

DENETİM FİRMALARININ SUNDUKLARI BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETİNİN KALİTESİ VE MÜŞTERİ TATMİNİ

Zeynep TÜRK*

Özet

Hizmet sektörünün günümüzde artan önemi, literatürde pek çok araştırma yapılmasına neden olmuştur. İşletmelerde karın, pazar payının ve gelişim kabiliyetinin artmasında kalite ve müşteri tatmini önemli ölçüde etkili olmaktadır. Denetim firmaları, müşterilerine hizmet sunan işletmelerdir. Bu bağlamda denetim firmaları karlılıklarını, pazar paylarını ve gelişme potansiyellerini arttırmak istiyorlarsa, sundukları bağımsız denetim hizmeti kalitesini ve müşteri tatmin düzeyini bilmek ve anlamak zorundadırlar.

Bu çalışmanın amacı, denetim hizmetinin genel kabul görmüş denetim standartlarına uygunluk derecesinin algılanan denetim hizmet kalitesi ve müşteri tatmini üzerindeki etkisini belirlemektir.

Anahtar Kelime: Bağımsız Denetim, Hizmet Kalitesi, Müşteri Tatmini

Abstract

Growing importance of service sector have caused a lot of study in the literature. Quality and customer satisfaction effect to increase profit, market share and development capacity. Auditing firm is a service firm. So, in order to increase their profit, market share and development capacity Audit firms must know and understand the audit service quality and customer satisfaction.

The aim of this study is to determine the effect of the confirmation degree of audit standards to the perceived service quality and customer satisfaction.

Key Words: Auditing, Service Quality and Customer Satisfaction.

* Doç.Dr., Niğde Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü.

Giriş

Gelişmiş ülkelerde gayri safi milli hasılanın ve toplam işgücünün büyük bir bölümünü hizmet sektörü sağlamaktadır (Bamert ve Wehrli, 2005: 134). Amerika ve diğer endüstriyel ülkelerde hizmet sektörü gayri safi milli hasılanın % 70'ini oluşturmaktadır (Lovelock, 1991: 2). Bağımsız denetim firmaları da müşterilerine bağımsız denetim ve diğer hizmetleri sağlayan hizmet işletmeleridir.

Hizmet sektörünün günümüzde artan önemi, hizmet kalitesi ve müşteri tatmini hakkında yapılan araştırmaların sayısında artışa neden olmuştur. Bu araştırmaların büyük bölümü soyut bir kavram olan ve objektif kriterleri sınırlı olan hizmet kalitesine, müşterinin bakış açısıyla yaklaşmıştır (Parasuruman vd., 1985, 1988, 1991, 1993; Cronin ve Taylor, 1992). Parasuruman vd., hizmet kalitesinin ölçümünde müşterinin algıladığı hizmet kalitesi ile beklediği hizmet kalitesini karşılaştırmıştır.

Cronin ve Taylor'a göre hizmet kalitesini ölçmek için sadece müşterinin algıladığı kaliteyi tespit etmek yeterli olacaktır. Bu tür çalışmalarda müşterinin algıladığı kalite düzeyi, hizmet kalitesini değerlendirecek bir kriter olarak sunulmuştur.

Bağımsız denetim hizmetinin kalitesini belirlemek için muhasebe ve denetim literatüründe de oldukça önemli çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalarda ise, denetim hizmetini sunan denetçilerin/denetim firmasının ve müşteri işletmelerin özellikleri ile kalite arasındaki ilişkiler araştırılmıştır (Hoitash vd, 2007; Barbadillo vd, 2004; Arrunada, 2000).

Bu çalışmada ise bağımsız denetim hizmetinin kalitesi pazarlama bakış açısı ile ele alınmıştır. Çalışmada, genel kabul görmüş denetim standartlarının müşterinin algıladığı hizmet kalitesini ve tatmini üzerindeki etkileri araştırılmıştır.

1. Denetim Firmaları ve Sundukları Hizmetler

Muhasebeciler bireysel olarak veya bir denetim firmasına bağlı olarak mesleki faaliyetlerini icra etmektedir (Boynton ve Kell, 1996: 15). Denetim firmaları genellikle uluslararası büyük denetim firmaları ve diğer denetim firmaları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (Deis ve Giroux, 1991: 462-479; Francis vd., 1999: 17-34).

Denetim firmaları, denetim hizmeti dışında muhasebe, finans ve vergi konuları ile ilgili danışmanlık ve benzerleri hizmetleri sunmaktadır. Denetim hizmeti dışında sunulan hizmetler; muhasebe, vergi, yönetim danışmanlığı, finansal danışmanlık, yatırımlar işletme birleşmeleri, tasfiye vb. hizmetlerdir (Woolf, 1979: 8-9).

Türkiye’de faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları 1989 yılında yürürlüğe giren 3568 sayılı kanun çerçevesinde hizmet sunmaktadır. Buna göre, denetim faaliyetlerini serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler yürütmektedir. 3568 sayılı kanuna göre, “mali tabloların ve beyannamelerin mevzuat hükümleri, muhasebe ilkeleri ile muhasebe standartlarına uyguladığını ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik etmek” görevi sadece yeminli mali müşavirlere verilmiştir. Türkiye’de bağımsız denetim firmalarına ilişkin düzenleme 1988 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren “Bağımsız Denetleme Kuruluşları ve Denetçilerine İlişkin Genel Esaslar” SPK tebliğinde yer almıştır.

