

Review Article/ *Derleme Makale*

DENETÇİ BAĞIMSIZLIĞI ÜZERİNE BİR BİBLİYOMETRİK ARAŞTIRMA

Onur ERİŞEN¹

Submitted/Başvuru: 09.01.2025

Last Revised/Son Düzeltme: 14.04.2025

Accepted/Kabul: 07.05.2025

Öz

İlgili makale, akademide ve profesyonel yaşamda sıklıkla tartışılan, teknolojinin de gelişmesiyle birlikte ticaret hacminin ve hızının günden güne arttığı günümüz dünyasında hem bağımsız denetçiler hem de iç denetçiler için denetim dünyasında oldukça önemli bir kavram olarak karşımıza çıkan “denetçi bağımsızlığı” üzerine yoğunlaşmaktadır. Alana yönelik olarak bibliyometrik analiz yöntemiyle derinlemesine bir analiz gerçekleştirilmesinin hedeflendiği bu çalışma, literatürde öne çıkan dergileri, yazarları, makaleleri ve konuları çeşitli açılardan ele almakta ve değerlendirmektedir. Scopus veri tabanında 2000-2024 yılları arasındaki yayınların mercek altına alındığı bu çalışma, bilimsel literatüre katkı sağlamayı hedefleyen araştırmacıların öncelikli olarak kullanabileceği bir akademik rehber olma özelliği de taşımaktadır.

Anahtar Sözcükler: Denetçi bağımsızlığı, Denetim, Bibliyometrik analiz

JEL Sınıflandırması: M10, M40, M42

¹ Dr. Araştırma Görevlisi, Marmara Üniversitesi, ORCID: 0000-0002-7945-8318, onur.erisen@marmara.edu.tr

A BIBLIOMETRIC ANALYSIS OF AUDITOR INDEPENDENCE

Abstract

This article examines the concept of “auditor independence,” which has become increasingly significant for both external and internal auditors in today’s rapidly expanding business environment, driven by technological advancements. Through a comprehensive bibliometric analysis, the study reviews and evaluates the most influential journals, authors, articles, and topics in the existing literature. By focusing on publications in the Scopus database from 2000 to 2024, it also serves as an academic guide for researchers seeking to contribute to this essential field.

Keywords: Auditor independence, Audit, Bibliometric analysis

JEL Classification: M10, M40, M42

Extended Summary

Introduction and Conceptual Background

Due to nature of the audit profession, independence has always been one of the most important characteristic features for an auditor, and in today's global world, it is more crucial than ever. Based on this point, this article offers a comprehensive review of studies related with auditor independence, discussing key authors, top journals, significant topics, research trends, and gaps in the literature. In this regard, the aim of the paper is to present a clear picture of how academic perspectives on this subject have changed over time.

In audit field, the concept of independence has been associated with British practice in the latter half of the 19th century. During that time, auditors were not encouraged to have financial and employment relations with client companies (Christiansen & Olazabal, 2007). Time after time, during the early 20th century, independence requirements were codified in the Securities Act of 1933 and the Securities Exchange Act of 1934. Later on, global financial scandals such as Enron and WorldCom led to new regulation needs such as the Sarbanes-Oxley Act that strengthened controls and restricted certain non-audit services. As a result of emerging demands, new technologies, and increased public concern, independence continues to be discussed from both its actual and perceived aspects.

Research Method

In this article, the keyword “auditor independence” was searched based on “title”, “keyword” and “abstract” in the Scopus database and the papers published from 2000 to 2024 were selected. After eliminating duplicate data and normalizing author names, VOSviewer software was used to create networks for collaborations, co-citations, and keywords. Rather than only presenting bibliometric results based on VOSviewer, important statistical results are also analyzed and presented, and prominent works and ideas in the literature are also examined.

Main Findings

This article identifies several trends in current literature in terms of independence for auditors. In terms of use, a high level is apparent in such publications as *Accounting Review*, *Auditing*, *Contemporary Accounting Research*, and *Managerial Auditing Journal*. Authors such as Jere R. Francis, K. Raghunandan, and Brian W. Mayhew stand out for useful work, particularly in terms of the impact of non-audit services, fees, and client size in audits. Besides, geographical analysis shows publication intensity and overall impact in terms of citations appearing most prominently in USA, possibly due to heightened post-Enron scandal scrutiny and the availability of information in general. In contrast, Australia, the UK, and Hong Kong have vibrant research communities and high collaboration networks, with publication intensity and overall citation impact appearing high in these regions, though less than in USA. Keyword review identifies earnings management, fees, and audit fee discussions dominating much of the discourse, but new topics are also emerging. Examples include technology in modern audits, ESG and sustainability audits, and the behavioral aspect of independence—where personality traits and biases can impact how auditors reach conclusions.

Conclusion and Suggestions

About auditor independence, traditional scientific discourses have long been characterized by factors in terms of structures, but in studies nowadays, behavior, ethics, and technology factors have become increasingly significant factors. Research will most likely be shaped through continuous accommodation towards new regimes, and through new technology and heightened demand for transparency from emerging stakeholders.

Several points can serve future researchers. First, an enlargement of the dataset to include WoS databases could produce a larger picture of the literature. Second, meta-analyses, and even qualitative studies, could enrich the level of findings, specifically regarding the impact of non-audit services on independence. Third, new technology's new role—artificial intelligence, in particular—should receive a nearer examination, with its potential both

to mitigate and introduce independence-related concerns. Fourth, and not least, a deeper examination of contextual factors, such as cultural impact, sectoral variation, and emerging economies' specific constraints, can introduce new dimensions in terms of knowing in which independence is preserved or erodes.

In sum, auditor independence remains crucial as ethics and corporate governance standards strengthen, regulations expand, and new technologies change the way audits are conducted. Maintaining true independence requires effective regulation, a strong commitment to professional ethics, ongoing corporate oversight and a willingness to adapt as audit practices evolve.

1. Giriş

Denetçi bağımsızlığı, işletmelerin finansal raporlarını güvence altına alarak paydaşlara doğru ve tarafsız bilgi sunmayı amaçlayan denetim mesleğinin temel taşlarından biridir (Arens vd., 2023). 1950 yılında AICPA (Uluslararası Sertifikalı Profesyonel Muhasebeciler Derneği) tarafından yayınlanan “*Audits by certified public accountants, their nature and significance*” (Nitelikleri ve taşıdıkları önem bakımından mali müşavirlerce gerçekleştirilen denetimler) isimli kitapta şu cümle yer almaktadır:

“Hem felsefi hem de tarihsel açıdan bakıldığında bağımsızlık, muhasebe mesleğinin temelidir. Meslek mensubunun yalnızca üst düzey teknik bilgilerle donatılması yetmez, aynı zamanda fevkalade dürüst, objektif yargı ve muhakeme yetisiyle donatılması gereklidir. Bağımsız olmak, onun en önemli kişisel özelliklerindendir.”

Bu cümle, denetçiler için bağımsız olmanın önemini oldukça net bir şekilde özetlerken, aynı zamanda onu dönemin şartlarına ya da kurallarına bağlanamayacak bir mesleki özellik olarak da konumlandırmaktadır. Bağımsız bakış açısı, denetçinin finansal raporların gerçeğe uygunluğu hakkında objektif bir kanaat oluşturmasını ve böylelikle paydaşların hakkının gözetilmesini sağlar. Bu bağlamda, denetçi bağımsızlığı hem yasal düzenlemeler hem de mesleki etik ilkelerin ışığında sürekli gelişen ve önem kazanan bir kavramdır (IESBA, 2022).

Böylesine önemli görülen bir kavramın, akademik ve profesyonel anlamda sıklıkla tartışılması ve konu edinilmesi de kuşkusuz ki oldukça doğaldır. Dolayısıyla, bu alanda yeni akademik çalışmaların gerçekleştirilmesi ve literatürün zenginleşmesi oldukça değerli bir gelişmedir. Buna paralel olarak, mevcut literatürün derinlemesine analiz edildiği ve genel eğilimlerin ortaya konduğu bir araştırma yapılması önemli görülmektedir. Bu noktadan hareketle bu makale, denetçi bağımsızlığı konusunu bibliyometrik analiz yardımıyla ele alarak gelecek araştırmacılara rehberlik etme amacı taşımaktadır.

Giriş bölümünün ardından gelecek olan kavramsal temeller bölümünde, öncelikle denetçi

bağımsızlığı kavramı başlıkları yazar tarafından oluşturulmuş tarihsel bir akış içerisinde ele alınarak aktarılacak ve dönem koşulları içerisindeki değişimi ele alınacaktır. Akabinde, üçüncü bölümde ise araştırmada kullanılan yöntem genel hatlarıyla açıklanacaktır. Dördüncü bölüm, araştırmada yer alan bulguların detaylandırılacağı; bir diğer ifadeyle bibliyometrik analiz sonuçlarının ele alınacağı kısım olacaktır. Beşinci ve son bölümde ise, alana yönelik durum değerlendirmesine ve gelecek araştırmacılara yönelik önerilere yer verilecektir.

2. Denetçi Bağımsızlığının Kavramsal Temelleri

Arens vd. (2023), bağımsızlığı, denetçinin, finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu hakkında objektif bir kanaat oluşturması için gerekli olan yansızlık ve tarafsızlık olarak tanımlamaktadır. Ancak “denetçi bağımsızlığı” ifadesinin geleneksel olarak kesin ve net bir tanımı yıllarca yapılmamıştır. Bu önemli kavram, AICPA ve SEC tarafından düzenli olarak yeniden yorumlanmaya tabidir ve her iki kurumun da uzun yıllar boyunca kesin bir tanım sağlamaktan kaçındığı görülmektedir. 1962’de AICPA, Etik Kuralları’nda bağımsızlıkla ilgili bir kural benimsemiş ve bu kuralda “*Bağımsızlık kesin bir tanıma tabi değildir.*” ifadesine yer vermiştir (Antle, 1984).

Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESBA), denetçi bağımsızlığına ilişkin kuralları ve uygulama esaslarını, “*Profesyonel Muhasebeciler için Uluslararası Etik Kurallar El Kitabı*” içerisinde ayrı bir bölüm olarak yayınlamakta ve düzenli olarak güncellemektedir. Bu bağlamda denetçi bağımsızlığı “*görünüştü bağımsızlık*” ve “*fiilen bağımsızlık*” olarak iki boyutta ele alınmaktadır (IESBA, 2022). Görünüştü bağımsızlık, kamuoyunun denetçiyi objektif ve tarafsız olarak algılamasını ifade ederken fiilen bağımsızlık ise, denetçinin karar sürecine dışarıdan hiçbir baskı veya etki girmemesi anlamına gelmektedir.

