



INIJOSS

İnönü University International Journal of Social Sciences / İnönü Üniversitesi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi,
Volume/Cilt 7, Number/Sayı 1, (2018)
www.inijoss.net --- <http://inonu.edu.tr/tr/inijoss> --- <http://dergipark.gov.tr/inijoss>

BAĞIMSIZ DENETİM FİRMALARINDA KALİTE KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİ: TÜRKİYE ÖRNEĞİ¹

Birgül BOZKURT YAZAR

Munzur Üniversitesi İktisadi ve
İdari Bilimler Fakültesi İşletme
Bölümü

Recep GÜNEŞ

İnönü Üniversitesi İktisadi ve
İdari Bilimler Fakültesi İşletme
Bölümü

Zülkif YALÇIN

Munzur Üniversitesi İktisadi ve
İdari Bilimler Fakültesi İşletme
Bölümü

ÖZET

Bu çalışmada bağımsız denetim firmaları tarafından verilen bağımsız denetim hizmetinin önemli bir parçası olan kalite kontrol sisteminin ülkemizdeki uygulamalar açısından etkinliği incelenmiştir. İki bölümden oluşan çalışmada bağımsız denetim kalitesi ve kalite kontrol sistemine ilişkin açıklamaların beraberinde bağımsız denetim firmalarına uygulanan anket çalışması ve sonuçlarına yer verilmiştir. Çalışmanın bağımsız denetim alanında son yıllarda büyük önem kazanan kalite kontrol sisteminin ülkemizdeki mesleki uygulamaları açısından fikir vereceği düşünülmektedir. Çalışmamızın amacı bağımsız denetim firmalarının bağımsız denetim hizmetini verirken kalite kontrol sisteminin etkinliğinin nasıl gerçekleştiğini ölçmek ve bu konuda yapılacak çalışmalara katkı sunmaktır. Çalışmada veri toplama tekniği olarak ikincil kaynak tarama yöntemi kullanılmış olup; çalışmanın uygulama kısmında yer alan anketin değerlendirilmesinde SPSS programı kullanılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Kalite Kontrol Sistemi, Kamu Gözetim Kurumu

EFFECTIVENESS OF QUALITY CONTROL SYSTEM IN INDEPENDENT AUDIT COMPANIES: THE CASE OF TURKEY

ABSTRACT

In this study, the effectiveness of the quality control system, which is an important part of the independent audit service provided by the independent audit companies, is examined in terms of applications in our country. In the study consisting of two parts, the first part provides explanations related to independent audit quality and quality control systems while the second part includes the survey study applied to the independent audit firms and its results. It is expected that our work will provide ideas with regard to professional practices of quality control system in Turkey which has gained great importance in the field of independent auditing during the last years. So, the purpose of this study is to measure the effectiveness of the quality control system when independent audit companies provide

¹ Bu çalışma, Birgül BOZKURT YAZAR'IN "Bağımsız Denetim Ve Kalite Kontrol Sistemi: Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Sisteminin Ölçülmesi Üzerine Bir Araştırma: Türkiye Örneği" adlı DOKTORA tezinden üretilmiştir

independent audit services, and consequently to contribute to the works to be carried out in this field.

Secondary source scanning method was used as data collection technique in the study; SPSS program was used in the evaluation of the questionnaire in the application section of the study.

Key Words: Independent Audit, Quality Control System, Public Oversight Authority

1. Giriş

Küreselleşme süreci ile birlikte ekonomik faaliyetlerin yoğunlaşması, mesleki uygulamaların standartlaşması ihtiyacını gündeme getirmiştir. Bu bağlamda iş süreçlerin karmaşıklığı, hesap verilebilirlik, işletmeye ilgi duyan tarafların artması ve son yıllarda ortaya çıkan muhasebe skandalları muhasebe denetiminde kalitenin en az teknik boyutu kadar önemli olduğunu göstermiştir. Çalışmanın literatür ve uygulama kısmı olmak üzere iki bölümden oluşması planlanmıştır. Literatür bölümünde bağımsız denetimin kalitesi, kalite kontrol sistemi ve kalite kontrol sistemine ilişkin ulusal ve uluslararası gelişmeler ortaya konulmakta; uygulama bölümünde ise Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) listesinde yer alan bağımsız denetim şirketlerine uygulanan bir anket çalışması ve sonuçlarına yer verilmektedir. Çalışma ile son yıllarda bağımsız denetimde kaliteyi sağlama ve/veya arttırma amacı ile yürürlüğe giren standart ve düzenlemeler ışığında Kalite Kontrol Sisteminin etkinliği hakkında bilgi verilmektedir.

2. Bağımsız Denetimin Kalitesi

Bağımsız denetimin temel amacı, hazırlanan finansal tabloların doğru ve güvenilir hazırlandığına dair güvence vermesidir. Bu durum hazırlanan finansal tabloların ilgili tarafların beklentilerini karşılama, kaliteli denetimin yapılması ile mümkün olmaktadır. Diğer bir ifade ile işletme ile ilgili sağlıklı bilgilerin elde edilmesi bağımsız denetimin kaliteli yürütülmesine bağlıdır. Çünkü muhasebe bilgilerinin kalitesinin yüksek olmasına dair belirleyici unsurlardan biri, bağımsız denetimin kalitesidir. Eğer düşük kalitede denetim hizmeti sağlanmışsa, finansal bilgi manipülasyonu yapılmış olması ihtimali daha yüksektir(Altıntaş, 2007:92) Bu yüzden denetim firmaları ve denetçilerin kaliteli bir denetim süreci için sorumluluklarını tam anlamı ile yerine getirmeleri gerekmektedir. Bu bağlamda kaliteli bir bağımsız denetim hizmeti ile elde edilebilecek faydalar şu şekildedir(Göger, 2006: 8-9).

- Denetim sonuçlarından yararlanan kesimlere karşı olan sorumluluk sağlıklı bir şekilde yerine getirilmiş olur ve sermaye piyasasının başarısını arttırır,
- Bağımsız denetim firmasının güvenilirliği ve güvenilirliğinin beraberinde getirdiği itibar korunur ve geliştirilir,
- Bağımsız denetim firmasının rekabet gücü artar ve böylece pazar payı karlılığı da artmış olur,
- Bağımsız denetim firmasının mevcut müşterilerinin elde tutulması sağlanır,
- Bağımsız denetim firmasının aleyhine açılacak dava ihtimali minimize edilir,
- Meslek kuruluşları ve düzenleyici otoriteler tarafından herhangi bir yaptırıma tabi olma ihtimalini minimize edilir,
- Bağımsız denetim firmaları, üst düzey niteliklere sahip kaliteli kişilerin çalışmak için tercih ettikleri firmalar olur,

Bağımsız denetimde kalite unsuru, mali tabloların kurallar ve düzenlemeler çerçevesinde oluşturulması ve güvenilirliğinin makul ölçüde sağlanmasını içermektedir. Bu yüzden bir kamu hizmeti olarak görülen bağımsız denetim süreci, hizmetin kaliteli biçimde gerçekleşmesi için denetim şirketlerinin kalite politika ve prosedürlerini oluşturmasını gerektirmektedir. Ayrıca bağımsız

denetimde kalitenin var olması çevresel faktörlere de bağlıdır. Örneğin; işletme içinde kurumsal yönetimin hakim olması, şeffaflık ve etik ilkeler çerçevesinde yapılan denetim çalışmasının kalitesine katkı sağlamaktadır.

