

# BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN NİTELİKSEL ÖZELLİKLERİNİN DENETİM KALİTESİNE ETKİSİ: TÜRKİYE ÖRNEĞİ\*

## Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 01.10.2025  
Kabul Tarihi : 31.12.2025  
Türü : Araştırma Makalesi  
DOI Numarası : 10.55322/mdbakis.1794739

Sözda UNAT ASLAN\*\*  
Dr. Öğr. Üyesi Cenk KIRITOĞLU\*\*\*

## Bibliyografik Bilgiler

Unat Aslan, S. & Kırıtöğlü, C. (2026). “Bağımsız Denetçilerin Niteliksel Özelliklerinin Denetim Kalitesine Etkisi: Türkiye Örneği” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2026, Sayı : 77, Sayfa : 281-294)  
<https://doi.org/10.55322/mdbakis.1794739>

## ÖZ

Günümüzün hızlı ekonomik ve sosyal koşulları, artan rekabet ve çok sayıda şirketin küresel ölçekte giderek artan varlığı, güvenilir ve doğru bilgiye olan talebi artırmakta ve bağımsız denetimin önemini vurgulamaktadır. Bağımsız denetim sektörü, finans piyasalarında güvenin sağlanması ve gerekli şeffaflığın sağlanmasında kritik bir rol oynamaktadır. Bu nedenle, bağımsız denetimin etkinliği ve uluslararası standartlara uyumu finans piyasaları için kritik faktörler olarak kabul edilmektedir. Bu çalışma, Türkiye’de bağımsız denetçiler tarafından yürütülen denetim faaliyetlerinde kalite kavramının anlamını ve bağımsız denetim faaliyetlerinde kalitenin dayandığı değişkenleri belirlemeyi amaçlamaktadır. Bu bağlamda, çalışma, bağımsız denetçilerin niteliksel özelliklerinin denetim kalitesini ne ölçüde etkilediğini belirlemeyi amaçlamaktadır.

**Anahtar kelimeler:** Kalite, Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetçi Özellikler

**JEL Kodları:** M40, M42, M49

\* Bu makale Tarsus Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı’nda Sözda UNAT ASLAN tarafından yazılan “Bağımsız Denetçilerin Niteliksel Özelliklerinin Denetim Kalitesine Etkisi: Türkiye Örneği” isimli yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

\*\* sozdarunat1@gmail.com, ORCID: <https://orcid.org/0009-0004-5231-0331>

\*\*\* Tarsus Üniversitesi MYO, Muhasebe ve Vergi Bölümü, [cenk@tarsus.edu.tr](mailto:cenk@tarsus.edu.tr),  
ORCID: <http://orcid.org/0000-0001-6394-5413>

**THE EFFECT OF QUALITATIVE CHARACTERISTICS OF INDEPENDENT AUDITORS ON AUDIT QUALITY: A CASE OF TÜRKİYE****ABSTRACT**

The rapid evolution of today's economic and social conditions, increasing competition, and the increasing global presence of numerous companies are increasing the demand for reliable and accurate information and highlighting the importance of independent auditing. The independent auditing sector plays a critical role in maintaining trust and ensuring the necessary transparency in financial markets. Therefore, the effectiveness of independent auditing and its compliance with international standards are considered critical factors for financial markets. This study aims to determine the meaning of the concept of quality in auditing activities conducted by independent auditors in Turkey and the variables upon which quality in independent auditing activities depends. In this context, the study aims to determine the extent to which the qualitative characteristics of independent auditors affect audit quality.

**Keywords:** Quality, Independent Audit, Independent Auditor Features

**JEL Codes:** M40, M42, M49

**1. GİRİŞ**

**D**enetim kavramı, sanayi devriminden sonra şirketleşmenin artması, çok sayıda işçi çalıştırma, sermayenin fazla olması ve menkul kıymetler borsasının önem kazanması, ortaklık sayısının fazla olması gibi durumlar şirketlerin mevcut ve eski durumlarının doğrulama ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Şirketin içinde ve dışındaki ilişkili tarafların arasındaki çıkar çatışmaları, muhasebe bilgi sisteminin ürettiği finansal tablolar üzerinden alınacak finansal kararların ekonomik açıdan hayati öneme sahip olması denetim faaliyetini ve denetçileri değerli hale getirmiştir.

Denetimin kalitesi ve güvence vermenin önemi, hem işletmelerin şeffaf ve güvenilir finansal raporlar sunmasında hem de paydaşların karar alma süreçlerinde büyük rol oynar. Yüksek kaliteli bir denetim, finansal tabloların doğruluğuna olan güveni artırır, hile ve hata riskini azaltır ve işletme yönetimlerinin sorumluluklarını yerine getirmesini teşvik eder. Güvence sağlama işlevi ise yatırımcılar, kreditorler, kamu otoriteleri ve diğer paydaşlar açısından finansal bilginin güvenilirliğine olan inancı güçlendirir (Tünaydın,2020).

Bu araştırmanın amacı, Türkiye’de bağımsız denetçilerin niteliksel özelliklerinin denetim kalitesini hangi düzeyde etkilediğini demografik durumlarına bağlı olarak tespit etmektir.

