımından finansal verilerin güvenilirlik derecesi önem arz etmektedir. Bu bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği ise bağımsız denetim aracılığı ile sağlandığından bağımsız denetimin kalitesi giderek önem kazanmaktadır.

Bağımsız denetimde kalitenin sağlanması amacıyla, hem uluslararası hem de ulusal düzeyde standartlar oluşturulmakta ve yasal düzenlemeler yapılmaktadır. Bu düzenlemeler bağımsız denetimde kalitenin sağlanması adına tek başlarına yeterli gelmemekte ve bağımsız denetçilere yol gösterici bir nitelik taşımaktadır. Dolayısıyla kaliteli bir bağımsız denetim çalışmasının belirlenen standartlara uygun olarak gerçekleştirilmesi bağımsız denetçi sorumluluğundadır ve bağımsız denetimde kaliteyi belirleyen en önemli etkenlerden biri, bağımsız denetçi görüş ve tutumlarıdır

2. MESLEKİ AİDİYET KAVRAMI

Aidiyet kavramı “ait olma” veya “bağlı olma” durumunu ifade etmektedir. Aynı zamanda aidiyet, “bağlılık”² şeklinde de kullanılmaktadır. Aidiyet kavramı araştırmacılar tarafından farklı şekillerde tanımlanmaktadır. Meyer ve Herscovitch (2001: 308) aidiyeti, “bireyi belirli bir amaca yönelik davranmaya iten güç” olarak açıklarken, Tellefsen ve Thomas (2005: 24) aidiyeti, “değer verilen bir ilişkiyi, uzun süreli sürdürme isteği” olarak tanımlamaktadır.

Mesleki aidiyet kavramının ilk olarak Greenhaus tarafından 1971 yılında tanımlandığı görülmektedir. Mesleki aidiyet alan yazında hâkim görüş Greenhaus tarafından kariyer odaklı olarak sunulmaktadır. Greenhaus (1971’den akt. Morrow 1983: 489) mesleki aidiyeti, “mesleğin kişinin yaşamında önemli hale gelmesi” şeklinde tanımlarken, Aranya ve arkadaşları (1981) mesleki aidiyeti, “bireyin meslekle özdeşleştiği göreceli bir güç” olarak ifade etmektedir. Morrow (1983: 487) ise İş Bağlılığı Modeli’nde mesleki aidiyeti, diğer aidiyet türleri ile ilişkilendirmekte ve mesleki aidiyeti “kariyer bağlılığı”³ olarak tanımlamaktadır. Lee ve arkadaşları (2000: 800) mesleki aidiyetin, birey ve mesleği arasındaki duygusal bağ olduğunu ileri sürmekte ve bu duygusal bağın, bireyin meslekte kalmayı isteyip istememesi üzerinde etkisi olduğunu belirtmektedirler. Diğer bir tanıma göre ise mesleki aidiyet, “kişinin mesleğine yönelik tutumu” dur (Blau, 2001: 280). Bununla birlikte mesleki aidiyet “mesleki bağlılık”, “mesleğe bağlılık”, “meslekle özdeşleşme”,

² İngilizce “commitment” kavramına karşılık gelmektedir.

³ Career commitment

“mesleki değerlerle özdeşleşme”, “mesleki adanmışlık”, “kariyer bağlılığı” ve “işe bağlılık” gibi kavramlarla da ifade edilmektedir.

Mesleki aidiyet, çalışanın işi ile ilgili çeşitli tutum ve davranışlarıyla ilişkilidir ve çalışanın mesleğine ilişkin hedeflerini de kapsar, dolayısıyla mesleki aidiyet, bireyin davranışını etkileyen önemli unsurlardan biridir (Greenfield vd., 2008: 422). Aynı zamanda mesleki aidiyet derecesi kişiden kişiye farklılık göstermektedir. Yüksek mesleki aidiyete sahip bireyler, güçlü inanç ve mesleğin amaçlarının kabulüne sahip, mesleği adına çaba sarf etmeye ve meslekte üyeliğini sürdürmeye yönelik istekli olarak karakterize edilmektedir (Lord ve DeZoort, 2001: 6).

Mesleki aidiyet, muhasebe araştırma ve uygulamalarına ilişkin çeşitli sonuçları açısından çok önemli bir konuma sahiptir. Mesleki aidiyeti yüksek denetçilerin mesleği bırakma ihtimalinin daha düşük olması, onların firmada kalmasını sağlayacağından bu durum denetim firmaları açısından önem taşımaktadır (Smith ve Hall, 2008: 75). Bu nedenle denetim firmaları açısından düşünüldüğünde mesleki aidiyet, denetçilerin denetim mesleğini içselleştirerek, mesleğinde uzmanlaşarak ve mesleği istikrarla sürdürme noktasında önemli görülmektedir.

Blau mesleki aidiyeti dört boyut altında incelemiştir (2003: 470):

- **Duygusal mesleki aidiyet:** Duygusal mesleki aidiyet, bireyin mesleğine ilişkin duygusal bağlıdır.
- **Normatif mesleki aidiyet:** Normatif mesleki aidiyet, bireyin mesleğinde kalma yükümlülüğü hissetmesidir.
- **Birikmiş maliyetler:** Birikmiş maliyetler, bireyin mesleğine yapmış olduğu yatırımlar ve duygusal bedelleri içermektedir ve bu yatırım ve bedellerden dolayı bireyin meslek değiştirmesi zorlaşmaktadır.
- **Sınırlı alternatifler:** Sınırlı alternatifler, bireyin mesleğini değiştirmek için mevcut seçeneklerin az olmasını ifade etmektedir.

3. BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ

Denetim kavramı TDK sözlüğünde, “bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma, denetleme, bakı, teftiş, murakabe, kontrol” olarak geçmektedir. En yaygın olan denetim tanımına göre, “Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir” (Auditing Concepts Committee, 1972: 18). Denetimi ayrıca “tüm iddia ve eylemlerin yasaya ve yürürlükte bulunan mevzuata uygunluk derecesini irdeleyen, sonuçlar çıkaran bir süreç” olarak da tanımlamak mümkündür (Güçlü, 2008: 1).

Bağımsız denetim kavramı ise, “bağımsız denetçinin mali tabloların bütün yönleri ile yürürlükteki finansal raporlama standartları çerçevesinde hazırlandığı ve önemli nitelikteki yanlış yansıtılmaların bulunmadığı hususunda yüksek derecede güvence içeren görüş beyan

etmesi” olarak ifade edilmektedir (Selimoğlu, 2009: 5). Bağımsız Denetim Yönetmeliği (Aralık, 2012: md. 4/b)’ne göre ise:

Bağımsız denetim, finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade etmektedir.

Ayrıca bağımsız denetim kavramı yerine, dış denetim, finansal tablolar denetimi, muhasebe denetimi veya finansal denetim ifadeleri de kullanılmaktadır.

Denetim doğruluk ve uygunluk ölçütlerini esas aldığından, bu faaliyetin kalite ve güvenilirlik sorgulamasına tabi tutulması gerekmektedir (Karacan ve Uygun, 2012: 50). Bu noktada ise denetim kalitesi kavramı ortaya çıkmaktadır. DeAngelo (1981: 186) denetim kalitesini “denetlenen firmanın muhasebe sistemindeki maddi hataların, yanlışlıkların, eksikliklerin veya düzensizliklerin ortaya çıkarılması ve gerçeğe uygun bir şekilde raporlanması olasılığı” olarak tanımlamaktadır.

Bağımsız denetim kalitesiyle anlatılmak istenen, denetim faaliyeti sonucunda varılan yargının güvenilirliğidir. Güvenilir bir yargıya ulaşılabilmesi ise, denetim faaliyetlerinin belirli standartlara uygun olarak yapılmasını gerektirmektedir. Bu standartlar bağımsız denetim firması, müşteri firma ve bağımsız denetçinin uyması gereken kalite ölçütleri olarak üç grupta toplanmaktadır.

Bağımsız denetçinin uyması gereken kalite standartları ile genel kabul görmüş denetim standartları, bağımsız denetim standardı 220 ve etik ilkeler kastedilmektedir. Bunların yanı sıra bağımsız denetim firmalarında KKS 1 bağlamında kendi içlerinde oluşturmaları gereken kalite standartları görülmektedir. Sonuç olarak, tüm bu ilgili kalite kontrol standartları birbiri ile bütünleşik olarak ele alınmaktadır.

- **Genel kabul görmüş denetim standartları (GKGDS):** AICPA tarafından kabul edilen genel kabul görmüş denetim standartları, üç ana başlık altında, toplam on standarttan oluşmaktadır. Bu standartlar, denetçi nitelikleri ve sorumlulukları ile ilgili olup, denetim faaliyetleri sırasında denetçilere yol gösteren genel ilkelerdir (Bozkurt, 2012: 35).

- **Bağımsız denetim standardı 220 (BDS 220):** 2013 yılı itibariyle, Kamu Gözetimi Kurumu bu standardı IFAC’ın yayınlamış olduğu ISA 220’den uyarlayarak Bağımsız Denetim Standardı 220 olarak mevzuata kazandırmıştır. Bu standart kalite kontrolüyle ilgili bir denetim standardıdır. Bu standardın içeriğinde; “hem denetimden sorumlu ortak baş denetçinin bağımsız denetimin genel kalitesinin sağlanması konusundaki sorumluluklarına, hem de gerekli kalitede bir denetimin yapılıp yapılmadığına ilişkin gözetimi yapacak olan denetçinin sorumluluklarına açıklık getirilmiştir” (Toroslu, 2012: 106).

- **Etik ilkeler:** Mesleki etik ilke ve standartlar, tüm muhasebe mesleği üyeleri için geçerli olup, onlardan beklenen davranış özelliklerini yansıtmaktadır (Güredin, 2010:

115). Bu mesleki etik ilke ve kuralların çerçevesi meslek örgütleri tarafından belirlenmektedir.