3. Kalite Kontrol Sistemi

Son yıllarda denetim çalışmalarında önemi sıkça vurgulanan kalite kontrol sistemi, denetim şirketlerinin çalışmalarını etkin bir şekilde yürütmek için kullandığı ve kamu gözetim otoritelerince dikkate alınan bir kavram olmuştur. Kamu gözetim kurumu tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği 4.(i) maddesinde Kalite Kontrol sistemi “*Bağımsız denetim kuruluşlarının ve denetim üstlenen bağımsız denetçilerin, denetimde gerekli kaliteyi sağlamak amacıyla, Kurum düzenlemelerine uygun olarak bünyelerinde oluşturacakları sistemi*” şeklinde tanımlanır. Özellikle denetim şirketleri şeffaflık raporlarında detaylı bir şekilde belirlenmesi istenen bu sistem çoğu kaynakta Kalite Güvence Sistemi ile aynı anlamda kullanılmaktadır. Aynı yönetmeliğin 4.(j) maddesinde kalite güvence sistemi, “*Bağımsız denetimde gerekli kaliteyi ve kamuoyunun yapılan bağımsız denetime olan güvenini sağlamak amacıyla bağımsız denetim kuruluşu ya da bağımsız denetçi tarafından yapılan işin, belirlenen standart ve ilkelere uygun olarak yapılmasını temin etmek üzere Kurum tarafından oluşturulan sistem*” şeklinde tanımlanmıştır. Tanımlardan anlaşılacağı üzere kalite kontrol sistemi denetim şirketleri bünyesinde oluşturulan bir sistem iken; Kalite Güvence Sistemi gözetim kurumlarınca denetimin kalitesine ilişkin güvence veren bir sistemdir. Doğal olarak kalite güvence sistemi Kalite Kontrol Sistemini kapsamaktadır.

Bağımsız denetimde kalite kontrol süreci, denetim raporu düzenlenmesi esnasında veya öncesinde verilen önemli yargıların ve rapor oluşturulurken ulaşılan sonuçların tarafsız bir şekilde değerlendirilmesi için tasarlanan süreçtir. Sürecin amacı, denetim şirketi ve personelinin yapmış olduğu denetim faaliyetinin mesleki standartlara, yürürlükteki yasa ve mevzuatlara, denetim şirketi tarafından düzenlenen raporun içinde bulunan koşullara uygun olduğu konusunda makul güvence sağlamaktır. Bağımsız denetim faaliyeti noktasında kendisine yüklenen mali tablolarının doğruluğu ve güvenilirliğini, makul düzeyde güvence verme işlevini tam olarak yerine getirmek için gerekli örgütlenme ve mesleki standart yapılarını oluşturulmuştur (Yurdakul, 2005:4). Bu noktada bahsedilen makul güvence, kalite kontrol sistemi bağlamında yüksek ancak mutlak olmayan güvence seviyesidir.

Bağımsız denetimin kaliteli bir biçimde gerçekleşmesi için bağımsız denetim şirketi bünyesinde kalite kontrol sisteminin oluşturulması gerekmektedir. Oluşturulan bu sistem ile denetim firması liderinin tavrı, uygulanan etik ilke ve kurallar, çalışanlara yönelik eğitim süreçleri, denetlenen işletme ile kurulacak müşteri ilişkisinin boyutu, denetim esnasında uygulanan yöntemler, gerekli izleme ve belgelendirmeye dair politika ve prosedürler denetimin kalitesini büyük ölçüde etkilemektedir. Dolayısı ile denetim şirketi bir bütün olarak kalite kontrol sisteminin sağlıklı yürütülmesi için gerekli özeni göstermeli ve çalışanları bu konuda bilinçlendirmelidir.

4.Kalite Kontrol Sistemine Yönelik Ulusal ve Uluslararası Gelişmeler

2000’li yılların başlarında ortaya çıkan muhasebe skandalları bağımsız denetimde kalitenin teknik bilgiler kadar önemli olduğunu göstermiştir. Bu bağlamda ABD’de yürürlüğe giren Sarbanes Oksley yasası ile kurulması gündeme gelen Kamu Gözetim Kurumları birçok ülke tarafından örnek alınmıştır. Kurum tarafından yayınlanan standart ve düzenlemeler Avrupa Birliği tarafından da dikkate alınmış; üye ülkelerdeki muhasebe ve denetim meslek uygulamalarına yönelik yönergeler

yayınlanmıştır. Meslekte kaliteyi arttırmaya yönelik uygulamaları içeren 8. Direktif ilk olarak 1984 yılında yayınlanmış ancak kalite ve kamu gözetimine ilişkin düzenlemeler ilk olarak 2006 yılında revize edilmiş hali ile uygulanmıştır. 2014 yılında tekrar revize edilen bu direktifte şeffaflık, risk odaklı yaklaşımlar, incelenen denetim firmalarının büyüklüğü ve karmaşıklığı dikkate alınmıştır. Son olarak 2014 yılında KAYİK* denetimini yapan firmalara yönelik düzenlemeleri içeren 537 sayılı Konsey düzenlemesi uygulamalarda yerini almıştır. Düzenleme kamu yararını ilgilendiren kuruluşların (KAYİK) yıllık ve konsolide finansal tablolarının yasal denetimi, yasal denetçi ve denetim firmasının seçimi, bağımsızlığın sağlanması, çıkar çatışmasından kaçınılması ve konulan kurallara uyumun sağlanması amacındadır. 17 Haziran 2016 tarihi itibarıyla uygulanan bu düzenlemeye tüm üye ülkelerin uyması zorunludur.

Ülkemizde de bu gelişmeler dikkate alınarak muhasebe ve denetim mesleğine yönelik bir dizi düzenlemeler yapılmıştır. İlk olarak meslekteki en yetkili otorite olarak Kamu Gözetim Kurumu oluşturulmuş ve kurumun yayınladığı standart ve uygulamalara uyulması zorunlu kılınmıştır. Kurum tarafından yayınlanan standartlar içerisinde kalite ile ilgili olanlar Kalite Kontrol Standardı 1(KKS 1) ve Uluslararası Denetim Standardı (UDS 220) standartları ile birlikte bağımsız denetim hizmetini veren kuruluşlara yönelik düzenlemeleri içeren Bağımsız Denetim Yönetmeliği'dir (BDY). KKS ana unsurlarını dikkate alacak olan denetim firmalarının oluşturacakları şeffaflık raporlarında şirket organizasyon yapısından kalite kontrol sistemine kadar gerekli bilgileri paylaşmaları zorunlu tutulmuştur. Böylece kamuoyunun sağlıklı bilgilendirilmesi, gözetim kurumunun firma ile ilgili gözetim çalışmalarının sağlıklı sonuçlandırılması ve bağımsız denetimde kalitenin artırılması yönünde belirli düzeyde aşama kaydedilmiş olacaktır.

5. Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Sisteminin Etkinliğine Yönelik Bir Araştırma

Bu çalışmanın amacı Kamu Gözetim Kurumu'nun kurulması ile birlikte yürürlüğe giren Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1), Uluslararası Denetim Standardı 220 (UDS 220) ve Bağımsız Denetim Yönetmeliği (BDY) çerçevesinde bağımsız denetim hizmetinin kalite kontrol sistemi çerçevesinde verilip verilmediğini saptamaktır. Çalışmada veriler anket yöntemine göre toplanmış olup; kalite kontrol sistemi ana unsurları çerçevesinde literatür taraması ve daha önce uygulanmış anketlerden yararlanılarak oluşturulmuştur. Soru formu elde edilmek istenen bilgiye göre şirket ve denetçilere ilişkin genel bilgiler ve 5' li likert ölçeğine göre((1-Kesinlikle Katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3-Kararsızım, 4- Katılıyorum, 5- Kesinlikle Katılıyorum) hazırlanmıştır. Elde edilen bilgilerin analizinde SPSS paket programı kullanılmıştır. Araştırma hedefi olarak Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) tarafından listelenmiş bağımsız denetim firmaları belirlenmiştir. Bu firmalar toplamda 92 adet olup, firmaların 47 sine ulaşılabilmektedir.

5.1. Bağımsız Denetim Firmaları ve Denetçilere İlişkin Genel Bilgiler

Araştırmaya katılan 47 denetim firması ve bu firmalarda çalışan denetçilere ilişkin genel bilgiler aşağıdaki gibidir;

* KAYİK, Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşları ifade emekte olup 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 2 nci maddesine göre Halka açık şirketler, Bankalar, Sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, Faktoring şirketleri, Finansman şirketleri, Finansal kiralama şirketleri, Varlık yönetim şirketleri, Emeklilik fonları, İhraççılar ve sermaye piyasası kurumlarını kapsamaktadır.

Tablo 1: Bağımsız Denetçilere İlişkin Genel Bilgiler

Denetçi Özellikleri	Gruplar	Frekans	Yüzde
Denetim Tecrübeleri	Alanındaki 5 Yıl Altı	13	27.7
	5-10 Yıl	11	23.4
	10-15 Yıl	12	25.5
	15 Yıl Ve Üstü	11	23.4
	Toplam	47	100
Eğitim Düzeyleri	Lisans	28	59.6
	Yüksek Lisans	16	34
	Doktora	3	6.4
	Toplam	47	100
Şirketteki Mesleki Konumları	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	12	25.5
	Baş Denetçi	4	8.5
	Kıdemli Denetçi	10	21.3
	Denetçi	12	25.5
	Denetçi Yardımcısı	9	19.1
	Toplam	47	100
Denetçilerin Kalite Kontrol Komitesinde Yer Alma Durumları	Evet	13	27.7
	Hayır	34	72.3
	Toplam	47	100

Katılımcılara yöneltilen soru formunun ilk bölümünde denetçilere yönelik bilgiler yer almaktadır. Buna göre denetçilerin mesleki tecrübeleri genellikle yakın dağılımlar göstermektedir. Denetçilerin eğitim durumları ise ağırlıklı olarak lisans düzeyindedir. Denetçilerin şirket içindeki pozisyonları ağırlıklı olarak sorumlu ortak baş denetçi, denetçi ve kıdemli denetçilerdir. Meslek mensuplarının büyük çoğunluğu kalite kontrol komitesinde yer almamaktadır. Bilindiği gibi denetim ekibinde yer alan meslek mensuplarının kalite kontrol komitesinde yer almamaları gerekmektedir. Bu bağlamda denetimin kalitesinin sağlanmasında gerekli hassasiyetin gösterilmesi gerekmektedir.

Tablo 2: Bağımsız Denetim Firmalarına İlişkin Genel Bilgiler

Şirketlere Yönelik Bilgiler	Gruplar	Frekans	Yüzde
Kuruluş Merkezleri	İstanbul	28	59.6
	Ankara	14	29.8
	İzmir	2	4.3
	Diğer	3	6.4
	Toplam	47	100
Faaliyet Süreleri	10 Yıl Veya Daha Az	12	25.5
	11 Yıl Daha Fazla	35	74.5
	Toplam	47	100
Ortak Sayıları	20 Kişi Ve Aşağı	46	97.9
	21- 40 Kişi	1	2.1
	Toplam	47	100
Ortaklık Yapısı	Yabancı Ortaklı Türk Denetim Şirketi	9	19.1
	Yabancı Ortağı Olmayan Türk Denetim Şirketi	38	80.9
	Toplam		

		47	100
Şirket Bünyesindeki Denetçi Sayısı	4-8	2	4.3
	9-13	6	12.8
	14-18	10	21.3
	19-23	11	23.4
	24 Ve Üstü	16	34
	Cevap Vermeyen	2	4.3
	Toplam	47	100

Araştırmaya katılan şirketler ağırlıklı olarak İstanbul ve Ankara gibi büyük illerde faaliyet göstermektedir. Şirketlerin faaliyet süreleri büyük ölçüde 11 yıldan fazla, ortak sayıları bir firma hariç 20 kişi ve altındadır. Bu firmalar ağırlıklı olarak yabancı ortağı olmayan Türk denetim şirketleridir. Şirket bünyesindeki denetçi sayısı ise ağırlıklı olarak 14 kişi ve üstü aralığındadır.

Tablo 3:Bağımsız Denetim Firmaları Faaliyetlerine İlişkin Genel Bilgiler

Şirket Özellikleri	Gruplar	Evet		Hayır	
Ağırlıklı Olarak Hizmet Verilen Sektörler	Finans				
	Sanayi	19		28	
	Turizm				
	Tarım	11		36	
	İnşaat				
	Gıda	8		39	
	Enerji				
	Tekstil	8		39	
	Hizmet				
	Diğer	18		29	
		10		37	
		9		38	
		15		32	
		19		28	
		8		39	
Verilen Hizmetler	Bağımsız Denetim			-	
	Bağımsız Denetim Dışındaki Diğer Denetim Faaliyetleri (KDV İadesi Tam Tasdik)	47		27	
	Danışmanlık Hizmetleri (Hukuk, Vergi, Finans)	20		29	
		18			
Denetim Firmalarının Kalite Kontrol Sistemlerinin Olduğu Düzenlemeler	KKS 1				
	UDS 220	47		-	
	Etik Kurallar	5		42	
		7		40	

Denetim Firmalarının Sahip Oldukları Yetki Belgeleri	PCAOB		
	KGK	5	42
	SPK		
	BDDK	47	-
	EPDK		
	Hazine Müsteşarlığı	47	-
		19	28
		26	21
		6	41

Şirketler ağırlıklı olarak hizmet, finans, tekstil, inşaat gibi sektörlerde hizmet vermektedirler. Verilen hizmetlere bakıldığında tüm firmalar bağımsız denetim hizmeti vermekle birlikte; bazı firmalar bağımsız denetim dışı (danışmanlık vb..) hizmetleri de vermektedirler. Burada dikkat edilmesi gereken husus aynı firmaya bağımsız denetim ve vergi danışmanlığı dışında diğer danışmanlık hizmetlerinin aynı anda verilmemesi gerektiğidir. Tüm şirketlerin bünyelerinde oluşturulan kalite kontrol sisteminin KKS 1'e göre oluşturulduğu, bazı firmalarda ayrıca kalite kontrol sisteminin oluşturulmasında UDS 220 ve etik kurallar gibi düzenlemelerin dikkate alındığı görülmektedir.

Araştırmaya katılan tüm firmalar kamu gözetim kurumu tarafından yetkilendirilmiştir. Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankalar Düzenleme Denetleme Kurumu da Kamu Gözetim Kurumu tarafından yetkilendirilen firmalar için ilave düzenlemeler getirerek yetkilendirme işlemini yapmaktadırlar. Ayrıca PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board) tarafından yetkilendirilen 5 firmanın 4 büyük olarak ifade edilen denetim firmalarının Türkiye temsilcilikleri oldukları düşünülmektedir.