Bağımsız denetçinin niteliksel özellikleri; bağımsızlık, dürüstlük, yasal sorumluluk, öğrenim, deneyim, mesleki özen ve yeterlilik, etik anlayış, problem çözme yeteneğidir. Bu çalışmada, denetim kalitesini etkileyen faktörler arasında önemli bir rol oynayan denetçilerin nitelikleri üzerine odaklanılmıştır. Söz konusu konuyla ilgili yapılan akademik çalışmalarda, denetçilerin sahip oldukları niteliklere odaklanan

çalışmaların sınırlı olduğu tespit edilmiştir. Bağımsız denetçilerin demografik ve niteliksel özelliklerinin denetim kalitesine etkisi üzerine bir model geliştirilmiştir.

Bağımsız denetçilerin demografik özellikleri ve niteliksel özelliğinin denetim kalitesini ne düzeyde etkilediğini tespit etmeye çalışmıştır. Bu çalışmada denetim faaliyetlerinin doğasında yer alan insan olgusunun gerçekleştirilecek olan faaliyetler karşısında karakteristik özelliklerinden beklentilerine dek farklı boyutlarının ele alınması ve incelenmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır.

## **2. DENETİM VE DENETİM KALİTESİ KAVRAMLARI**

Denetim, İngilizce audit - duymak kelimesinden türetilmiştir. Denetim, şirket hissedarlarının ve ilgili kişilerin şirketten doğru ve güvenilir finansal bilgi haberi alma zorunluluğundan ortaya çıkmıştır.

Denetim, işletmelerin parayla ölçülebilen işlemlerinin kaydedilmesinden başlayarak raporlama süreci sonunda üretilen finansal tabloların belirli ilke ve standartlara uygunluğunu belirleyen ve sonuçları raporlayarak objektif bir şekilde ilgilere sunan bir değerlendirme sürecidir (The AAA Committee on Basic Auditing Concepts,1971).

Denetçinin durumuna göre bağımsız denetim, iç denetim ve kamu denetimi olarak denetim yapılmaktadır (Tuan, ve Sağlar 2004:2).

Bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) yetkisi dahilinde işletmelerin finansal tablolarına yönelik yeterli denetim kanıtına dayanarak objektif bir şekilde yapılan bir denetimdir. Önceden belirlenen muhasebe ölçütlerine uygunluğu ve doğruluğu araştırılırken raporlama süreci sonucunda ilgili kişilere makul bir güvence veren bir denetim şeklidir.

İç denetim, kurumsal yönetim anlayışıyla işletme içinde denetim kültürünü oluşturmak, katma değer katmak, riskleri önceden tespit ve engel yoluna gidebilmek ve şirketin faaliyetlerini iyileştirmek, yöneticilere rehberlik etmek ve verimliliği sağlamak için yapılan bir denetimdir (Aslan,2010:65).

Kamu denetimi ise kamuya bağlı denetçiler tarafından işletmelerin yaptığı her türlü işlemin ilgili mevzuatına uygun yapılıp yapılmadığının değerlendirildiği bir denetim sürecidir (Güredin,2010:21).

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, sermaye şirketlerinin finansal tablolarının bağımsız denetimden geçmesini öngörerek bağımsız denetimi bir yasal zorunluluk haline getirmiştir.

Yapılış nedenlerine göre denetim türleri incelendiğinde zorunlu denetimden söz edilmektedir. KGK, belirli ölçütleri sağlayan işletmeler için yılda en az bir kez bağımsız denetimi zorunlu kılmaktadır. İsteğe bağlı denetim ise bunun dışında şirket birleşmesi gibi özel durumlarda ihtiyari olarak yapılan bir denetimdir. Uygulama zamanına göre ve kapsamına göre denetim türlerinde ise; devamlı veya sürekli denetim, (Continuous Audit) denetçinin personelinin yıl boyunca sürekli olarak muhasebe kayıtları üzerinde çalıştığı, işlemlerin gerçekleşmesi anında eş zamanlı bilgi sistemleri üzerinde daha çok dijital kanıtlar kullanılarak yapılır. Ara denetim, iki yıllık denetim arasında, finansal yılın ortasında yapılan denetimdir. Ara denetim ara dönem kârlarının belirlenmesi, ara temettü dağıtımı ve vergi hesaplamaları için yapılmaktadır. Son denetim tek seferde ve kesintisiz olarak gerçekleştirilen, finansal tabloların hazırlanmasının ardından, hesap döneminin sonunda yapılan denetimdir (Güredin,2010:25).

Denetim kalitesi, bir denetimin finansal tabloların gerçeğe uygunluk ve güvenilirlik düzeyine ilişkin makul güvence sağlayabilme başarısını ifade eden bir kavramdır. Denetim kalitesi literatüründe sık kullanılan yaklaşıma göre bu kavram, denetçinin önemli yanlışlıkları tespit etme ve bu yanlışlıkları raporlama olasılıklarının birlikte değerlendirilmesiyle açıklanmaktadır (DeAngelo, 1981).

Denetim kalitesi, finansal tablo kullanıcılarının raporlanan bilgilere duyduğu güveni artırarak sermaye piyasalarının etkin ve şeffaf işleyişine katkıda bulunur (ACCA, 2012).