- **Kalite kontrol standardı 1 (KKS 1):** KKS 1 “denetim şirketlerinin; finansal tabloların bağımsız denetimleri, incelemeleri ile diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin kalite kontrol sistemleriyle ilgili sorumluluklarını düzenlemektedir” (KKS 1, 2013: md. 1).

4. LİTERATÜR TARAMASI

Yurtdışında mesleki aidiyeti konu edinen araştırmalar incelendiğinde, mesleki aidiyet kavramının çok sık olarak ele alındığı ve bu kavramı açıklamaya yönelik araştırmalar yapıldığı göze çarpmaktadır (Blau, 2001, Lee vd., 2000; Scarpello ve Vandenberg, 1994). Bunun yanı sıra meslek mensuplarının mesleki aidiyet düzeylerinin belirlenmesine yönelik ölçek geliştirme çalışmalarına (Blau, 2003; Carson vd., 1995; Meyer vd., 1993) rastlanılmaktadır. Buna ek olarak muhasebe alanında da mesleki aidiyet kavramına ilişkin çok sayıda araştırma (Aranya vd., 1981; Bline vd., 1991; Lord ve DeZoort, 2001) olduğu görülmektedir.

Yurtdışında bağımsız denetim kalitesini konu edinen çalışmalara bakıldığında, davranışsal boyut üzerinde duran çok sayıda araştırmaya rastlanılmaktadır. Özellikle denetçi ile ilgili faktörlerin denetim kalitesi üzerine etkisini inceleyen çalışmalar mevcuttur. Bu çalışmalar incelendiğinde cinsiyet, deneyim, ücret ve yasal sorumluluk gibi denetçi özelliklerine (DeAngelo, 1981; Deis ve Giroux, 1996; Hardies vd., 2009) sıkça yer verildiği görülmektedir.

Yurtdışında mesleki aidiyet ile bağımsız denetim kalitesini birlikte inceleyen çalışmaların azlığı dikkat çekmektedir. Hanifah (2013), denetim ücreti, mesleki aidiyet ve denetçi yeterliliğinin denetim kalitesine etkisini araştırmıştır. Mesleki aidiyetin denetim kalitesini doğrudan etkilediği sonucuna ulaşmış ve üç değişken içinde denetim kalitesini en çok mesleki aidiyetin etkilediğini vurgulamıştır. Tandiontong (2013), mesleki ve örgütsel aidiyetin, iş tatminine ve denetim kalitesine etkisini araştırmayı amaçlamıştır. Çalışmasının sonucunda mesleki ve örgütsel aidiyetin, denetim kalitesini olumlu yönde etkilediğini bulmuştur. Intakhan ve Ussahawanitchakit (2009), mesleki aidiyet ve etik oryantasyonun denetim kalitesi üzerine etkisini araştırmıştır. Mesleki aidiyet ve etik oryantasyon denetim kalitesini doğrudan ve olumlu etkilediği sonucuna ulaşmışlardır.

Türkiye’deki mesleki aidiyeti konulu araştırmalar incelendiğinde, mesleki aidiyet kavramını açıklayan ve tanımlayan araştırmaların yanı sıra mesleki aidiyet boyutlarının ve mesleki aidiyeti etkileyen faktörlerin yer aldığı araştırmalara rastlanılmaktadır. Mesleki aidiyet ile ilgili araştırmaların sağlık, eğitim gibi çeşitli alanlarda (Aslan, 2008; Baysal ve Paksoy, 1999; Ceylan ve Bayram, 2006; Çetin vd., 2010; Çetin vd., 2012; Özdevecioğlu ve Aktaş 2007; Özmen vd., 2005; Tak ve Çiftçioğlu, 2008, 2009) uygulandığı görülmektedir. Muhasebe alanında ilgili araştırmalara bakıldığında ise, mesleki aidiyete ilişkin araştırmaların (Çiftçioğlu, 2011; Günlük, 2010; Uyar, 2010) azlığı dikkat çekmektedir.

Türkiye’de bağımsız denetim kalitesini konu edinen araştırmalara bakıldığında, davranışsal boyutu inceleyen araştırmalar (Göğer, 2006; Özyurt, 2010) mevcut olmakla birlikte, yapılan araştırmalarda kaliteyi etkileyen etmenlerin neler olduğu üzerinde durulduğu görülmektedir.

Sonuç itibarıyla muhasebe ve denetim alanında yapılan araştırmalar incelendiğinde, Türkiye’de mesleki aidiyet ve bağımsız denetim kalitesini bir arada inceleyen herhangi bir araştırmaya rastlanılmamaktadır.

5. TÜRKİYE’DEKİ BAĞIMSIZ DENETÇİLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

5.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı, denetim mesleğinde aidiyet duygusunun bağımsız denetim kalitesine etkisini belirlemektir. Bu amaçla, denetim mesleğindeki aidiyet duygusunun bağımsız denetim kalitesine etkisi olup olmadığı araştırılmıştır. Araştırmanın temel hipotez aşağıda verilmekte, araştırmaya dair alt hipotezler de Tablo 1’de sunulmaktadır.

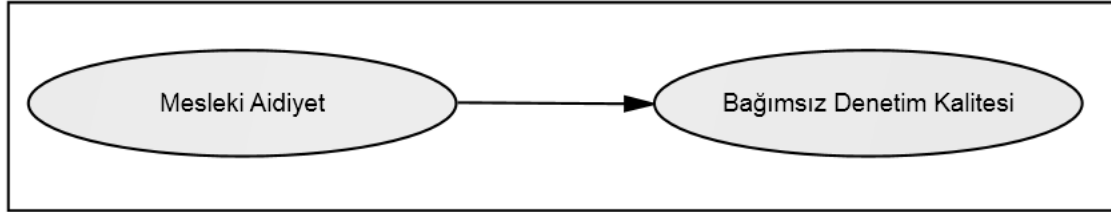
H₁: Mesleki aidiyet bağımsız denetim kalitesini etkilemektedir.

Tablo 1: Araştırmanın Hipotezleri

H_{1a} : Duygusal mesleki aidiyet boyutu girdi kalitesi boyutunu etkilemektedir.
H_{1b} : Duygusal mesleki aidiyet boyutu süreç kalitesi boyutunu etkilemektedir.
H_{1c} : Duygusal mesleki aidiyet boyutu öneri kalitesi boyutunu etkilemektedir.
H_{2a} : Normatif mesleki aidiyet boyutu girdi kalitesi boyutunu etkilemektedir.
H_{2b} : Normatif mesleki aidiyet boyutu süreç kalitesi boyutunu etkilemektedir.
H_{2c} : Normatif mesleki aidiyet boyutu öneri kalitesi boyutunu etkilemektedir.
H_{3a} : Maddi birikmiş maliyetler boyutu girdi kalitesi boyutunu etkilemektedir.
H_{3b} : Maddi birikmiş maliyetler boyutu süreç kalitesi boyutunu etkilemektedir.
H_{3c} : Maddi birikmiş maliyetler boyutu öneri kalitesi boyutunu etkilemektedir.
H_{4a} : Manevi birikmiş maliyetler boyutu girdi kalitesi boyutunu etkilemektedir.
H_{4b} : Manevi birikmiş maliyetler boyutu süreç kalitesi boyutunu etkilemektedir.
H_{4c} : Manevi birikmiş maliyetler boyutu öneri kalitesi boyutunu etkilemektedir.
H_{5a} : Sınırlı alternatifler boyutu girdi kalitesi boyutunu etkilemektedir.
H_{5b} : Sınırlı alternatifler boyutu süreç kalitesi boyutunu etkilemektedir.
H_{5c} : Sınırlı alternatifler boyutu öneri kalitesi boyutunu etkilemektedir.

