

BÖLÜM 2

BAĞIMSIZ DENETİMİN KALİTESİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER: BAĞIMSIZ DENETÇİ GÖRÜŞLERİNE İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

Mehmet UTKU¹
Yusuf KAYA²

GİRİŞ

İşletmelerin mevcut durumlarını ve performanslarını ortaya koyan mali tablolar, finansal bilgileri başta şirket ortakları, yöneticiler, yatırımcılar ve kredi verenler olmak üzere toplumun tüm kesimlerine sunma görevini üstlenir. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından hazırlanan Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve 'ye göre, finansal bilginin yararlı olabilmesi için, ihtiyaca uygun hazırlanması ve gerçeğe uygun şekilde sunulması gerekmektedir. Faydalı finansal bilginin, karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, zamanında sunulmuş ve anlaşılabilir olması gerekir (KGK, 2021b: 8). Bu özellikler aynı zamanda hazırlanacak finansal tabloların kalitesini artıran temel özelliklerdir. İşletmeler tarafından hazırlanan finansal raporların kalitesine olan güvenilirliğin sağlanmasında, özellikle yatırımcılar açısından en önemli unsurlardan birisi de ilgili raporların bağımsız kişi ve kurumların denetiminden geçmesidir (Akdoğan vd., 2016: 13). Finansal bilginin gerçeğe uygun bir şekilde sunulması için tam, tarafsız ve hatasız olması gerekir. Finansal raporlardaki bilgilerin bu üç koşulu sağlayıp sağlamadığı kaliteli bir bağımsız denetim süreciyle ortaya konulacaktır.

Bağımsız denetimin kalitesi, ulusal ve uluslararası denetim standartlarına uyum derecesiyle yakından ilgilidir. Bu standartlar güvenilir ve kaliteli denetimin nasıl yapılacağı hususunda denetçilerin yol haritasını oluşturacaktır. Bağımsız denetim faaliyetlerinin kalitesi, denetlenen finansal raporların önemli hatalar içerme ihtimalini düşürecek ve kalitesini artıracaktır. Türkiye'de KGK denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu standartlar belirleyerek, denetçi ve denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve onları denetlemek üzere görevlendirilmiş-

¹ Dr. Öğr. Üyesi, Pamukkale Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finansman AD. mutku@pau.edu.tr

² Dr. Öğr. Üyesi, Pamukkale Üniversitesi, Buldan Meslek Yüksekokulu ykaya@pau.edu.tr

tır. Bu standartlarda bağımsız denetim faaliyetlerinin nasıl ve kimler tarafından yürütüleceği, etik kurallar ve kalite kontrol prosedürleri gibi denetim kalitesini etkileyecek faktörler yer almaktadır.

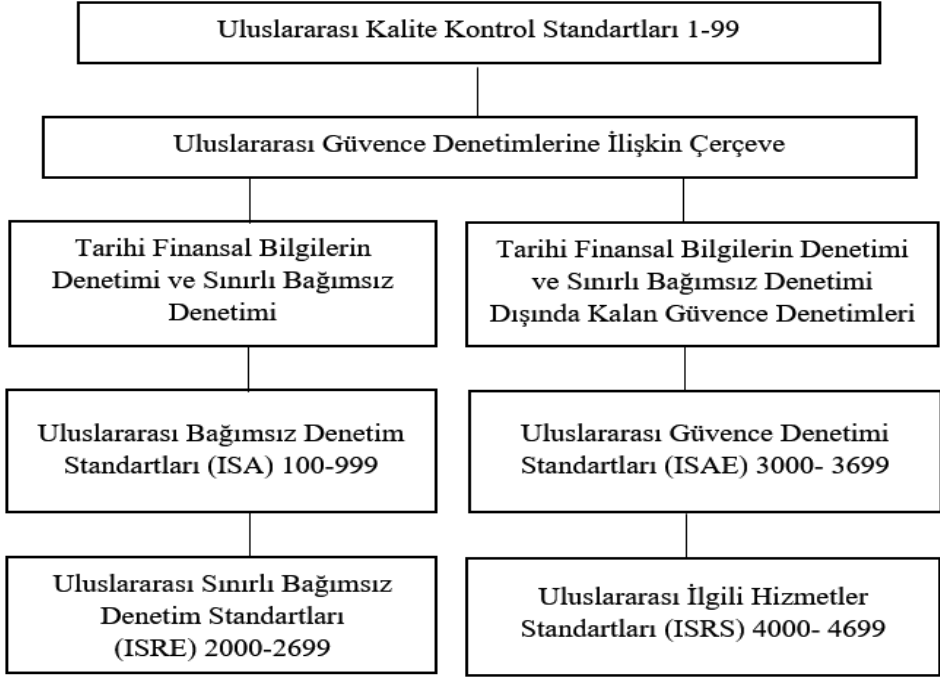
Bu çalışmada amaçlanan, bağımsız denetçilerin gözünden denetim kalitesini etkileyen faktörlerin tespit edilmesidir. Bu kapsamda, yüksek kalitede finansal raporlamanın temel unsurlarından birisi olan kaliteli bağımsız denetimi etkileyen faktörler ele alınmış, literatürdeki farklı görüşlere yer veren ampirik çalışmalar incelenmiş ve yapılan anket çalışmasıyla denetçi görüşleri analiz edilmiştir. Bu amaçla Denizli ilinde bağımsız denetçi resmi siciline kayıtlı denetçiler üzerinde bir anket yapılmış, elde edilen sonuçlar SPSS programı ile analiz edilmiştir. Denetçilerin faktörlere ilişkin görüşleri ortaya konarak, bu görüşlerin demografik özelliklere göre değişiklik gösterip göstermediği t-testi ve Anova testi yardımıyla incelenmiştir.

KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Bağımsız denetim kavramı ve bağımsız denetim standartları

Denetim, firmaların ekonomik faaliyet sonuçlarının önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunu tespit etmek ve sonuçları ilgililere duyurmak için kanıt toplayan ve bunları değerlendirerek bir görüşe ulaşan sistematik bir süreçtir (Güredin, 2014: 11). Bağımsız denetim kavramı ise, “bağımsız denetçinin mali tabloların bütün yönleri ile yükümlükteki finansal raporlama standartları çerçevesinde hazırladığı ve önemli nitelikteki yanlış yansımaların bulunmadığı hususunda yüksek derecede güvence içeren görüş beyan etmesi” olarak tanımlanabilir (Selimoğlu, 2009: 5). Bağımsız denetimin amacı, mali raporların uluslararası raporlama standartlarına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği hususunda denetim faaliyetleri yürüterek denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır.