5.2. Kalite Kontrol Sistemine Yönelik Değerlendirmeler

Çalışmanın bu bölümünde şirket bünyelerinde oluşturulan Kalite Kontrol Sistemine yönelik 5'li likert ölçeğine (1-Kesinlikle Katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3- Kararsızım, 4- Katılıyorum, 5- Kesinlikle Katılıyorum) göre hazırlanmış soru grupları ile ilgili olarak yapılan analiz ve sonuçları yer almaktadır.

İlk olarak hazırlanan ölçeklerin güvenilirliği konusunda analizler yapılmıştır. Güvenilirlik analizi, hazırlanmış anketlere verilen yanıtların tutarlılığını ölçmek için yapılmaktadır. Diğer bir ifade ile herhangi bir konu ile ilgili görüş bildirilmesi şeklinde verilen yanıtlar (5'li likert ölçeği) güvenilirlik analizine tabi tutulur. Analizde α olarak ifade edilen oranın 0.70 ten büyük olması beklenir. Yapılan güvenilirlik analiz sonuçları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 4: Ölçeklerin Güvenilirlik Analizi

Ölçek Adı	Madde Sayısı	Alfa Katsayısı
Denetimin Kalitesi	34	0.925

Çalışmada α değeri 0.925 olarak bulunmuştur. Bu değer ile ölçeklerin güvenilirliğinin yüksek olduğu görülmektedir.

5.2.1. Hipotezler Çerçevesinde Oluşturulan Sorulardan Elde Edilen Bulgular

Çalışmayı oluşturan soru grupları denetim şirketlerinin şeffaflık raporları ve kalite kontrol sistemi ana unsurları dikkate alınarak hazırlanmıştır. Bu unsurlar; “Liderlik Hükümleri”, “Etik Hükümler”, “Müşteri İlişkisi”, “İnsan Kaynakları”, “Denetimin Yürütülmesi”, “İzleme Ve Belgelendirme”^{*} şeklindedir. Denetim firmalarından alınan yanıtlar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir;

Tablo 5: Bağımsız Denetim Firmalarının Kalite Kontrol Sistemi Unsurları İle İlgili Yanıtları

	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		X	Ss
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%		
LDRLK1							21	44.7	26	55.3	4.5532	0.50254
LDRLK2			2	4.3			11	23.4	34	72.3	4.6383	0.70481
LDRLK3					2	4.3	15	31.9	30	63.8	4.5957	0.57708
ETKH1			3	6.4	3	6.4	17	36.2	24	51.1	4.3191	0.86241
ETKH2					4	8.5	13	27.7	30	63.8	4.5532	0.65304
ETKH3							16	34	31	66	4.6596	0.47898
ETKH4					3	6.4	21	44.7	23	48.9	4.4255	0.61661
MŞTR1					1	2.1	9	19.1	37	78.7	4.7660	0.47607
MŞTR2							18	38.3	29	61.7	4.6170	0.49137
MŞTR3	2	4.3			5	10.6	12	25.5	28	59.6	4.3617	0.98743
MŞTR4	1	2.1	2	4.3	3	6.4	13	27.7	28	59.6	4.3830	0.94531
MŞTR5	1	2.1	3	6.4	8	17	21	44.7	14	29.8	3.9362	0.96469
MSTR6					2	4.3	10	21.3	35	74.5	4.7021	0.54831
MSTR7			1	2.1			15	31.9	31	66	4.6170	0.60982
INSNK1					2	4.3	14	29.8	31	66	4.6170	0.57306
INSNK2			1	2.1	9	19.1	17	36.2	20	42.6	4.1915	0.82458
INSNK3			1	2.1	4	8.5	23	48.9	19	40.4	4.2766	0.71329
INSNK4	2	4.3			11	23.4	15	31.9	19	40.4	4.0426	1.02060
DNTY1	1	2.1	1	2.1	5	10.6	13	27.7	27	57.4	4.3617	0.91901
DNTY2					2	4.3	13	27.7	32	68.1	4.6383	0.56820
DNTY3	2	4.3			4	8.5	16	34	25	53.2	4.3191	0.95795
DNTY4			1	2.1	2	4.3	17	36.2	27	57.4	4.4894	0.68754
DNTY5			1	2.1	3	6.4	12	25.5	31	66	4.5532	0.71653
DNTY6			1	2.1	2	4.3	18	38.3	26	55.3	4.4681	0.68687
DNTY7	2	4.3	1	2.1	7	14.9	16	34	21	44.7	4.1277	1.03456
DNTY8	1	2.1	4	8.5	6	12.8	14	29.8	22	46.8	4.1064	1.06799
IZLM1					2	4.3	13	27.7	32	68.1	4.6383	0.56820
IZLM2			1	2.1	2	4.3	13	27.7	31	66	4.5745	0.68349
IZLM3	1	2.1	3	6.4	11	23.4	11	23.4	21	44.7	4.0213	1.07318
IZLM4			2	4.3	2	4.3	13	27.7	30	63.8	4.5106	0.77662
IZLM5	3	6.4			9	19.1	16	34	19	40.4	4.0213	1.09325
BLGM1					1	2.1	12	25.5	34	72.3	4.7021	0.50712
BLGM2					1	2.1	11	23.4	35	74.5	4.7234	0.49791
BLGM3			1	2.1	5	10.6	12	25.5	29	61.7	4.4681	0.77603

Kalite kontrol sistemi unsurlarından **Liderlik Hükümlerine (LDRLK)** ilişkin yanıtlara bakıldığında; denetim hizmeti verdikleri süre içerisinde kalitenin önemli olduğuna dair bilinçli oldukları, denetim hizmetinin verildiği süre içerisinde mesleki standartlar ve yürürlükteki uygulamalara azami düzeyde dikkat edilmesi konusunda ve denetim hizmetinin verildiği süre içerisinde kalite kontrol sisteminden sorumlu kişilerin yeterli düzeyde deneyim ve beceriye sahip oldukları konusuna katılımcıların çoğunluğu kesinlikle katıldıklarını göstermiştir.

* KKS 1 standardına göre Kalite kontrol sistemi unsurları liderlik, etik hükümler, müşteri ilişkileri, insan kaynakları, denetimin yürütülmesi, izleme şeklindedir. Bu çalışmada izleme unsuru içinde yer alan belgelendirme konusunda katılımcılara yöneltilen denetim çalışma kâğıtları ile ilgili sorular olması nedeni ile ayrı ele alınmış ve analiz edilmiştir.

Etik Hükümler(ETKH) konusunda; denetim hizmeti kalitesi açısından çalışanların etik değer konusunda bilinç düzeylerini arttırma amacı ile her yıl düzenli olarak etkinlik düzenlenmesi konusunda, denetim hizmeti verilmesi süresince etik hükümlere uygun davranılacağına dair yazılı ve elektronik ortamda yılda en az bir kez ya da her denetim başlangıçta taahhüt alınması konusunda, denetim çalışması sırasında bağımsızlığı tehdit eden unsurların olup olmadığı sorgulanması ve bu unsurların minimum düzeye indirilmesi ve denetim çalışması sırasında bağımsızlığa yönelik tehditler ortadan kaldırılamadığı durumda denetimden çekilme kararı alınması konusunda yöneltilen sorulara katılımcıların büyük çoğunluğunun katıldığını belirtmiştir.