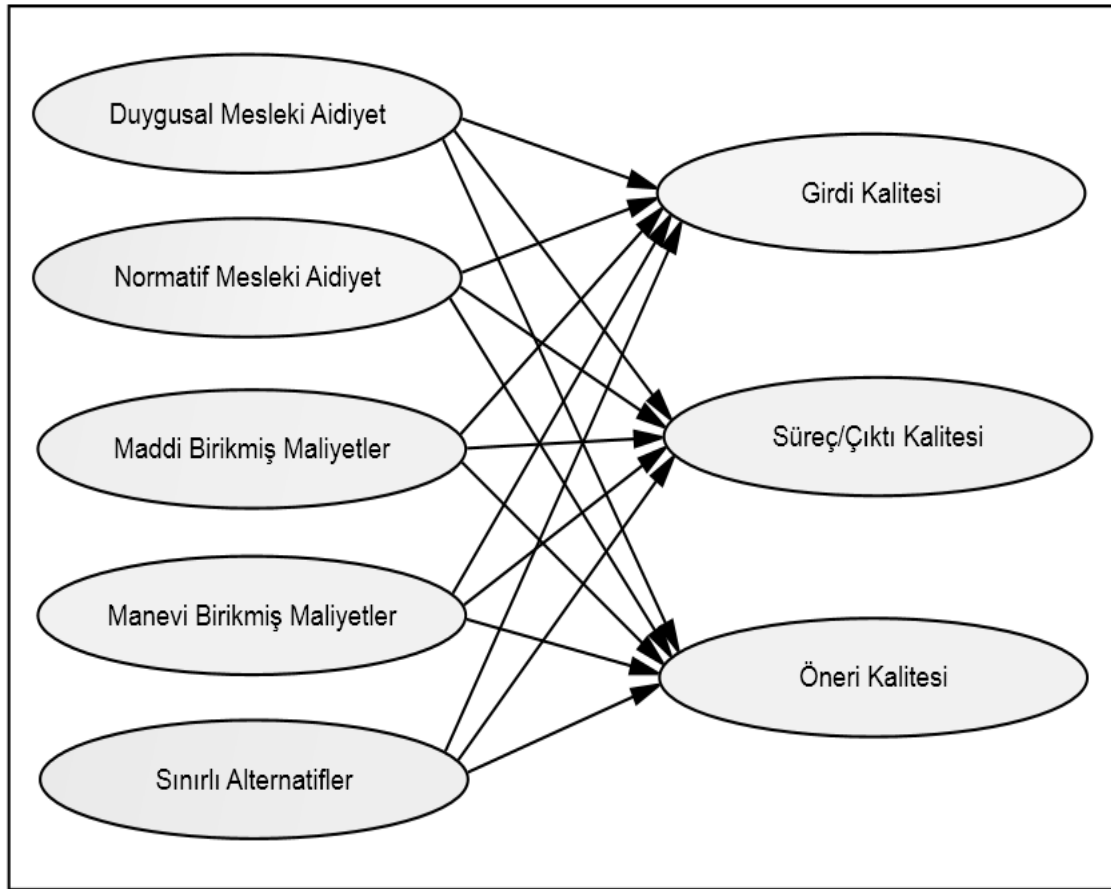
5.2. Araştırma Modeli

Bağımsız denetim mesleğindeki aidiyetin, bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisini incelemek üzere ilişkisel tarama modeli olan Yapısal Eşitlik Modeli kullanılmıştır. Araştırmaya ait temel model Şekil 1’de gösterilmektedir.



Şekil 1. Araştırmanın Temel Modeli

Araştırma modelinde mesleki aidiyet 5 alt boyuttan oluşurken, bağımsız denetim kalitesi ise 3 alt boyuttan oluşmaktadır. Kuramsal çerçevede belirtilen ilişkiler kapsamında alt boyutların da yer aldığı araştırma modeli Şekil 2’de gösterilmektedir.



Şekil 2. Araştırmanın Modeli

Modelin test edilmesi amacıyla araştırmada yapısal eşitlik modeli kullanılmıştır. Yapısal eşitlik modeli gözlenen⁴ ve gözlenemeyen⁵ (örtük) değişkenler arasındaki nedensel ilişkileri ortaya koyan ve bu ilişkilerin test edilmesinde kullanılan kapsamlı bir istatistiksel tekniktir. Yapısal eşitlik modelinde gözlenen veya ölçülen değişkenler dikdörtgen sembolleri ile, direkt olarak gözlenemeyen veya gizil değişkenler de elips şeklinde gösterilmektedir. Gözlenen değişkenlere ait olan e sembolü ile gösterilen ölçüm hataları (hata terimleri) elips şeklinde sunulmaktadır (Bayram, 2010: 3).

5.3. Evren ve Örneklem

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun internet sayfasındaki bilgilere göre, 2014 yılı Nisan ayı itibariyle Türkiye'de 105 adet bağımsız denetimle yetkili denetim firması faaliyet göstermektedir⁶. Bu firmalar İstanbul, Ankara, Bursa, Antalya, İzmir, Kayseri, Elazığ, Çanakkale, Sakarya ve Samsun'da bulunmaktadır. Araştırmanın evrenini bu firmalarda çalışan bağımsız denetçiler oluşturmuştur. Örneklem olarak tesadüfi örneklem yöntemi kullanılmıştır. Buna göre araştırmanın örneklemini Türkiye'de faaliyet gösteren denetim şirketlerindeki araştırmaya katılan bağımsız denetçiler ele alınmıştır.

Mail ve yüz yüze yapılan görüşmeler sonucunda toplam 551 bağımsız denetçiye ulaşılmış olup, 105 bağımsız denetçi araştırmaya katılmıştır. Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerden 2'sinin cevapları eksik veya hatalı olduğu için araştırma kapsamı dışında tutulmuştur. Bu durumda araştırmanın örneklem hacmi 103 bağımsız denetçiden oluşmaktadır. Araştırma kapsamında hazırlanan anket toplam 103 bağımsız denetçi tarafından cevaplandırılmıştır.

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %4.85'i 20-24 yaş arası, %27.18'i 25-29 yaş arası, %15.53'ü 30-34 yaş arası, %16.50'si 35-39 yaş arası, %7.77'si 40-44 yaş arası, %8.74'ü 45-49 yaş arası ve %19.42'si 50 ve üstü yaş arasında yer almaktadır. Bu yaş aralıklarında bulunan deneklerin frekanslarının dağılımı sırası ile 5, 28, 16, 17, 8, 9 ve kişidir.

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %19.42 (20 kişi)'si kadın ve %80.58 (83 kişi)'i erkek; %71.84'ü lisans mezunu, %24.27'si yüksek lisans mezunu ve %3.88'i doktora mezunudur.

Deneklerin %29.13'ü denetçi yardımcılardan, %23.30'u denetçilerden, %10.68'i kıdemli denetçilerden, %12.62'si baş denetçilerden ve %24.27'si sorumlu ortak baş denetçilerden oluşmaktadır ve 39 kişi 0-4 yıl arası (%37.86), 21 kişi 5-9 yıl arası (%20.39), 13 kişi 10-14 yıl arası (%12.62), 13 kişi 15-19 yıl arası (%12.62) ve 17 kişi ise 20 ve üstü yıl

⁴ Gözlenen Değişkenler: Değerleri örneklemden direkt olarak gözlenmekte veya ana kütlede direkt olarak gözlenebilme olanağına sahip olabilmektedir (Bayram, 2010: 2).

⁵ Gözlenemeyen Değişkenler: Direkt olarak gözlenemeyen veya ölçülemeyen değişkenlerdir. Bu değişkenler direkt gözlenemediği için doğrudan ölçülememektedirler. Bu nedenle gözlenemeyen değişken gözlenebilen bir değişkene bağlanarak ölçülmektedir (Bayram, 2010: 2-3).

⁶ 2014 Temmuz ayı itibariyle, 123 adet bağımsız denetim kuruluşu faaliyet göstermektedir. Ayrıntılı bilgi için KGK'nın internet adresine bkz. <http://www.kgk.gov.tr/liste.aspx>

arasında (%16.50) tecrübeye sahiptir. Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %50.49'u ulusal firmalarda, %27.18'i uluslararası firmalarda ve %22.33'ü uluslararası ortaklı firmalarda çalışmaktadır.

5.4. Verilerin Toplanması

Araştırmada veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Araştırmanın amacı doğrultusunda bağımsız denetçilere yöneltilen sorular, ilgili alan yazın taraması yapılarak hazırlanmıştır. Bağımsız denetçilere yöneltilen soruların yer aldığı anket formu üç bölümden oluşmaktadır. Bunlar mesleki aidiyet ölçeği, bağımsız denetim kalitesi anketi ve kişisel bilgiler anketidir. Anket formu, mesleki aidiyet ölçeği 24 ifade, bağımsız denetim kalitesi anketi 19 ifade ve kişisel bilgiler anketi 6 ifade olmak üzere toplam 49 ifade içermektedir. Anket formunda yer alan ifadeler 5'li Likert tipi (1-Kesinlikle Katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3-Kısmen Katılıyorum, 4-Katılıyorum ve 5-Kesinlikle Katılıyorum) ölçeğine göre oluşturulmuştur.

Anket formu e-posta yoluyla bağımsız denetçilere iletilmiş ve eş zamanlı olarak çeşitli tarihlerde bağımsız denetçilerle yüz yüze görüşmeler yapılarak formun cevaplanması sağlanmıştır.

Bu araştırmada bağımsız denetim kalitesi üzerinde etkili olduğu ortaya konulan kavramsal faktörlerin araştırılmasına yönelik olarak, keşfedici faktör analizi, doğrulayıcı faktör analizi ve yapısal eşitlik modellerinden yararlanılmıştır. Bu bağlamda, araştırmada kullanılan anket formunda yer alan ifadeler başka araştırmacılar tarafından kullanıldığı için, yani daha önce güvenilirlik ve geçerlilik analizleri yapılmış olduğundan öncelikle geçerlilik analizi yapılmış olup, sonra da güvenilirlik analizi yapılmıştır.

Araştırmada kullanılan ölçeğin ölçüm amaçlarını ne derecede ölçtüğünü belirlemek için geçerlilik analizi kullanılmıştır. Bir başka ifadeyle, geçerlilik "ölçüm değerlerindeki gözlemlenen farklılığın, sistematik veya tesadüfi hatadan kaynaklanmaktan ziyade, ölçülen özellikler açısından nesnelere arasındaki gerçek farklılığı yansıtmaya derecesi" olarak da tanımlanmaktadır (Altunışık vd., 2010: 121). Bu bağlamda, her bir ölçek için öncelikle verilerin faktör analize uygunluğunu belirleyen KMO (Kaiser-Meyer-Olkin) ve Bartlett testleri uygulanmış ve daha sonra modelin yapı geçerliliğini ölçen faktör analizi kullanılmıştır.

Geçerlilik analizinin ardından, araştırma anket formunda yer alan ifadelerin birbirleri ile olan tutarlılığı, kullanılan ölçme aracının amaca ne derece hizmet ettiğini, anket ifadelerine verilen cevapların birbirleri ile olan yakınlığını ve anketin bağımsız bir şekilde tutarlı sonuçlar verip vermediğini ortaya koymak için güvenilirlik testi uygulanmıştır. Bu araştırmada iç tutarlılık analizi metodlarından biri olan Cronbach Alpha's Katsayısı kullanılmıştır.