Uluslararası alanda bağımsız denetimin belirli ilke ve kurallar çerçevesinde uygulanması noktasında birçok ülkenin esas aldığı standartlar oluşturulmuştur. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde kurulan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), yüksek kalitede denetim, inceleme ve diğer güvence ve hizmetler için standartlar belirleyen bağımsız kuruluştur (IAASB, 2021). Kurulun günümüze kadar yayınladığı standartların genel yapısı Şekil 1’de gösterilmiştir.



Şekil 1. IAASB Tarafından Yayınlanan Standartların Kapsadığı Hizmetler
Kaynak: KGK (2021c), “Türkiye Denetim Standartlarına İlişkin Genel Bilgi”

Türkiye’de KGK 660 sayılı kanun hükmünde kararnameyle Türkiye Bağımsız Denetim Standartlarını (BDS) yayınlama yetkisi verilen kuruluş olmuştur. Bu yetki kapsamında IAASB tarafından yayınlanan Uluslararası Denetim Standartlarını (UDS) baz alarak BDS’yi oluşturmuştur. BDS bilgi sistemleri denetimi de dahil olmak üzere eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartlarından oluşmaktadır.

Bağımsız denetimin kalitesini etkileyen faktörler

Türkiye’de bağımsız denetim kalitesinin arttırılmasına yönelik düzenlemeleri yapmak KGK’nın görev ve yetkileri arasındadır. KGK tarafından düzenlenen, Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde ortaya konan kalite kontrol ve güvence denetim standartlarının, bağımsız denetim kuruluşlarınca uygulanmasındaki başarı, yapılacak denetimin kalitesini belirleyecektir. Bağımsız denetimin kalitesini etkileyen faktörler; denetim firmasının nitelikleri, denetçinin nitelikleri, denetlenen firmanın nitelikleri ve diğer faktörler olarak dört ana bölüme ayrılabilir.

Bağımsız denetim firmasının nitelikleri

Bağımsız denetim firmalarının sahip oldukları niteliklerin denetimin kalitesi üzerindeki etkileri literatürde birçok çalışmaya konu olmuştur. Bu nitelikler (DeAngelo, 1981: 183; Chen vd., 2012: 1; Shafie vd. 2009: 99; Baş & Uygun, 2020: 111):

Kurumsal Örgüt Yapısı: Denetim firmalarının organizasyon yapılarının net ve kesin olması, çalışanların görev ve sorumluluklarının belirlenmiş olması ve dolayısıyla etkin işleyen kurumsal yapı, denetimin kalitesini artırmaktadır.

Kalite Kontrol Sistemleri: KGK'nın yayınladığı Bağımsız Denetim Yönetmeliği 20. maddesine göre denetim şirketleri, faaliyetlerini kalite kontrol sistemi çerçevesinde yürütmelidirler (KGK, 2021a). Denetim firmalarının kaliteli bağımsız denetim faaliyeti gerçekleştirebilmesi için kurumsal yapısı içerisinde ulusal ve uluslararası kalite standartlarını gözeterek bir kalite sistemi oluşturmaları gerekmektedir.

Firma Büyüklüğü: Birçok ülkede faaliyet gösteren dört büyük (Big4) denetim firması (PricewaterhouseCoopers, Deloitte, Ernst & Young ve KPMG) büyüklükleri sayesinde, uzmanlaşma, itibar, eğitim ve çalışan kalitesi, sahip oldukları gelişmiş altyapı olanakları gibi hususlarda diğer firmalara göre daha avantajlı durumdadırlar. Bu nedenle literatürde, denetim firmalarının büyüklüğünün denetim kalitesini artırdığı yönünde genel bir uzlaşma bulunmaktadır.

Bağımsız denetçinin nitelikleri

Denetim kalitesini etkileyen bir diğer önemli faktör, bağımsız denetim faaliyetlerini yürütecek olan denetçilerin sahip oldukları niteliklerdir. Bu nitelikler aşağıda sıralanmıştır (Stanley & DeZoort, 2007: 131; Sarwoko & Agoes, 2014: 271; Oktay & Özçomak, 2001: 307; Tepalagul & Lin, 2015: 101).

Mesleki Eğitim ve Yeterlilik: Bağımsız denetçi olabilmenin ön koşulu mesleğin gerektirdiği temel eğitim ve stajı tamamlamış olmaktır. Bunun yanında denetçiler, mesleki merakı olan, şüpheli, güncel mevzuatı takip eden, sorumluluk sahibi ve mesleki etiğe uygun hareket eden bireyler olmalıdır. Denetçinin bu özellikleri yapılacak denetimin kalitesini doğrudan etkilemektedir.

Sektörel Uzmanlaşma: Denetlenen firmaların faaliyet gösterdikleri sektörlerin yapısının bilinmesi, denetçinin önceden bu sektörlerde denetçilik yapmış olması, denetçinin sektörel risklere hakim olmasına ve hata ve hileleri tespit etmesine yardımcı olacaktır. Dolayısıyla sektörel uzmanlaşma denetim kalitesini artırıcı etki yapacaktır.

Mesleki Bağımsızlık: Denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde bağımsız ve tarafsız davranılması denetim kalitesi üzerinde doğrudan etkilidir. Denetim raporlarının etkinliği, denetçinin bağımsız davranabilmesiyle mümkündür. Denetçi ile

müşteri arasındaki ekonomik ilişki, bağımsızlığı zayıflatacak, dolayısıyla denetim kalitesi olumsuz yönde etkilenecektir.

Denetlenen firmanın nitelikleri

Bağımsız denetim firmasının ve bağımsız denetçinin nitelikleri, denetim kalitesi üzerinde birincil etkiye sahip olsa da denetlenen firmanın niteliklerinin de denetim sürecini etkileyeceği düşünülmektedir.