Denetim kalitesini etkileyen faktörler şunlardır:

1. Denetçinin mesleki bilgisi, sektörel deneyimi ve denetim standartlarına hâkimiyeti
2. Müşteriden ekonomik ve kişisel açıdan bağımsız olması ve tarafsız raporlama yapabilmesi
3. Mesleki şüpheciliğin korunması; yani yeterli kanıt sağlanana kadar iddialara temkinli yaklaşılması
4. Aşırı iş yükü ve zaman baskısının kontrol edilmesi, yüzeysel prosedürlerden kaçınılması
5. Kurumsal düzeyde güçlü kalite kontrol, gözetim ve sürekli eğitim sistemlerinin işletilmesi

### **3. BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN NİTELİKSEL ÖZELLİKLERİ VE DENETİM KALİTESİNE ETKİLERİ**

KGK, 2011 yılında 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulmuş olup, Türkiye’de bağımsız denetim faaliyetlerini düzenlemek, denetlemek ve uluslararası standartlara uygun hale getirmek amacıyla faaliyet gösteren bir kamu otoritesidir. KGK BDS 200 ve BDS 220 nolu standartlar kapsamında denetçinin etik, mesleki yeterlilik, bağımsızlık, mesleki şüphecilik ve sürdürülebilir mesleki gelişim gibi niteliksel özellikler açıkça tanımlanmış ve vurgulanmıştır. Denetçi deneyiminin kalite üzerindeki etkisi, hata ve hile tespit kapasitesini artırma yoluyla gerçekleşmektedir (Kertarajasa vd.,2019:2576). Denetim kalitesini etkileyen birçok faktör bulunmaktadır. Bu faktörler literatürde genellikle aşağıdaki tablodaki gibi detaylandırılmıştır:

**Tablo 1. Denetçi Özellikleri Tablosu**

Demografik Özellikleri	Karakteristik Özellikleri	Denetim Sırasında Gösterdiği Davranış ve Tutmlar
Yaş	Bağımsızlık	Algıladığı Denetim Kalitesi
Cinsiyet	Profesyonellik	Ocret Konusundaki Beklentisi
Öğrenim Durumu	Dürüstlük	Yasal Sorumluluk
Mesleki Yeterlilik	Etik Anlayış	Uzmanlaştığı Sektörlerde Denetim Faaliyetini Sürdürmesi
Deneyim	Problem Çözme Yeteği	Mesleki Özeni ve Titizliği
	Risk Profili	

**Kaynak:** (Özyurt, 2010)

Tablo 1 Denetçi Özellikleri Tablosu'nda denetçinin demografik özellikleri ve Bağımsız Denetim Yönetmeliği ve özellikle BDS 200 ve Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar standartlarında bahsedilen karakteristik özellikleri ve denetim sırasında kendisinden beklenen davranış ve tutumlar belirtilmiştir.

Bağımsız denetim kalitesi, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından evrensel olarak kabul görmüş tek bir tanımı bulunmayan karmaşık bir kavram olarak değerlendirilmektedir (IAASB, 2014). IAASB'nin "**Denetim Kalitesi Çerçevesi**" (A Framework for Audit Quality) kapsamında denetim kalitesi, «kaliteli denetimlerin tutarlı bir şekilde gerçekleştirilme olasılığını en üst düzeye çıkararak bir ortam yaratan temel unsurları kapsayan» bir kavram olarak tanımlanmıştır (IAASB,2014:8).

Denetim kalitesiyle ilgili birinci olmazsa olmaz nitelik denetçi bağımsızlığıdır. Denetçinin dolaylı da olsa bir çıkar çatışmasının içinde olmadan tarafsız bir duruş sergilemesi gerekmektedir. Bunu objektif raporlamanın birinci koşulu olarak değerlendirebiliriz. Piyasaların güven ve istikrarı buna bağlıdır.

Bağımsızlık, denetçilerin temel ilke ve etik kurallardan sapmaması ve böylece ilgili taraflara makul güvence sunabilmesi açısından zorunludur (Sarin, 2003, s. 681).

Bağımsız denetçi, denetim sürecini tasarlayıp yürütürken yeterli ve uygun kanıtları toplamak, bunları analiz etmek ve yapılan çalışmayı belgelemekle yükümlüdür. Bu süreçte sergilenen mesleki titizlik ve özen, denetimin her bir aşamasında belirleyici olup, herhangi bir safhadaki ihmal ya da dikkatsizlik tüm denetimin genel kalitesini olumsuz etkileyebilir. Bir aşamada dikkatten kaçan bir durum, sonraki evrelerde önemli hataların tespit edilmemesine yol açabilir ve bu da denetim kalitesini azaltmaktadır (Hardies, vd.,2009).

Mesleki yeterlilik, lisans seviyesi ve sonrasındaki öğrenim ile mesleki deneyimin bir araya gelmesiyle, bağımsız denetim yeteneğine sahip düzeyi temsil eder. Bağımsız denetim şirketleri, bağımsız denetçilerinin mesleki yetkinliğini talep etmek ve temin etmekle yükümlüdürler.

#### 4. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Bağımsız denetçilerin niteliksel özelliklerinin denetim kalitesine etkisi hakkında literatür incelemesi sonucunda son 20 yılda birçok çalışma yapıldığı görülmektedir. Özellikle Amerika Birleşik Devletleri'nde yaşanan Enron krizi sonrasında SOX yasasının çıkmasıyla beraber bu konuda akademik çalışmalar artmıştır.