Mesleki aidiyet ölçeği: Mesleki aidiyet ölçeğinde yer alan 24 ifade denetim mesleğinde aidiyet algısını ölçmek amacıyla Blau (2003)'dan uyarlanmıştır. Mesleki aidiyet

ölçeği beş alt boyuttan oluşmaktadır. Bu boyutlar; duygusal mesleki aidiyet (6 ifade; s.1, s.2, s.3, s.4, s.5 ve s.6), normatif mesleki aidiyet (6 ifade; s.7, s.8, s.9, s.10, s.11 ve s.12), maddi birikmiş maliyetler (4 ifade; s.13, s.14, s.15, s.16) manevi birikmiş maliyetler (4 ifade; s.17, s.18, s.19 ve s.20) ve sınırlı alternatifler (4 ifade; s.21, s.22, s.23 ve s.24) faktörlerine aittir.

Bu ölçeğin güvenilirlik ve geçerliliğinin test edilmesi amacıyla güvenilirlik ve keşfedici faktör analizleri yapılmıştır. Yapılan analizler doğrultusunda, mesleki aidiyet ölçeğinden 2 ifade (s.7 ve s.18) aynı anda birden fazla faktöre yüklendikleri için ölçekten çıkarılmıştır. Faktör yapılarının veri ile uyumunu test etmek amacı ile ayrıca doğrulayıcı faktör analizine başvurulmuştur. Ayrıca ölçeğin güvenilirliğini test etmek için Cronbach's Alpha yönetimi kullanılmıştır. Ölçeklerin güvenilir kabul edilebilmesi için, hesaplanan Cronbach's Alpha değerlerinin 0,70'in üzerinde olması gerekmektedir (Altunışık vd., 2010: 124). Mesleki aidiyet ölçeği için keşfedici faktör analizi ve güvenilirlik analizi sonuçları Tablo 2'de gösterilmektedir.

Tablo 2: Mesleki Aidiyet Ölçeği Keşfedici Faktör Analizi ve Güvenilirlik Analizi Sonuçları

Ölçek Maddeleri	DMA	NMA	MADBM	MANBM	SA
Dma 1.	,664				
Dma 2.	,912				
Dma 3.	,804				
Dma 4.	,916				
Dma 5.	,856				
Dma 6.	,865				
Nma 8.		,679			
Nma 9.		,811			
Nma 10.		,710			
Nma 11.		,668			
Nma 12.		,682			
Madbm 13.			,771		
Madbm 14.			,698		
Madbm 15.			,868		
Madbm 16.			,604		
Manbm 17.				,759	
Manbm 19.				,622	
Manbm 20.				,832	
Sa 21.					,836
Sa 22.					,888
Sa 23.					,840
Sa 24.					,728
Açıklanan Varyans (%)	21,069	20,008	17,440	7,304	9,394
Açıklanan Toplam Varyans (%)	75,215				
Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) Test	,816				
Barlett's Test of Sphericity	$\chi^2 = 1512,331; df=231 (P<.000)$				
Cronbach's Alpha	,922	,848	,843	,812	,861

Tablo 2'de verilen mesleki aidiyet ölçeği için keşfedici faktör analizi sonuçlarına göre, toplam varyansın %75,21'ini açıklayan 5 faktörlü bir yapının elde edildiği görülmektedir. Bu faktörler içerisinde 6 ifadeden oluşan ilk faktör duygusal mesleki aidiyet, 5 ifadeden oluşan ikinci faktör normatif mesleki aidiyet, 4 ifadeden oluşan üçüncü faktör maddi birikmiş

maliyetler, 3 ifadeden oluşan dördüncü faktör manevi birikmiş maliyetler⁷ ve 4 ifadeden oluşan beşinci faktör sınırlı alternatifler olarak adlandırılmıştır.

Mesleki aidiyet ölçeği için genel olarak veri setinin faktör analizine uygunluğunu ölçmeye yarayan Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) ölçütü 0,81 olarak hesaplanmıştır. KMO değeri olarak 0,5-1,0 arası değerler kabul edilebilir olarak değerlendirilirken, 0,5'in altındaki değerler faktör analizinin söz konusu veri seti için uygun olmadığını göstergesidir. Ancak, KMO değeri için genel olarak araştırmacılarca kabul edilebilir düzey asgari olarak 0,7'dir (Altunışık vd., 2010: 266). Bu durumda hesaplanan KMO değerinin son derece anlamlı olduğu görülmektedir. Değişkenler arasında ilişkinin olmadığı hipotezinin test edilmesi ile ilgili olan Barlett's Testi ise $p < ,000$ olarak çıkmış olup, kabul edilebilir sınırlar içerisindedir. Elde edilen tüm bu sonuçlar faktör yapısının kullanılabilir olduğunu göstermektedir.

Bu ölçek için hesaplanan Cronbach's Alpha değerleri; duygusal mesleki aidiyet faktörü için ,92; normatif mesleki aidiyet faktörü için ,84; maddi birikmiş maliyetler faktörü için ,84; manevi birikmiş maliyetler faktörü için ,81 ve sınırlı alternatifler faktörü için ,86 olarak hesaplanmıştır. Yapılan güvenilirlik analizleri sonucunda, her bir faktör için Cronbach's alpha değerleri 0,70 değerinin üzerinde çıkmıştır. Ayrıca mesleki aidiyet ölçeği için Cronbach's alpha istatistiği ise ,84 olarak hesaplanmıştır. Araştırmada kullanılan mesleki aidiyet ölçeğinin güvenilirliğinin iyi derecede olduğu görülmektedir.

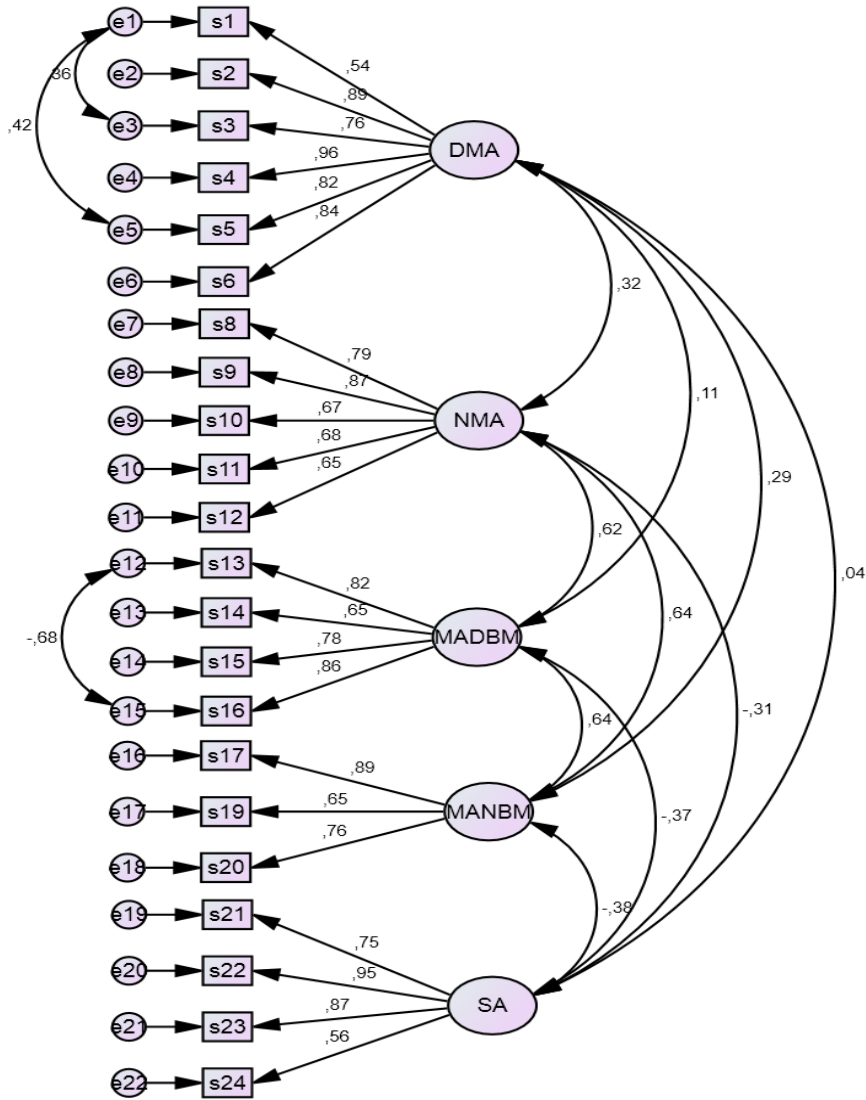
Mesleki aidiyet ölçeğinin faktör yapılarının yapı geçerliliğini test etmek amacıyla doğrulayıcı faktör analizi yapılmıştır. Doğrulayıcı faktör analizinde mesleki aidiyet ölçeği için elde edilen 5 faktörlü kavramsal yapı, 4 faktörlü yapı ile test edilmiştir. Bu bağlamda mesleki aidiyet ölçeği için öncelikle 4 faktörlü yapı test edilmiş ve sonra 5 faktörlü yapı test edilerek ki-karelerdeki değişime bakılmıştır. Tablo 3'te mesleki aidiyet ölçeği doğrulayıcı faktör analizi sonuçları gösterilmektedir.

Tablo 3: Mesleki Aidiyet Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizi Sonuçları

Model	χ^2	df	χ^2/df	CFI	TLI	RMSEA
Mesleki Aidiyet (4-Faktör)	370,758	200	1,854	,879	,860	,091
Mesleki Aidiyet (5-Faktör)	312,379	196	1,594	,918	,903	,076

Tablo 3'teki ki-karelerdeki değişim yorumlandığında, 5 faktörlü kavramsal yapının 4 faktörlü yapı modeline göre veriyle daha yüksek uyum gösterdiği görülmektedir. Modelin veri ile uyumunu ifade eden uyum indeksleri de kabul edilebilir düzeydedir (CFI=,91; TLI=,90; RMSEA=,076). Şekil 3'te mesleki aidiyet ölçeği için elde edilen kavramsal yapı gösterilmektedir.