Kurumsal Yönetim Anlayışı: Denetlenen işletmenin profesyonel yöneticiler tarafından yönetilmesi, kurumsal yönetim anlayışının işletmeye hakim olması yapılacak olan bağımsız denetimin etkin bir şekilde yürütülmesine katkı sağlayacaktır. İşletmenin yönetici ve çalışanlarının bağımsız denetim konusunda bilinçli olması ve bağımsız denetim süreçlerini kolaylaştırıcı davranışları, denetim kalitesini olumlu etkileyecektir.

İç Kontrol Sistemi: Denetlenen firmanın etkin işleyen bir iç kontrol sistemine sahip olması, işletme faaliyetlerinde meydana gelebilecek hata ve hilelerin önlenmesine yardımcı olacaktır. Bu durum bağımsız denetim faaliyetlerinin daha kolay yürütülmesini sağlayacak, denetim riskini azaltarak denetimin kalitesini artıracaktır.

Diğer faktörler

Bağımsız denetimin kalitesini etkileyen diğer faktörler; rotasyon, denetim ücreti, düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar olmak üzere sıralanabilir.

Rotasyon: Literatürde rotasyonun denetim kalitesine etkisi üzerine çok sayıda çalışma bulunmasına rağmen bir uzlaşma yoktur. Rotasyon ile denetçinin sektör ve firma hakkında uzmanlaşması zorlaşacak ve bu durum denetim kalitesi üzerinde olumsuz bir etkiye sebep olacaktır (Tuan, 2015: 291; Myers, 2003: 779). Bunun yanında denetçilerin denetlenen işletmelerle uzun süreli ilişkiler kurması, mesleki şüpheciliği olumsuz etkileyecek, hataların görmezden gelinmesine sebep olabilecektir (Firth, 2012: 109; Kim vd., 2015: 1089).

Denetim Ücreti: Denetim işinin gerektirdiği ücretten düşük ya da yüksek ücret belirlenmesi, denetimin kalitesi üzerinde olumsuz etkilere yol açacaktır. Düşük denetim ücreti, denetimin gereken titizlik ve özenle yürütülmesini engelleyecek, yüksek denetim ücreti ise denetçi bağımsızlığını azaltacaktır (Kinney & Libby, 2002: 107; Stanley & DeZoort, 2007: 131).

Düzenleyici ve Denetleyici Kuruluşlar: Bağımsız denetim firmalarının faaliyetlerinin denetlenmesi ve sektörün bir takım yasal düzenlemelere tabi olması yapılan denetim faaliyetlerinin kalitesi üzerinde olumlu etki yaratacaktır. Türkiye’de KGK, denetim firmalarını denetleyen kuruluş olarak yetkilendirilmiştir.

LİTERATÜR

Literatürde denetim kalitesini etkileyen faktörleri inceleyen çok sayıda çalışma bulunmasına karşın, bu bölümde, özellikle son yıllarda yapılan ampirik çalışmalara yer verilmiştir.

Literatür tarandığında denetim kalitesini etkileyen faktörlerin rotasyon, denetim ücreti, denetçinin nitelikleri, denetçinin denetimi, kurumsal yönetim ve firma büyüklüğü gibi faktörler olduğu görülmüştür. Kim vd. (2015) 2006-2010 yılları arasında Kore borsasında işlem gören finansal olmayan 8.889 firmanın verilerini analiz ettikleri çalışmalarında, denetim firmalarının zorunlu rotasyonunun, denetim kalitesi üzerindeki etkilerini incelemişlerdir. Buna göre, zorunlu olarak rotasyona tabi tutulan denetim faaliyetlerinin, denetimin kalitesini artırdığını tespit etmişlerdir. Corbella vd. (2015), denetim firmalarında rotasyonun denetim kalitesine etkisini ölçmek üzere yürüttükleri çalışmalarında, Milano borsasında işlem gören ve finansal olmayan firmaların 1997-2011 yılları arasındaki yıllık raporlarını incelemişlerdir. Çalışma sonucunda, 4 Büyük denetim firması dışındaki denetim firmalarının rotasyonunun denetim kalitesini iyileştirdiğini tespit etmişlerdir. Tuan (2019), bağımsız denetimde rotasyon uygulamasının denetimin kalitesi üzerine etkilerini araştırdığı çalışmasında, 2010-2017 yılları arasında Borsa İstanbul'da işlem gören 1230 şirket/yıl verisini kullanmıştır. Kalitenin ölçümünde anormal işletme sermayesi tahakkuklarından faydalanmıştır. Yapılan regresyon analizi sonucunda, bağımsız denetimde rotasyon uygulaması ile denetimin kalitesi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olmadığını tespit etmiştir. Özger ve Tuğay (2020), denetçilerin algılarına göre, rotasyonun, denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesi üzerindeki etkisini tespit etmeyi amaçlamışlardır. KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim firmalarında çalışan 306 bağımsız denetçiye anket uygulanmıştır. Yapılan regresyon analizi göre, denetimde rotasyonun denetçi bağımsızlığı ve denetimin kalitesini olumlu yönde etkilediği saptanmıştır.

Carcello vd. (2002), Fortune 1000 şirketleri üzerinde yaptıkları çalışmalarında, bağımsızlık, titizlik ve uzmanlık gibi şirket yönetim kurulu özellikleri ile büyük 6 denetim şirketinin ücretleri arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Buna göre, denetim ücreti ile denetlenen şirketlerin yönetim kurulu özelliklerinin arasında pozitif bir ilişki olduğunu tespit etmişlerdir. Stanley ve DeZoort (2007) lojistik regresyon modeli kullanarak 2000-2004 yılları arasında 382 firma üzerinde yürüttükleri çalışmada, denetçilerin görev süresi ve denetim ücretlerinin denetim kalitesine etkisini incelemişlerdir. Yeni denetçilerin düşük denetim ücretleri ve müşteriye özel bilgi eksiklikleri sebebiyle, denetim kalitesinin düşeceğini tespit etmişlerdir. Gökoğlan ve Tanç (2018), denetçi ücretlerinin bağımsız denetimin kalitesi üzerinde etkisini ölçmek için 66 yatırım kuruluşu üzerinde anket çalışması yapmışlar. Ana-

liz sonucunda denetim ücretlerinin, bağımsız denetim kuruluşlarının etkinliğini ve işletmelerin iç kontrol sistemlerinin etkinliğini arttırdığını tespit etmişlerdir.