Bir firmaya bağlı olmayan denetçinin kalitesi, sadece denetçinin teknik özelliklerine, yasal düzenlemelerin takibine ve meslek ahlakı kurallarına uyumuna bağlı iken; bir denetim firmasına bağlı olarak çalışan denetçi için kalite veya kalitesizlik bireyle birlikte denetim firmasını da doğrudan etkilemektedir (Sağlar, 2003: 78).

2. Bağımsız Denetim Hizmeti ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Denetim firmaları bağımsız denetim hizmeti sunan firmalardır. SPK’nın yayımladığı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’e göre bağımsız denetim; “İşletmelerin kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade etmektedir”. Denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için gerekli temel unsurları belirleyen ilke ve kurallara ise “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” denir (Kaval, 2003: 4) Standart; bir yetkiye dayanarak miktar, ağırlık, kapsam, değer ya da kalite ölçen bir kural olarak kurulmuş ve saptanmış unsurdur. Diğer bir

ifade ile yetki, gelenek, genel kabul ile bir model veya örnek olarak saptanmış unsur veya kriterdir (Holmes ve Overmyer, 1975: 23). AICPA (American Institute of Certified Public Accountant-Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü)’nın yayımladığı Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları aşağıdaki gibidir:

A. Genel Standartlar

1. Mesleki yeterlilik ve deneyim standardı
2. Bağımsızlık standardı
3. Mesleki özen ve titizlik standardı

B. Çalışma Alanı Standardı

1. Denetimin planlanması ve gözetim standardı
2. İç kontrol sisteminin incelenmesi standardı
3. Yeterli ve güvenilir kanıt toplama standardı

C. Raporlama Standardı

1. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardı
2. Tutarlılık standardı
3. Tam açıklama standardı
4. Görüş bildirme standardı

Genel kabul görmüş denetim standartları denetim faaliyetleri açısından uyulması gereken asgari standartlardır (Güredin, 1993: 26). Söz konusu standartlar mesleki faaliyetlerin en uygun şekilde yerine getirilmesi ve meslek kalitesinin artırılması için önemli bir düzenlemedir (Sağlar, 2003: 51). Bu standartlar genel olarak kaliteli bir denetimin unsurlarını belirlemektedir ve denetim faaliyetinin konusuyla, denetçinin çalışmasının kalitesi ile ilgilidir (Güredin, 1993: 25).

Denetim raporuna dayanarak karar alan kişilerin yanılgısını ve zarar görmesini engellemek için hem denetim çalışmasının hem de çalışmayı yürütecek denetçinin belirli bir kalitede olması gerekmektedir. Bu nedenle denetim çalışmasının, çalışmayı yürütecek denetçinin ve denetim raporunun kalitesini sağlamak ve ölçmek için yasalar veya meslek örgütlerince standartlar kabul edilmiştir. Bu standartlar hem denetçiye kılavuz olmakta hem de denetim çalışmasının kalitesinin ölçülmesinde önemli bir kriter olmaktadır. Denetim çalışmasının kalitesi standartlara uygunluk derecesi ile ölçülmektedir (Kepekçi, 1996: 14).

Denetim hizmetinin kalitesini belirleyen unsur olarak denetim hizmetinin genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun yürütülmesi ve ne ölçüde uyduğu karşımıza çıkmaktadır. Denetim hizmetinin kalitesini ölçmek için literatürde oldukça önemli çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmaların büyük çoğunluğu, denetim kalitesi ile müşteri riski, denetçinin teknik yeterliliği ve bağımsızlığı arasındaki ilişkileri araştırmaya odaklanmıştır (Barbadillo vd., 2004: 597; Arrunada, 2000: 206). Bu çalışmada denetim hizmetinin kalitesi standartlara uygunluk derecesi ile değerlendirilecektir. Bu nedenle bağımsız denetim hizmeti alan müşteri işletmelerin algıladıkları uygunluk derecesi tespit edilmektedir.

Bu bağlamda bağımsız denetim hizmetinin kalitesi; denetim çalışmasında ve finansal tabloların denetimi sonucu verilen görüşlerde profesyonel yeterlilik, teknik ve ahlak olarak profesyonel standartları yakalamayı içermektedir (Sağlar, 2003: 43).

3. Hizmet Kalitesi ve Müşteri Tatmini

Hizmet kalitesi, ürün kalitesinden farklılık göstermektedir. Ürün kalitesinin belirlenmesinde ve ölçülmesinde objektif kriterler mevcutken, hizmet kalitesinin belirlenmesi ve ölçülmesi için objektif kriterler yoktur. Hizmetin soyut, homojen olmayan, tüketimde ve üretimde ayrılmazlık ve eş zamanlılık, dayanıksız olma özellikleri (Zeithaml vd., 1985: 33-34) hizmeti soyut bir kavram yapmakta ve sonuçta hizmet kalitesini ölçmede farklı bir altyapıya ihtiyaç duyulmaktadır (Jain ve Gupta, 2004: 26). Hizmet kalitesi; hizmetin genel üstünlüğü ve mükemmelliği ile ilgili olarak bütüncül yargı veya davranış olarak tanımlanmaktadır (Parasuraman vd., 1988: 15)

Kalite; müşterinin hizmetin mükemmelliği ile ilgili algısıdır (Ismail vd., 2006: 740). Buna göre müşteriler hizmet kalitesini tecrübe ettikleri (aldıkları) hizmetin performansına göre algılamaktadırlar (Ismail vd., 2006: 740). Müşteriler hizmet kalitesini, fiili olarak tecrübe ettikleri hizmetle almak istedikleri veya bekledikleri hizmeti karşılaştırmak suretiyle değerlemektedir (Donnelly, 1995: 16).