Küresel literatürde ise profesyonel şüphencilik, sektör uzmanlığı ve etik davranış denetim kalitesinin yükselmesinde kritik unsurlar olarak öne çıkmaktadır (Joshi, 2025).

(Nugroho, 2024) çalışmasında, denetçinin mesleki yeterliliğinin denetim kalitesinin en temel belirleyicilerinden biri olduğu sonucuna ulaşılmış olup, bu bulgu literatürdeki önceki çalışmalarla tutarlı bir şekilde örtüşmektedir. Yetkinlik, üç ana boyutta ele alınmaktadır: Teknik bilgi, mesleki beceriler ve tecrübe. Endonezya'da yapılan ampirik çalışma, denetçi mesleki yeterliliğinin denetim kalitesi üzerinde 0.342 katsayısıyla pozitif ve anlamlı etkisi olduğunu ortaya koymaktadır.

(Karahana & Çukacı, 2018) çalışmalarında denetçinin denetim kanıtlarına eleştirel yaklaşması, olası hatalara/yanlış beyana karşı duyarlılığı ve sorgulayıcı tutumu denetim kalitesinin artırılmasında anahtar faktörlerden biridir.

(Altındal, 2010) çalışmasına göre Türkiye özelinde yapılan anket ve alan araştırmalarında yüksek deneyim, eğitim düzeyi ve mesleki bağımsızlık gibi faktörler denetim kalitesinin en önemli belirleyicileri olarak tespit edilmiştir.

(Nelson (2009) çalışmasında, mesleki şüphencilik, denetim kalitesinin en önemli davranışsal belirleyicilerinden biri olarak kabul edilmektedir. IAASB çerçevesine göre, mesleki şüphencilik "kanıtlara karşı eleştirel bir yaklaşım içeren zihniyet" olarak tanımlanmaktadır.

(DeFond vd., 2002) çalışmalarında, denetim kalitesinin bağımsız denetçi özellikleriyle ilişkisi hem ulusal hem de uluslararası literatürde sıkça araştırılmıştır. Mesleki şüphencilik, etik değerler ve sektörel uzmanlık gibi unsurlar denetim kalitesinin belirleyicileri arasında yer almakta olup, çok sayıda ampirik çalışma bu ilişkiyi doğrulamaktadır.

#### 5. ARAŞTIRMA

Bu çalışma için Tarsus Üniversitesi'nin Bilimsel Araştırma ve Yayın Etik Kurulu'ndan 25.05.2023 tarihli 5 no'lu Toplantıda ve 2023/37 karar sayısı ile bilimsel araştırma ve etik izin alınmıştır.

##### 5.1. Araştırmanın Amacı, Önemi ve Sınırları

Bu araştırmanın amacı, Türkiye'de bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinde, kalite kavramının ne ifade ettiği ve bağımsız denetim faaliyetlerinde kalitenin hangi değişkenlere bağlı olduğu ve özellikle bağımsız denetçilerin niteliksel özelliklerinin denetim kalitesini hangi düzeyde

etkilediğini tespit etmektir. Çalışmanın bir başka hedefi, denetçilerin etik ve mesleki davranış normlarına olan bağlılıklarının ve denetim kalitesiyle ilgili algılarının demografik özelliklere bağlı olarak değişip değişmediğini belirlemektir. Bağımsız denetim faaliyetlerinin hedefi, şirket içi ve dışındaki paydaşlara finansal tabloların güvenilirliği konusunda bir değerlendirme yaparak bilgi riskini minimize etmektir. Bağımsız denetimin bu görevlerini yerine getirebilmesi, sunulan denetim hizmetinin yüksek kalitesi ile mümkündür.

Bu çalışmada, Türkiye’de bağımsız denetim faaliyeti üzerine yetkili ve tek otorite olan KGK’nın tescil ederek web sayfasından ilan ettiği “Bağımsız Denetçi” unvanı ile anılan meslek mensuplarına yönelik bağımsız denetçilerin niteliksel özelliklerinin bağımsız denetimin kalitesi üzerine etkisini belirlemek üzerine Türkiye geneli tüm bağımsız denetçileri kapsayan bir çalışma yapılmıştır.

## **5.2. Araştırmanın Anakütlesi, Örneklem Seçimi ve Ölçek Veri Seti**

Türkiye’de KGK tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim faaliyetinde bulunan, kurumun web sayfasında 31 Aralık 2023 yılında yayınlanan listeye göre bağımsız denetçi sayısı 17.742 kişidir. Bu çalışmada evrenimiz 17.742 bağımsız denetçidir. Anketi yanıtlayan katılımcı sayısı 353 bağımsız denetçi meslek mensubudur, meslek mensupları araştırma örneklemi oluşturmaktadır. %95 güven aralığına ve %5 hata payına dayanarak örneklem belirlenerek analizler yapılmıştır.

Araştırmada bağımsız denetçilerin niteliksel özelliklerinin denetim kalitesini hangi düzeyde etkilediği tespit edilmeye çalışılmıştır. Bağımsız denetim mevzuatında denetçinin niteliksel özellikleri tanımlanmıştır. Söz konusu niteliksel özellikler; bağımsızlık, dürüstlük, yasal sorumluluk, öğrenim, deneyim, mesleki özen ve yeterlilik, etik anlayış, problem çözme yeteneğidir. Bu çalışma, denetim kalitesini etkileyen faktörler arasında önemli bir rol oynayan denetçilerin nitelikleri üzerine yoğunlaşmıştır. Literatürde söz konusu konuyla ilgili yapılan çalışmalarda, denetçilerin sahip oldukları niteliklere odaklanan çalışmaların sınırlı olduğu tespit edilmiştir.