Denetçi özelliklerini temel alan çalışmalarda ise, Selimoğlu ve Yeşilçelebi (2014), denetim mesleğinde aidiyet duygusunun, bağımsız denetimin kalitesi üzerindeki etkisini araştırmışlar, 103 bağımsız denetçi üzerinde anket uygulamışlardır. Yapılan faktör analizi sonucunda, ulaşılan modele göre mesleki aidiyetin bağımsız denetimin kalitesini olumlu yönde etkilediği tespit edilmiştir. Sarwoko ve Agoes (2014), denetim kalitesine yönelik yürüttükleri çalışmalarında, Endonezya'daki 50 kamu denetim firmasını incelemişler, denetçinin bağımsızlığının ve sektörel uzmanlığının hilenin tespit edilmesinde önemli bir faktör olduğu sonucuna varılmıştır. Aslanoğlu ve Baskan (2016), denetçi bağımsızlığının, denetim kalitesine olan etkilerini incelemişlerdir. Bu amaçla BIST'te yer alan 82 işletmenin görüşlerini, anket yoluyla toplamışlardır. Çalışmaya göre bağımsız davranabilen denetçilerin hazırlamış oldukları denetim raporları daha etkin olmaktadır ve denetçinin bağımsızlığı arttıkça, denetimin kalitesinin de artmaktadır. Karahan ve Çukacı (2018), bağımsız denetçilerin mesleki şüphecilik düzeylerinin yeterli olup olmadığı ve bu durumun denetim kalitesi üzerindeki etkisini araştırmışlardır. Araştırmada 88 bağımsız denetçinin anket yoluyla görüşleri alınmış ve denetim kalitesinin etkisini ölçmeye yönelik 17 soru sorulmuştur. Yapılan regresyon analizi sonucunda, mesleki şüpheciliğin bağımsız denetimin kalitesini olumlu yönde etkilediği görülmüştür. Hatunoğlu ve Koca (2020), çalışmalarında bağımsız denetçilerin mesleki aidiyet ve denetimde kalite algı düzeylerini, eğitim seviyesi ve mesleki tecrübeye göre farklılık gösterip göstermediğini araştırmışlardır. 355 bağımsız denetçiden anket yoluyla elde edilen veriler analiz edilmiş, değişkenler arasında anlamlı ilişki olduğu saptanmıştır.

Denetim firmasının sahip olduğu kurumsal yönetim, firma büyüklüğü gibi özellikler de denetim kalitesini etkilemektedir. Chen vd. (2012), denetim firmasının büyüklüğünün, denetim kalitesi üzerindeki etkisini incelemişlerdir. 2007-2010 yılları arasındaki dönemde Çin'de faaliyet gösteren 3.864 firmanın finansal verilerini analiz etmişlerdir. Sonuç olarak denetim firmasının büyüklüğünün denetim kalitesini arttırdığı, küçük denetim ofislerinin müşteriye ekonomik anlamda daha fazla bağımlı olduğu için, bu durumun denetim kalitesini azalttığını tespit etmişlerdir. Shafie vd. (2009), bağımsız denetim firmasının büyüklüğü ile denetimin kalitesi arasındaki ilişkiyi ölçmeyi amaçlamışlardır. Bu kapsamda Malezya Borsasında işlem gören 187 firmanın faaliyet raporlarını incelemişlerdir. Lojistik regresyon modeli kullanılarak varılan sonuçlara göre, denetim firmasının büyüklüğü ile denetim raporunun kalitesi arasında pozitif anlamlı ilişki saptamışlardır. Baş ve Uygun (2020), çalışmalarında, Türkiye'deki bağımsız denetim firmalarındaki

kurumsal yönetim uygulamalarının yapılan denetimin kalitesi üzerindeki etkisini tespit etmeyi amaçlamışlardır. Bu kapsamda BIST 100 endeksindeki farklı sektörlerdeki işletmelerinin 2012-2016 yılı verileri kullanılarak lojistik regresyon analizi yapılmıştır. Çalışmanın sonucuna göre kurumsal yönetim uygulamalarının denetim kalitesine olan etkisi yıllar itibariyle artarak devam ettiği saptanmıştır.

ARAŞTIRMA

Araştırmanın amacı

Çalışmanın amacı, literatürdeki görüşler çerçevesinde bağımsız denetimin kalitesini etkileyen faktörleri ortaya koymak ve bu konudaki bağımsız denetçi görüşlerini tespit ederek, denetçilerin demografik özelliklerine göre anlamlı görüş farklılıklarını belirlemektir.

Araştırmanın kapsamı ve yöntemi

Araştırma kapsamında Denizli ilindeki bağımsız denetçi resmi siciline kayıtlı denetçiler üzerinde bir anket çalışması yapılmıştır. Anket elektronik ortamda hazırlanarak sicile kayıtlı 193 bağımsız denetçinin tamamına SMS yoluyla gönderilmiştir. Denetçilerden 41 tanesi ankete dönüş sağlamıştır. Sosyal bilimlerde nitel araştırmalarda büyük evrenlerde en az 100 katılımcının, küçük evrenlerde ise en az 20-50 katılımcının yer alması uygun görülmektedir (Gall vd., 2003).

Anket iki temel bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde katılımcılara demografik özellikleriyle ilgili sorular sorulmuş, ikinci bölümde ise denetim kalitesini etkileyen faktörlerle ilgili önermelere yer verilmiştir. İlgili önermeler 5'li likert ölçeği (1 Kesinlikle Katılmıyorum, 2 Katılmıyorum, 3 Kararsızım, 4 Katılıyorum, 5 Kesinlikle Katılıyorum) ile ölçülmüştür. Anket kapsamında toplanan veriler SPSS 28 paket programı kullanılarak analiz edilmiş, anketin güvenilirliği, demografik soruların frekans dağılımı ve önermelerle ilgili görüşlerin ortalama değerleri hesaplanarak, bu görüşlerin demografik özelliklere göre farklılık gösterip göstermediği t-testi ve Anova testi ile incelenmiştir.

Araştırmanın bulguları

Çalışma kapsamında hazırlanan ölçeğin güvenilirliği Cronbach Alpha indeksi ile ölçülmüştür. Cronbach Alpha değeri sorular arası korelasyona bağlı uyum değeridir. En yaygın kullanılan bu indeksin değerinin 0,70 ve üstü olduğu durumlarda ölçeğin güvenilir olduğu kabul edilir (Durmuş vd., 2016: 89). Çalışmada güvenilirlik analizi sonucunda Cronbach Alpha değeri 0,781 olarak hesaplanmıştır.