Bu tanıma odaklanan araştırmacılar firmanın sunduğu hizmet kalitesini, hizmet kullanıcılarının beklentileri ile gerçekleşen performansı karşılaştırarak ölçmektedir (Örneğin, Parasuraman vd., 1985, 1988, 1991, 1993 ve Grönroos, 1984). Hizmet kalitesini ölçmek için literatürde pek çok model geliştirilmiştir. Bunlardan SERVQUAL (Parasuraman vd., ve SERFPER (Cronin ve

Taylor, 1992) oldukça popülerdir. Her iki ölçekte hizmet alan müşterilerin algıladıkları kalite üzerine odaklanmaktadır. SERVQUAL ölçeğinde müşterinin algıladığı hizmet kalitesi ve beklediği hizmet kalitesi karşılaştırılırken, SERPPER ölçeğinde hizmet kalitesini ölçmek için sadece hizmet performansının belirlenmesinin yeterli olacağı savunulmuştur.

Kalitenin literatürde pek çok tanımı yapılmıştır. Bu tanımlardan biri de Crosby'e aittir ve kalite; "gereksinimlere uygunluktur" (Barfield vd., 1998: 76). Bu ve benzeri tanımlar incelendiğinde kaliteyi "önceden belirlenmiş standartlara uygunluk" olarak tanımlamak mümkündür. Bu bağlamda bağımsız denetim hizmetlerinin Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına uygunluk derecesi, hizmetin kalitesini belirlemede önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır.

Müşteri tatmini psikolojik bir olgudur ve bir ürün veya hizmetten beklenen, umulanın elde edilmesi ile sonuçlanan memnuniyet ve iyi hislerle ilgilidir (Pizam ve Ellis, 1999: 328). Beklentiye uygunsuzluk teorisine göre ise, beklentiyle algılanan arasındaki pozitif uyumsuzluk tatmine ve negatif uyumsuzluk ise tatminsizliğe sebep olmaktadır (Pizam ve Ellis, 1999: 328; İsmail vd., 2006: 740).

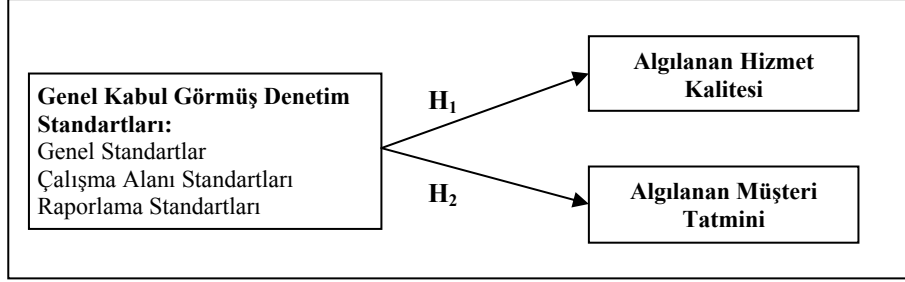
4. Araştırmanın Metodolojisi

Bu bölümde sırası ile araştırmanın modeli ve araştırma hipotezi, çalışmanın ana kitlesi, veri toplama yöntemi ve aracı ve son olarak da verilerin analiz yöntemi hakkında bilgi verilecektir.

4.1 Araştırma Modeli ve Hipotezleri

Araştırmanın amacı, denetim hizmetinin genel kabul görmüş denetim standartlarına uygunluk derecesinin algılanan denetim hizmet kalitesi ve müşteri tatmini üzerindeki etkisini belirlemektir. Araştırmanın amacına uygun olarak geliştirilen modelde değişkenler arasındaki ilişkiler incelenecektir. Araştırma modelinde, değişkenler arasında ilişkilerin tanımlanması nedeni ile tanımlayıcı araştırma modeli kullanılmıştır. Tanımlayıcı araştırma modeli, mevcut problemi ve bu problemle ilgili durumları, değişkenleri ve değişkenler arasındaki ilişkileri tanımlamaktadır (Kurtuluş, 2004: 252). Tanımlayıcı araştırmalar, iki ve daha fazla değişken arasındaki ilgiyi ve ilginin derecesini veya iki değişken arasındaki birlikteliği göstermektedir (Nakip,

2004: 254). Yapılan literatür incelemesi sonucunda konu ile ilgili çalışmalardan yararlanarak geliştirilen araştırma modeli Şekil 1’de gösterilmiştir.



Şekil 1: Araştırma Modeli

Araştırma modelinde, genel kabul görmüş denetim standartları bağımsız değişkenleri oluşturmakta, algılanan hizmet kalitesi ile müşteri tatmini bağımlı değişkenleri oluşturmaktadır. Modelde, bağımsız değişkenlerden bağımlı değişkene çekilen tek yönlü oklar bağımsız değişkenlerin bağımlı değişken üzerindeki etkisini göstermektedir.

Yukarıda açıklanan araştırma modeli çerçevesinde araştırmanın hipotezleri aşağıda yer almaktadır.