Müşteri İlişkileri(MŞTR) ile ilgili denetim işinin kabulünde müşteri işletmenin dürüstlüğü, itibarı ve güvenilirliği dikkate alınması, müşterilere verilecek tekliflerin sunulması öncesi ve hizmetlerin kabulü aşamasında bağımsızlık kontrolleri ve risk analizleri yapılması, şirkette denetim dışı hizmet sunan birimlerin denetim hizmeti verilen firmalara yönelik bağımsızlık hükümlerine tabi hizmet sunulması (bağımsız denetimin dışında sunulan hizmetler bakımından), denetim esnasında denetlenen işletme yönetici ve çalışanlarının sergiledikleri tavır denetimin kaliteli yürütülmesini etkileme, denetim esnasında denetlenen işletme yönetici ve çalışanlarının olumsuz tavırları yazılı kayıt altına alınması ve denetimin kaliteli yürütülmesi ile ilgili uzlaşma sağlanmaya çalışılması, şirkette denetim çalışmasına ilişkin sorumlu denetçi ve kalite kontrolünü gözden geçiren kişiler mevzuatlar çerçevesinde rotasyona tabii tutulması, şirkette finansal bağımsızlığın sağlanması kapsamında bağımsız denetimin yürütüldüğü işletmeye paydaşlar tarafından yatırım yapılması durumunda uyarıların dikkate alınması konusuna katılımcıların büyük çoğunluğu kesinlikle katıldıklarını belirtmiştir. Bazı işletmelerin bahsedilen bu hususları dikkate almadan bağımsız denetim hizmetini vermeleri uzun vadede piyasadaki itibarı açısından sıkıntı yaşamalarına neden olacaktır. Nihai olarak bir kamu hizmeti konumunda olan bağımsız denetim mesleği denetlenen firmaların bahsedilen bu firmalar ile ilgili olumsuz yargıya kapılacakları dikkat edilmesi gereken bu husustur.

İnsan Kaynakları(İNSK) konusunda denetimlerin kaliteli gerçekleşmesi için yeterli deneyim, eğitim ve beceriye sahip personeller görevlendirilmesi, personelin sürekli eğitim programları kapsamında her yıl düzenlenen yurt içi/yurt dışı eğitimlere katılması, bağımsız denetimi yürütecek olan denetim ekibinin belirlenmesinde sektör bilgisi göz önünde bulundurulması, yürütülen bağımsız denetim sonucunda denetimin sağlıklı yürütüldüğüne dair personele yönelik performans değerlendirilmesi yapılması, ücret artışı, terfi gibi uygulamalara gidilmesi konusunda çoğu katılımcı katıldıklarını belirtmişlerdir. Bilindiği gibi denetim mesleği dinamik bir yapıya sahiptir. Bu bağlamda personelin mesleki gelişimi konusunda gerekli eğitim programlarına katılımın sağlanması, personelin maddi ve manevi anlamda tatmin edilmesi gibi uygulamalarda personelin daha bilinçli ve istekli bir şekilde işini yapmasına katkı sağlayacaktır. Bu hususta bazı firmaların kararsız oldukları görülmektedir.

Denetimin Yürütülmesi(DNTY) konusunda denetim işi kabul edilmeden önce, denetlenecek firmanın önceki denetçisinden firma ile ilgili bilgiler toplanması, şirket içerisinde denetimi yapacak denetim ekibine ilişkin bilgiler müşteri işletme yöneticilerine yazılı ve sözlü olarak bildirilmesi, şirketteki ücret bağımlılığını (bağımsız denetim dışında verilecek hizmetlerden dolayı) ortadan kaldırmak amacı ile gerekli düzenlemeler yapılması, denetimin yürütülmesi esnasında zor ve tartışmalı konularda işletme içinde ve dışında alanında uzman kişilerle istişarelerin yapılması, sonuçların yazılı hale getirilmesi ve ortaya çıkan sonuçların uygulanması, şirket bünyesinde oluşturulan kalite kontrol komitesindeki (Kalite Kontrolü gözden geçirenler) kişilerin bağımsızlıklarını yitirmeleri durumunda değiştirilmesi, denetim yürütülmesi öncesinde kaliteyi

arttırmaya yönelik yazılı ve elektronik yazılımlar, standart belgelendirme biçimleri, sektöre ve denetime özgü rehberler oluşturulması, denetim ekibinde daha az deneyimli personelin performansını arttırmaya yönelik rehberler hazırlanması, şirket içerisinde denetimin kalitesine yönelik müşterilerimizden şikâyetleri içeren bildirimleri gizlilik içinde alabileceğimiz iletişim kanallarını kullanılması konusunda katılımcıların büyük çoğunluğu katıldıklarını belirtmişlerdir.

İzleme(İZLM) konusunda şirkette kalite kontrol sisteminin izlenmesi konusunda yeterli yetki ve deneyime sahip yöneticiler sorumlu olması, izleme sürecinde tespit edilen eksiklikler değerlendirilerek gerekli tavsiyeler sorumlu denetçi veya ilgili kişilere verilmesi, izleme sürecinde tespit edilen eksikliklerin giderilmesi yönünde verilen tavsiyelere uymayanlar hakkında disiplin uygulamaları etkin bir şekilde kullanılması, kalite kontrol komitesinin izleme sonucu yılda en az bir kez sorumlu denetçilere ve diğer uygun kişilere bildirilmesi, izleme sürecinde karşılaşılan ve denetimin kalitesini olumsuz yönde etkileyecek hususların tespit edilmesi durumunda gerekli düzenlemeler için hukuki danışmanlık alınması konusuna katılımcıların büyük çoğunluğu katıldıklarını belirtmişlerdir.

Son olarak **belgelendirme(BLGM)** konusu ile ilgili olarak denetim şirketinin kalite kontrol sisteminin belgelendirilmesi şirketin ölçeği, faaliyeti ve kurumsal yapısı dikkate alınarak gerçekleştirilmesi ve düzenli bir şekilde muhafaza edilmesi, kalite kontrol sisteminin belgelendirilmesi konusunda çalışma kâğıtlarında açıklamayı zorunlu kılacak durumlar dışında gizliliğe dikkat edilmesi, elektronik ortamda tutulan çalışma kâğıtları sadece yetkili kişilerin ulaşabilecekleri şifrelenmiş sistemlerle muhafaza edilmesi konusuna katılımcıların büyük çoğunluğu katıldıklarını belirtmişlerdir.

5.2.2.Oluşturulan Hipotezler ve Hipotezlerin Analiz Edilmesi

Bu konu başlığında, oluşturulan hipotezler ve bu hipotezler doğrultusunda Kalite Kontrol Sisteminin etkinliğinin ölçülmesi ve denetimin kalitesini etkileyebilecek unsurların tespit edilmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda elde edilen veriler korelasyon analizi çerçevesinde değerlendirilmiştir. Oluşturulan hipotezler ise aşağıdaki gibidir;

Liderlik Hükümleri

H₀: Bağımsız Denetim Firmasında Liderin Tavrı İle Denetimin Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Vardır.

H₁: Bağımsız Denetim Firmasında Liderin Tavrı İle Denetimin Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Yoktur.

Etik Hükümler

H₀:Bağımsız Denetim Firmasının Uyguladığı Etik Hükümler İle Denetim Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Vardır.