Denetçi bağımsızlığının önemi, 20. yüzyılın başlarında sermaye piyasalarının büyümesiyle birlikte kendini göstermeye başlamıştır. 1929 Büyük Buhran’ın ardından ABD’de kabul edilen *Securities Act of 1933* ve *Securities Exchange Act of 1934*, bağımsız denetimi hukuکی bir zorunluluk haline getirmiştir (Arens vd., 2023). Böylece, ilk olarak 1896 yılındaki

Kingston Cotton Mill davasına ilişkin mahkeme kararında “*Denetçi bir bekçi köpeğidir, dedektiflik rolü üstlenen bir tazı değildir.*” cümlesiyle literatüre giren kamu yararını gözetten bir “bekçi” olma rolü yasal bir düzenlemeyle perçinlenmiştir (Sarup, 2004). Kavramın gelişimi ve denetim açısından öneminin anlaşılması için tarihi bir akış kullanılmış ve beş ana dönem oluşturulmuştur.

2.1. Kavramın Doğuşu ve İlk Kurumsallaşma (19. yüzyıl sonu – 20. yüzyıl başı)

Denetçi bağımsızlığı kavramı, 19. yüzyıla dek uzanmaktadır ve kökeni İngiliz denetim uygulamalarına dayanmaktadır. Bu dönemde denetçilerin temel görevi, İngiliz kolonilerindeki mülk sahiplerinin yatırımlarını gözetmek olarak belirtilmiştir. İlgili dönemde denetçiler, denetlenen kuruluşların savunucusu olarak görülmez ve denetledikleri kuruluşlara yatırım yapmalarına ya da bu kuruluşların düzenli çalışanı olmalarına izin verilmezdi. Bu durum da ilk bağımsızlık emareleri olarak gösterilmekteydi (Christiansen & Olazabal, 2007). Bu dönemde, denetim mesleğinin kurumsallaşmasına yönelik ilk adımlar atıldığı görülmektedir. İngiltere’de 1880’de kurulan *Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW)* ve ABD’de benzer şekilde kurulan *American Institute of Accountants* (daha sonra AICPA adını almıştır), mesleki standartların oluşturulmasında öncü rol oynamıştır (Chatfield & Vangermeersch, 1996). Mesleki kuruluşlar, denetçilerin denetledikleri şirketlerle olan ilişkilerini düzenleyecek etik ilkeler geliştirmeye başlamıştır. Ancak bu ilk dönemlerde etik çerçevede yer alan tüm bu kavramların, daha ziyade meslek ahlakı çerçevesinde kaldığı ve yasal mevzuat boyutunda yeterince netleşmediği görülmektedir (Arens vd., 2023).

2.2. Büyük Buhran ve İlk Yasal Düzenlemeler (1920’ler – 1940’lar)

Kuruluşu 19.yüzyılda gerçekleşen AICPA’nın, 1920’lere dek bağımsızlık konusuna fazla yoğunlaşmadığı görülmektedir. 1907 yılında yapılan bir iç tüzük değişikliğinin, uyumsuz ya da tutarsız mesleki uygulamalardan kaçınılması gerektiğini vurguladığı görülmektedir (Berryman, 1974). Bunun akabinde, bağımsızlık ilkesinin önemi üzerine belki de ilk vurgu, eski bir meslek mensubu olan Sells’in (1908) şu cümleleriyle gerçekleşmişti:

“Bir muhasebecinin şirketler ve onların yönetimiyle olan ilişkisindeki konumu her zaman bağımsızdır. Avukatın aksine, bir davayı savunması beklenmez. Sağladığı hizmetin niteliği tarafsız ve nesneldir.”

Zamanla, denetçilerin bağımsız olmasının gerekliliği kamuoyunda daha sık tartışılan ve literatürde kendine daha fazla yer bulan bir konu haline gelmiştir. 1928 yılında “*The Journal of Accountancy*” dergisi editörü, yayınlamış olduğu başyazıda, bir meslek mensubunun denetlenen firmanın başarısı ya da başarısızlığına ilişkin mali konulardan kimsenin en ufak bir şüphe ya da iddia yürütemeyecek kadar uzak olması gerekliliğinin altını çizmiştir (Berryman, 1974).

1929 yılında yaşanan Büyük Buhran dünya ekonomilerini derinden etkilemiş, yaşanan ekonomik çöküş mevcut düzendeki finansal tablolara olan güvenin sorgulanmasını ve modern bir denetim anlayışının gerekliliğinin anlaşılmasını sağlamıştır. (Merino & Mayper, 2001; Alzola, 2017). Büyük Buhran, finansal raporlardaki hataların veya yanıltıcı uygulamaların ekonomiyi çökertme potansiyeli taşıdığını göstermesi bakımından kritik bir eşik olmuştur (Smith, 2020). Buhranın ardından, ABD’de *Securities Act of 1933* ve *Securities Exchange Act of 1934* yürürlüğe girmiştir. Söz konusu düzenlemeler, halka açık şirketlerin finansal tablolarının “bağımsız denetçiler” tarafından incelenmesini zorunlu tutarak denetçi bağımsızlığını ilk kez yasal bir yükümlülük haline getirmiştir (Arens vd., 2023).

2.3. Kurumsal Dönüşüm Dönemi

1935 ve sonrasındaki dönemde denetçi bağımsızlığı, Amerika Birleşik Devletleri’nde hem yasal düzenlemeler hem de meslek örgütlerinin çabalarıyla gitgide daha katı ve detaylı kurallar çerçevesine oturtulmuştur. Bu dönemin başında American Institute of Accountants (daha sonra AICPA adını almıştır), finansal tablolara görüş veren denetçilerin bağımsız olması gerektiğini ilk kez Etik Kurallar kapsamında somut şekilde ifade etmiştir. Böylece, doğrudan ya da dolaylı şekillerde “önemli finansal çıkar” sahibi olmama ve mesleki ilişkiyle bağdaşmayacak istihdam rollerinden kaçınma gerekliliği açıkça belirtilmiştir (Carey, 1969).

Özellikle 1950’de SEC’in “önemli” kelimesini kural metninden çıkarmasıyla, denetçinin müşteri şirketinde herhangi bir doğrudan çıkar sahibi olmaması konusunda daha katı bir yaklaşım benimsenmiştir. Ancak AICPA bu değişikliği hemen izlemediği için yaklaşık on iki yıl boyunca, SEC’in “hiçbir çıkar” ilkesine karşılık AICPA’nın “önemli ölçüde çıkar” ifadesi yürürlükte kalmıştır (Younkins, 1983). Kurumlar arasındaki bu uygulama farklılığının giderilmesi, 1962 yılında AICPA’nın da doğrudan çıkarı bütünüyle yasaklayarak SEC ile uyumlu bir çizgiye gelmesiyle mümkün olmuştur (Berryman, 1974). O döneme dek, meslek mensuplarının bağımsızlığı kâğıt üzerinde benzer ilkelere dayansa da pratikte AICPA’nın yasak kapsamı daha dar kalmış, SEC ise kamu yararını korumak amacıyla daha geniş kapsamlı sınırlamalara başvurmuştur.

Bağımsızlığın yalnızca yasal açıdan değil, aynı zamanda mesleki etik bakımdan da korunması gerektiğine dair bilinç, 1940’ların sonu ve 1950’lerin başında kaleme alınan mesleki standartlarda iyice belirginleşmiştir. AICPA, 1947’de yayımladığı “Tentative Statement of Auditing Standards” raporunda denetçinin “gerçekte (*mental*) bağımsızlığa” özellikle vurgu yaparak, tarafsızlık ilkesinin denetimin temel taşı olduğunun altını çizmiştir. 1954’teki Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GAAS) da bu görüşü teyit ederek, bağımsızlığı mesleki uygulamanın vazgeçilmez bir unsuru kabul etmiştir.

1960’ların sonuna doğru, “görünüşte bağımsızlık” ile “gerçekte bağımsızlık” arasındaki ikili yapının önemi daha net ortaya çıkmaya başlamıştır. Meslek topluluğu ve düzenleyiciler, bir denetçinin teknik anlamda tarafsız davranması kadar, dışarıdan bakıldığında da öyle algılanması gerektiğini savunmuştur. Bu bakış açısı, 1973’te AICPA’nın Etik Kuralları yeniden düzenlemesiyle birlikte, denetçinin müşteriyle olabilecek her türlü mali ve sosyal ilişkisinin akla şüphe düşürmeyecek biçimde sınırlandırılması yönünde daha kapsamlı hükümler ortaya çıkmıştır. Aynı dönemde SEC, “*Regulation S-X, Rule 2-01(b)*” çerçevesinde yayımladığı tebliğlerle, herhangi bir doğrudan mali çıkarın veya önemli ölçüde ortak menfaatin bağımsızlığı ortadan kaldırdığına yönelik katı tutumunu sürdürmüştür. Bunun yanı sıra, bağımsızlık tartışmaları artık salt hisse sahibi olma veya yönetici pozisyonu üstlenmeyle sınırlı kalmamış; denetçinin müşteriye uzun süreli kredi vermesi, yönetim danış-

manlığı faaliyetinin kapsamının aşırı genişletilmesi gibi eylem ve konular da potansiyel tehlikeler olarak değerlendirilmiştir (Berryman, 1974).

Bu dönemde sıkça telaffuz edilmekle birlikte, aynı zamanda bağımsızlık ilkesine ilişkin sorgulamalar ve eleştiriler de oluşmaya başlamıştır. Mautz & Sharaf (1961) denetim felsefesine yönelik olarak yayınlamış oldukları monografıta, müşteriye aynı zamanda yönetim hizmeti de veren meslek mensuplarının, mali tabloların güvenilirliğine yönelik olarak güvence verme sürecinde bağımsızlıklarının zarar görüp görmeyeceğini tartışmışlardır. Bu önemli konu, ileriki dönemlerde Enron başta olmak üzere birçok ciddi finansal skandalın da tetikleyici unsuru olarak tarih sahnesine kazanmıştır.

2.4. Finansal Skandallar Dönemi ve Reformlar (1980'ler – 2000'ler)

Bu dönemdeki ekonomik serbestleşme eğilimleri, finansal piyasalarda hızlı büyümeyi tetiklerken denetçi bağımsızlığı konusunda bazı boşluklar yaratmıştır. Denetim firmalarının aynı anda hem danışmanlık hem de denetim hizmeti vermesi, menfaat çatışmalarını gündeme getirmiştir (Sikka, 2015).

Bağımsız denetim tarihinde en kritik dönüm noktalarından biri olan Enron skandalı, finansal raporlamanın sahtecilik ve denetçilerin menfaat çatışmalarına karşı ne kadar savunmasız olabileceğini gözler önüne sermiştir. Arthur Andersen'in tasfiye olmasına sebep olan bu süreç, bağımsızlık ilkesinin küresel olarak sorgulanmasına neden olmuştur (Linticum vd., 2010) Enron'un hemen ardından ortaya çıkan WorldCom ve benzeri skandallar, sistematik sorunların varlığını iyice belirginleştirmiştir (DeFond & Francis, 2005). Bu gelişmeler, düzenleyicilerin daha sert ve kapsamlı yasal düzenlemeler hazırlamasına ivme kazandırmıştır.