Araştırmanın Hipotezleri:

H₁: Denetim hizmetinin genel kabul görmüş denetim standartlarına uygunluk derecesi algılanan denetim hizmet kalitesini etkilemektedir.

H₂: Denetim hizmetinin genel kabul görmüş denetim standartlarına uygunluk derecesi müşteri tatminini etkilemektedir.

4.2. Çalışmanın Ana Kitleleri

Araştırmanın ana kitlelerini İstanbul Menkul Kıymetler Borsasına (İMKB) kayıtlı işletmeler oluşturmaktadır. Bu işletmeler denetim firmalarından denetim hizmeti almak zorunluluğu olan ve hizmetin kalitesini değerlendirilecek olan işletmeler olmaları nedeniyle araştırma kapsamına dahil edilmiştir. Çalışmanın ana kitleleri olarak belirlenen, kayıtlı işletmelerin iletişim bilgilerine İMKB'nin resmi web sitesinden ulaşılmıştır. İMKB'ye kayıtlı olan toplam 321 işletmenin iletişim bilgilerine 18.07.2006 tarihinde erişilerek çalışmanın ana kitleleri belirlenmiştir. Çalışmaya ana kitleyi oluşturan bütün işletmeler dahil edilmiştir. Bu nedenle her hangi bir örneklem seçilmemiştir. Anketi

cevaplayanlar, İMKB'ye kayıtlı olan işletmelerin muhasebe bölümü yöneticileridir. Böylece toplam 321 anket üye işletmelerin adreslerine postalanmış ve kullanılabilir 207 anket geri dönmüştür. Anketlerin geri dönüş oranı % 64'tür.

4.3. Veri Toplama Yöntemi ve Aracı

Araştırmada veri toplama yöntemi olarak anket yöntemi kullanılmıştır. 16 Kasım 2006/30 Nisan 2007 tarihleri arasında yapılan çalışma için gerekli olan veriler posta ile anket tekniği kullanılarak yaklaşık 5 aylık bir süreç içerisinde elde edilmiştir. Ankette, denetim hizmetinin standartlara uygunluk derecelerini belirlemek ve uygunluk derecesinin müşterilerin algıladıkları hizmet kalitesine ve müşteri tatminine etkilerini belirlemek amacıyla sorular geliştirilmiştir. Anket üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölüm cevaplayıcı ve çalışılan denetim firması ile ilgili detayları içeren sorulardan oluşmakta; ikinci bölüm denetim hizmetlerinin müşteri açısından standartlara uygunluk derecesi ile ilgili sorulardan ve üçüncü bölüm ise algılanan kalite ve müşteri tatmini ile ilgili sorulardan oluşmaktadır. Anket; müşteri açısından alınan denetim hizmetlerinin standartlara uygunluk derecesini belirlemek amacıyla standartlara uygunlukla ilgili soruları içermektedir. Bağımsız denetim hizmeti müşterisinin algıladığı standartlara uygunluk derecesini belirlemek için müşteri işletmelere 5'li Likert ölçeği kullanılarak tablo 1'de yer alan genel kabul görmüş denetim standartları yargı olarak sorulmuştur. Ölçekte 1 "kesinlikle katılmıyorum" ve 5 ise "kesinlikle katılıyorum"u ifade etmektedir. Tablo 1, çalışmada yer alan standartlara uygunluğu belirlemek amacıyla sorulan yargıları göstermektedir.

Tablo 1: Standartlara Uygunluk Derecesini Belirlemede Kullanılan Değişkenler

1	Denetim firması çalışanlarının mesleki yeterlilikleri
2	Denetim firmasının bağımsızlık ilkesine bağlılığı
3	Denetim firması çalışanlarının mesleki titizlilik ve özenleri
4	Denetim firmasının denetim faaliyetini planlaması
5	Denetim firmasının müşteri iç kontrol sistemini değerlemesi
6	Denetim firmasının yeterli kanıt toplaması
7	Hazırlanan denetim raporunun raporlama standartlarına uygunluğu

Algılanan hizmet kalitesi ve müşteri tatmini belirlemek için yöneltilen soruda 5’li likert ölçeği kullanılmıştır. Ölçekte 1 “kesinlikle katılmıyorum” ve 5 ise “kesinlikle katılıyorum” ifadesi için kullanılmıştır. Tablo 2’de algılanan hizmet kalitesi ve müşteri memnuniyeti sorusu yer almaktadır.

Tablo 2: Algılanan Kalite ve Müşteri Tatmini Değişkenleri

1	Denetim firmasının sunduğu hizmetin genel kalite düzeyi yeterliliği
2	Denetim firmasının sunduğu hizmetten tatmin düzeyi

4.4. Verilerin Analiz Yöntemi

Denetim hizmetinin genel kabul görmüş denetim standartlarına uygunluk derecesinin algılanan denetim hizmet kalitesi ve müşteri tatmini üzerindeki etkisini belirlemek ve araştırma modelinde yer alan hipotezleri test etmek için çoklu regresyon analizi kullanılmıştır. Regresyon analizi, bir bağımlı değişken ile çok sayıda bağımsız değişken arasında yer alan ilişkinin derecesini ve yönünü test etmede yaygın olarak kullanılan çok değişkenli analiz yöntemidir (Hair vd., 1998: 148). Regresyon analizi ile elde edilen sonuçların geçerli ve güvenilir olması için veri setinin bir takım varsayımları yerine getirmesi gerekmektedir. Bu varsayımlar, değişkenlerin doğrusal olması, hata terimlerinin sabit varyanslı olması, hata terimlerinin bağımsızlığı ve son olarak da hata terimlerinin normal dağılıma sahip olması gerekmektedir (Hair vd., 1998: 172-173).