Bu çalışmada, kantitatif araştırma yöntemlerinden anket yöntemi kullanılmıştır. Araştırma verilerinin analizleri SPSS 29.0 istatistik programında yapılmıştır. Araştırmada bulgular ortaya çıkartılarak Cronbach Alfa katsayısı analizi ve bağımsız denetim kalitesi üzerinde denetçilerinin niteliklerinin oynadığı rolü değerlendirmek amacıyla ifadelerin güvenilirliği değerlendirilmiştir (Nunnally,1978).

Araştırmada kantitatif araştırma yöntemlerinden anket yöntemi kullanılmıştır. Yapılan istatistiksel analizler sonucunda hipotezler test edilmiş ve elde edilen bulgulara göre araştırmanın hipotezleri kabul edilmiştir. Hipotezler, bağımsız örneklem t-testi ve korelasyon analizi sonuçlarına göre değerlendirilmiş;  $p < 0,05$  düzeyinde anlamlı bulunan ilişkiler için ilgili hipotezler kabul edilmiştir. Hipotez testlerinde anlamlılık düzeyi 0,05 olarak alınmış; ilgili test istatistiklerine ait p değerlerinin 0,05’ten küçük çıkması nedeniyle sıfır hipotezleri reddedilmiş ve araştırma hipotezleri desteklenmiştir. Hipotezlerin kabul/red durumuna ilişkin özet bilgiler Tablo 2’de sunulmuştur.

Tablo 2: Hipotezler Tablosu

<b>HİPOTEZLER</b>	<b>DURUMU</b>
<b>H1.</b> Katılımcıların yaşlarına göre denetçilerin niteliklerinin denetim kalitesine etkisinin değerlendirildiği sorulara katılım düzeylerinde istatistiksel olarak anlamlı farklılık vardır.	<b>KABUL</b>
<b>H2.</b> Katılımcıların cinsiyetlerine göre denetçilerin niteliklerinin denetim kalitesine etkisinin değerlendirildiği sorulara katılım düzeylerinde istatistiksel olarak anlamlı farklılık vardır.	<b>KABUL</b>
<b>H3.</b> Katılımcıların medeni durumlarına göre denetçilerin niteliklerinin denetim kalitesine etkisinin değerlendirildiği sorulara katılım düzeylerinde istatistiksel olarak anlamlı farklılık vardır.	<b>KABUL</b>
<b>H4.</b> Katılımcıların öğrenim durumlarına göre denetçilerin niteliklerinin denetim kalitesine etkisinin değerlendirildiği sorulara katılım düzeylerinde istatistiksel olarak anlamlı farklılık vardır.	<b>KABUL</b>
<b>H5.</b> Katılımcıların unvanlarına göre denetçilerin niteliklerinin denetim kalitesine etkisinin değerlendirildiği sorulara katılım düzeylerinde istatistiksel olarak anlamlı farklılık vardır.	<b>KABUL</b>
<b>H6.</b> Katılımcıların denetçi unvanlarına göre denetçilerin niteliklerinin denetim kalitesine etkisinin değerlendirildiği sorulara katılım düzeylerinde istatistiksel olarak anlamlı farklılık vardır.	<b>KABUL</b>
<b>H7.</b> Katılımcıların çalışma sürelerine göre denetçilerin niteliklerinin denetim kalitesine etkisinin değerlendirildiği sorulara katılım düzeylerinde istatistiksel olarak anlamlı farklılık vardır.	<b>KABUL</b>
<b>H8.</b> Katılımcıların yapılan bağımsız denetim faaliyeti sayısına göre denetçilerin niteliklerinin denetim kalitesine etkisinin değerlendirildiği sorulara katılım düzeylerinde istatistiksel olarak anlamlı farklılık vardır.	<b>KABUL</b>

**Tablo 3. Güvenilirlik Analizine Ait İstatistik Değerler**

	<b>Cronbach's Alpha</b>
Yaş	0,738
Cinsiyet	0,746
Öğrenim Durumu	0,714
Mesleki Yeterlilik	0,717
Deneyim	0,709
Problem Çözme Yeteneği	0,696
Risk Profili	0,701
Bağımsızlık	0,714
Profesyonellik	0,701
Dürüstlük	0,716
Etik Anlayış	0,698
Algıladığı Denetim Kalitesi	0,691
Ücret Konusundaki Beklentisi	0,725
Yasal Sorumluluk	0,696

Cronbach Alpha analizi, anket ölçeğinin iç tutarlılığını ve dolayısıyla güvenilirliğini göstermek için yapılır; katsayının büyümesi maddelerin birbirleriyle daha uyumlu ve ölçeğin daha güvenilir olduğunu ifade eder. Cronbach Alpha katsayısı 1'e yaklaştıkça ölçeğin toplam puanının güvenilirliği artar ve elde edilen puanların tesadüfi hatalardan daha az etkilendiği kabul edilir.