ABD'de gerçekleşen Enron ve WorldCom gibi skandalların ardından yürürlüğe giren Sarbanes-Oxley Act (SOX), bağımsızlığın korunması adına denetim komitelerini güçlendirmiş, danışmanlık ve denetim hizmetlerinin ayrıştırılmasına yönelik kurallar koymuş, denetçi rotasyonu ve sorumluluğu konusunda ciddi düzenlemeler getirmiştir (Sarba-

nes-Oxley Act, 2002). SOX kapsamında kurulan *Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)*, denetim standartlarını belirlemek ve denetim firmalarını denetlemekle görevlendirilmiştir. PCAOB, bağımsızlık ilkesini zedeleyebilecek unsurları tespit etmek ve bunlara ilişkin yaptırımlar uygulamak konusunda önemli bir aktör haline gelmiştir.

2.5. Milenyum Çağı ve Günümüz

SOX sonrası dönemde, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) ile Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESBA), mesleki etik ilkeleri ve bağımsızlık standartlarını evrensel ölçekte uyumlaştırmak üzere çalışmalarına hız vermiştir (IESBA, 2022).

2014 yılında kabul edilen 537/2014 sayılı *Yönetmelik* ve 2014/56/EU sayılı *Denetim Direktifi*, bağımsız denetim sürecine yönelik katı kurallar getirmiştir. Avrupa Birliği üyesi ülkelerde, halka açık şirketlerin denetimi, zorunlu denetçi rotasyonunu içerecek şekilde yeniden düzenlenmiştir. Bununla birlikte, denetim şirketlerinin denetim dışı hizmet verme faaliyetlerine ilişkin kısıtlamaları içeren düzenlemeler de yürürlüğe konmuştur (European Commission, 2014). Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) 2020’de yayımladığı International Standard on Quality Management (ISQM) 1 ve 2 ile kalite yönetimi sistemlerinde bağımsızlık gözetimini merkezi bir konu haline getirmiştir (IAASB, 2020). Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESBA), bağımsızlık ilkesinin önemine her geçen gün daha da fazla atıf yapmakta ve buna paralel olarak da kodu güncellemektedir. Yayımlanan el kitaplarında Etik Kodların yanı sıra, “*Uluslararası Bağımsızlık Standartları*” da yer almaktadır. Bu doğrultuda hem denetim faaliyetlerinde bağımsızlık hem de denetim dışı güvence faaliyetlerinde bağımsızlık olmak üzere iki ana konuyu da standartlaştıran kurul, böylelikle bağımsızlık ilkesine ne denli önem verdiğini bir kez daha vurgulamaktadır (IESBA, 2022)

Tüm bu tarihsel gelişim göz önünde bulundurulduğunda, denetçi bağımsızlığı daima önemli ve üzerine ciddi tartışmalar yapılan ve düzenlemeler getirilen bir konu olmakla birlikte, dönem şartlarının değişmesi ve ticaretin boyut atlamasıyla gündemdeki yerini

korumaya devam edeceği öngörülebilmektedir. Akademik açıdan bakıldığında, denetçi bağımsızlığına ilişkin çalışmaların, mesleki standartların belirlenmesi ve denetim kalitesinin artırılması süreçlerinde her zaman referans noktası olduğu dikkat çekmektedir. Son dönemde dijitalleşmenin baş döndürücü hızıyla birlikte, yapay zekâ ve büyük veri analitiğinin denetim süreçlerine entegre edilmesi, iç kontrol sistemlerinin çeşitlenmesi, danışmanlık hizmetlerinin kapsamının genişlemesi, sürdürülebilirlik raporlaması ve güvencesi konusunun giderek önem kazanması gibi unsurlar, bağımsızlık tartışmalarını yeniden alevlendirilebilir görülmektedir. Bu bağlamda, bağımsızlığa dair ortaya çıkan yeni sorunları, tartışma konularını ve yaklaşımları özümsemek için kapsamlı bir literatür araştırması yapmak oldukça önemlidir. Zira kaliteli araştırmalar ancak mevcut dizini çok yönlü irdeleyerek, tarihsel akış içerisinde hangi noktaların olgunlaştığını ve hangi alanlarda boşluk veya çelişki bulunduğunu tespit etmekle şekillenebilmektedir. Bu bağlamda ilgili konuda gerçekleştirilecek bibliyometrik bir araştırmanın alana ciddi katkılar sunacağına inanılmaktadır.

3. Yöntem

Bu çalışma kapsamında bibliyometrik analiz yöntemi kullanılarak ilgili alanda yapılan akademik çalışmaların genel görünümü ortaya konmuştur. Veriler, 2000 – 2024 yılları arasında Scopus veri tabanından, araştırma konusu olarak da belirlenen “denetçi bağımsızlığı” anahtar sözcüğünün eserlerin başlığında, anahtar sözcüklerinde ve özetlerinde aratılması yoluyla elde edilmiştir. Scopus üzerinden elde edilen veri; yazar adı, başlık, özet, atıf sayısı ve yayın yılı, ülke, anahtar sözcükler gibi temel değişkenleri de içerecek şekilde indirilmiştir. Ardından benzer çalışmalar için önerildiği üzere verilerin kalitesi ve tutarlılığı sağlamak amacıyla eksik veya hatalı kayıtlar ayıklanmış, çift kayıtlar birleştirilerek veri kümesi temizlenerek araştırmaya uygun hale getirilmiştir (Aria & Cuccurullo, 2017). Bu süreçte hem eser başlıklarının hem de yazar isimlerinin standartlaştırılması için gerekli düzeltmeler yapılmıştır.

Bu işlemler sonucunda toplamda 795 eser, bibliyometrik araştırmalarda sıklıkla kullanılan bir program olan VOSviewer (Van Eck & Waltman, 2014) aracılığıyla analiz edilmiştir.

VOSviewer, farklı bibliyometrik ağların (yazar iş birliği ağları, anahtar kelime eşleşme ağları vb.) oluşturulmasında ve bu ağların görselleştirilmesinde yaygın olarak kullanılmaktadır (Van Eck & Waltman, 2014). Analiz sürecinde ilk olarak atıf analizleri ve ortak atıf ağları oluşturulmuş, yazarlar arasındaki iş birliği düzeyleri belirlenmiştir. Sonrasında anahtar kelime eşleşme ağları kullanılarak, çalışmanın odaklandığı araştırma alanlarındaki kavramsal yapının incelenmesi amaçlanmıştır. Elde edilen ağ görselleri üzerinden kümeleme algoritmalarıyla öne çıkan tema ve alt temalar tanımlanmış ve bu temalar arasında ilişkisel değerlendirmeler yapılmıştır.

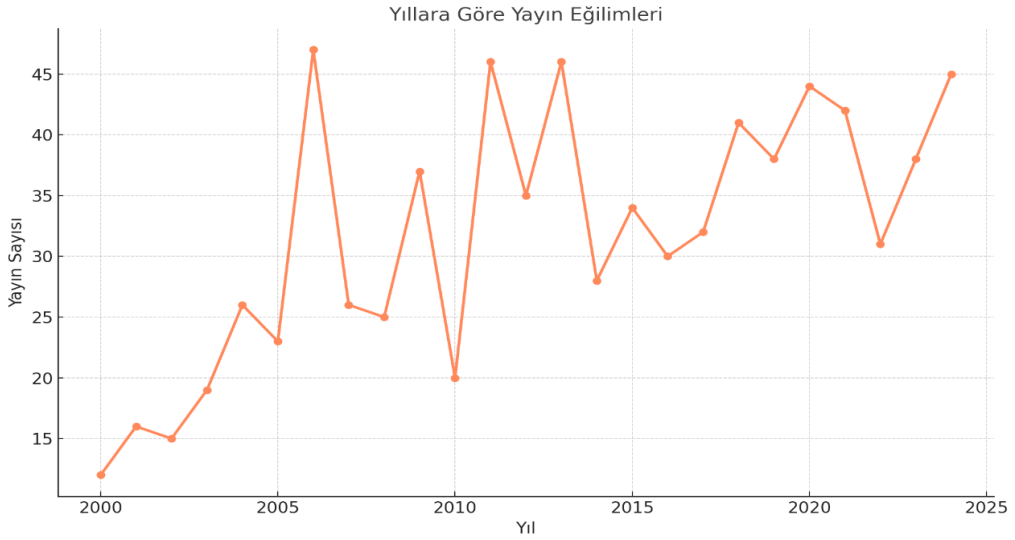
Veri setinin bibliyometrik parametreleri (örneğin, en çok atıf alan makaleler, yayın dağılımları ve yazarların üretkenlik oranları) ise VOSviewer raporları ve ek olarak kullanılan diğer istatistiksel analiz teknikleriyle birlikte değerlendirilmiştir. Sonuç olarak elde edilen bulguların, alanın tarihi gelişimini, güncel eğilimlerini ve gelecekte olası araştırma konularını yansıtan kapsamlı bir çerçeve sunduğuna inanılmaktadır.

4. Bulgular

Bu bölümde, eserlerin yıllık dağılımı, bilimsel dergilere ilişkin trend ve analizler, ortak yazar analizi, yazarların atıf analizi, eserlerin atıf analizi, ülkelerin atıf analizi ve anahtar sözcük analizi gibi farklı analizlere ilişkin bulgular paylaşılmaktadır.

4.1. Eserlerin Yıllık Dağılımı

2000 yılından başlayarak araştırmanın hayata geçirildiği 2024 yılının Aralık ayına dek Scopus veri tabanında “denetçi bağımsızlığı” konusunun işlendiği yayınların trend analizi Şekil 1 dahilinde sunulmuştur.



Şekil 1: Eserlerin Yıllara Göre Dağılımı

Buna göre düzenli bir eğilimden söz etmek mümkün görülmezken, son 3 yıl içerisinde yayın sayısının %50 oranında artış gösterdiği tespit edilmiştir. Grafiğe göre, özellikle 2002 yılından sonraki süreçte Sarbanes – Oxley yasasının ardından alana ilginin arttığını söylemek yerinde olacaktır.