⁷ Blau'nun dört boyutlu modelinde birikmiş maliyetler tek boyut altında ele alınırken, yapılan keşfedici faktör analizi sonucuna göre bu araştırmada iki boyutta ele alınması veriyle daha uyumlu sonuç verdiğinden bu boyut maddi birikmiş maliyetler ve manevi birikmiş maliyetler boyutu olarak isimlendirilmiştir.



Şekil 3. Mesleki Aidiyet Ölçeği İçin Elde Edilen Kavramsal Yapı

Bağımsız denetim kalitesi anketi: Bağımsız denetim kalitesi anketinde yer alan 19 ifade bağımsız denetim kalitesi hakkındaki denetçi görüşlerini saptamak için Tandiontong (2013)'den uyarlanmıştır. Bağımsız denetim kalitesi anketi ise üç boyuttan oluşmaktadır. Bu boyutlar; girdi kalitesi (7 ifade; d.1, d.2, d.3, d.4, d.5, d.6 ve d.7), süreç/çıkış kalitesi (7 ifade; d.8, d.9, d.10, d.11, d.12, d.13 ve d.14) ve öneri kalitesi (5 ifade; d.15, d.16, d.17, d.18 ve d.19) faktörlerine aittir.

Araştırmada kullanılan bağımsız denetim kalitesi anketinin güvenilirlik ve geçerliliğinin test edilmesi amacıyla güvenilirlik ve keşfedici faktör analizleri yapılmıştır. Yapılan analizler doğrultusunda, bağımsız denetim kalitesi anketinden 1 ifade (d.12) aynı anda birden fazla faktöre yüklendiği için anketten çıkarılmıştır. Faktör yapılarının veri ile uyumunu test etmek amacı ile ayrıca doğrulayıcı faktör analizi yapılmıştır. Ayrıca anketin

güvenilirliğini test etmek için içsel tutarlılığın ölçümünde Cronbach's Alpha yönetimi kullanılmıştır. Bağımsız denetim kalitesi anketi için keşfedici faktör analizi ve güvenilirlik analizi sonuçları Tablo 4'te gösterilmektedir.

Tablo 4: Bağımsız Denetim Kalitesi Anketi Keşfedici Faktör Analizi ve Güvenilirlik Analizi Sonuçları

Anket Maddeleri	GİRDİ	SÜREÇ/ ÇIKTI	ÖNERİ
Girdi 1.	,796		
Girdi 2.	,817		
Girdi 3.	,817		
Girdi 4.	,810		
Girdi 5.	,777		
Girdi 6.	,806		
Girdi 7.	,755		
Süreç/Çıktı 8.		,776	
Süreç/Çıktı 9.		,813	
Süreç/Çıktı 10.		,792	
Süreç/Çıktı 11.		,856	
Süreç/Çıktı 13.		,405	
Süreç/Çıktı 14.		,669	
Öneri 15.			,654
Öneri 16.			,809
Öneri 17.			,837
Öneri 18.			,840
Öneri 19.			,845
Açıklanan Varyans (%)	35,926	18,636	13,710
Açıklanan Toplam Varyans (%)	68,272		
Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) Test	,899		
Barlett's Test of Sphericity	$\chi^2 = 1613,671$; df=153 (P<,000)		
Cronbach's Alpha	,948	,907	,878

Tablo 4'te verilen bağımsız denetim kalitesi anketi için keşfedici faktör analizi sonuçlarına göre, toplam varyansın %68,27'sini açıklayan 3 faktörlü yapının elde edildiği görülmektedir. Bu faktörler içerisinde 7 ifadeden oluşan ilk faktör girdi kalitesi, 6 ifadeden oluşan ikinci faktör süreç/çıktı kalitesi ve 5 ifadeden oluşan üçüncü faktör öneri kalitesi olarak adlandırılmıştır.

Bağımsız denetim kalitesi anketi için ise Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) 0,89 olarak hesaplanmış olup, örneklem büyüklüğünün yeterli olduğu görülmektedir. Barlett's Testi ise p<,000 olarak çıkmıştır ve bu değer kabul edilebilir sınırlar içerisinde. Elde edilen tüm bu sonuçlar faktör analizi çözümünün uygunluğunu göstermektedir.

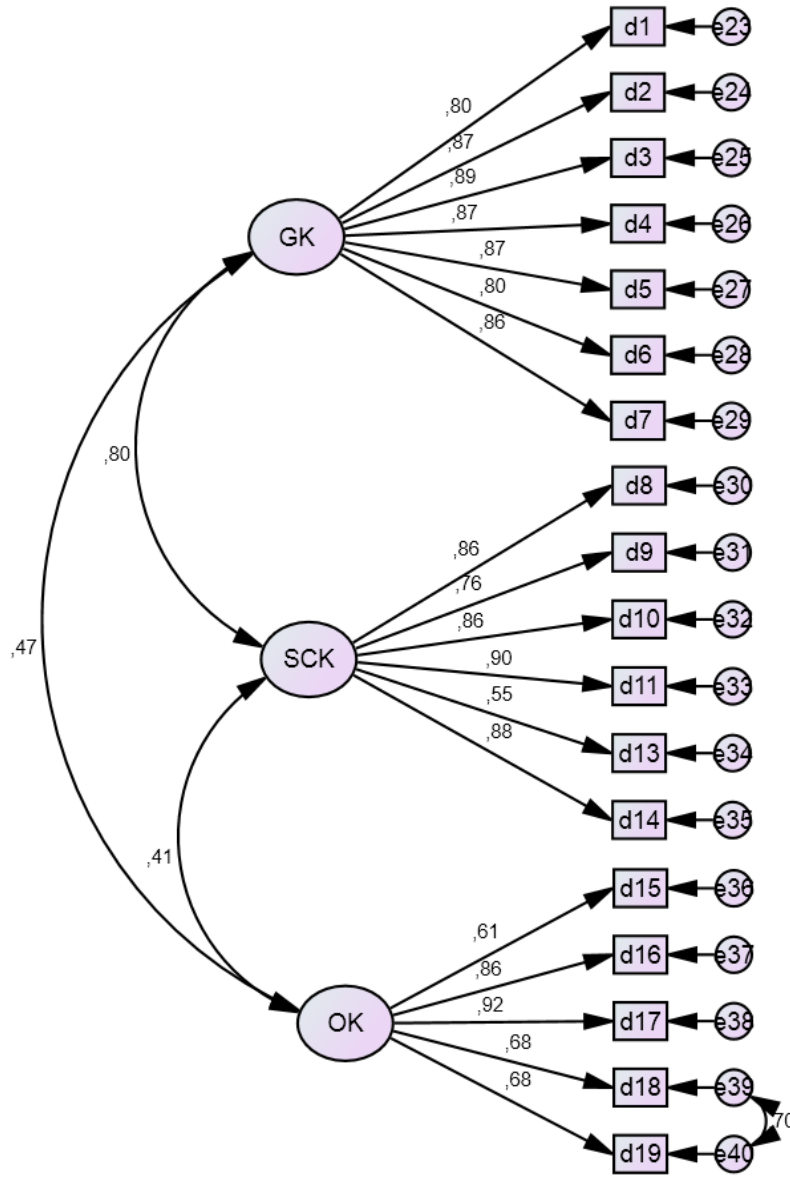
Bu anket için hesaplanan Cronbach's Alpha değerleri; girdi kalitesi faktörü için ,94; süreç kalitesi faktörü için ,90 ve öneri kalitesi faktörü için ,87 olarak hesaplanmıştır. Yapılan güvenilirlik analizleri sonucunda, her bir faktör için Cronbach's alpha değerleri 0,70 değerinin üzerinde çıkmış olup, bağımsız denetim kalitesi anketi için Cronbach's alpha istatistiği ise ,94 olarak hesaplanmıştır. Bu sonuçlar doğrultusunda araştırmada kullanılan bağımsız denetim kalitesi anketinin güvenilirliğinin iyi derecede olduğu görülmektedir.

Bağımsız denetim kalitesi anketinin faktör yapılarının yapı geçerliliğini test etmek amacıyla doğrulayıcı faktör analizi yapılmıştır. Doğrulayıcı faktör analizinde bağımsız denetim kalitesi anketi için elde edilen 3 faktörlü kavramsal yapı test edilmiştir. Tablo 5'te bağımsız denetim kalitesi anketi doğrulayıcı faktör analizi sonuçları ayrıntılı olarak gösterilmektedir.

Tablo 5: Bağımsız Denetim Kalitesi Anketi Doğrulayıcı Faktör Analizi Sonuçları

Model	χ^2	df	χ^2/df	CFI	TLI	RMSEA
Bağımsız Denetim Kalitesi (1-Faktör)	512,029	134	3,821	,760	,726	,166
Bağımsız Denetim Kalitesi (3-Faktör)	226,152	131	1,726	,940	,930	,084
Bağımsız Denetim Kalitesi (4-Faktör)	201,484	128	1,574	,953	,944	,075

Tablo 5 yorumlandığında, uyum indeksi değerlerinin modelin hem 3 faktörlü yapı için hem de 4 faktörlü yapı için uyumlu olduğunu ortaya koymaktadır, tek faktörlü yapının uyum indeksleri ise kabul edilemez düzeyde olduğundan modelin veriyle uyumu söz konusu olamaz. Bununla birlikte 3 faktörlü modelin, keşfedici faktör analizi sonucunda 3 faktörlü yapıda toplanmasından dolayı araştırmada bu model kullanılmıştır. Modelin veri ile uyumunu ifade eden uyum indekslerinin de kabul edilebilir düzeyde olduğu görülmektedir (CFI=,94; TLI=,93; RMSEA=,084). Bağımsız denetim kalitesi anketi için elde edilen kavramsal yapı Şekil 4'te gösterilmektedir.