Tablo 3'te görüldüğü gibi Cronbach Alpha katsayısı en yüksek değerler arasında 0,725 Ücret Konusundaki Beklenti, 0,717 Mesleki Yeterlilik ve 0,716 Dürüstlük, 0,714 Bağımsızlık özellikleri bulunmuştur. Bir ölçeğin güvenilir olarak kabul edilebilmesi için alfa katsayısının 0,60 ve üzerinde olması yeterlidir.

### **5.3. Verilerin Analizi ve Bulgular**

#### **5.3.1. Katılımcı Özelliklerine İlişkin Tanımlayıcı Bulgular**

Katılımcıların özellikleri doğrultusunda tanımlayıcı bulguların kısaca özetleri şöyledir: Katılımcıların yaşlarına bakıldığında 140 (%39,8) kişi 46-55 yaş aralığında olup, 48 (%13,6) kişi 56-65 yaş aralığındadır. Katılımcıların 3568 sayılı yasa kapsamındaki unvanlarına bakıldığında 253 (%71,9) kişi Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) unvanına sahipken 99 (%28,1) kişi Yeminli Mali Müşavir (YMM)

unvanına sahiptir. Ayrıca katılımcılardan 260 (%73,9) kişi KGK kapsamındaki 660 sayılı KHK'ya göre Bağımsız Denetçi unvanına sahiptir. Katılımcılardan 184 (%52,3) kişi denetim sektöründe 0-10 yıl mesleki çalışma süresine sahip olup 146 (%41,5) kişi KGK kapsamında yapılan bağımsız denetim faaliyeti ekibinde 1-10 kez bulunmuştur. Katılımcı Özelliklerine İlişkin Tanımlayıcı Bulgular Tablo 4'te sunulmuştur.

Katılımcıların demografik ve mesleki özellikleri incelendiğinde, bulgular bağımsız denetim alanında deneyim, uzmanlık ve yetki alanlarının yoğunlaştığı bir yapıyı ortaya koymaktadır. Katılımcıların önemli bir kısmı 46-55 yaş aralığındadır, bu da orta yaş grubunun sektörde baskın olduğunu ve bunun deneyimden kaynaklanan bir uzmanlık ve bilgi birikimine işaret ettiğini göstermektedir. Ayrıca, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) unvanına sahip kişilerin oranının yüksek olması mesleki faaliyetlerin ağırlıklı olarak bu grupta toplandığını göstermektedir. Benzer şekilde, çoğunluğun (yaklaşık %74) KGK kapsamında Bağımsız Denetçi unvanına sahip Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) olması ankete katılan katılımcıların yasal olarak denetim yapma yetkinliğine sahip olduğunu, mesleki standartlara ve güncel düzenlemelere uyumlu bir grup olduğunu desteklemektedir.

Denetim deneyimi açısından, katılımcıların yaklaşık yarısının 0-10 yıl arası mesleki kıdeme sahip olması sektöre yeni katılımların devam ettiğini, diğer bir kısmının ise tecrübeli profesyonellerden oluştuğunu göstermektedir. Bu dağılım, sektörün hem yeni mezunlara hem de deneyimli denetçilere açık bir yapıda olduğunu düşündürür. Ayrıca, bağımsız denetim ekibinde 1-10 kez yer almış olanların sayısı, birçok katılımcının henüz yeterli uygulama deneyimi kazanma sürecinde olduğunu ya da bu alanda yeni olduğunu gösterebilir. Sonuç olarak, bulgular Türkiye bağımsız denetim sektöründe;

- Orta yaş ve üzeri, deneyimli ve yetkin unvanlara sahip denetçilerin ağırlıkta olduğunu,
- Mesleki kıdem dağılımının geniş bir yelpazeye yayılmış olup, mesleğe yeni katılan ve deneyimli kişilerin bir arada bulunduğunu,
- Yasal yetkilendirme ve düzenleyici otorite kriterlerine büyük ölçüde uyum sağlandığını kanıtlamaktadır.

Tablo 4. Katılımcı Özelliklerine İlişkin Tanımlayıcı Bulgular

Yaş	25-35 yaş arası	5	2,8
	36-45 yaş arası	19	3,8
	46-55 yaş arası	40	9,8
	56-65 yaş arası	8	3,6
Cinsiyet	Kadın	8	2,2
	Erkek	74	7,8
Medeni Durum	Evli	00	5,2
	Bekar	2	4,8
Öğrenim Durumu	Lisans mezunu	51	1,3
	Yüksek lisans mezunu	5	7,0
	Doktora mezunu		,7
3568 Yasa Kapsamındaki Unvan	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)	53	1,9
	Yeminli Mali Müşavir (YMM)	9	8,1
KGK Kapsamındaki 660 Sayılı KHK ya Göre Denetçi Unvanı	Bağımsız denetçi	60	3,9
	Sorumlu denetçi	2	6,1
Denetim Sektöründe Mesleki Çalışma Süresi (Yıl)	0-10 yıl arası	84	2,3
	11- 20 yıl arası	46	1,5
	21 yıl üstü	2	,3
KGK Kapsamında Yapılan Bağımsız Denetim Faaliyeti Ekibinde Bulunma Sayısı	0 denetim	2	0,5
	1-10 denetim	46	1,5
	11-20 denetim	11	1,5
	21-30 denetim	0	,8
	30 ve daha fazla denetim	3	,7