Araştırmanın başlangıcı olarak kabul edilen 2000 yılında denetçi bağımsızlığına ilişkin yapılan çalışmalarda, ortakların ücretlendirme planları ve müşteri büyüklüğünün süreklilik varsayımı üzerindeki etkileri (Carcello vd., 2000), Avrupa Birliği'nde muhasebe ve denetim uyumlaştırmasına yönelik uygulamalar (Combarros, 2000; Van der Plaats, 2000) ile ASEAN ve Çin gibi bölgelere özgü yasal çerçevelerin denetim kalitesi üzerindeki rolü (Favere-Marchesi, 2000; Lin & Hung Chan, 2000) ele alınmıştır. Ayrıca, denetçi–müşteri ilişkilerinin müzakere temelli bir model çerçevesinde incelenmesi (Kleinman & Palmon, 2000), genişleyen danışmanlık hizmetlerinin bağımsızlık ilkesini ne ölçüde tehdit ettiği (Maury, 2000) ve farklı kültürlerde denetçi bağımsızlığı algısı (Patel & Psaros, 2000) bu dönemin dikkat çeken konularındandır. Öte yandan, finansal tabloların yayınlanma zorunluluğu, şirket devralma riski ve işletmenin finansal durumunun denetçinin etik karar-

ları üzerindeki etkisi (Van Dijk, 2000), yenilenebilir uzun vadeli denetim sözleşmelerinin nitelikli görüş verme eğilimini değiştirme potansiyeli (Vanstraelen, 2000) ve görece büyük ölçekli müşterilerin denetim kararlarına ve raporlarına etkisi (Reynolds & Francis, 2000) tartışılmıştır. Son olarak, piyasa yapısındaki dönüşümlerin, rekabet ortamının ve düzenleyici reformların denetim kalitesinin korunması ve denetçi bağımsızlığının sürdürülmesi açısından kritik önemi vurgulanmıştır (Windmölle, 2000).

2023 ve 2024 yıllarında yayımlanan bazı araştırmaların ise, teorik çerçevede bağımsızlık konusunu farklı boyutlara taşıdığı görülmektedir. Özellikle teknolojik, kurumsal ve sosyokültürel gelişmelerin denetçilerin bağımsızlığını olumlu ya da olumsuz yönde etkileyebileceği yönünde yeni tartışmalar öne çıkmaktadır. Örneğin, duygusal zekanın mesleki şüphecilik üzerindeki etkisini inceleyen çalışmalar (Cilliers, 2023), bağımsızlığın sadece prosedürel değil, aynı zamanda psikolojik ve insan ilişkileri boyutuna da dikkat çekmektedir (Fuller vd., 2023). Aynı şekilde, ortak denetim (joint audit) uygulamalarında kalitenin belirleyicilerini konu alan çalışmalar (Abdelmoula, 2023), daha önceki literatürde sıklıkla tartışılan “büyük müşteri-payı” riskine yeni ölçüm yaklaşımları eklemiştir.

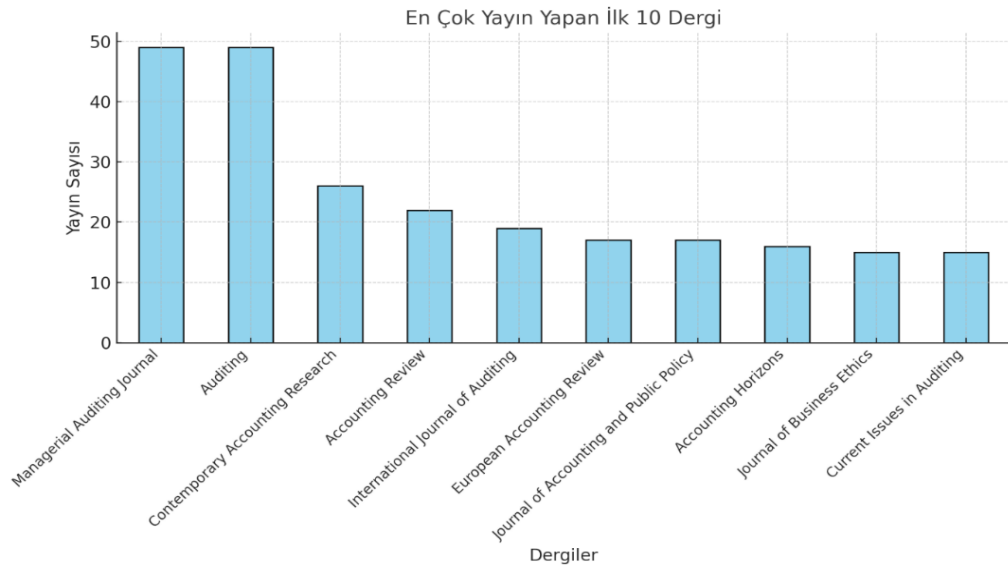
Bunun yanı sıra, dijitalleşmenin de günümüzdeki popülerliğiyle birlikte yapay zekâ ve büyük veri gibi yeni teknolojilerin denetim süreçlerine dahil edilmesinin, denetçinin bağımsızlığını ne yönde etkileyeceği ve mesleğin geleceğine nasıl etki edeceği gibi konular da gündeme gelmiştir (Alles & Gray, 2024). Ayrıca yapılan araştırmalarda ESG kapsamında ki hizmetlerin veya sosyal sorumluluk projelerinin bağımsız denetim sürecine yansımaları (Douthit vd., 2024) ve kültürel yakınlık (örneğin, lehçe veya bölgesel bağlantı) üzerinden denetim kalitesinin ya da denetçi görüşünün değişimi (Du vd., 2023) de önemli ölçüde farklı perspektifler sunan yenilikçi çalışmalar olarak öne çıkmaktadır.

Ayrıca, kamu sektöründe politik faktörlerin denetçi bağımsızlığı üzerindeki etkileri (Sumiyana vd., 2023; Rizki & Turner, 2023) ve kurumsal yönetimde denetim komitesinin rolü ile yolsuzluk karşıtı önlemlerin bağımsızlığa katkısı (Al-Okaily, 2023) gibi konular, eski çalışmalardan ayrılarak kurumsal-örgütsel bakış açılarına derinlik katmıştır. Son olarak, müteselsil sorumluluğun ve regülasyonların (örneğin, zorunlu rotasyon, denetçi rapo-

runda firma/partner süre açıklaması vb.) nasıl yeniden yorumlandığına dair incelemeler (Friedrich vd., 2023; Judge vd., 2024) dikkat çekici konu başlıkları arasında gözükmemektedir. Kısacası, denetçi bağımsızlığının yalnızca ekonomik veya teorik boyutları değil, psikolojik, kültürel, teknolojik ve kurumsal pek çok etkenle şekillendiği yeni bir eğilim göze çarpmaktadır.

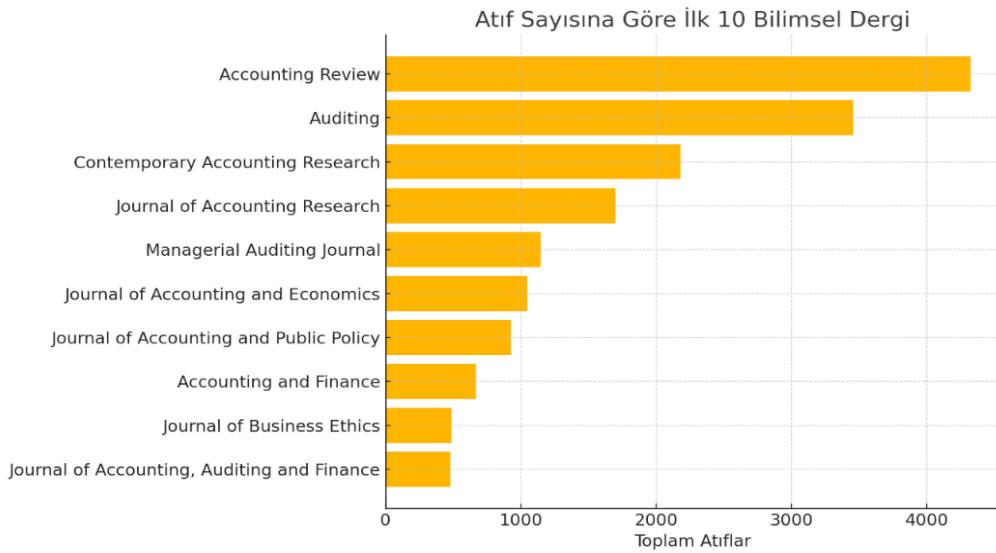
4.2. Bilimsel Dergilere İlişkin Bilgi ve Analizler

Araştırmaya dahil edilen eserlerin yer aldığı akademik dergiler incelendiğinde, ilk 10 sırada yer alan dergilerin toplam yayın sayısının 50 ila 15 arasında değişiklik gösterdiği tespit edilmektedir. Bu dergiler, Şekil 2’de sunulmuştur. Dergilerin 2023 yılına ait etki faktörleri incelendiğinde, Şekil 2. dahilindeki sırayı takiben 4,06 – 3,076 – 3,2 – 4,4 – 2,1 – 2,5 – 3,3 – 2,2 – 5,9 – 0,8 skorları göze çarpmaktadır (Skorlar, dergilerin web sayfalarından alınmıştır). Bilindiği üzere etki faktörü, akademik dergilerin belirli bir yıllık dönemde aldıkları atıfların, yine o dönemde yayımlanan makale sayısına oranlanmasıyla ortaya çıkan bir metriktir. Bu skor, bir derginin alanında ne derece itibarlı ve ne ölçüde okunan/atıf alan yayınlara ev sahipliği yaptığıının okurlarca anlaşılmasına yardımcı olmaktadır. Clarivate Analytics (eski adıyla Thomson Reuters) tarafından yayımlanan Journal Citation Reports (JCR) bu hesaplamanın en yaygın kaynaklarından. Bu bağlamda, yayın niceliği bakımından ilk 10 sırayı paylaşan dergiler arasında özellikle “*Journal of Business Ethics*”, “*Accounting Review*” ve “*Managerial Auditing Journal*” in etki anlamında da oldukça rekabetçi dergiler olduğunu söylemek mümkündür.



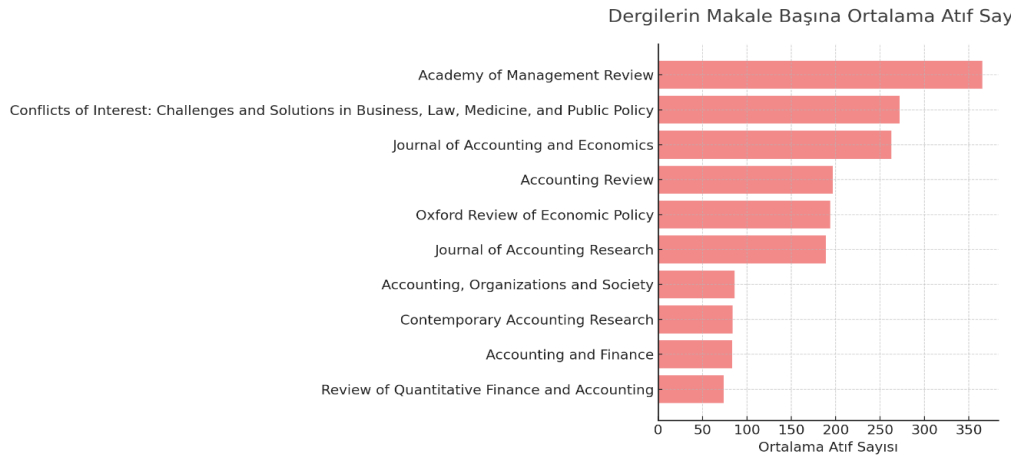
Şekil 2: En Çok Yayın Yapılan Bilimsel Dergiler

Yayın sayısının haricinde, dergiler açısından bir diğer önemli istatistik de dergilerin almış oldukları atıf sayısıdır. Bu bağlamda, en çok atıf alan ilk 10 bilimsel dergi Şekil 3. dahilinde sunulmuştur. Listenin başında 4.323 atıf ile *Accounting Review* yer alırken ikinci sıradaki *Auditing* dergisi 3.455, *Contemporary Accounting Research* ise 2.180 atıf ile üçüncü sırada yer almıştır. Şekil 2 ve Şekil 3 karşılaştırıldığında, en çok yayın yapılan ve en çok atıf alan ilk 10 dergide 6 adet ortak dergi bulunduğu görülürken 4'er adet derginin bu kesişim kümesinde yer almadığı görülmektedir.