Veri setinin regresyon analizine uygunluğu ve regresyon analizi SPSS-15 istatistik paket programı ve Microfit 4.0 istatistik paket programları ile test edilmiştir.

4.5. Verilerin Analiz Sonuçları

Çalışmanın bu bölümünde ankete cevap veren muhasebe yöneticilerinin demografik özellikleri, çalışılan denetim firması ile ilgili genel bilgiler ve araştırma modelinde yer alan hipotezlerin test sonuçlarına yer verilmiştir.

Tablo 3: Ankete Cevap Verenlerin Demografik Özellikleri

Yöneticilerin Yaşları	Frekans/ Yüzde
18-25	1 (0,5)
36-35	58 (28,0)
36-45	72 (34,8)
46-55	72 (34,8)
55-65	4 (1,9)
Yöneticilerin Eğitim Düzeyi	Frekans/ Yüzde
Lise	2 (1,0)
Üniversite	144 (69,6)
Yüksek Lisans	61 (29,5)

Tablo 3'e göre ankete katılan muhasebe yöneticilerinin % 34, 8'i 36-45 ve yine % 34, 8'i 46-55 yaşları arasındadır. Ankete katılan yöneticiler % 69, 6 oranla üniversite mezunudur.

Tablo 4: İşletmenin Türü ve Hizmet Alınan Denetim Firması ile İlgili Bilgiler

İşletme Türü	Frekans/ Yüzde
Üretim	149 (72)
Hizmet	58 (28)
Alınan Hizmetler	
Denetim	70 (33, 8)
Denetim ve Diğer Hizmetler	137 (66, 2)
Süre	Frekans/ Yüzde
1 yıldan az	21 (10, 1)
1-3 yıl	73 (35, 3)
4-7 yıl	69 (33, 3)
8 yıl ve üstü	44 (21, 3)

Kurullar/ Odalar	Frekans/ Yüzde
TURMOB	13 (6, 3)
SPK	190 (91, 8)
BDDK	4 (1, 9)
Ücret Düzeyi	Frekans/ Yüzde
Düşük	5 (2, 4)
Orta	171 (82, 6)
Yüksek	31 (15)
Denetim Firması Değişirme	Frekans/ Yüzde
Evet	101 (48, 8)
Hayır	106 (51, 2)

Tablo 4 incelendiğinde ankete katılan işletmelerin % 72'sinin üretim ve % 28'inin hizmet işletmesi olduğu anlaşılmaktadır. Söz konusu tabloya göre işletmelerin % 33, 8'i denetim firmalarından sadece denetim hizmeti alırken % 66, 2'si denetim hizmetinin yanı sıra diğer hizmetleri almaktadır. Diğer hizmetler ise, tasdik, vergi denetimi, danışmanlık, inceleme vb. hizmetlerdir. Hali hazırda çalıştıkları denetim firmaları ile işletmelerin % 35, 3'ünün 1 ve 3 yıl arası çalıştıkları, % 33, 3'ünün 4 ve 7 yıl arası hizmet aldıkları görülmektedir. İşletmelerin hali hazırda hizmet aldıkları denetim firmaları % 91, 8 oranında SPK'ya kayıtlıdır.

İşletmelerin % 82, 6'sı hizmet aldıkları denetim firmalarına ödedikleri ücretin orta düzeyde olduğunu belirtirken, % 15'i ücreti yüksek bulduklarını belirtmişlerdir. İşletmelerin % 51, 2'si hizmet aldıkları denetim firmasını son 5 yıl içinde değiştirmiştir. İşletmelerin % 48, 8'i ise son 5 yılda denetim firması değişikliği yapmadığını belirtmiştir.

Tablo 5: Algılanan Kalite Düzeyi ve Müşteri Tatmini

Yargılar	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne de Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama
“Denetim firmalarının sunduğu bağımsız denetim hizmetinin genel kalite düzeyi yeterlidir.”	2 (1,0)	9 (4,3)	5 (2,4)	124 (59, 9)	67 (32,4)	4,14
“Denetim firmalarının sunduğu bağımsız denetim hizmetinden tatmin düzeyim yüksektir.”	2 (1,0)	16 (7,7)	17 (8,2)	109 (52,7)	63 (30,4)	4,04

Tablo 5’e göre denetim firması müşterileri aldıkları denetim hizmetinin kalite düzeyinin yeterliliği yargısına 4,14 ortalama ile katılmaktadırlar. Müşteri tatmini hakkındaki yargıya 4,04 ortalama ile katılmaktadırlar. Bu sonuca göre, denetim firması müşterileri olan İMKB’ye kayıtlı işletmelerin algıladıkları kalite düzeyinin yeterli ve genel itibarı ile tatmin olmuş müşteri olduklarını belirtmek yanlış olmayacaktır.

Bu aşamaya kadar işletmelerin muhasebe yöneticilerinin demografik özelliklerinin yanında hizmet alınan denetim firmalarıyla ilgili veriler sunulmuştur. Çalışmanın bundan sonraki aşamasında modelde yer alan hipotezlerin test edilmesi ve sonuçları açıklanacaktır.