Tablo 4'e bakıldığında örneklem; ağırlıklı olarak orta yaş grubunda, lisans/yüksek lisans mezunu, SMMM ve sorumlu/bağımsız denetçi unvanına sahip, belli düzeyde denetim tecrübesi olan profesyonellerden oluşmaktadır. Bu yapı, araştırma bulgularının özellikle aktif olarak bağımsız denetim yapan ve mesleki olgunluk dönemindeki denetçilerin görüş ve algılarını yansıttığını göstermektedir. Denetim sektöründe mesleki çalışma süresinde 0-10 yıl ve 11-20 yıl aralıklarında yoğunlaşma, araştırmanın hem genç hem de orta düzeyde deneyimli denetçilerin görüşlerini yansıttığını, 21 yıl ve üzeri çok kıdemli denetçilerin ise görece daha az temsil edildiğini ortaya koymaktadır.

KGK kapsamında yürütülen bağımsız denetim faaliyetlerinde ekipte yer alma sayısına bakıldığında, 0-10 ve 11-20 denetim aralığının baskın olması, katılımcıların önemli bir kısmının uygulamada anlamlı sayılabilecek ölçüde denetim tecrübesine sahip olduğunu göstermektedir. 21 ve üzeri denetim sayısına

sahip daha yoğun tecrübeli grubun nispeten sınırlı olması, bulguların özellikle orta düzey dosya sayısına sahip denetçilerin algı ve tutumlarını daha güçlü olduğu görülmektedir.

## 6. SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu çalışmada denetim kalitesi üzerinde etki sahibi olan denetçilerin niteliksel özelliklerinin denetim kalitesine etkisi üzerine odaklanılmıştır.

Bu çalışmada, denetim kalitesi üzerinde etkili olan bağımsız denetçi nitelikleri bütüncül biçimde incelenmiş ve hem ölçme araçlarının güvenilirliği hem de örneklemin yapısı üzerinden anlamlı sonuçlara ulaşılmıştır. Cronbach Alpha değerlerinin tüm ölçekler için kabul edilebilir düzeyde, özellikle “Ücret konusundaki beklenti”, “Mesleki yeterlilik”, “Dürüstlük” ve “Bağımsızlık” boyutlarında 0,70’in üzerinde gerçekleşmesi, kullanılan ölçeğin iç tutarlılığının yüksek olduğunu ve denetçi özelliklerini ölçmede güvenilir bir yapı sunduğunu göstermektedir. Bu bulgu, araştırmada kullanılan anket formunun, denetçilerin algı ve tutumlarını istatistiksel açıdan güvenilir şekilde yansıttığını ortaya koymaktadır.

Katılımcı profili, Türkiye’de bağımsız denetim alanında deneyim ve yetkinliğin yoğunlaştığı bir mesleki yapıyı işaret etmektedir. Ağırlıklı olarak 46–55 yaş aralığında yer alan denetçilerin çalışmada baskın olması, orta yaş ve üzeri, deneyim düzeyi yüksek bir grubun denetim faaliyetlerinde etkin rol aldığını göstermektedir. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) unvanına sahip katılımcıların çoğunlukta olması, örneklemin hem mesleki yetkinlik hem de yasal yetkilendirme bakımından sektörü temsil gücünü güçlendirmektedir. Bununla birlikte, 0–10 yıl mesleki kıdeme sahip denetçilerin varlığı ve bağımsız denetim ekiplerinde 1–10 kez görev almış önemli bir grubun bulunması, sektörde hem deneyimli profesyonellerin hem de görece yeni denetçilerin birlikte yer aldığı dinamik bir yapı olduğunu göstermektedir.

Çalışmanın temel bulguları, denetim kalitesinin özellikle denetçilerin mesleki deneyimi ve yürüttükleri denetim faaliyetlerinin sayısı ile birlikte anlamlı biçimde yükseldiğine işaret etmektedir. Denetim tecrübesinin artması, standartlara hâkimiyet, sektör bilgisi ve kanıt değerlendirme becerisinin gelişmesine; bu da hata ve hilelerin tespit edilme ve raporlanma olasılığının artmasına katkı sunmaktadır. Dolayısıyla, mesleki deneyim ve denetim pratiğinin, denetim kalitesi açısından kritik bir belirleyici olduğu söylenebilir. Elde edilen bulgular, denetim kalitesini artırmak isteyen düzenleyici otoritelerin ve meslek örgütlerinin, bağımsız denetçi ve sorumlu denetçi olma koşullarını belirlerken deneyim kriterini daha güçlü biçimde dikkate alması gerektiğini ortaya koymaktadır.