Şekil 4. Bağımsız Denetim Kalitesi Anketi İçin Elde Edilen Kavramsal Yapı

Kişisel bilgiler anketi

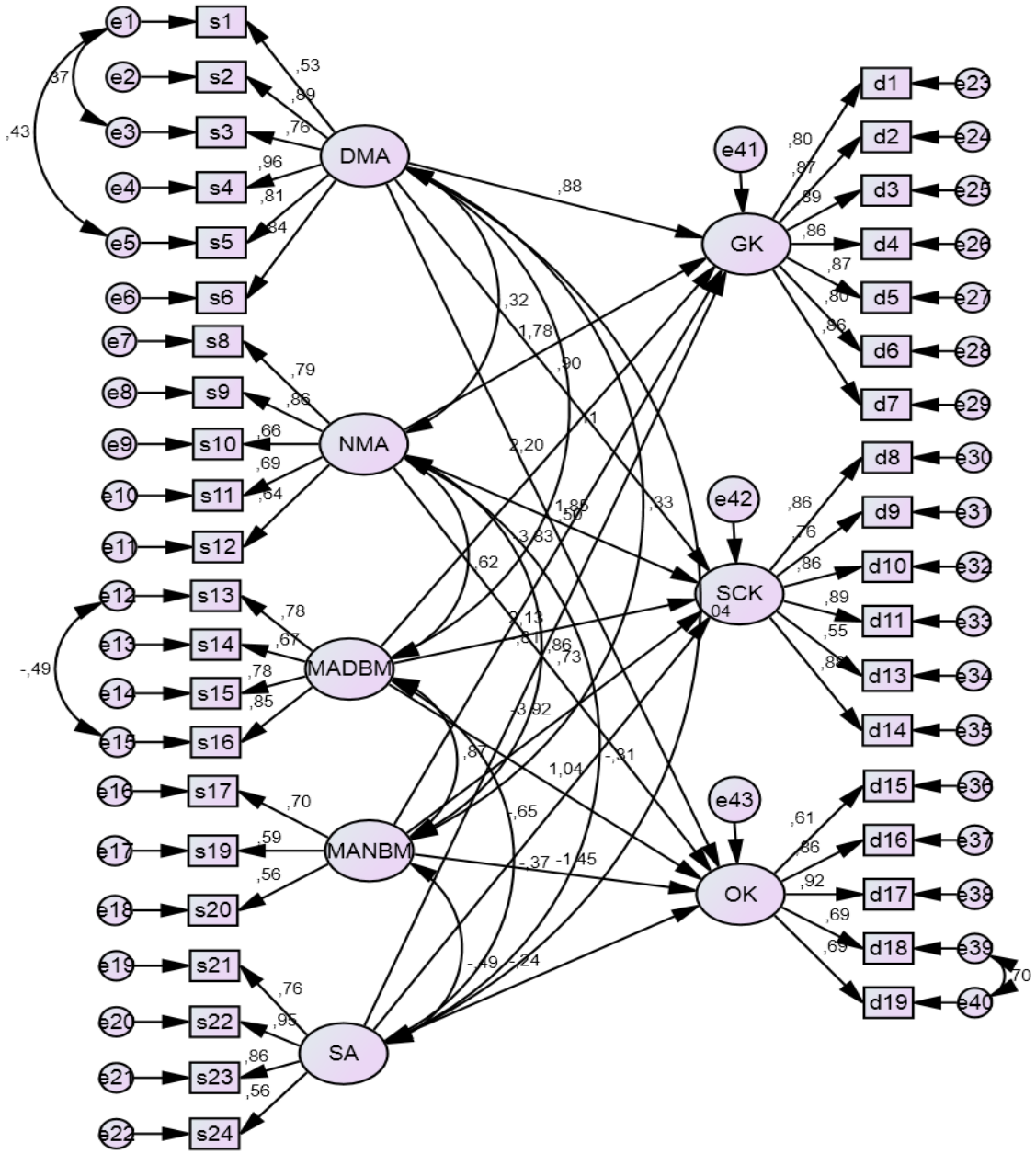
Anket forumunun son bölümü olan kişisel bilgiler anketinde ise katılımcıların demografik özelliklerini ölçmek için 6 ifadeye yer verilmiştir. Bu ifadeler katılımcıların yaş, cinsiyet, öğrenim, unvan, çalışma süresi ve çalışılan denetim firmasının yapısını belirlemeye yöneliktir.

Sonuç itibarıyla, yapılan analizler doğrultusunda mesleki aidiyet ölçeği için 5 faktörlü ve bağımsız denetim kalitesi anketi için ise 3 faktörlü yapıların geçerli ve güvenilir kabul

edilebileceği doğrulanmaktadır. Araştırmada verilerin analizinden elde edilen bu faktör yapıları kullanılmıştır.

5.5. Verilerin Çözümlemesi

Mesleki aidiyetin bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisini gösteren yapısal eşitlik modeli Şekil 5'te gösterilmiştir. Őekilden anlaşılacağı üzere toplam 40 adet gözlenen değişken kullanılmış olup, bu değişkenlerden 22 tanesi mesleki aidiyet boyutuna, 18 tanesi ise bağımsız denetim kalitesi boyutuna ait maddeleri ifade etmektedir. Modelde yer alan örtük değişken sayısı ise 8'dir. Bunlardan 5'i (mesleki aidiyet) egzogen (bağımsız) değişken ve 3'ü (bağımsız denetim kalitesi) endojen (bağımlı) değişken olarak tanımlanmaktadır. Modelde her bir değişkene ilişkin hata terimi ise "e" ile gösterilmiştir.



Şekil 5. Mesleki Aidiyetin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisini Gösteren Yapısal Eşitlik Modeli

Yapısal eşitlik modeline göre, modelin bütünsel olarak kabul edilebilir düzeyde olması için modelde yer alan ilişkilerin veriyle uyumlu olup olmadığını ölçmeye yarayan uyum indekslerine bakılmaktadır. Yapısal modele ilişkin hesaplanan uyum indeksleri ve bu indekslerin kabul edilebilir değerleri Tablo 6’da gösterilmektedir.

Tablo 6: Yapısal Modele Ait Hesaplanan Uyum İndeksleri

Uyum İndeksi	Model Değeri	İndeksin Kabul Edilebilir Değeri
χ^2 (ki-kare)	1091,720	,000
Df (serbestlik derecesi)	711	,000
χ^2/df	1,535	1-3 arası
TLI (Tucker-Levis İndeks)	,868	,90 üzeri
CFI (Comperative Fit İndeks)	,879	,90 üzeri
RMSEA (Root Mean Square Error of Approximation)	,072	,08'den küçük

Tablo 6 incelendiğinde, modelin veri ile uyumu ifade eden uyum indekslerinden TLI, NFI VE CFI değerlerinin kabul edilebilir düzeyde uyum vermediği görülmüştür. Fakat TLI ve CFI değerlerinin kabul edilebilir düzeyin altında kalmasına karşın, diğer ölçütlerin iyi bir uyuma sahip oldukları görülmüştür. TLI ve CFI değerleri (CFI=,87; TLI=,86) kabul edilebilir düzeye çok yakın çıkmıştır. Buna göre modelin veri ile uyumunun kabul edilebilir düzeyde olduğu söylenebilir.

Modelin örneklem yeterliliği için Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) 0,81 olarak çıkmış olup, örneklemin yeterliliği olduğu görülmektedir. Barlett's Testi ise $p < ,000$ olarak çıkmıştır ve bu değer kabul edilebilir sınırlar içerisinde. Elde edilen tüm bu sonuçlar modelin faktör yapısının kullanılabilir olduğunu göstermektedir. Ayrıca modelin güvenilirliğini gösteren Cronbach's Alpha da ,92 olarak hesaplanmıştır. Modelin güvenilirliği oldukça yüksek çıkmıştır.

5 alt boyutta ele alınan mesleki aidiyetin, 3 boyutta ele alınan bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisini değerlendirmek ve yorumlamak için değişkenler arasındaki ilişki katsayılarına bakılması gerekmektedir. Tablo 7'de yapısal modelin hipotez testi sonuçları sunulmaktadır.

Tablo 7: Yapısal Modelin Hipotez Testi Sonuçları

Değişkenler ve İlişkinin Yönü	Tahmin**	Standart Hata	T değeri	P (Anlamlılık)	Hipotez
DMA →GK	,883	,417	2,150	,032	H _{1a} : Kabul
DMA → SCK	,901	,386	2,163	,031	H _{1b} : Kabul
DMA →OK	,498	,159	2,422	,015	H _{1c} : Kabul
NMA →GK	1,782	1,006	1,962	,050	H _{2a} : Kabul
NMA →SCK	1,845	,928	2,006	,045	H _{2b} : Kabul
NMA → OK	,727	,364	1,681	,093	H _{2c} : %90*
MADBM →GK	2,196	,727	2,216	,027	H _{3a} : Kabul
MADBM →SCK	2,133	,664	2,149	,032	H _{3b} : Kabul
MADBM →OK	1,037	,268	2,162	,031	H _{3c} : Kabul
MANBM →GK	-3,825	2,351	-2,172	,030	H _{4a} : Kabul
MANBM →SCK	-3,924	2,153	-2,218	,027	H _{4b} : Kabul
MANBM →OK	-1,448	,835	-1,759	,079	H _{4c} : %90*
SA →GK	-,812	,724	-1,781	,075	H _{5a} : %90*
SA → SCK	-,653	,658	-1,435	,151	H _{5b} : Red
SA →OK	-,242	,257	-1,136	,256	H _{5c} : Red

*P<0,10

**Standardize edilmiş regresyon katsayıları.

Mesleki aidiyetin bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisini test eden regresyon katsayıları incelendiğinde, duygusal mesleki aidiyet ile bağımsız denetim kalitesi boyutları arasında olumlu yönde ve anlamlı ilişkiler (P<,05) gözlenmiştir. Buna göre duygusal mesleki aidiyetteki artış bağımsız denetim kalitesinin tüm alt boyutları için artışa neden olmaktadır. Bu bulgular doğrultusunda duygusal mesleki aidiyetle ilgili üç hipotez kabul edilmiştir.