Araştırma kapsamında yapılan analizlerde ankete katılan bağımsız denetçilerin demografik özellikleri Tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo 1. Demografik Bulgular (n=41)

		Frekans	Yüzde(%)
Cinsiyet	Kadın	4	9,75
	Erkek	37	90,25
	Toplam	41	100
Yaş	30 yaş ve altı	0	0
	31 – 40 arası	14	34,1
	41 – 50 arası	17	41,4
	51 – 60 arası	10	24,5
	60 yaş üstü	0	0
	Toplam	41	100
Öğrenim Durumu	Lisans	32	78,1
	Y.Lisans	7	17,0
	Doktora	2	4,9
	Toplam	41	100
Unvan	SMMM	40	97,6
	YMM	1	2,4
	Toplam	41	100
Çalışma Şekli	Bağımlı	8	19,5
	Bağımsız	33	80,5
	Toplam	41	100
Deneyim	Deneyimsiz	13	31,7
	0 – 1 yıl	3	7,3
	1 – 5 yıl	13	31,7
	5 – 10 yıl	8	19,5
	10 yıl üstü	4	9,8
	Toplam	41	100

Ankete katılan bağımsız denetçilerin büyük bir çoğunluğunun erkek, lisans mezunu, SMMM unvanına sahip ve bağımsız çalıştıkları tespit edilmiştir. Bağımsız denetçi olarak mesleki deneyimleri sorulduğunda ise %31,7'sinin bağımsız denetim deneyiminin olmadığı saptanmıştır. Katılımcıların deneyim süresinin ağırlıklı olarak 0-5 yıl arasında olduğu görülmüştür.

Araştırma kapsamında bağımsız denetimin kalitesini etkileyen faktörlere yönelik katılımcılara yöneltilen ifadeler, literatürdeki çalışmalar da dikkate alınarak kategorilere ayrılmıştır. Tablo 2 ile Tablo 9 arasında bu kategorilere ilişkin katılımcıların verdiği yanıtların aritmetik ortalama değerleri ve standart sapmaları gösterilmiştir.

Tablo 2. Bağımsız Denetim Firmasının Niteliklerine Yönelik İfadeler		
İfadeler	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma
Bağımsız denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde oluşturulacak “Kalite Kontrol Sistemi” denetimin kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.	4,46	0,558
Bağımsız denetim firmalarında oluşturulacak kurumsal örgüt yapısı denetimin kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.	4,41	0,599
Bağımsız denetim firmasının büyüklüğü denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.	2,73	1,217
Bağımsız denetim firmasının uluslararası bir firma olması denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.	2,84	1,143
Bağımsız denetim firmasının sektördeki faaliyet süresi denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.	3,49	0,961

Ankete katılan denetçilere göre, denetim firmasının kalite kontrol sistemine ve kurumsal örgüt yapısına sahip olması bağımsız denetimin kalitesini arttırmaktadır. Katılımcılar, firma büyüklüğünün ve firmanın uluslararası nitelikte olmasının ise denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkisi olduğunu düşünmemektedir.

Tablo 3. Bağımsız Denetçinin Niteliklerine Yönelik İfadeler		
İfadeler	Aritmetik Ortalama	St. Sapma
Bağımsız denetim faaliyetlerini yürüten çalışanların (baş denetçi, denetçi, denetçi yardımcısı vb.) mesleki eğitim ve yeterliğe sahip olması denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.	4,51	0,559
Bağımsız denetçinin belirli sektörlerde uzmanlaşması ve denetim faaliyetini o sektörler üzerinde yoğunlaştırması denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.	4,24	0,863
Bağımsız denetçinin mesleki standartlara (TMS/TFRS, BOBİ FRS, Bağımsız Denetim Standartları) ve hukuki mevzuata hakimiyeti denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.	4,46	0,767
Bağımsız denetçinin sektördeki çalışma süresi denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.	3,78	0,917
Bağımsız denetçinin yabancı dil bilgi düzeyi denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.	2,70	1,222
Bağımsız denetçinin bilgi teknolojilerine hakimiyeti denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.	4,11	0,699

Tablo 3’te bağımsız denetçi niteliklerini dikkate alan ifadeler yer almaktadır. Buna göre katılımcılar, denetçilerin yabancı dil bilgisi düzeyinin dışındaki diğer denetçi özelliklerinin denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğunu düşünmektedir. Bağımsız denetçinin mesleki eğitim ve yeterliliği, standartlara ve hukuki mevzuata hakimiyeti, denetim kalitesi açısından en önemli görülen denetçi özellikleridir.

Tablo 4. Denetlenen Firmanın Niteliklerine Yönelik İfadeler		
İfadeler	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma
Denetlenen işletmenin yönetici ve çalışanlarının bağımsız denetim konusunda bilinçli olması denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.	4,32	0,530
Denetlenen işletmenin etkin bir iç kontrol sistemine sahip olması ve iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesi denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.	4,57	0,765
Denetlenen işletmenin büyüklüğü denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.	2,86	1,110
Denetlenen işletmenin kurumsal yönetim anlayışına sahip olması denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.	4,27	0,902

Tablo 4’e göre katılımcılar, denetlenen işletme büyüklüğünün denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkisinin olmadığını düşünmekteyken, etkin işleyen bir iç kontrol sisteminin olmasının denetim kalitesi üzerinde en çok etkiye sahip firma özelliği olduğunu düşünmektedirler.

Tablo 5. Rotasyona Yönelik İfadeler		
İfadeler	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma
Denetim faaliyetlerinde, denetim firmasının belirli periyotlarla değişmesi denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.	3,51	1,170
Denetim faaliyetlerinde, denetlenen firmanın farklı dönemlerde aynı denetim firmasına bağlı farklı denetçiler tarafından denetlenmesi denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.	3,49	0,961

Rotasyonun denetim kalitesi üzerindeki etkisine yönelik literatürde iki karşıt görüş bulunmaktadır. Tablo 5 incelendiğinde, literatürle paralel olarak anket katılımcılarının da rotasyonun etkisi üzerinde farklı görüşlere sahip olduğu, bu yönde tam bir uzlaşımın bulunmadığı görülmektedir.