Araştırma modelinde yer alan hipotezleri test etmede çoklu regresyon analizi kullanılmıştır. Analizlere, veri setinin regresyon analizine uygun olup olmadığı, veri setinin regresyon analizi için gerekli olan varsayımları yerine getirip getirmediği incelenerek başlanmıştır. Yapılan incelemeler ve analizler sonucunda; değişkenlerin doğrusal olduğu, hata terimlerinin sabit varyanslı olduğu, hata terimlerinin bağımsız olduğu ve son olarak da hata terimlerinin normal dağılıma sahip olduğu ve böylece veri setinin çoklu regresyon analizine uygun olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 6: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına Uygunluğun Algılanan Kalite Üzerine Etkisi

R= 0,83; Düzeltilmiş R ² = 0,82; Standart Hata= 0,32; F= 140,83; P<0,000; D-W Statistic= 1, 93; Otokorelasyon (Ardışık Bağımlılık) CHSQ 0,32 (0,57); Değişen Varyans (Heteroscedasticity) CHSQ 1,03 (0,30); Normal Dağılım (Normality) CHSQ 1,75 (0,18). Bağımlı Değişken: Algılanan Kalite Düzeyi				
Bağımsız Değişkenler	Regresyon Katsayıları			
	β	Standart Hata	T	p
Sabit	0,064	0,16	0,4	0,69
Mesleki Yeterlilik	0,17	0,06	3,05	0,003
Bağımsızlık İlkesine Uygunluk	-0,16	0,07	-2,52	0,013
Mesleki Titizlik ve Gereken Özen	0,44	0,06	7,13	0,000
Denetim Planlaması	0,23	0,05	4,3	0,000
İç Kontrol Sistemini Değerlendirme	0,16	0,04	4,34	0,000
Yeterli Kanıt	0,20	0,06	3,21	0,002
Raporlama Standartlarına Uygunluk	-0,06	0,05	-1,07	0,28

Tablo 6’da yer alan regresyon analizine ilişkin tanımlayıcı istatistikler incelendiğinde, veri setinde ardışık bağımlılık ve değişen varyans probleminin olmadığı, hata terimlerinin normal dağıldığı böylece veri setinin regresyon analizine uygun olduğu görülmektedir. Regresyon analizi sonucunda, önerilen modelin istatistiki olarak anlamlı olduğu (F = 140,83 ve P 0,000) görülmektedir. Regresyon modelinde yer alan bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkende meydana gelen değişimi açıklama oranının (Düzeltilmiş R²) % 82 olduğu görülmektedir. Yapılan analiz sonucuna dayalı olarak modelde yer alan H₁ hipotezi “Denetim hizmetinin genel kabul görmüş denetim standartlarına uygunluk derecesi algılanan denetim hizmet kalitesini etkilemektedir” % 1 istatistiki anlamlılık düzeyinde kabul edilmiştir.

Modelde, mesleki titizlik ve gereken özen, denetim planlaması, yeterli kanıt toplama mesleki yeterlilik ve iç kontrol sistemini denetleme değişkenleri bağımlı değişkeni pozitif yönlü ve istatistiki olarak (anlamlılık düzeyi % 1) anlamlı olarak etkilemektedir. Modelde yer alan bağımsızlık ilkesine uygunluk değişkeni ise negatif yönlü ve istatistiki olarak (anlamlılık düzeyi % 1)

anlamli olarak bagimli degiskeni etkilemekteyken, raporlama standartlarına uygunluk degiskeni modelde bagimli degisken üzerinde istatistiki olarak (anlamlılık düzeyi % 28) anlamlı bir etkiye sahip degildir.

Tablo 7: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına Uygunluğun Algılanan Tatmin Üzerine Etkisi

$R^2 = 0,69$; Düzeltilmiş $R^2 = 0,68$; Standart Hata= 0,50; $F = 63,008$; $P < 0,000$; D-W Statistic= 2,01 Otokorelasyon (Ardışık Bağımlılık) CHSQ 0,26 (0,87); Değişen Varyans (Heteroscedasticity) CHSQ 1,07 (0,26); Normal Dağılım (Normality) CHSQ 0,96 (0,48). Bağımlı Değişken: Algılanan Tatmin Düzeyi				
Bağımsız Değişkenler	Regresyon Katsayıları			
	β	Standart Hata	T	p
Sabit	-0,37	0,25	-1,46	0,14
Mesleki Yeterlilik	0,14	0,08	1,56	0,11
Bağımsızlık İlkesine Uygunluk	0,03	0,10	0,27	0,78
Mesleki Titizlik ve Gereken Özen	0,55	0,09	5,60	0,000
Denetim Planlaması	0,48	0,08	5,70	0,000
İç Kontrol Sistemini Değerlendirme	0,24	0,06	4,13	0,000
Yeterli Kanıt	-0,22	0,09	-2,29	0,023
Raporlama Standartlarına Uygunluk	-0,16	0,08	-2,02	0,044

Tablo 7’de yer alan regresyon analizine ilişkin tanımlayıcı istatistikler incelendiğinde, veri setinde ardışık bağımlılık ve değişen varyans probleminin olmadığı, hata terimlerinin normal dağıldığı böylece veri setinin regresyon analizine uygun olduğu görülmektedir. Regresyon analizi sonucunda, önerilen modelin istatistiki olarak anlamlı olduğu ($F = 63,008$ ve $P < 0,000$) görülmektedir. Regresyon modelinde yer alan bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkende meydana gelen değişimi açıklama oranının (Düzeltilmiş R^2) % 68 olduğu görülmektedir. Düzeltilmiş R^2 değerinin, tatmin modeli için görece düşük olması modelde yer almayan fakat tatmini etkilemesi muhtemel diğer değişkenlerin varlığını göstermektedir. Yapılan analiz sonucuna dayalı olarak modelde yer alan H_2 hipotezi “denetim hizmetinin genel kabul görmüş

denetim standartlarına uygunluk derecesi müşteri tatminini etkilemektedir” % 1 istatistiki anlamlılık düzeyinde kabul edilmiştir.