Benzer şekilde normatif mesleki aidiyet ile bağımsız denetim kalitesi boyutları arasındaki ilişkiye bakıldığında, girdi ve süreç/çıktı kalitesi alt boyutları için olumlu ve anlamlı ilişki (P<,05) söz konusuken; öneri kalitesi alt boyutu için ise %10 düzeyinde olumlu ve anlamlı bir ilişki (P<,10) söz konusudur. Buna göre normatif mesleki aidiyetteki artış bağımsız denetim kalitesinin girdi ve süreç/çıktı kalitesi alt boyutları için artışa neden olmaktadır. Bu durumda normatif mesleki aidiyetle ilgili olan iki hipotez %95 düzeyinde kabul edilirken, diğer hipotez %90 düzeyinde kabul edilmiştir.

Maddi birikmiş maliyetler ile bağımsız denetim kalitesi boyutları arasında olumlu yönde ve anlamlı ilişkiler (P<,05) gözlenmiştir. Buna göre maddi birikmiş maliyetlerdeki

olumlu artışın bağımsız denetim kalitesinin tüm alt boyutlarında da aynı yönde artışa neden olacağını ifade etmektedir. Bu bulgular ışığında maddi birikmiş maliyetlerle ilgili üç hipotez kabul edilmiştir.

Manevi birikmiş maliyetler ile bağımsız denetim kalitesi boyutları arasındaki ilişkiye bakıldığında, girdi ve süreç/çıktı kalitesi alt boyutları için negatif ve anlamlı ilişki ($P < .05$) söz konusuken; öneri kalitesi alt boyutu için ise %10 düzeyinde negatif ve anlamlı bir ilişki ($P < .10$) söz konusudur. Buna göre manevi birikmiş maliyetlerdeki artış bağımsız denetim kalitesinin tüm alt boyutları için ise azalışa neden olmaktadır. Bu durumda manevi birikmiş maliyetlerle ilgili olan iki hipotez %95 düzeyinde kabul edilirken, diğer hipotez %90 düzeyinde kabul edilmiştir.

Sınırlı alternatifler ile bağımsız denetim kalitesi boyutları arasındaki ilişkiye bakıldığında, bağımsız denetim kalitesi alt boyutları için anlamlı bir ilişki ($P < .10$) söz konusu olmazken; girdi kalitesi alt boyutu için ise %10 düzeyinde negatif ve anlamlı bir ilişki ($P < .10$) söz konusudur. Buna göre sınırlı alternatiflerdeki artış girdi kalitesi alt boyutu için ise azalışa neden olmaktadır. Bu durumda sınırlı alternatiflerle ilgili olan iki hipotez red edilirken, diğer hipotez %90 düzeyinde kabul edilmiştir.

5.6. Bulgular ve Yorum

Araştırmada ilk olarak mesleki aidiyetin bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi sınanmıştır. Buna yönelik olarak mesleki aidiyet ölçeğinde yer alan alt boyutlar dikkate alınmıştır. Bu bağlamda mesleki aidiyetin oluşumunda etkili olan faktörler duygusal mesleki aidiyet, normatif mesleki aidiyet, maddi birikmiş maliyetler, manevi birikmiş maliyetler ve sınırlı alternatiflerdir. Kavramsal çerçevede tek faktör içerisinde yer alan birikmiş maliyetler faktörünün, keşfedici faktör analizi sonucuna göre bu araştırmada iki faktör (maddi birikmiş maliyetler ve manevi birikmiş maliyetler) olarak ele alınmasının daha uygun olacağı görülmüş ve iki boyuta ayrılmıştır. Faktör yükleri dikkate alındığında bu faktörler içerisinde mesleki aidiyeti en çok etkileyen faktörün duygusal mesleki aidiyet faktörü olduğu, daha sonra bu faktörü normatif mesleki aidiyet, maddi birikmiş maliyetler, sınırlı alternatifler ve manevi birikmiş maliyetler faktörlerinin takip ettiği görülmüştür.

Daha sonra bağımsız denetim kalitesi anketinde yer alan alt boyutlar dikkate alınmıştır. Bağımsız denetim kalitesinin oluşumunda etkili olan faktörlerin girdi, süreç ve öneri kalitesi olduğu ortaya çıkmıştır. Kavramsal çerçevede ayrı faktörler olarak ele alınan süreç ve çıktı kalitesi faktörlerinin keşfedici faktör analizi sonucuna göre, bu araştırmada tek faktör (süreç/çıktı kalitesi faktörü içinde) olarak ele alınmasının daha uygun olacağı görülmüş ve bu iki faktör birleştirilmiştir. Faktör yüklerine bakıldığında bu faktörler içerisinde bağımsız denetim kalitesini en çok etkileyen faktörün girdi kalitesi olduğu görülmüş ve bu faktörü süreç ve öneri kalitesi faktörlerinin takip ettiği ortaya konulmuştur.

6. SONUÇ

Bu araştırma mesleki aidiyetin bağımsız denetim kalitesine etkisi ve aralarındaki ilişkinin belirlenmesi amacıyla yapılmıştır. İlişkilerin belirlenmesinde Blau (2003)'nun mesleki aidiyet ölçeği ve Tandiontong (2013)'un denetim kalitesi anketi ölçüm aracı olarak kullanılmıştır. Yapılan keşfedici ve doğrulayıcı faktör analizleri sonucunda, ölçme modelleri arasından yapısal eşitlik modelinin oluşturulmasına olanak sağlanmış ve araştırmanın hipotezleri yapısal eşitlik modeli ile test edilmiştir.

Mesleki aidiyet boyutları içerisinde bağımsız denetim kalitesi üzerine en yüksek etki duygusal mesleki aidiyet boyutuna aittir. Başka bir ifadeyle, açıklanan varyansın büyük bölümünü bu değişken oluşturmaktadır. Duygusal mesleki aidiyet, mesleği severek yapmayı ifade etmekte ve bu aidiyeti güçlü olan birey, mesleğine bağlılıkla çalışmaya devam etmektedir.

Mesleki aidiyet boyutlarından girdi kalitesini en fazla etkileyen boyut maddi birikmiş maliyetlerdir. Maddi birikmiş maliyetler arttıkça, girdi kalitesi de artış göstermektedir. Mesleki aidiyet boyutlarından süreç/çıktı kalitesini en fazla etkileyen boyut manevi birikmiş maliyetlerdir. Mesleki aidiyet boyutlarından öneri kalitesini en fazla etkileyen boyut duygusal mesleki aidiyettir.

Mesleki aidiyet boyutları içerisinde yer alan sınırlı alternatifler boyutunun, bağımsız denetim kalitesi üzerine herhangi bir etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Sınırlı alternatifler boyutu, bireyin mesleğini değiştirebilmesi için mevcut seçeneklerin az olmasını ifade etmektedir. Bu durumda birey, mesleğine yaptığı yatırımları korumak ya da mesleği bırakmanın oluşturacağı maliyetleri en aza indirmek için yeni iş alternatiflerini araştırmaktan vazgeçecektir. Dolayısıyla bağımsız denetçi, aslında gerçekten mesleğine karşı bağlılık hissettiği için mesleğine devam etmemekte, sadece alternatifleri az olduğu için devam etmektedir. Bu durumda da bu boyutun bağımsız denetim kalitesini etkilememesi tutarlılık göstermektedir.

Araştırmanın sonucunda ulaşılan modele göre, önceki araştırmalarda olduğu gibi (Intakhan ve Ussahawanitchakit, 2009-Tayland; Tandiontong, 2013-Endonezya; Hanifah, 2013-Endonezya), mesleki aidiyetin bağımsız denetim kalitesini olumlu yönde etkilediği görülmüştür. Çünkü bağımsız denetçinin mesleğini gerçekten severek yapması sonucunda daha dikkatli ve özenli çalışması kaliteli bir denetim yapmasına neden olacaktır.

Kamu Gözetim Kurumu, TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci, Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) ve bağımsız denetim kuruluşları, bağımsız denetçilerin mesleki aidiyet derecelerini yükseltmek adına, denetçileri her zaman etkin çalışmalarını ve usulsüzlükleri ortaya çıkarıp raporlayarak kaliteli hizmet vermeleri için teşvik etmeli ve bunu bir ödüllendirme sistemi ile de desteklemelidirler. Böylece bağımsız denetim kalitesi de artmış olacaktır.

Mesleki aidiyet artınca, bağımsız denetim kalitesi de artacağından KGK mesleği sevdirmeye, tanıtmaya, topluma benimsetmeye ve mesleğin önemini algılanmasına yönelik ilgili gruplara (üniversite öğrencileri vs.) toplantı, seminer, panel düzenlemelidir. Böylece meslek hem toplumda daha iyi anlaşılacak hem de meslek mensubunun (bağımsız denetçi) mesleki aidiyeti kuvvetlendirilecektir. Bu durum da denetim işinin daha kaliteli yapılmasına olanak sağlayacaktır.