H₁:Bağımsız Denetim Firmasının Uyguladığı Etik Hükümler İle Denetim Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Yoktur.

Müşteri İlişkileri

H₀:Bağımsız Denetim Firmasında Müşteri İlişisine Yönelik Uygulanan Prosedürler

İle Bağımsız Denetimin Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Vardır.

H₁:Bağımsız Denetim Firmasında Müşteri İlişkisine Yönelik Uygulanan Prosedürler
İle Bağımsız Denetimin Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Yoktur.

İnsan Kaynakları

H₀:Bağımsız Denetim Firmasında İnsan Kaynaklarına Yönelik Uygulanan Prosedürler
İle Denetimin Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Vardır.

H₁: Bağımsız Denetim Firmasında İnsan Kaynaklarına Yönelik Uygulanan Prosedürler
İle Denetimin Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Yoktur.

Denetimin Yürütülmesi

H₀:Denetimin Yürütülmesi Aşamasında Uygulanan Prosedürler İle Denetimin Kalitesi
Arasında Anlamlı Bir İlişki Vardır.

H₁:Denetimin Yürütülmesi Aşamasında Uygulanan Prosedürler İle Denetimin Kalitesi
Arasında Anlamlı Bir İlişki Yoktur.

İzleme

H₀:Yapılan Denetim Çalışmasında Kalite Kontrol Sisteminin Etkin Bir Şekilde İzlenmesi İle
Denetim Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Vardır.

H₁:Yapılan Denetim Çalışmasında Kalite Kontrol Sisteminin Etkin Bir Şekilde İzlenmesi İle
Denetim Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Yoktur.

Belgelendirme

H₀: Kalite Kontrol Sisteminin Belgelendirilmesi İle Denetimin Kalitesi Arasında
Anlamlı Bir İlişki Vardır.

H₁: Kalite Kontrol Sisteminin Belgelendirilmesi İle Denetimin Kalitesi Arasında
Anlamlı Bir İlişki Yoktur.

Korelasyon analizi; iki sayısal ölçüm arasında doğrusal bir ilişki olup olmadığını, varsa bu ilişkinin yönünü ve şiddetini belirlemek için kullanılan bir istatistiksel yöntemdir. Korelasyon katsayısı (r);0.4-0.6 arasında ise orta şiddette, 0.6-0.8 arasında ise yüksek, 0.8> ise çok yüksek korelasyon olduğu yorumu yapılır(<http://www.p005.net/analiz/korelasyon-analizi>, 05.05.2017).

Tablo 6: Kalite Kontrol Sistemi Ana Unsurları İle Denetimin Kalitesi Arasındaki İlişki

	Denetim Kalitesi	
Liderlik Hükümleri	r	0,517**
	p	0,000
	n	47
Etik Hükümler	r	0,670**
	p	0,000
	n	47

Müşteri İlişkisi	r	0,755**
	p	0,000
	n	47
İnsan Kaynakları	r	0,847**
	p	0,000
	n	47
Denetimin Yürütülmesi	r	0,853**
	p	0,000
	n	47
İzleme	r	0,762**
	p	0,000
	n	47
Belgelendirme	r	0,739**
	p	0,000
	n	47

Kalite kontrol sistemi ana unsurları ile denetim kalitesi arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığı konusunda yapılan korelasyon analizi sonucunda liderlik, etik hükümler, müşteri ilişkileri insan kaynakları, denetimin yürütülmesi, izleme ve ayrıca belgelendirme gibi unsurlar ile denetim kalitesi arasında anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Tablo 6'ya bakıldığında kalite kontrol sistemi ana unsurlarından liderlik hükümleri ile denetim kalitesi arasında pozitif yönlü **orta düzey bir ilişki olduğu**; diğer unsurlar olan etik hükümler, müşteri ilişkileri, insan kaynakları, denetimin yürütülmesi, izleme ve belgelendirme unsurları ile denetim kalitesi arasında ise **pozitif yönlü yüksek düzeyde bir ilişki olduğu** görülmektedir. Korelasyon analizi sonuçları şu şekilde yorumlanabilir;

- ✓ Liderlik hükümlerinin denetim kalitesine mutlaka bir etkisinin olduğu yapılan araştırma sonucunda ortaya çıkmıştır. Bağımsız denetim firmalarında liderin çalışanları üzerindeki olumlu etkisi denetimin kalitesini arttırmaktadır. Lider, denetimin kaliteli bir şekilde yürütülmesinde büyük katkı sunmaktadır. Dolayısı ile bağımsız denetim çalışmasında liderlik özellikleri olumlu yönde sergilenmediği sürece denetim çalışması sonucunda oluşturulan denetim raporlarının güvenilirliği azalacaktır.
- ✓ Her meslekte olduğu gibi bağımsız denetim mesleğinde de meslek etiği konusu son yıllarda ön plana çıkmıştır. Bağımsız denetim hizmetinin dürüstlük, tarafsızlık, gizlilik, mesleki yeterlilik ve özen ve mesleğe uygun davranışlar çerçevesinde verilmesi mesleğin kaliteli bir şekilde icra edilmesini sağlayacaktır. Dolayısı ile etik ilke ve kurallar bağımsız denetimin kalitesini arttıran önemli bir unsurdur.
- ✓ Müşteri işletmenin daha önceki dönemlerde aldığı hizmetin değerlendirilmesi, denetim hizmetinin verilmesi sürecini önemli ölçüde etkilemektedir. Çünkü oluşabilecek risklerle ilgili önlemlerin alınması veya denetim planlamasında bu risklerin dikkate alınması denetimin güvenilirliğini etkileyecektir. Ayrıca denetim sözleşmesi imzalanmadan önce müşteri işletmenin piyasadaki itibarının da göz önünde bulundurulması denetimin kalitesini etkileyen unsurlardan biridir.
- ✓ Bağımsız denetim mesleğinin bir kamu hizmeti olarak kaliteli bir biçimde icra edilmesi için meslek mensuplarının yeterli düzeyde eğitim, deneyim ve beceriye sahip olmaları gereklidir. Şirket bünyesinde insan kaynakları konusunda mesleki yeterliliğin yanı sıra mesleki gelişimlerin desteklenmesi, maddi teşvikler gibi hususların dikkate alınması denetimin kalitesini olumlu yönde etkileyecektir.
- ✓ Denetim işinin sağlıklı yürütülmesi her şeyden önce denetleyen ve denetlenen tarafların sağlıklı iletişimi ile mümkündür. Bu konuda gerekli belgelerin oluşturulması ve ilgili taraflara

sunulması gereklidir. Ayrıca denetim sürecinde zor ve tartışmalı konulara ilişkin istişarelerle birlikte olası şikâyetlerin de değerlendirilmesi denetimin kalitesini arttıracaktır.

- ✓ Denetim firması bünyesinde oluşturulan kalite kontrol komitesi denetimin kaliteli bir şekilde yürütülmesi aşamasında önemli bir rol oynamaktadır. Oluşturulan bu komitenin etkinliği ile birlikte denetim ekibinin yeterliliği, denetim çalışmasının sürekli takip edilmesi gibi durumlar denetimin güvenilirliğini büyük ölçüde sağlayacaktır. Oluşturulan kalite kontrol sisteminin belgelendirilerek denetimi gerçekleştirecek tarafların bilgisine sunulması ve tarafların bu sisteme uygun hareket etmelerini sağlamak denetimin kalitesini büyük ölçüde arttıracaktır. Ayrıca denetim esnasında oluşturulan çalışma kâğıtlarının sadece yetkili kişilerin erişimine açık olacak şekilde muhafaza edilmesi denetimin sağlıklı bir şekilde yürütülmesini sağlayacaktır.