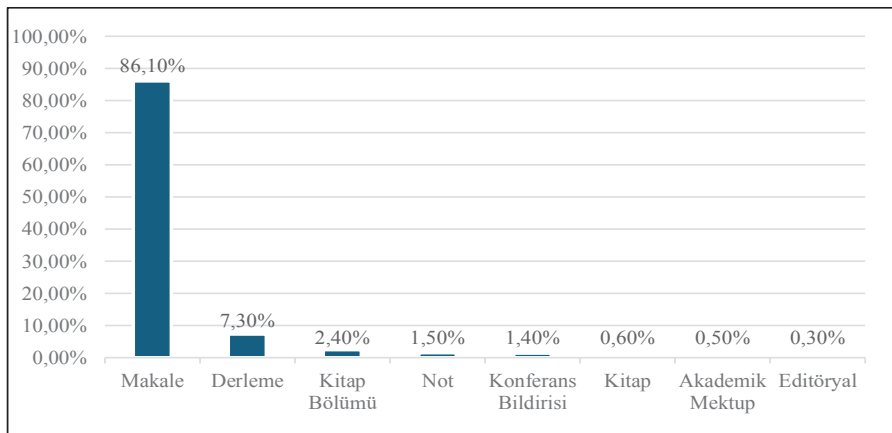
Şekil 3: En Çok Atıf Alan Bilimsel Dergiler

Bu iki grafiğe ilaveten Şekil 4 ise yayın başına ortalama atıf sayısı bazında ilk 10 sırada yer alan dergileri göstermektedir. Böylece üretkenlik – etkinlik anlamında da denetçi bağımsızlığı alanında en rekabetçi dergiler görülebilmektedir. Listenin ilk 2 sırasında yer alan dergilerin sırasıyla 1'er makale ve 365 – 272 ortalama atıfa sahip olduğu görülürken 3. sıradaki *Journal of Accounting and Economics* dergisinin 4 makale ve ortalama 262 atıf, 4. sıradaki *Journal of Accounting Research*'ün 22 yayın ve ortalama 196,5 atıfa sahip olduğu tespit edilmiştir.



Şekil 4: Yayın Başına Ortalama Atıf Sayısı En Yüksek Dergiler

Veri tabanında denetçi bağımsızlığı konusunda yayınlanmış eserlerin yüzdesel dağılımı Şekil 5'te sunulmaktadır. Buna göre, yayınların % 86,1 ile büyük kesiminin makale olarak kaleme alındığı görülmektedir. Listenin 2. sırasında % 7,3 ile akademik derlemeler yer alırken 3. sırada ise %2,4 ile kitap bölümlerinin bulunduğunu söylemek mümkündür.



Şekil 5: Yayın Türlerinin Yüzdesel Dağılımı

4.3. Ortak Yazar Analizi

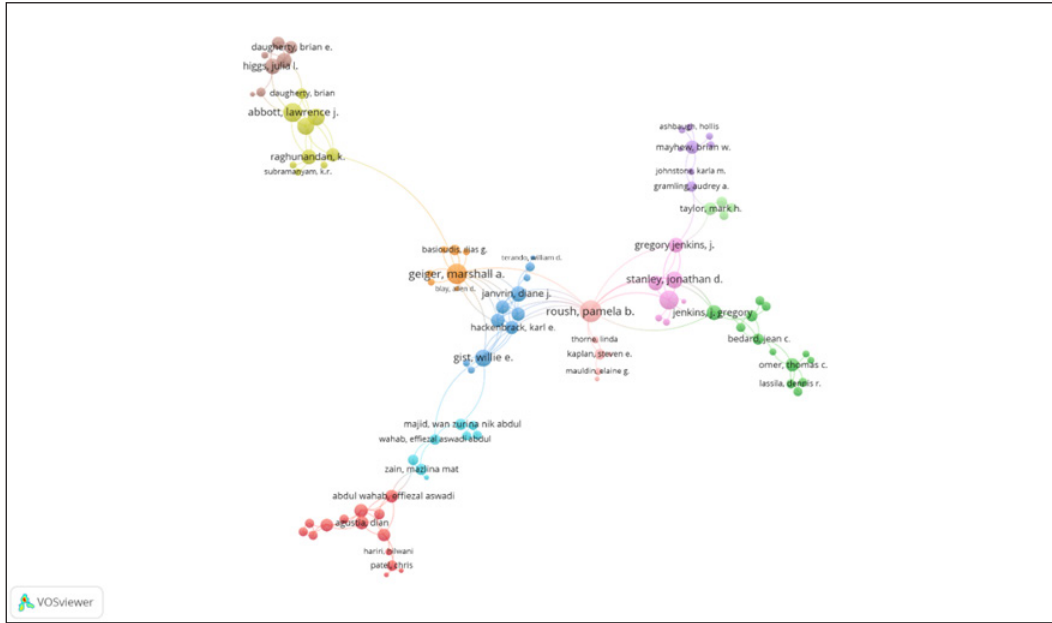
VOSviewer kullanılarak gerçekleştirilen analizlerden ilki, ortak yazar analizi olarak belirlenmiştir. Bu adımın temel amacı, yazarlar arasındaki iş birliği ağını tespit ederek araştırmacı topluluğunun yapısını ve eğilimlerini anlayabilmektir. . Araştırmaya göre öne çıkan ilk 10 yazar öncelikle atıf sayısına göre (Tablo 2’de sol tarafta), akabinde ise toplam bağlantı gücüne göre (Tablo 2’de sağ tarafta) sunulmuştur.

Tablo 1: Ortak Yazar Analizine Göre İlk 10 Sıralaması

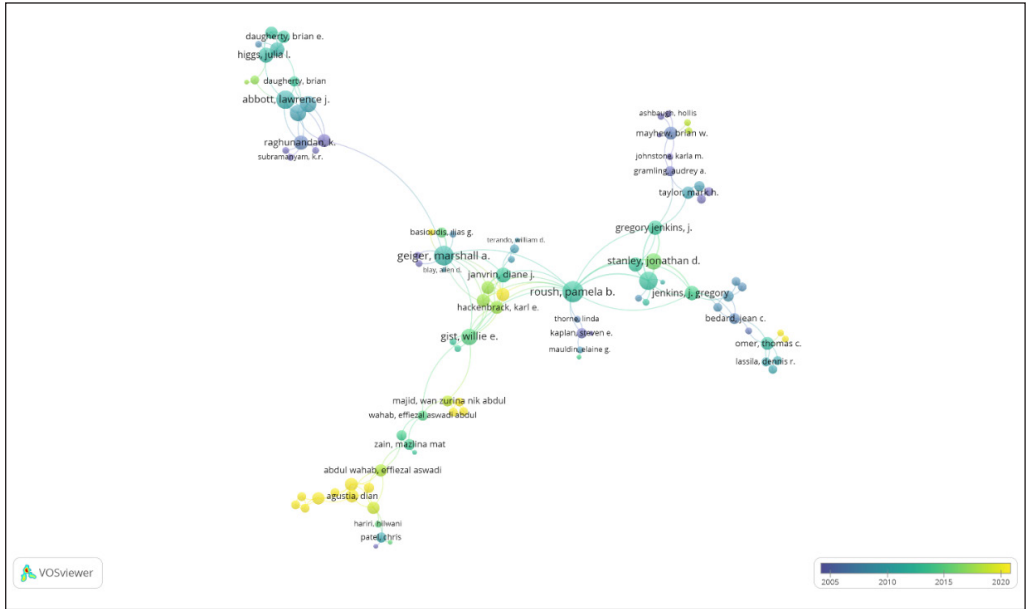
Yazar	Atıf	Toplam Bağlantı Gücü
Francis, Jere R.	1257	5
Raghunandan, K.	1087	8
Mayhew, Brian W.	1020	7
Frankel, Richard M.	968	2
Johnson, Marilyn F.	968	2
Nelson, Karen K.	968	2
Ashbaugh, Hollis	952	2
Lafond, Ryan	925	2
Reynolds, J. Kenneth	913	3
Defond, Mark L.	773	2

Yazar	Toplam Bağlantı Gücü	Atıf
Quick, Reiner	18	242
Roush, Pamela B.	17	55
Geiger, Marshall A.	15	453
Abbot, Lawrence J.	13	499
Church, Bryan K.	13	67
Brandon, Duane M.	12	103
Parker, Susan	11	488
Peters, Gary F.	11	488
Hay, David	11	194
Ruiz Barbadillo, Emiliano	11	143

Ortak yazar analizinde asgari 1 yayın ve 1 atıf ön şartları koşularak ağ haritaları oluşturulduğunda sonuca etki eden anlamlı 94 isim, 11 küme, toplam 181 bağlantı ve 212 bağlantı gücüne ulaşılmaktadır.



Şekil 6: Ortak Yazarlık Ağı



Şekil 7: Zamansal Yerleşimli Ortak Yazarlık Ağı

Şekil 6 ve Şekil 7 dahilinde resmedilmekte olan ortak yazar analizinde düğümler yazarları, düğümlerin boyutu ise toplam bağlantı güçlerini temsil etmektedir. Şekil 6 otomatik kümelemeye göre bir sınıflandırma sunarken Şekil 7’de ise ortalama yayın yılına göre renk dağılımı sunulmaktadır. Araştırma, hangi yazarların “denetçi bağımsızlığı” alanında daha merkezi bir konumda olduğunu ve daha fazla iş birliği potansiyeli barındırdığını, bununla birlikte zaman çizelgesinde nasıl bir gelişim gösterdiğinin anlaşılmasına yardımcı olmaktadır.

Bu bağlamda, toplam bağlantı gücüne göre Reiner Quick, Pamela B. Roush ve Marshall A. Geiger gibi yazarların ön planda olduğu görülmektedir. Bu bilgiler, özellikle alanda çalışmalarını genişletmek isteyen ve literatür taraması gerçekleştirecek gelecek araştırmacılara sağladığı veriler bakımından önemli görülmektedir.