KAYNAKLAR

- Altunışık, R., Coşkun, R. ve Bayraktaroğlu, S., Yıldırım, E. (2010), Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri, 6. Baskı, Sakarya Yayıncılık, Sakarya.
- Aranya, N., Pollock, J., and Amernic, J. (1981), "An Examination of Professional Commitment in Public Accounting", *Accounting, Organizations and Society*, Cilt 6, Sayı 4, s. 271-280.
- Aslan, Ş. (2008), "Örgütsel Vatandaşlık Davranışı ile Örgütsel Bağlılık ve Mesleğe Bağlılık Arasındaki İlişkilerin Araştırılması", *Yönetim ve Ekonomi*, Cilt 15, Sayı 2, s. 163-178.
- Auditing Concepts Committee. (1972), "Report of The Committee on Basic Auditing Concepts", *The Accounting Review*, s. 15-74.
- Bayram, N. (2010), Yapısal Eşitlik Modellemesine Giriş Amos Uygulamaları, 1. Baskı, Ezgi Kitabevi, Bursa.
- Baysal, A. C. ve Paksoy, M. (1999), "Mesleğe ve Örgüte Bağlılığın Çok Yönlü İncelenmesinde Meyer-Allen Modeli", *İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi*, Cilt 28, Sayı 1, s. 7-15.
- Blau, G. (2001), "On Assessing the Construct Validity of Two Multidimensional Constructs Occupational Commitment and Occupational Entrenchment", *Human Resource Management Review*, Cilt 11, s. 279-298.
- Blau, G. (2003), "Testing For A Four-Dimensional Structure of Occupational Commitment", *Journal of Occupational and Organizational Psychology*, Cilt 76, s. 469-488.
- Bline, D. M., Duchon, D. and Meixner, W. F. (1991), "The Measurement of Organizational and Professional Commitment: An Examination of The Psychometric Properties of Two Commonly Used Instruments", *Behavioral Research in Accounting*, Cilt 3, s. 1-12.
- Bozkurt, N. (2012), Muhasebe Denetimi, 6. Baskı, Alfa Yayınları, İstanbul.
- Carson, K. D., Carson, P. P. and Bedeian, A. G. (1995), "Development and Construct Validation of A Career Entrenchment Measure", *Journal of Occupational and Organizational Psychology*, Cilt 68, s. 301-320.

- Ceylan, C. ve Bayram, N. (2006), "Mesleki Bağlılığın Örgütsel Bağlılık ve örgütten Ayrılma Niyeti Üzerine Etkilerinin Düzenleyici Değişkenli Çoklu Regresyon ile Analizi", Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 20, Sayı 1, s. 105-120.
- Çetin, M., Cihangiroğlu, N. ve Türk, Y. Z. (2010), "Bir grup Eczacının Mesleki Bağlılık Algılarının İncelenmesi", Pamukkale Tıp Dergisi, Cilt 3, Sayı 3, s. 125-130.
- Çetin, M., Fedai, T. ve Teke, A. (2012), "Hekimlerin Mesleki Bağlılık Düzeylerini Etkileyen Faktörlerin İncelenmesi", Anatol J Clin Investig, Cilt 6, Sayı 4, s. 220-224.
- Çiftçioğlu, A. (2011), "Investigating Occupational Commitment and Turnover Intention Relationship With Burnout Syndrome", Business and Economics Research Journal, Cilt 2, Sayı 3, s. 109-119.
- DeAngelo, L. E. (1981), "Auditor Size and Audit Quality", Journal of Accounting and Economics, Cilt 3, Sayı 3, s. 183-199.
- Deis, D. R. and Giroux, J. (1996), "The Effect of Auditor Changes on Audit Fees, Audit Hours, and Audit Quality", Journal of Accounting and Public Policy, Cilt 15, Sayı 1, s. 55-76.
- Göğer, A. (2006), Türkiye'de Bağımsız Denetim Uygulamalarında Bağımsız Denetim Kalitesini Belirleyen Etkenler ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Greenfield, A. C., Norman, C. S and Wier, B. (2008), "The Effect of Ethical Orientation and Professional Commitment on Earnings Management Behavior", Journal of Business Ethics, Cilt 83, s. 419-434.
- Güçlü, F. (2008), Muhasebe Denetimi, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Günlük, M. (2010), Muhasebecilerin Mesleki ve Örgütsel Bağlılık, İş Memnuniyeti ve İşten Ayrılma Eğilimleri Üzerine Bir Araştırma, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gebze Yüksek Teknoloji Üniversitesi, Kocaeli.
- Hanifah, (2013), The Influence of Audit Fee, Professional Commitment and Auditors Competency to Audit Quality, 3rd International Conference on Management'da sunulan bildiri, Penang, Malaysia.
- Hardies, K., Breech, D. and Branson, J. (2009), "Are Female Auditors Still Women? Analyzing The Sex Differences Affecting Audit Quality", Accountancy & Bedrijfskunde, Cilt 29, Sayı 7, s. 22-30.
- Intakhan, P. and Ussahawanitchakit, P. (2009), "Impacts of Professional Commitment and Ethical Orientation on Audit Independence and Audit Quality via A Moderator of Professional Responsibility: Evidence From CPAs in Thailand", International Journal of Business Research, Cilt 10, Sayı 4, s. 1-14.
- Karacan, S. ve Uygun, R. (2012), Denetim ve Raporlama, 1. Baskı, Umuttepe Yayınları, Kocaeli.

- Lee, K., Carswell, J. J. and Allen, N. J. (2000), "A Meta-Analytic Review of Occupational Commitment: Relations with Person- and Work-related Variables", *Journal of Applied Psychology*, Cilt 85, Sayı 5, s. 799-811.
- Lord, A. T. and DeZoort, F. T. (2001), "The Impact of Commitment and Moral Reasoning on Auditors' Responses to Social Influence Pressure", *Accounting, Organizations and Society*, Cilt 26, s. 215-235.
- Meyer, J. P. and Herscovitch, L. (2001), "Commitment in the Workplace Toward A General Model", *Human Resource Management Review*, Cilt 11, s. 299-326.
- Meyer, J. P., Allen, N. J. and Smith, C. A. (1993), "Commitment to Organizations and Occupations: Extension and Test of A Three-Component Conceptualization", *Journal of Applied Psychology*, Cilt 78, Sayı 4, s. 538-551.
- Morrow, P. C. (1983), "Concept Redundancy in Organizational Research: The Case of Work Commitment", *The Academy of Management Review*, Cilt 8, Sayı 3, s. 486-500.
- Özdevecioğlu, M. ve Aktaş, A. (2007), "Kariyer Bağlılığı, Mesleki Bağlılık ve örgütsel Bağlılığın Yaşam Tatmini Üzerindeki Etkisi: İş-Aile Çatışmasının Rolü", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 28, s. 1-20.
- Özmen, Ö. T., Özer, P. S. ve Saatçioğlu, Ö. Y. (2005), "Akademisyenlerde Örgütsel ve Mesleki bağlılığın İncelenmesine İlişkin Bir Örnek Araştırma", *İşletme Fakültesi Dergisi*, s. 1-14.
- Özyurt, A. (2010), *Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Etmenlerden Bağımsız Denetçi Özelliklerinin İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi, Ankara.
- Selimoğlu, Seval. (2009), *Denetim Standartları, Meslek Ahlakı ve Yasal Sorumluluklar, Muhasebe Denetimi* (Ed: S. Selimoğlu ve Ş. Uzay), Gazi Kitabevi, Ankara, s. 1-25.
- Smith, D. and Hall, M. (2008), "An Empirical Examination of A Three-Component Model of Professional Commitment Among Public Accountants", *Behavioral Research in Accounting*, Cilt 20, Sayı 1, s. 75-92.
- Tandiontong, M. (2013), *The Influence of Professional Commitment of accountants, Organization Commitment of Public Accountant Firms to Job Satisfaction of Auditor's and Implementation of Independent Audit on Financial Statetments and Its Implication to Audit Quality*, The 2013 IBEA, International Conference on Business, Economics, and Accounting'de sunulan bildiri, Bangkok, Thailand: CAAL.
- Tak, B. ve Çiftçiöğlü, B. A. (2008), "Mesleki Bağlılık ile Çalışanların Örgütte Kalma Niyeti Arasındaki İlişkiyi İncelemeye Yönelik Görgül Bir Çalışma", *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Cilt 63, Sayı 4, s. 155-178.

- Tak, B. ve Çiftçioğlu, B. A. (2009), "Üç Boyutlu Mesleki Bağlılık Ölçeğinin Türkçe'de Güvenilirlik ve Geçerliliğinin İncelenmesine Yönelik Bir Alan Araştırması", İşletme Fakültesi Dergisi, Cilt 10, Sayı 1, s. 35-54.
- Tellefsen, T. and Thomas, G. P. (2005), "The Antecedents and Consequences of Organizational and Personal Commitment in Business Service Relationships", Industrial Marketing Management, Cilt 34, s. 23-37.
- Toroslu, M. V. (2012), Finansal Tablolar Denetimi, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Uyar, M. (2010), Muhasebecilerin Bilişsel Ahlaki Gelişim Seviyelerinin Etik Kararlara ve Mesleki Bağlılığa Etkisi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gebze Yüksek Teknoloji Üniversitesi, Kocaeli.
- Vandenberg, R. J. and Scarpello, V. (1994), "A Longitudinal Assessment of The Determinant Relationship Between Employee Commitments to the Occupation and the Organization", Journal of Organizational Behavior, Cilt 15, s. 535-547.
- TDK Sözlüğü,http://www.tdk.org.tr/index.php?option=com_gts&view=gts&Itemid=71, erişim tarihi 18.03.2013.
- Kamu Gözetim Kurumu, (2012), Bağımsız Denetim Yönetmeliği.
- Kamu Gözetim Kurumu, (2013), Kalite Kontrol Standardı 1.
- Kamu Gözetim Kurumu, (2013), Bağımsız Denetim Standardı 220.