Modelde, mesleki titizlik ve gereken özen, denetim planlaması ve iç kontrol sistemini denetleme değişkenleri bağımlı değişkeni pozitif yönlü ve istatistiki olarak (anlamlılık düzeyi % 1) anlamlı olarak etkilemektedir. Modelde yer alan yeterli kanıt ve raporlama standartlarına uygunluk değişkenleri bağımlı değişkeni negatif yönlü ve istatistiki olarak (anlamlılık düzeyi % 5) anlamlı olarak bağımlı değişkeni etkilemekteyken, mesleki yeterlilik (anlamlılık düzeyi % 11) ve bağımsızlık ilkesine uygunluk (anlamlılık düzeyi % 78) değişkenleri modelde bağımlı değişken üzerinde istatistiki olarak anlamlı bir etkiye sahip değildir.

Sonuç

Denetim firmaları karlılıklarını, pazar paylarını ve büyüme potansiyellerini korumak ve arttırmak istiyorlarsa, müşterilerinin kaliteyi değerlendirme biçimlerini ve kaliteyi etkileyen unsurları bilmek ve anlamak zorundadır. Özellikle gelecekteki satın alma davranışını etkilemesi bakımından müşteri tatmin düzeyini tespit etmek gerekmektedir. Bu açıdan denetim firmaları müşterilerinin algıladıkları kaliteyi ve tatmin düzeylerini etkileyen unsurları çok iyi anlamalıdır.

Çalışmanın amacı algılanan genel kabul görmüş denetim standartlarına uygunluğun, algılanan kalite ve müşteri tatmini üzerine etkisini belirlemektir. Bu amaca yönelik olarak yapılan araştırma ve verilerin analizi sonucu algılanan kalitenin ve müşteri tatmininin önemli ölçüde genel kabul görmüş denetim standartlarına uygunluktan etkilendiği tespit edilmiştir. Buna göre, algılanan kalite değişkenindeki değişimin % 82 modelde yer alan genel kabul görmüş denetim standartları tarafından açıklanırken, müşteri tatmini değişkenindeki değişimin % 68’i genel kabul görmüş denetim standartları tarafından açıklanmaktadır. Buradan hareketle müşterinin tatmini ve algıladığı kalitenin artırılmasında standartlara uygunluğun büyük rol oynadığını ifade etmek yanlış olmayacaktır.

Diğer açıdan bakıldığında algılanan denetim hizmeti kalitesinin % 18, müşteri tatmininin ise % 32 oranında diğer unsurlardan etkilediği söylenebilir.

Genel kabul görmüş denetim standartları, denetim çalışmasının ve denetçinin kalitesini sağlamak ve ölçmek için belirlenmiş asgari kriterlerdir.

Diğer bir ifade ile bu standartlar kaliteli denetim çalışmasının en asgari düzeyini açıklamaktadırlar. Kaliteyi arttırmak ve müşteri tatminini en üst düzeye çıkarmak için bu en alt sınır olan standartlara uygunluk derecesinin artırılması gerekmektedir. Bunu yanında müşterinin algıladığı kalite ve tatmini etkileyen diğer unsurların da belirlenip etkilerinin bundan sonra yapılacak çalışmalarda araştırılması uygun olacaktır.

Genel ortalama itibari ile bakıldığında çalışmanın sonuçlarına göre denetim firması müşterilerinin bağımsız denetim hizmet kalitesini yeterli bulduğu ve tatmin olmuş müşteriler olduğunu belirtmek hatalı olmayacaktır. Ancak, her bir denetim firması kar marjlarını korumak, arttırmak ve devamlılıklarını sağlamak adına kendi müşterilerinin algıladıkları hizmet kalitesini etkileyen unsurları ve etkilerinin büyüklüğünü ve dolayısıyla müşteri tatmin düzeyini belirlemek ve anlamak zorundadır.