Tablo 6. Bağımsız Denetim Ücretine Yönelik İfadeler

İfadeler	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma
Bağımsız denetim faaliyetlerinde denetçilere ödenen ücretlerin yetersizliği denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.	3,95	1,079
Denetim ücretleri üzerinde KGK gibi düzenleyici otoritelerin etkin kontrolü denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.	3,57	1,214
Denetim ücretinin zamanında ve eksiksiz ödenmesi denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.	4,27	0,804

Tablo 6 incelendiğinde, katılımcıların denetim ücretlerinin zamanında ve eksiksiz ödenmesinin, kalite üzerinde önemli etkiye sahip olduğunu düşündükleri görülmektedir. KGK gibi düzenleyici otoritelerin ücret üzerindeki kontrolüne yönelik verilen cevaplarda ise tam bir katılımın olmadığı söylenebilir.

Tablo 7. Bağımsız Denetçinin Denetimine ve Rekabete Yönelik İfadeler

İfadeler	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma
Bağımsız denetim faaliyetlerinin düzenleyici otoriteler tarafından denetlenmesi denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.	3,86	0,887
Bağımsız denetim firmasında denetçinin başka bir denetçi tarafından denetlenmesi denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.	3,62	0,758
Denetçilerin firma içinde performans değerlendirme kriterlerine tabi tutulması denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.	3,95	0,780
Bağımsız denetim firmaları arasındaki rekabet ve piyasadaki bağımsız denetçi sayısındaki artış yapılacak denetimin kalitesi üzerinde olumlu bir etkiye sahiptir.	3,11	1,048

Tablo 7'ye göre bağımsız denetçiler, denetçi sayısındaki artışın ve denetim firmaları arasındaki rekabetin kalite üzerinde olumlu bir etkiye sahip olduğu konusunda kararsız kalmışlardır. Katılımcılar, denetim firması içindeki denetçilerin performans değerlendirmelerinin, kalite üzerinde etkili olduğunu düşünmektedir.

Tablo 8. Denetim Sürecine Yönelik İfadeler		
İfadeler	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma
Denetlenen firmanın yöneticilerinin ve çalışanlarının hazırlanacak olan denetim planına aktif olarak katılması denetimin kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.	3,54	0,931
Bağımsız denetim faaliyetlerinde müşteri seçimi veya mevcut müşteriler ile devam hususunda seçici davranılarak belirli ilke ve prosedürlere uygun hareket edilmesi denetimin kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.	4,05	0,705
Denetim görüşünün yeterli sayıda ve nitelikte denetim kanıtına dayandırılması denetimin kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.	4,54	0,558
Denetim süresinin artması denetimin kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.	3,14	0,855

Tablo 8'e göre denetim sürecinde yeterli sayıda ve nitelikte kanıt toplanması denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Katılımcılar aynı zamanda müşteri seçiminde seçici davranmanın da denetim kalitesini etkilediğini düşünmektedir. Ancak denetim süresinin artmasının kalite üzerindeki etkisi noktasında bir fikir birliği bulunmamaktadır.

Tablo 9. İletişime Yönelik İfadeler		
İfadeler	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma
Bağımsız denetim faaliyetlerinde, denetçinin iç denetim birimi ile olan iletişimi denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.	3,92	0,722
Bağımsız denetim faaliyetlerinde, denetçinin üst yönetim ile olan iletişimi denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.	3,54	1,043
Bağımsız denetim faaliyetlerinde, denetçinin eski denetçilerle olan iletişimi denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.	3,35	0,949

Anket katılımcılarının çoğunluğu, denetçinin iç denetim birimiyle iletişiminin denetim kalitesini arttırdığı ifadesine katılırken, eski denetçilerle iletişimin kaliteye etkisi konusunda kararsız kalmışlardır.

Çalışma kapsamında ayrıca, anket katılımcılarının denetim kalitesini etkileyen faktörlere ilişkin ifadelerle yönelik görüşlerinin, cinsiyet, yaş, deneyim, çalışma

şekli, unvan ve eğitim düzeyine göre farklılık gösterip göstermediği incelenmiştir. Bu kapsamda “t-testi” ve “Anova” analizleri gerçekleştirilmiştir. Aynı zamanda oluşan farklılıkların kaynağına yönelik testler yapılmıştır. İlk olarak cinsiyet, çalışma şekli ve unvan özellikleri dikkate alınarak t-testi gerçekleştirilmiş ve anlamlı farklılık gösteren görüşleri içeren ifadeler Tablo 10 ve Tablo 11’de gösterilmiştir.

Tablo 10. Cinsiyete Göre Farklılık Gösteren Görüşlerin T-Testi Sonuçları

		Levene Testi (P*)	t-test		
			t	df	P*
Bağımsız denetim faaliyetlerini yürüten çalışanların (baş denetçi, denetçi, denetçi yardımcısı vb.) mesleki eğitim ve yeterliğe sahip olması denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.	Var. eşit	0,001	1,91	35	0,064
	Var. eşit değil		5,55	32	0,001
Bağımsız denetim firmasında denetçinin başka bir denetçi tarafından denetlenmesi denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.	Var. eşit	0,004	1,05	35	0,297
	Var. eşit değil		3,07	32	0,004
Denetlenen firmanın yöneticilerinin ve çalışanlarının hazırlanacak olan denetim planına aktif olarak katılması denetimin kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.	Var. eşit	0,001	1,04	35	0,302
	Var. eşit değil		3,04	32	0,005

*p<0,05

Kadın ve erkeklerin Tablo 10’da yer alan ifadeler konusundaki görüşleri incelendiğinde, kadınların erkeklere göre her üç ifadeye de katılımları anlamlı derecede daha fazla çıkmıştır.