4.4. Yazarların Atıf Analizi

Asgari 2 yayın ve 2 atıf ön koşulu ile kurgulanan yazarların atıf analizinde 19 farklı küme,

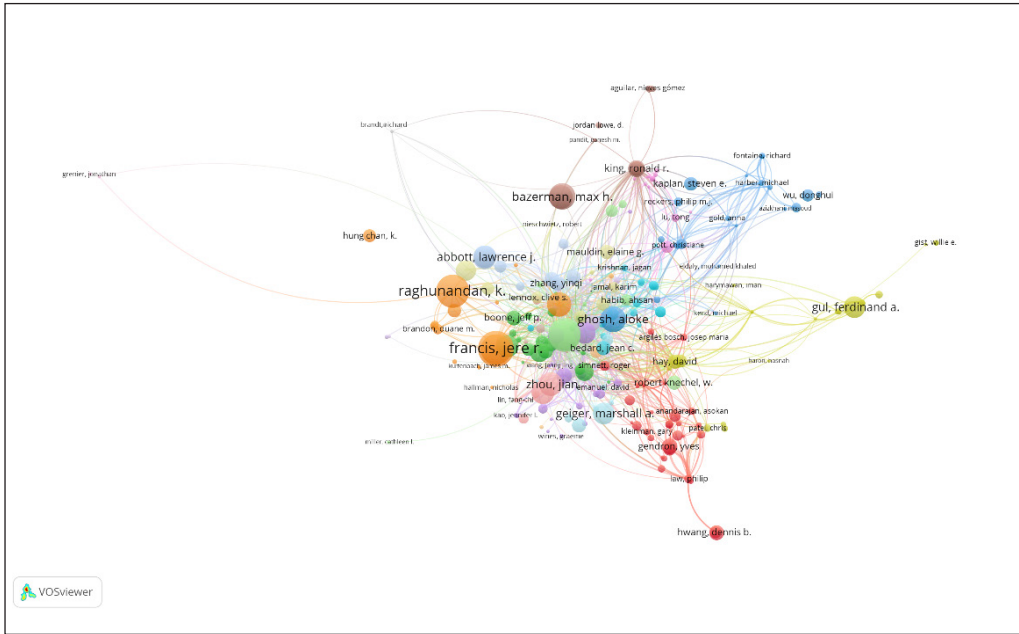
2.581 bağlantı ve toplam 3.787 bağlantı gücü elde edilmiştir. Kimi durumlarda, bir eserin toplam atıf sayısı çok yüksek olsa bile bu atıfların birkaç eserde toplanması sebebiyle yazarların toplam ağ içindeki etkileşimi gösteren bağlantı güçleri düşük çıkabilmektedir. Her iki durumu da okura sağlıklı bir biçimde aktarabilmek için, araştırmada öne çıkan ilk 10 yazar öncelikle atıf sayısına göre (Tablo 2’de sol tarafta), akabinde ise toplam bağlantı gücüne göre (Tablo 2’de sağ tarafta) sunulmuştur.

Tablo 2: Yazarların Atıf Analizine Göre İlk 10 Sıralaması

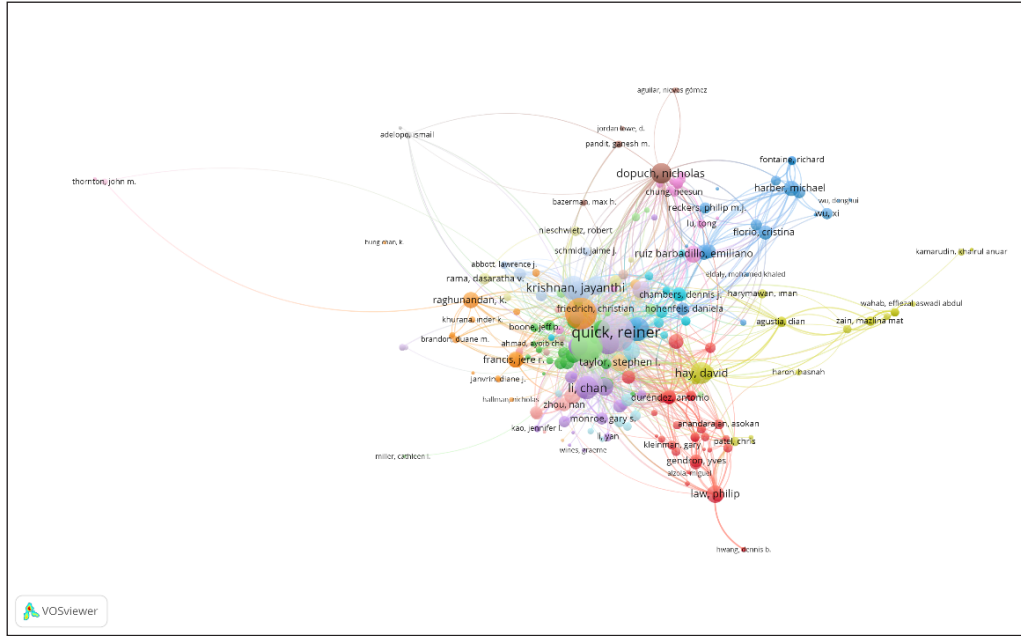
Yazar	Atıf	Toplam Bağlantı Gücü
Francis, Jere R.	1257	63
Raghunandan, K	1087	65
Mayhew, Brian W.	1020	235
Reynolds, J.Kenneth	952	252
Bazerman, Max H.	913	53
Ghosh, Alope	684	9
Kallapur, Sanjay	633	138
Palmrose, Zoe-Vonna	569	245
Zhou, Jian	544	67
Zhou, Nan	541	43

Yazar	Toplam Bağlantı Gücü	Atıf
Quick, Reiner	340	242
Ashbaugh, Hollis	252	952
Kallapur, Sanjay	245	569
Mayhew, Brian W.	235	1020
Krishnan, Jayanthi	142	213
Ghosh, Alope	138	633
Li, Chan	128	251
Moon, Doocheol	124	475
Zhang, Yinqi	119	227
Hay, David	117	194

Yazar atıf analizinde birbiriyle en çok bağlantı içinde olduğu görülen 252 yazardan oluşmakta olup bu küme Şekil 8 ve Şekil 9 dahilinde gösterilmiştir. Francis, Jere R, Raghunandan, K. Ve Mayhew, Brian W. aldıkları atıf sayısına göre sırasıyla 1.257, 1.087 ve 1.020 atıf ile listenin başında yer alırken, toplam bağlantı gücüne göre aynı sıralama yapıldığında Reiner Quick, Hollis Ashbaugh, Sanjay Kallapur sırasıyla 340, 252 ve 245 bağlantı gücü ile ilk üç sıraya yerleşmektedir.



Şekil 8: Kümelere Göre Yazar - Atıf Ağı (atıf sayısına göre)



Şekil 9: Kümelere Göre Yazar - Atıf Ağı (bağlantı gücüne göre)

4.5. Eserlerin Atıf Analizi

Toplam atıf sayısı ve toplam bağlantı kırılımlarına göre önde gelen eserler Tablo 3'te ilk yazarların isimleriyle temsil edilerek sunulmuştur.

Tablo 3: Eserlerin Atıf Analizine Göre İlk 10 Sıralaması

Yazar	Atıf	Toplam Bağlantı
Frankel (2002)	968	1
Ashbaugh (2003)	925	135
Defond (2002)	773	0
Reynolds (2000)	750	26
Kinney Jr. (2004)	533	4
Chung (2003)	487	116
Zhang (2007)	415	15
Carcello (2004)	401	0
Brown (2011)	395	2
Ghosh (2005)	393	46

Yazar	Toplam Bağlantı	Atıf
Ashbaugh (2003)	135	925
Chung (2003)	116	487
Krishnan (2005)	55	148
Craswell (2002)	48	241
Ghosh (2005)	46	393
Tepalagul (2015)	45	152
Antle (2006)	43	193
Li (2009)	43	190
Ruddock (2006)	42	143
Robinson (2008)	41	108

Frankel, R.M, Johnson, M.F., Nelson, K.K tarafından 2002 yılında yayınlanan *The relation between auditors' fees for nonaudit services and earnings management* başlıklı eser en çok atıf alan çalışma konumundadır. Denetçi ücretlerinin kazanç yönetimi ile ilişkisinin ve denetçi ücretlerinin açıklanmasına piyasanın verdiği tepkinin ölçülmesinin hedeflendiği bu makalede, denetim dışı ücretlerin artışının, denetçinin bağımsızlığını zedeleyebileceğine dair bir görüş savunulmaktadır. Bu konuyla bağlantılı olarak, listenin ikinci sırasında yer alan ve Ashbaugh, H., LaFond, R., ve Mayhew, B.W. tarafından yayınlanan *Do Nonaudit Services Compromise Auditor Independence? Further Evidence* başlıklı makale Frankel vd.

Şekil 10: Aldıkları Ortalama Atıf Sayısına Göre Eserlerin Atıf Ağı

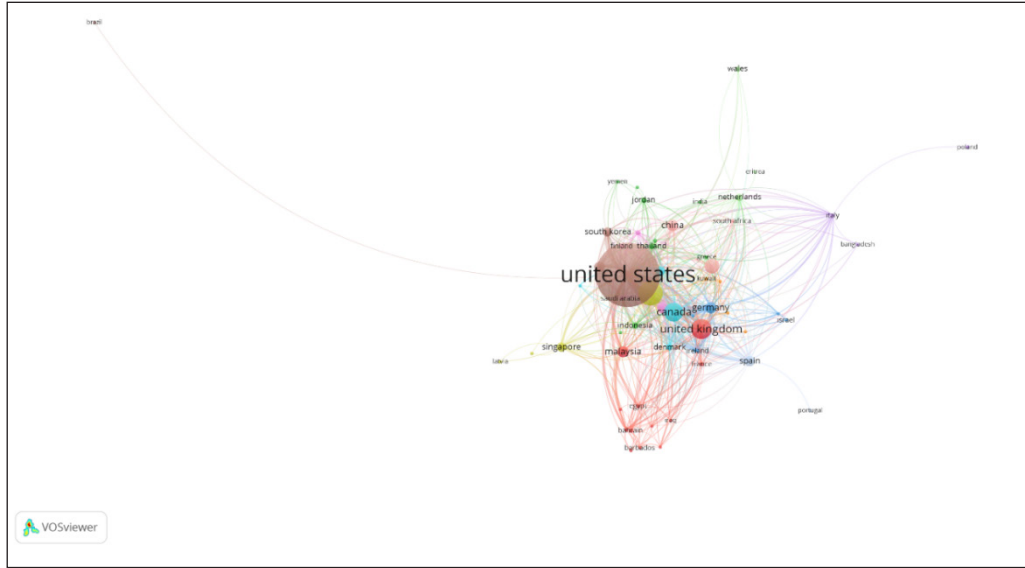
4.6. Ülkelerin Atıf Analizi

Ülkelerin atıf analizi incelendiğinde, toplam 73 ülkeden 59'unun birbiriyle anlamlı ilişkide olduğu en büyük ağı oluşturduğu görülmektedir. İlgili analiz neticesinde toplam 12 küme, 502 bağlantı ve 3.118 bağlantı gücü elde edilmiştir. Tablo 3'te, analize göre önde gelen ülkeler toplam atıf sayısı ve toplam bağlantı gücü baz alınarak sıralanmıştır.