5.2.3. Hipotezlerin Genel Değerlendirilmesi ve Regresyon Modelinin Oluşturulması

Bu bölümde söz konusu hipotezleri içeren korelasyon analizleri ardından; aşağıdaki gibi sonuçlar elde edilmiştir.

Tablo 7: Bağımsız Denetim Firmalarına İlişkin Elde Edilen Sonuçlar

Kalite Kontrol Sistemi Unsurları	Sonuç	Yorum
<p>Liderlik Hükümleri H₀:Bağımsız Denetim Firmasında Liderin Tavrı İle Denetimin Kalitesi Arasında Anlamli Bir İlişki Vardır. H₁:Bağımsız Denetim Firmasında Liderin Tavrı İle Denetimin Kalitesi Arasında Anlamli Bir İlişki Yoktur.</p>	H ₀ hipotezi kabul edilir.	Bağımsız denetim firmasında liderlik hükümlerinin etkin bir şekilde uygulanması denetimin kalitesini arttırmaktadır.
<p>Etik Hükümler H₀:Bağımsız Denetim Firmasının Uyguladığı Etik Hükümler İle Denetim Kalitesi Arasında Anlamli Bir İlişki Vardır. H₁:Bağımsız Denetim Firmasının Uyguladığı Etik Hükümler İle Denetim Kalitesi Arasında Anlamli Bir İlişki Yoktur.</p>	H ₀ hipotezi kabul edilir.	Etik hükümlerin etkin olduğu denetim firmasında bağımsız denetim çalışmaları güvenilir, sağlıklı ve kaliteli olacaktır.
<p>Müşteri İlişkileri H₀:Bağımsız Denetim Firmasında Müşteri İlişisine Yönelik Uygulanan Prosedürler İle Bağımsız Denetimin Kalitesi Arasında Anlamli Bir İlişki Vardır. H₁:Bağımsız Denetim Firmasında Müşteri İlişisine Yönelik Uygulanan Prosedürler İle Bağımsız Denetimin Kalitesi Arasında Anlamli Bir İlişki Yoktur.</p>	H ₀ hipotezi kabul edilir.	Denetim firması ile denetlemen işletme arasında denetim öncesi ve denetim esnasındaki hususlara (piyasa itibarı, bağımsızlık gibi) dikkat edilmesi denetimde kaliteyi büyük ölçüde sağlayacaktır.
<p>İnsan Kaynakları H₀:Bağımsız Denetim Firmasında İnsan Kaynaklarına Yönelik Uygulanan Prosedürler İle Denetimin Kalitesi Arasında Anlamli Bir İlişki Vardır. H₁: Bağımsız Denetim Firmasında İnsan Kaynaklarına Yönelik Uygulanan Prosedürler İle Denetimin Kalitesi Arasında Anlamli Bir İlişki Yoktur.</p>	H ₀ hipotezi kabul edilir.	Bağımsız denetimin kaliteli yürütülebilmesi için denetimi yürütecek ekibin mesleki yeterliliği önemlidir. Bu kapsamda personelin gerekli eğitimlere tabi tutulması, personelin teşvik etmesi amacı ile ödüllendirme, terfi uygulamaların gerçekleştirilmesi denetimin daha sağlıklı, kaliteli yürütülmesine katkı sunacaktır.
<p>Denetimin Yürütülmesi</p>	H ₀ hipotezi	Denetim işinin yürütülmesi süresinde kullanılacak her türlü dokümanın

H ₀ :Denetimin Yürütülmesi Aşamasında Uygulanan Prosedürler İle Denetimin Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Vardır. H ₁ :Denetimin Yürütülmesi Aşamasında Uygulanan Prosedürler İle Denetimin Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Yoktur.	kabul edilir.	oluşturulması, bağımsızlık veya gerekli durumlarda alanında uzman kişilerin görüşlerine başvurulması gibi hususlar bağımsız denetimde kalitenin artırılmasında önemli rol oynamaktadır.
İzleme H ₀ :Yapılan Denetim Çalışmasında Kalite Kontrol Sisteminin Etkin Bir Şekilde İzlenmesi İle Denetim Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Vardır. H ₁ :Yapılan Denetim Çalışmasında Kalite Kontrol Sisteminin Etkin Bir Şekilde İzlenmesi İle Denetim Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Yoktur.	H ₀ hipotezi kabul edilir.	Kalite kontrol sisteminin etkin bir şekilde izlenmesi ve belgelendirilmesinin sağlanması ile denetimin yürütüldüğü süre içinde ortaya çıkan olumsuzlukların giderilecek ve denetimin kalitesini artacaktır.
Belgelendirme H ₀ : Kalite Kontrol Sisteminin Belgelendirilmesi İle Denetimin Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Vardır. H ₁ : Kalite Kontrol Sisteminin Belgelendirilmesi İle Denetimin Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Yoktur.	H ₀ hipotezi kabul edilir.	Kalite kontrol sisteminin belgelendirilmesi şirket denetim çalışmalarının daha bütüncül bir yaklaşımla sergilenmesini sağlayacaktır. Daha standart uygulamalar ile, şirketteki iş süreçleri daha fazla göz önünde olacak ve denetimde kalite sağlanacaktır.

Tablodan anlaşılacağı gibi oluşturulan H₀ hipotezleri kabul edilmiştir. Bu bağlamda kalite kontrol sistemi ana unsurları çerçevesinde verilen bağımsız denetim hizmetinin kaliteli olacağı sonucu çıkmıştır. Ayrıca bağımsız denetim firmalarının kalite kontrol sistemine uygun davranıp davranmadıklarının tespiti amacı ile alınan cevaplar sonucunda oluşturulan regresyon modeli aşağıdaki gibidir;

$$Y_{(VBDHK)} = 0,130X_{(LDRLK)} + 0,131X_{(ETKH)} + 0,204X_{(MŞTR)} + 0,177X_{(İNSNK)} + 0,217X_{(DNTY)} + 0,129X_{(BLG)}$$

Modelde VBDHK; verilen bağımsız denetim hizmetinin kalitesini; LDRLK liderlik hükümlerini; ETKH etik hükümleri, MŞTR müşteri ilişkisi; İNSNK insan kaynakları; DNTY denetimin yürütülmesi; BLG belgelendirmeyi temsil etmektedir.

Modelde görüldüğü gibi verilen denetim hizmetinin kalitesi açısından denetimin yürütülmesi ve müşteri ilişkisi denetimin kalitesini arttırmada yüksek bir etkiye sahiptir. Liderlik, etik hükümler, belgelendirme ve insan kaynaklarının nispeten daha az bir oranla denetimin kalitesi üzerinde bir etkiye sahip olduğu görülmektedir.

SONUÇ

2000'li yıllarda yaşanan muhasebe skandalları denetim mesleğinin kaliteli icrası için birçok yeni mesleki uygulamaları gerekli kılmıştır. Bundan kaynaklı başta ABD olmak üzere AB ülkelerinde oluşturulan Kamu Gözetim Kurumlarının, bağımsız denetimin sağlıklı yürütüldüğüne dair gözetim ve inceleme çalışmalarının yürütüldüğü Bağımsız Denetim Firmalarının ve Denetçilerin yetkilendirilme gibi konularda görev ve sorumlulukları bulunmaktadır.