Tablo 11. Çalışma Şekline Göre Farklılık Gösteren Görüşlerin T-Testi Sonuçları

		Levene Testi (P*)	t-test		
			t	df	P*
Bağımsız denetim faaliyetlerini yürüten çalışanların (baş denetçi, denetçi, denetçi yardımcısı vb.) mesleki eğitim ve yeterliğe sahip olması denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.	Var. eşit	0,001	2,20	33	0,035
	Var. eşit değil		5,46	29	0,001
*p<0,05					

Çalışma şekline göre anlamlı farklılık gösteren katılımcı görüşleri incelendiğinde, sadece “bağımsız denetçilerin mesleki eğitimi ve yeterliliğinin kalite üzerinde önemli etkiye sahip olduğuna” ilişkin ifadeye ilişkin görüşte farklılık tespit edilmiştir. Buna göre bağımlı ve bağımsız şekilde çalışan anket katılımcılarının ilgili ifadeye ilişkin görüşlerinin ortalaması, bağımlı çalışanlarda anlamlı derecede daha yüksek çıkmıştır. Bağımsız denetçilerin denetim kalitesini etkileyen faktörlere ilişkin görüşlerinde, sahip oldukları unvanın anlamlı bir fark yaratmadığı tespit edilmiştir. Çalışma kapsamında, katılımcı görüşlerinin, yaş, mesleki deneyim ve eğitim durumu özelliklerine göre değişkenlik gösterip göstermediği Anova testiyle belirlenmiş ve farklılık gösteren görüşler Tablo 12-13-14’te gösterilmiştir. Ayrıca Post Hoc çoklu karşılaştırma testleri yapılarak oluşan farklılıkların kaynağı ortaya konmuştur.

Tablo 12. Yaşa Göre Farklılık Gösteren Görüşlerin Anova Testi Sonuçları

			Kareler Toplamı	F	P*	Levene Testi (P*)
Bağımsız denetçinin mesleki standartlara (TMS/TFRS, BOBİ FRS, Bağımsız Denetim Standartları) ve hukuki mevzuata hakimiyeti denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.		G. Arası	4,306	4,33	0,021	0,744
	Grup içi		16,884			
	Toplam		21,189			
Denetim ücretinin zamanında ve eksiksiz ödenmesi kalite üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.		G. Arası	6,017	5,92	0,006	0,495
	Grup içi		17,208			
	Toplam		23,297			
Bağımsız denetim faaliyetlerinin düzenleyici otoriteler tarafından denetlenmesi denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.		G. Arası	8,188	6,91	0,003	0,518
	Grup içi		20,136			
	Toplam		28,324			

*p<0,05

Tablo 12’de yaş gruplarına göre anlamlı farklılık gösteren ifadeler yer almaktadır. Yaş grupları arasında oluşan farklılığın tespiti için yapılan Scheffe testine göre, ilk ifade de 31-40 ve 51-60 yaş aralığı arasında, ikinci ifade de 41-50 yaş aralığının diğer yaş gruplarıyla, son ifade de ise 51-60 yaş aralığının diğer yaş gruplarıyla arasında anlamlı farklılık olduğu saptanmıştır. Mesleki standartlara ve hukuki mevzuata hakimiyetin denetim kalitesine olan etkisini 31-40 yaş aralığındaki katılımcılar daha önemli bulmuşlardır. Denetim ücretinin zamanında ve eksiksiz ödenmesinin denetim kalitesine etkisini ise 41-50 yaş aralığındaki katılımcılar daha önemli bulmuştur. Son olarak ise, bağımsız denetimin düzenleyici otoriteler tarafından denetlenmesinin kalite üzerindeki etkisini 31-40 yaş aralığındaki katılımcılar daha önemli bulmuşlardır.

Tablo 13. Bağımsız Denetim Deneyimine Göre Farklılık Gösteren Görüşlerin Anova Testi Sonuçları

			Kareler Toplamı	F	P*	Levene Testi (P*)
Bağımsız denetim firmasının uluslararası bir firma olması denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.		G. Arası	13,587	3,25	0,024	0,583
	Grup içi		33,400			
	Toplam		47,027			
Bağımsız denetim faaliyetlerini yürüten çalışanların (baş denetçi, denetçi, denetçi yardımcısı vb.) mesleki eğitim ve yeterliğe sahip olması denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.		G. Arası	3,327	3,36	0,021	0,170
	Grup içi		7,917			
	Toplam		11,243			
Bağımsız denetim faaliyetlerinde müşteri seçimi veya mevcut müşterilerle devam hususunda seçici davranılarak belirli ilkelere uygun hareket edilmesi denetimin kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.		G. Arası	5,118	3,20	0,025	0,431
	Grup içi		12,774			
	Toplam		17,892			

*p<0,05

Tablo 13'te bağımsız denetim deneyimine göre anlamlı farklılık gösteren ifadeler yer almaktadır. Farklılıkların tespiti için yapılan Scheffe testine göre, ilk ifade de deneyimsiz ve 10 yıl üstü deneyime sahip katılımcılar arasında, ikinci ve üçüncü ifade de ise 0-1 yıl ile deneyimsizler ve 1-5 yıllık deneyime sahip katılımcılar arasında anlamlı farklılık olduğu saptanmıştır. 10 yıl üstü deneyime sahip katılımcılar deneyimsizlere kıyasla, bağımsız denetim firmasının uluslararası bir firma olmasının denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahip olmadığını düşünmektedirler. Bağımsız denetçilerin mesleki eğitim ve yeterliliğe sahip olmasının ve denetçilerin müşteri seçiminde seçici olmasının denetim kalitesi üzerindeki etkisini 0-1 yıl arası deneyime sahip katılımcılar diğer gruplara kıyasla daha az önemli bulmuşlardır.

Tablo 14. Eğitim Durumuna Göre Farklılık Gösteren Görüşlerin Anova Testi Sonuçları

		Kareler Toplamı	F	P*	Levene Testi (P*)
Bağımsız denetim faaliyetlerinde denetçilere ödenen ücretlerin yetersizliği denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.	G. Arası	10,428	5,63	0,008	0,179
	Grup içi	31,464			
	Toplam	41,892			
Denetim ücretinin zamanında ve eksiksiz ödenmesi kalite üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.	G. Arası	4,904	4,53	0,018	0,347
	Grup içi	18,392			
	Toplam	23,297			
Bağımsız denetim firmasında denetçinin başka bir denetçi tarafından denetlenmesi denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.	G. Arası	3,524	3,48	0,042	0,206
	Grup içi	17,179			
	Toplam	20,703			

*p<0,05

Tablo 14’te bağımsız denetçilerin eğitim durumuna göre anlamlı farklılık gösteren ifadeler yer almaktadır. Farklılıkların tespiti için yapılan Scheffe testine göre, ilk iki ifade de lisans ve yüksek lisans eğitime sahip katılımcılar arasında, üçüncü ifade de ise yüksek lisans ve doktora eğitime sahip katılımcılar arasında anlamlı farklılık olduğu saptanmıştır. Lisans eğitimi alan katılımcılar yüksek lisans mezunlarına kıyasla, denetim kalitesi üzerindeki etkisi hususunda, bağımsız denetim ücretlerinin yetersizliği ve zamanında ödenmesi konusunu, anlamlı derecede daha önemli bulmaktadırlar.