Tablo 4: Atıf Sayılarına Göre ilk 10 Ülke

Ülke	Atıf	Eser Sayısı	Toplam Bağlantı Gücü
ABD	15.505	309	1.572
Avustralya	2.304	73	556
İngiltere	1.595	58	326
Kanada	1.345	52	330
Hong Kong	810	22	137
Almanya	512	37	154
Çin	512	33	448
Malezya	509	37	143
Yeni Zelanda	469	20	217
İspanya	443	32	238

Şekil 11'de yer verilen ülkelerin atıf ağı incelendiğinde ABD'nin toplamda 15.505 atıf ve 1.572 bağlantı gücü ile açık ara etki gücü en büyük ülke olduğu görülmektedir. Ayrıca Avustralya, İngiltere, Kanada ve Hong Kong da hem atıf sayısı hem de bağlantı gücü bakımından etkili ülkeler olarak göze çarpmaktadır.



Şekil 11: Ülkelerin Atıf Ağı

Öte yandan, Brezilya, Galler, Polonya, Portekiz gibi ülkelerin nispeten daha izole ve az bağlantılı oldukları tespit edilmektedir.

4.7. Anahtar Sözcük Ağı Analizi

Veri setinde toplam 1.258 adet anahtar sözcük yer almaktadır. Daha yalın bir sonuca ulaşabilmek amacıyla asgari ortak anahtar sözcük şartı “2” olarak belirlenmiş olup, bunun neticesinde toplamda 293 anahtar sözcük ağı dahil edilmiştir. Ayrıca analizde toplamda 24 küme, 1.618 bağlantı ve 2.810 bağlantı gücüne ulaşılmıştır.

Şekil 12’de resmedilmiş olan analiz bulgularına göre, denetçi bağımsızlığı üzerine yapılan çalışmaların zaman içinde farklı temalara odaklanarak evrim geçirdiğini belirtmek mümkündür. Erken dönem çalışmalarda, denetim raporu, denetçi rotasyonu, denetim etkinliği gibi kavramların öne çıktığı gözlemlenirken, süreç içerisinde kurumsal yönetim ve denetim kalitesi gibi anahtar sözcüklerin yoğunluğu göze çarpmaktadır. Dolayısıyla, denetçi bağımsızlığı literatürü, zaman içinde hem genişlemiş hem de derinleşmiştir. İlk çalışmalar

Şekil 12: Zamansal Yerleşimli Anahtar Sözcük Ağı



141

Denetçi bağımsızlığı üzerine yazılan eserler incelendiğinde, kavrama ilişkin teknik, yasal, etik ve psikolojik boyutların günden güne yeni gelişmelerle zenginleştiği görülmektedir. Özellikle 2000’li yılların başında yaşanan Enron ve WorldCom gibi büyük finansal skandalların denetim dünyasında bir dönüm noktası olduğu, bu olayları takiben hayata geçirilen Sarbanes-Oxley Yasası ve benzeri düzenlemelerle birlikte akademik çalışmalarda da önemli bir artış kaydedildiği ve alana ilginin arttığı görülmektedir. Devam eden yıllarda dalgalı ve değişken bir yayın trendi kaydedilirken, madalyon tersine çevrilip son üç yıl incelendiğinde ise “denetçi bağımsızlığı” temasına yönelik yayın sayısında kayda değer bir artış dikkat çekmektedir. Bu artış, tüm dünyada sürdürülebilirlik ve sosyal sorumluluk gibi konuların oldukça ön plana çıkmasıyla denetim dünyasında da sorumluluğun ve şeffaflığın daha fazla tartışıldığı bir döneme girdiğimize ilişkin bir gösterge olarak düşünülebilir.

Bu noktadan hareketle, araştırma bulgularında da bahsedildiği üzere, “denetim kalitesi”, “denetim dışı hizmetler”, “kazanç yönetimi” ve “kurumsal yönetim” gibi kavramlarla yıllar boyunca sık sık ilişkilendirilen bağımsızlık temasının, dijital dönüşüm ve sürdürülebilirlik gibi güncel konuların gündeme gelmesiyle yeni tartışma konularına sahne olması muhtemeldir. Denetimde yapay zeka kullanımı, büyük veri analitiği ve uzaktan denetim teknolojilerinin oldukça hızlı gelişimiyle denetçi bağımsızlığına dair tartışmaların da farklı bir boyut kazanması, böylece literatüre yeni çalışmaların eklenmesi de muhtemeldir. Libby & Witz (2020) yapay zeka kullanımı arttıkça denetçilerin yaşamış olduğu bağımsızlık çatışmasının da azaldığını tespit etmiştir. Dolayısıyla değişen ve gelişen teknolojiyle birlikte denetçiler ve denetim firmaları arasındaki ilişkilerin yapısını değişmesi ihtimalinin yanı sıra, müşteriden bağımsız işleyebilen otomasyon sistemleri veya karar destek mekanizmalarının varlığıyla “bağımsızlık” kavramına yönelik yeni tartışmaların açılması da mümkün görmektedir.

Denetçi bağımsızlığı alanında literatürde önde gelen dergilere bakıldığında, “Accounting Review”, “Auditing”, “Managerial Auditing Journal” ve “Contemporary Accounting Research” gibi yüksek etkiye sahip yayın organlarının, hem en çok alıntı yapılan hem de konuyla ilgili öne çıkan araştırmaları barındırdığı görülmektedir. Bu dergilerdeki çalışmaların yoğunluğu, araştırma temasının içinde bulunulan zamandan bağımsız olarak akademik alanda uzun süredir önemini koruyan bir konu olarak yer aldığını da göstermektedir. Di-

ğer taraftan, bazı dergilerin yayınladıkları makale sayısı görece az da olsa yüksek ortalama atıf oranı yakalaması, daha spesifik veya derinlemesine konuların da literatürde yankı bulabileceğini göstermektedir.

Analizlerde dikkat çekici bir diğer nokta, ABD'nin bu alandaki temel itici güç konumunda olmasıdır. Hem yayın hem de atıf sayısı bakımından ABD'nin ilk sırada yer alması, hem küresel etkisi yüksek olan finansal skandalların hem de bunlara bağlı olarak yürürlüğe konan Sarbanes-Oxley Yasası gibi önemli düzenlemelerin burada oluşmasının bu bağlamda etkisinin yüksek olduğunu düşündürmektedir. Bununla birlikte, Avustralya, İngiltere, Kanada ve Hong Kong gibi ülkelerin de denetçi bağımsızlığı alanında artan bir yayın görünürlüğüne sahip olduğu görülmektedir. Gelişmekte olan ülkelerdeki yayınların ise görece daha sınırlı olduğu, fakat son yıllarda bu ülkelerden de çalışma sayısının arttığı görülmektedir. Bu durum, küresel ölçekte denetim konularına gösterilen ilginin çeşitlendiğinin ve alandaki tartışmaların daha fazla ülkeye yayılma eğiliminde olduğunun önemli bir göstergesidir.

Benzer konuda araştırma yapmak isteyen araştırmacıların gelecek süreçte dikkate alabileceği birkaç önemli husus bulunmaktadır. Birincisi, Web of Science gibi farklı veri tabanlarından da verilerin çalışmaya dahil edilerek analizin kapsamının genişletilmesidir. Buna bağlı olarak getirilebilecek bir diğer öneri ise, bibliyometrik analizin yetersiz kalacağı noktaları doldurabilmek için derinlemesine içerik analizlerini içeren bir karma yöntemin benimsenmesi olacaktır. Farklı veri tabanlarının bir arada değerlendirilmesi noktasında VOSviewer programının yetersiz kalması halinde RStudio kullanılması araştırmacılar açısından daha avantajlı olacaktır.

İkinci bir öneri, nicel çalışmaların daima paralel ve isabetli sonuçlar veremeyeceği göz önünde bulundurularak denetçi bağımsızlığı ve ilişkili konuların nitel araştırma yöntemleriyle daha detaylı bir şekilde ele alınması olacaktır. Örneğin, Ashbaugh vd. (2003) ve DeFond vd. (2002) tarafından gerçekleştirilen araştırmalar, kullanılan örneklem veya metodolojik farklılıklar nedeniyle çelişkili sonuçların elde edilebileceğini göstermektedir. Bu durum, aynı veya benzer hipotezlerin farklı ülke, zaman ve örneklem koşullarında yeniden test edilmesine ve meta analiz yaklaşımıyla (Habib, 2012) daha kapsamlı sonuçlar çıkarması

rılmasına ihtiyaç olduğunu göstermektedir. Dolayısıyla; içerik analizleri, vaka çalışmaları veya odak grup çalışmalarıyla desteklenmiş nitel araştırmalar, denetçi bağımsızlığı konusunun detaylarıyla tüm yönlerinin daha iyi anlaşılmasını sağlayarak yeni tartışma konuları açabilecektir.

Son olarak, daha önce de ifade edildiği üzere denetim mesleğine etki eden güncel gelişmeler takip edilerek bu gelişmelerin bağımsızlık ilkesine olan etkilerinin mercek altına alınması oldukça önemli görülmektedir. Bu bağlamda dijitalleşmenin ve yeni teknolojilerin denetim süreçlerine etkisi ihmal edilmemesi gereken önemli konular arasındadır.

Özetle, bu çalışma “denetçi bağımsızlığı” konusundaki mevcut literatürü bibliyometrik analiz yöntemiyle somutlaştırmaktadır. Kavramsal çerçeve bölümünde kronolojik bir akış sunularak kavramın tarih sahnesinde ne yönde şekillendiğinin belirtilmeye çalışıldığı bu eser, gelecek araştırmalara yönelik kapsamlı bir çerçeve sunarken, denetçi bağımsızlığının yakın gelecekte de denetim literatürünün ve uygulamasının merkez konularından biri olmaya devam etmesinin pek muhtemel olduğunu ortaya koymaktadır. Mesleğin güçlenmesi ve finansal raporlama güvenilirliğinin artması için yeni araştırmaların hem kuramsal hem de uygulamalı boyutlarda derinlemesine ele alınması, bilimsel ve mesleki anlamda büyük önem taşımaktadır. Bu kapsamda, disiplinlerarası yaklaşımları içeren ve teknolojik dönüşümü de hesaba katan çalışmaların, denetçi bağımsızlığının geleceğine dair daha net, kapsamlı ve yenilikçi perspektifler geliştirilmesini sağlayacağına inanılmaktadır.