Ülkemizde bu gelişmeleri dikkate alınarak birçok düzenleme hayata geçirilmiştir. 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetim Kurumunun oluşturulmuş ve bu kararname Kamu Gözetim Kurumunun muhasebe ve denetim mesleğinde en yetkili kurum olma konumunda olmasını sağlamış, SPK ve BDDK gibi kurumlar da bu düzenlemelere paralel olarak kendi bünyelerinde yeni düzenlemeler yapmışlardır. Bağımsız denetimde kaliteyi sağlama ve/veya arttırmaya yönelik Kamu Gözetim Kurumu tarafından yürürlüğe konan standartlar KKS 1, UDS 220 ve Bağımsız Denetim Yönetmeliğidir. Bağımsız denetim firmalarının bu uygulamalar ışığında bünyelerinde gerekli düzenlemeleri yapmaları zorunlu tutulmuştur.

Çalışmanın uygulama kısmında KAP tarafından listelenmiş firmalara ulaşılmıştır. Kalite kontrol sistemi ana unsurları dikkate alınarak oluşturulan anket uygulaması sonucunda bulgular ve analiz sonuçları elde edilmiştir. Analiz sonuçlarına göre: Çalışmaya katılan denetçilerin mesleki tecrübeleri genellikle yakın dağılım göstermiş olup eğitim düzeyleri ağırlıklı olarak lisans düzeyindedir; şirketteki konumları ağırlıklı olarak sorumlu ortak baş denetçi ve kıdemli denetçilerdir ve meslek mensupları kalite kontrol komitesinde yer almamaktadırlar; Bağımsız denetim firmaları kuruluş merkezleri genellikle İstanbul olup faaliyet süreleri 11 yıl ve daha fazladır; Ortak sayıları 20 den az ve büyük çoğunlukla yabancı ortağı olmayan Türk denetim şirketleridir; Bu şirketlerin ağırlıklı olarak hizmet verdikleri sektörler; finans, inşaat ve hizmet sektörüdür; Tüm firmalar bağımsız denetim hizmeti vermektedir, bazı firmalar bağımsız denetim dışındaki hizmetleri sunmaktadır; Tüm şirketler bünyelerinde oluşturulan kalite kontrol sistemini KKS 1'e göre düzenlemekle birlikte bazı firmalar UDS 220 ve etik düzenlemeleri de dikkate almışlardır.

Tüm firmalar KGK ve SPK tarafından yetkilendirilmiştir. Bununla birlikte faaliyet gösterilen alanlar itibariyle BDDK ve EPDK gibi kurumlardan ve yabancı ortağı olan firmalar açısından yetkilendirilen firmalar da mevcuttur.

Çalışmaya katılan denetim firmalarının KGK tarafından uygulamaya konulan KKS 1, UDS 220, BDY gibi düzenlemeler çerçevesinde denetim çalışmaları açısından birtakım değişiklikler yaptıkları görülmektedir. Bu bağlamda yıllık olarak yayınlanan şeffaflık raporlarında şirket genel bilgileri ile birlikte KKS'ye ilişkin uygulamalar da görülmektedir. Elde edilen veriler ışığında yapılan analizlerde KKS ana unsurlarına uygun hareket etmeye çalıştıkları ve bu unsurların denetim kalitesini büyük ölçüde etkilediği görülmektedir.

Denetim firma yetkililerinin kaliteyi kurumsal bir kültür haline getirmesi, çalışanları bu yönde bilinçlendirmesi, denetim esnasında bağımsızlık ve tarafsızlığın korunması, müşteri ilişkilerinde güven unsurunun sağlanması, bağımsız denetim dışındaki faaliyetlerin değerlendirilmesi, denetim ekibinin yeterliliği ve sektör bilgisi, mesleki eğitim uygulamalarının gerçekleştirilmesi, denetimin sağlıklı yürütülmesine yönelik gerekli bilgileri toplama, sektöre ve performansı arttırmaya yönelik rehberlerin hazırlanması, denetim sürecinde tespit edilen eksikliklerin giderilmesi ve gerektiğinde danışmanlık alınması, denetim süreci ve kaliteye ilişkin belgelendirmeleri yapmak ve ilgilere sunma gibi hususlar denetimde kaliteyi arttıracaktır.

Kamu gözetim kurumunun oluşturulması ile denetimde kaliteye yönelik uygulamaların somut bir hale gelmesi söz konusu olmuştur. Kurum bu anlamda bütüncül bir yaklaşım sergileyerek meslek mensuplarının ve denetim firmalarının çalışmalarında eksikliklerin giderilmesi yönünde bir tavır sergilemiştir. İlerleyen dönemlerde yayınlanacak yeni gözetim ve inceleme faaliyetleri raporları ile sistemin daha iyi yönde ilerlemesi adına gerekli önlemlerin alınacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- ALTINTAŞ A. Taylan, "Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesinin Algılanmasına İlişkin Bir Araştırma", İstanbul Üniversitesi SBE İşletme Bölümü Muhasebe ABD (Doktora Tezi) İşletme/Muhasebe Ocak, 2008 İstanbul.
- GÖĞER Tuğba, Türkiye de Bağımsız Denetim Uygulamalarında Bağımsız Denetimin Kalitesini Belirleyen Etkenler ve Türkiye deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Marmara Üniversitesi SBE, İşletme Bölümü, Muhasebe Denetimi ABD(Yüksek Lisans Tezi) 2006 İstanbul.
- KAVVAL Hasan, Muhasebe Denetimi, Gazi Kitabevi, 2008, Ankara.
- EKŞİT, Ayşegül, Gözetim Kurumları ve Bağımsız Denetimin Kalitesinin Artırılmasındaki Rolü (Moderatör: Osman DERELİ) Bağımsız Denetim Kongresi, 8 Eylül 2015, İstanbul
- Avrupa Parlamentosu ve Konseyi'nin 2006/43/EC Sayılı Direktifi 17 Mayıs 2006 Yıllık Hesapların ve Konsolide Hesapların Kanuni Denetimi
www.dt-audit.com/.../AB%20Denetim%20Direktifi-Tadil%202008%20-t... 05.01.2016.
- Avrupa Parlamentosu ve Konseyinin 16 Nisan 2014 tarihli ve 537/1024 EU Sayılı Düzenlemesi (Türkçe) ile Avrupa Parlamentosu ve Konseyinin 16 Nisan 2014 tarihli ve 2014/56/EU Sayılı Direktifi (İngilizce) http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/Mevzuat/UluslararasıC4%B1%20D%C3%BCzenlemeler/2014_56_EU.pdf, 18.07.2017.
- Bağımsız Denetim Standardı 220 (Taslak)-Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol http://www.kgk.gov.tr/contents/files/bds/bds_220.pdf 07.11.2013
- Bağımsız Denetim Yönetmeliği 26.12.2012 sayılı Resmi Gazete
- Kalite Kontrol Standardı 1-Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri İle Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol <http://kgk.gov.tr/contents/files/pdf/kks1.pdf> 07.11.2013
- YURDAKUL Hüseyin, Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol ve Türkiye' deki Uygulamaları, Gazi Üniversitesi SBE İşletme Anabilim Dalı Muhasebe bilim Dalı (Yüksek Lisans Tezi) 2005 Ankara.