Kaynaklar

- ARRUNADA, B. (2000), "Audit Quality: Attributes, Private, Safeguard and the Rule of Regulation", *The European Accounting Review*, 9/2 (205-224).
- BAMERT, T.; P.P. WEHRLI (2005) "Service Quality As An Important Dimension of Brand Equity in Swiss Services Industries", *Managing Service Quality*, Vol: 2, No: 2 (132-141).
- BARBADILLO, E. R.; N. G. AGUILAR; C. F. B. M. ANTONI ve C. BENAU (2004), "Audit Quality and the Going Concern Decision Making Process: Spanish Evidences", *European Accounting Review*. Vol: 13, No: 4 (597-620).
- BARFIELD, J. T; C.A. RAINBORN ve M. R. KINNEY (1998), *Cost Accounting Traditions and Innovations*, Third Edition, SouthWestern, Cincinnati.
- BOYNTON, W. C.; W.G. KELL (1996), *Modern Auditing*, Sixth Edition, John Willey & Sons, Inc. USA.
- CRONIN, J. J.; S. A. TAYLOR (1992), "Measuring Service Quality: A Reexamination and Extension", *Journal of Marketing*. Vol: 56. (55-68).
- DEIS, D. R.; G. A. GIROUX (1992), "Determinants of Audit Quality in the Public Sector", *The Accounting Review*, Vol: 67, No: 3, July, (462-479).
- DONNELLY, M.; M. WISNIEWSKI, J. F. DALRYMPLE ve A. C. CURRY (1995), "Measuring Service Quality in Local Government: The Servqual Approach", *International Journal of Public Sector Management*, Vol: 8, No: 7 (15-20).

- FRANCIS, J.R. (1990), "After Virtue? Accounting as a Moral and Discursive Practice", *Auditing and Accountability Journal*, Vol: 3, Issue: 3, (5-17).
- GRONROOS, C. (1984), "A Service Quality Model and Its Market Implications", *European Journal of Marketing*, Vol: 18, No: 4 (36-44).
- GÜREDİN, Ersin (1993), *Denetim*, 5. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul.
- HAIR, Joseph F., Rolph E. ANDERSON, Ronald L. TATHAM ve William C. BLACK (1998), *Multivariate Data Analysis*, Prentice-Hall, Inc., International Fifth Edition, New Jersey, USA.
- HOITASH, R.; A.MARKELEVICH ve C.A. BARRAGATO (2007), "Auditor Fees and Audit Quality", *Managerial Auditing Journal*, Vol: 22, Issue: 8, (761-786).
- HOLMES, A. W.; W.S. OVERMYER (1975), *Muhasebe Denetim Standartları ve Yöntemleri I*, Çeviren: Oguz Göktürk, Bilimsel Yayınlar Derneği, Sekizinci Baskı.
- ISMAIL, I.; H. HARON; D.N. IBRAHİM ve S. M. ISA (2006), "Service Quality, Client Satisfaction and Loyalty Towards Audit Firms, Perceptions of Malasian Public Listed Companies", *Managerial Auditing Journal*, Vol: 21, No: 7, 738-756.
- JAIN S.K.; G. GUPTA (2004), "Measuring Service Quality: SERVQUAL vs. SERVPERF Scales", *Vikalpa*, Vol: 29, No: 2, April-June (25-37).
- KAVAL, Hasan (2003), *Muhasebe Denetimi*, Akademik Denetim Danışmanlık Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş., Ankara.
- KEPEKÇİ, Celal (1996), *Bağımsız Denetim*, 2. Baskı, Cem Web Ofset Ltd. Şti., Ankara.
- KURTULUŞ, Kemal (2004), *Pazarlama Araştırmaları*, Genişletilmiş Yedinci Basım, Literatür Yayıncılık Dağıtım Pazarlama San. Tic. Ltd. Şti., İstanbul.
- LOVELOCK, C. H. (1991), *Service Marketing*, Second Edition, Prentice Hall, USA.
- NAKİP, Mahir (2003), *Pazarlama Araştırmaları Teknikler ve (SPSS Destekli) Uygulamalar*, Birinci Baskı, Seçkin Yayıncılık San.Tic. A.Ş., Ankara.
- PARASURUMAN, A.; V.A ZEITHHAML ve L.L. BERRY (1985), "A Conceptual Model of Service Quality and Its Implications for Future Research", *Journal of Marketing*, Vol: 49, Fall (41-50).
- PARASURUMAN, A.; L.L. BERRY ve V. A. ZEITHHAML (1991), "Refinement and Reassessment of The SERVQUAL Scale", *Journal of Retailing*, Vol: 67, No: 4, Winter, (420-450).
- PARASURUMAN, A.; V. A. ZEITHHAML ve L.L. BERRY (1988), "SERVQUAL: A Multiple-Item Scale for Measuring Consumer Perceptions of Service Quality", *Journal of Retailing*, Vol: 64, No: 1, Spring (12-40).
- PARASURUMAN, A.; L.L. BERRY ve V. A. ZEITHHAML (1993), "More on Improving Service Quality Measurement", *Journal of Retailing*. Vol: 69, No: 1, Spring (140-147).
- PIZAM, A.; T. ELLIS (1999), "Customer Satisfaction and Its Measurement in Hospitality Enterprises", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol: 1, Issue: 7 (326-339).

- SAĞLAR, Jale (2003), “Bağımsız ve İç Denetimde Kalite Kontrolü: Bağımsız Denetim Firmaları İle Büyük Sanayi İşletmeleri Üzerine İki Farklı Saha Araştırması”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- WOOLF, Emile (1979), *Auditing Today*, Second Edition, Prentice Hall International, Inc, London.
- ZEITHAML, V. A.; A. PARASURUMAN ve L.L. BERRY (1985), “Problems and Strategies in Services Marketing”, *Journal of Marketing*, Vol: 49, Spring (33-46).
- 3568 Sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu”, 1989, 20194 Sayılı Resmi Gazete.
- SPK, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” Seri: X No: 22, 2006, [http: // spk.gov.tr/mevzuat](http://spk.gov.tr/mevzuat).