Çıkar Çatışması

Yazar herhangi bir çıkar çatışması olmadığını bildirmiştir.

Finansal Destek

Yazar bu çalışma için herhangi bir finansal destek almamıştır.

Hakem Değerlendirmesi

Dış Bağımsız

Kaynakça

- Abdelmoula, L. (2023). Assessment of joint audit mission quality in Tunisia. *EuroMed Journal of Business*, 18(1), 68–84. <https://doi.org/10.1108/emjb-08-2021-0113>
- AICPA. (1947). *Tentative statement of auditing standards: Their generally accepted significance and scope*
- AICPA. (1950). *Audits by certified public accountants, their nature and significance*, New York: USA
- AICPA. (1954) *Generally Accepted Auditing Standards – Their significance and scope*
- AICPA. (1973). *Code of Professional Ethics – Concepts of professional ethics, rules of conduct, interpretations of rules of conduct*
- Alles, M., & Gray, G. L. (2024). The marketing on Big 4 websites of Big Data Analytics in the external audit: Evidence and consequences. *International Journal of Accounting Information Systems*, 54, 100697. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2024.100697>
- Al-Okaily, J. (2023). Governing anti-corruption and perceived auditor independence. *Managerial Auditing Journal*, 38(5), 710–730. <https://doi.org/10.1108/maj-02-2022-3452>
- Alzola, M. (2017). Beware of the watchdog: Rethinking the normative justification of gatekeeper liability. *Journal of Business Ethics*, Springer, 140(4), 705-721,
- Antle, R. (1984). Auditor independence. *Journal of Accounting Research*, 22(1), 1. <https://doi.org/10.2307/2490699>
- Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley & M. S., Hogan, C.E. (2023). *Auditing and assurance services: An integrated approach* (18th ed.). Pearson.
- Aria, M., & Cuccurullo, C. (2017). Bibliometrix : An R-tool for comprehensive science mapping analysis. *Journal of Informetrics*, 11(4), 959–975. <https://doi.org/10.1016/j.joi.2017.08.007>
- Ashbaugh, H., LaFond, R., & Mayhew, B. W. (2003). Do nonaudit services compromise auditor independence? Further evidence. *The Accounting Review*, 78(3), 611–639. <https://doi.org/10.2308/accr.2003.78.3.611>

Berryman, R.G. (1974) Auditor Independence: Its historical development and some proposals for research. In: Stettler, H. F. (1974). *Contemporary Auditing Problems: Proceedings of the Touche Ross/University of Kansas Symposium on Auditing Problems*, 001-015

Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Huss, H. F. (2000). Going-Concern opinions: The effects of partner compensation plans and client size. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 19(1), 67–77. <https://doi.org/10.2308/aud.2000.19.1.67>

Carey, J. L. (1969). The rise of the accounting profession: From technician to professional, 1896–1936. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA).

Chatfield, M. & Vangermeersch, R. (1996) *History of accounting: An international encyclopedia*, Individual and Corporate Publications. 168.

Christiansen, L., & Olazábal, A. M. (2007). Auditor independence post Sarbanes-Oxley: The case for increased self-regulation. *Journal of Legal Studies in Business*, 13, 69.

Cilliers, S. (2023). Emotional intelligence as a key driver of the formation of professional scepticism in auditors. *South African Journal of Business Management*, 54(1). <https://doi.org/10.4102/sajbm.v54i1.3654>

Combarros, J. L. L. (2000). Accounting and financial audit harmonization in the European Union. *European Accounting Review*, 9(4), 643–654. <https://doi.org/10.1080/09638180020024034>

DeFond, M. L., & Francis, J. R. (2005). Audit research after Sarbanes-Oxley. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24(s-1), 5–30. <https://doi.org/10.2308/aud.2005.24.s-1.5>

DeFond, M. L., Raghunandan, K., & Subramanyam, K. (2002). Do non–audit service fees impair auditor independence? Evidence from going concern audit opinions. *Journal of Accounting Research*, 40(4), 1247–1274. <https://doi.org/10.1111/1475-679x.00088>

Douthit, J. D., Kachelmeier, S. J., & Van Landuyt, B. W. (2024). Does auditor assurance of client prosocial activities affect subsequent reporter-auditor negotiations? *Accounting Organizations and Society*, 112, 101550. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2024.101550>

Du, X., Xiao, L., & Du, Y. (2023). Does CEO–auditor dialect connectedness trigger audit opinion shopping? Evidence from China. *Journal of Business Ethics*, 184(2), 391–426.

<https://doi.org/10.1007/s10551-022-05126-w>

European Commission. (2014). *Regulation (EU) No 537/2014 and Directive 2014/56/EU on statutory audit*. Official Journal of the European Union.

Favere-Marchesi, M. (2000). Audit quality in ASEAN. *The International Journal of Accounting*, 35(1), 121–149. [https://doi.org/10.1016/s0020-7063\(99\)00049-7](https://doi.org/10.1016/s0020-7063(99)00049-7)

Frankel, R. M., Johnson, M. F., & Nelson, K. K. (2002). The relation between auditors' fees for non-audit services and earnings management. *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.296557>

Friedrich, C., Pappert, N., & Quick, R. (2023). The anticipation of mandatory audit firm rotation and audit quality. *Journal of International Accounting Research*, 22(1), 59–81. <https://doi.org/10.2308/jiar-2021-095>

Fuller, S. H., Riley, T. J., & Stuart, A. C. (2023). Antecedents and outcomes of auditor identities: Evidence from the behavioral literature and directions for future research. *Behavioral Research in Accounting*, 35(2), 73–92. <https://doi.org/10.2308/bria-2022-019>

Habib, A. (2012). Nonaudit service fees and financial reporting quality: A Metaanalysis. *Abacus*, 48(2), 214–248. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2012.00363.x>

IESBA. (2022). *Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)*. International Federation of Accountants.

International Auditing and Assurance Standards Board. (2020). *International Standard on Quality Management (ISQM) 1: Quality management for firms that perform audits or reviews of financial statements, or other assurance or related services engagements*. International Federation of Accountants. <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-1-quality-management-firms-perform-audits-or-reviews>

International Auditing and Assurance Standards Board. (2020). *International Standard on Quality Management (ISQM) 2: Engagement quality reviews*. International Federation

of Accountants. <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-2-engaging-quality-reviews>

Judge, S., Goodson, B. M., & Stefaniak, C. M. (2024). Audit firm tenure disclosure and nonprofessional investors' perceptions of auditor independence: The mitigating effect of partner rotation disclosure. *Contemporary Accounting Research*, 41(2), 1284–1310. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12936>

Kleinman, G., & Palmon, D. (2000). A negotiation-oriented model of auditor-client relationships. *Group Decision and Negotiation*, 9, 17-45.

Libby, R., & Witz, P. (2020). Can automation reduce the effect of independence conflicts on audit firm liability? *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.3734629>

Lin, K. Z., & Chan, K. (2000). Auditing Standards in China—A Comparative analysis with relevant International Standards and guidelines. *The International Journal of Accounting*, 35(4), 559–577. [https://doi.org/10.1016/s0020-7063\(00\)00079-0](https://doi.org/10.1016/s0020-7063(00)00079-0)

Linthicum, C., Reitenga, A. L., & Sanchez, J. M. (2010). Social responsibility and corporate reputation: The case of the Arthur Andersen Enron audit failure. *Journal of Accounting and Public Policy*, 29(2), 160-176.

Maury, M. D. (2000). A circle of influence: are all the stakeholders included?. *Journal of Business Ethics*, 23(1), 117-121.

Mautz, R.K. & Sharaf, H.A. (1961). *The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association

Merino, B.D. & Mayper, A.G. (2001) “Securities legislation and the accounting profession in the 1930s: The rhetoric and reality of the American dream,” *Critical Perspectives on Accounting*, 12(4), 501-525. doi:10.1006/cpac.2000.0432

Patel, C., & Psaros, J. (2000). Perceptions of external auditors' independence: some cross-cultural evidence. *The British Accounting Review*, 32(3), 311–338. <https://doi.org/10.1006/bare.2000.0138>

PCAOB. (2020). *Rulemaking Docket*. Public Company Accounting Oversight Board.

Reynolds, J., & Francis, J. R. (2000). Does size matter? The influence of large clients on office-level auditor reporting decisions. *Journal of Accounting and Economics*, 30(3), 375–400. [https://doi.org/10.1016/s0165-4101\(01\)00010-6](https://doi.org/10.1016/s0165-4101(01)00010-6)

Rizki, A., & Turner, M. (2023). How do public sector auditors perceive the concept and practice of auditor Independence? Evidence from Indonesia. *Asia Pacific Journal of Public Administration*, 45(2), 199–216. <https://doi.org/10.1080/23276665.2022.2110910>

Sarbanes-Oxley Act of 2002

Sarup, D. (2004). Watchdog or bloodhound? the push and pull toward a new audit model. *Information Systems Control Journal* 1, 23-26.

Sells, E.W. (1908). Corporate Management compared with Government Control, *The Government Accountant*, 2(2)

Sikka, P. (2015). The corrosive effects of neoliberalism on the UK financial crises and auditing. *Accounting Forum*, 39(1), 1–18.

Smith, D. B. (2020). The 1929 stock market crash and the Great Depression: Lessons for modern regulation. *Journal of Economic Perspectives*, 34(3), 1–22.

Sumiyana, S., Hendrian, H., Jayasinghe, K., & Wijethilaka, C. (2023). Public sector performance auditing in a political hegemony: A case study of Indonesia. *Financial Accountability and Management*, 39(4), 691–714. <https://doi.org/10.1111/faam.12296>

U.S. Securities and Exchange Commission. (1938). *Accounting Series Release No. 4: Administrative Policy on Financial Statements*. Washington, DC: SEC.

Van Der Plaats, E. (2000). Regulating auditor independence. *European Accounting Review*, 9(4), 625–638. <https://doi.org/10.1080/09638180020024061>

Van Dijk, M. (2000). The Influence of Publication of Financial Statements, Risk of Takeover and Financial Position of the Auditee on Public Auditors' Unethical Behaviour. *Journal of Business Ethics*, 28(4), 297–305. <https://doi.org/10.1023/a:1006239629542>

Van Eck, N. J., & Waltman, L. (2014). Visualizing bibliometric networks. In *Springer eBooks* (pp. 285–320). https://doi.org/10.1007/978-3-319-10377-8_13

Vanstraelen, A. (2000). Impact of renewable long-term audit mandates on audit quality. *European Accounting Review*, 9(3), 419–442. <https://doi.org/10.1080/09638180020017140>

Windmüller, R. (2000). The auditor market and auditor independence. *European Accounting Review*, 9(4), 639–642. <https://doi.org/10.1080/09638180020024016>

Younkins, E. W. (1983). History of auditors' independence in the U.S. *Accounting Historians Notebook*, 6(1), 1–27.