Bu çerçevede çalışma, politikalar ve uygulamalar düzeyinde somut öneriler geliştirmektedir. Öncelikle, sorumlu denetçi pozisyonuna atanacak kişilere, belirli sayıda fiili denetim görevi tamamlama (örneğin en az 10 denetim ekibinde aktif görev alma) şartının getirilmesi hem denetim ekiplerinin yönetim kalitesini hem de yürütülen denetimlerin bütünsel kalitesini artırma potansiyeline sahiptir. Benzer şekilde, bağımsız denetçi yetkilendirme süreçlerinde, sadece teorik bilgi ve sınav başarısına değil, belli bir süre ve çeşitlilikte denetim tecrübesine sahip olunmasına öncelik verilmesi, uygulama odaklı mesleki birikimi güçlendirecektir. Araştırma bulguları, lisansüstü eğitim almış denetçilerin denetim kalitesine ilişkin algılarının daha yüksek olduğunu da göstermekte; bu durum, akademik eğitimin eleştirel düşünme, analitik bakış ve güncel literatüre erişim yoluyla mesleki kaliteyi desteklediğine işaret etmektedir. Bu nedenle, bağımsız denetçilerin yüksek lisans ve doktora programlarına yönlendirilmesi, akademik

çalışmalara katılımlarının teşvik edilmesi ve meslek içi eğitimlerin bilimsel temelli içeriklerle zenginleştirilmesi önemli görülmektedir.

Çalışmanın ortaya koyduğu bir diğer önemli nokta, sektörde mesleki gelişim ve bilgi birikiminin görece güçlü olmasına karşın, özellikle genç denetçilerin uygulamalı deneyimlerinin sistematik biçimde desteklenmesi gereğidir. Bağımsız denetim ekiplerinde deneyimli ve kıdemli denetçilerle genç denetçilerin birlikte görevlendirildiği mentorluk temelli ekip yapıları hem bilgi aktarımını hızlandıracak hem de denetim kalitesinin sürekliliğini güvence altına alacaktır. Bu kapsamda, denetim firmalarının denetim sonrası değerlendirme toplantıları düzenlemesi, yapılan işlerin güçlü ve zayıf yönlerinin ekipçe tartışılması ve özellikle genç denetçilere geribildirim verilmesi, deneyim ve öğrenmenin kurumsallaşması açısından büyük önem taşımaktadır.

Sonuç olarak, bu çalışma, denetim kalitesinin salt teknik prosedürlerle değil, büyük ölçüde denetçinin sahip olduğu mesleki nitelikler, deneyim düzeyi ve mesleki gelişim imkânlarıyla şekillendiğini ortaya koymaktadır. Denetim kalitesini artırmaya yönelik düzenleyici ve kurumsal çabaların, asgari standartların ötesine geçerek mesleki deneyimi, etik ve bağımsızlık kültürünü, sürekli eğitimi ve mentorluk mekanizmalarını merkeze alması gerekmektedir. Böylece hem bağımsız denetim mesleğinin itibarı güçlenecek hem de finansal raporlama sürecine duyulan toplumsal güvenin sürdürülebilir biçimde artırılması mümkün olacaktır.

**KAYNAKÇA**

- ACCA. (2012). *The drivers of audit quality: Auditors' perceptions*.
- Aslan, B. (2010). Bir yönetim fonksiyonu olarak iç denetim. *Sayıştay Dergisi*, 77, 63-86.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199
- DeFond, M. L., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2-3), 275-326. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2014.09.002>
- Gredin, E. (2010). Denetim ve güvence hizmetleri: SMMM ve YMM'lere yönelik ilkeler ve teknikler (13. baskı). Türkmen Kitabevi.
- Hardies, K., Breesch, D., & Branson, J. (2010). Are female auditors still women? Analyzing the sex differences affecting audit quality. *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.1409964>
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2014). A framework for audit quality: Key elements that create an environment for audit quality. International Federation of Accountants.
- Joshi, D. R. P. L. (2025). Auditors' characteristics and audit quality: Literature analysis. *SSRN Electronic Journal*. <https://ssrn.com/abstract=5231554>
- Karahan, A., & Çukacı, G. (2018). Bağımsız denetçilerin mesleki şüphecilik düzeyi ve denetim kalitesine etkisi. In *Bağımsız Denetimin Kalitesini Etkileyen Faktörler* (pp. 122-139). Akademisyen Yayınevi.
- Kertarajasa, A. Y., Marwa, T., & Wahyudi, T. (2019). The effect of competence, experience, auditor integrity on audit quality with professional ethics as moderating variable. *Journal of Advanced Research in Dynamical and Control Systems*, 11(2), 2572-2580.
- Nelson, M. W. (2009). A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), 1-34.
- Nugroho, V. (2024). The effect of auditor competency, experience, and ethics on audit quality: Empirical study of KAP in Jakarta area. *Business and Banking Journal*, 15(1), 1-15.
- Nunnally, J. C. (1978). *Psychometric theory* (2nd ed.). McGraw-Hill.
- Özyurt, A. (2010). Bağımsız denetim kalitesini etkileyen etmenlerden bağımsız denetçi özelliklerinin incelenmesine yönelik bir araştırma [Yayınlanmamış yüksek lisans tezi]. Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Sarin, A., et al. (2003, Şubat). Auditor compensation and audit failure: An empirical analysis. EFA 2003 Annual Conference Paper No. 681. <http://ssrn.com/abstract=387902>
- The American Accounting Association Committee on Basic Auditing Concepts. (1973). A statement of basic auditing concepts (Studies in Accounting Research Vol. 6). American Accounting Association.
- Tuan, A. K., & Salar, J. (2004). Denetçinin örgüt içindeki yerinin denetim faaliyetleri açısından önemi. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 11(1), 5-6.
- Tünaydın, S. B. (2020). Quality control for auditing firms in Turkey. Akademisyen Yayınevi.