SONUÇ

İşletmelerin mevcut durumunu ve performansını yansıtan finansal tabloların kalitesi, düzgün işleyen bir muhasebe sistemi ve bu sistemin etkin olarak denetlenmesiyle mümkündür. Mali raporların güvencesi ise kaliteli bağımsız denetim faaliyetleriyle sağlanır. Bağımsız denetimin ilke ve esasları, uluslararası denetim standartlarıyla belirlenmiştir. Bu standartlara uyum, denetimde kaliteyi sağlar. Literatürde, denetimin kalitesini etkileyen faktörler çeşitli açılardan incelenmiştir. Bu çalışmanın amacı da ilgili faktörler üzerine denetçi görüşlerini analiz etmektir.

Çalışmada bağımsız denetim kalitesine etki eden ve literatürde yaygın olarak incelenen, denetim firmasının ve bağımsız denetçinin özellikleri, rotasyon, ücret ve denetim süreci gibi faktörlerin yanı sıra denetlenen firmanın nitelikleri, iletişim, rekabet gibi farklı konularda da denetçilerin görüşleri araştırılmıştır. Bu görüşlerin demografik özellikler açısından farklılık yaratıp yaratmadığı incelenmiştir. Analiz sonuçlarına göre, denetçilerin mesleki eğitim ve yeterliliğe sahip olması, denetlenen işletmenin etkin bir iç kontrol sistemine sahip olması ve denetim görüşünün yeteri sayıda ve nitelikte denetim kanıtına dayandırılması, anketi yanıtlayan katılımcılara göre denetim kalitesini etkileyen en önemli faktörler olmuştur. Literatürde denetim firmasının büyüklüğü ve firmanın uluslararası nitelikte olmasının denetim kalitesini artırdığına yönelik genel bir kanı bulunmasına karşın, ankete katılan denetçilerin literatürdeki bu yaygın görüşe katılmadıkları görülmüştür. Ayrıca denetçinin yabancı dil bilgi düzeyinin denetim kalitesi etkilediğini düşünmemektedirler. Katılımcıların daha çok yerel ölçekte faaliyet göstermeleri bu durumun sebebi olarak düşünülebilir.

Sonuç olarak, kaliteli finansal raporlamanın önemli bir unsuru olan bağımsız denetimin daha etkin bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için birçok faktörün bir araya gelmesi gerekmektedir. Çalışmada ilgili faktörler incelenerek, denetçilerin kaliteli bağımsız denetim hakkındaki görüşleri ortaya konmuştur. Ortaya çıkan sonuçlar göstermektedir ki, bağımsız denetimin kalitesi Uluslararası Denetim Standartları’na uygun yürütülecek denetim faaliyetleri ile yakından ilişkilidir.

KAYNAKLAR

- Akdoğan, N., Gülhan, O., Aktaş, M.. Borsa İstanbul'da kurumsal yönetim ilkelerine uyum düzeyinin bağımsız denetçi görüşlerine etkisi ve bağımsız denetim piyasa yapısı ulusal pazar-gözaltı pazarı kurumsal yönetim endeksi karşılaştırması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2016: 18(1): 1-22.
- Aslanoğlu, S., Baskan, T. D.. Denetçilerin bağımsızlığının denetim kalitesine etkisi: BİST'de yapılan bir uygulama. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 2016: 16(48): 59-84.
- Baş, M., Uygun, H.. Kurumsal yönetim uygulamalarının denetim kalitesi üzerine etkisinin lojistik regresyon analizi ile incelenmesi: BİST-100 uygulaması. *Turkish Studies-Economy*, 2020: 15(1): 111-125.
- Carcello, J. V., Hermanson, D. R., Neal, T. L. Board characteristics and audit fees. *Contemporary Accounting Research*, 2002: 19(3): 365-384.
- Chen, B., Chi, W., Lin, W. Y.. Auditors' brand-name reputation, audit office size and the impact of client importance on audit quality at the office level: evidence from china. *Zhongnan University of Economics and Law and National Chengchi University Working paper*.2012.
- Corbella, S., Florio, C., Gotti, G.. Audit firm rotation, audit fees and audit quality: the experience of italian public companies. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 2015: 25: 46-66.
- DeAngelo, L. E.. Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 1981: 3(3): 183-199.
- Durmuş, B., Yurtkoru, E.S., Çinko, M. (2016). *Sosyal bilimlerde SPSS ile veri analizi*. 6.Baskı. İstanbul: Beta Yayınları.
- Firth, M., Rui, O. M., Wu, X.. How do various forms of auditor rotation affect audit quality? evidence from China. *The International Journal of Accounting*, 2012: 47(1): 109-138.
- Gall, M. D., Gall, J. P., Borg, W. R. (2003). *Educational research*. 7. Baskı. ABD: Pearson Education.
- Gökoğlan, Ö. G. K., Tanç, A. (2018). Denetim ücretlerinin bağımsız denetimin kalite ve katma değeri üzerine etkisi. *2nd International EMI Entrepreneurship & Social Sciences Congress*, Cappadocia, 172-190.
- Güredin, E. (2014). *Denetim ve güvence hizmetleri*. 14. Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Hatunoğlu, Z., Koca, N.. Bağımsız denetçinin eğitim seviyesi ve mesleki tecrübesine göre mesleki bağlılık ve denetimde kalite algı düzeyi. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2020: 17(2): 1118-1134.
- IAASB (2021). *About IAASB*. (02.08.2021 tarihinde <https://www.iaasb.org/about-iaasb> adresinden ulaşılmıştır).
- Karahan, A., Çukacı, Y. C.. Bağımsız denetçinin mesleki şüphecililiğinin denetim standartları bağlamında denetim kalitesine etkisi ve bir araştırma. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 2018: (6)2: 1-27.
- KGK (2021a). *Bağımsız denetim yönetmeliği*. Resmi Gazete Sayı 28509, (25.08.2021 tarihinde https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?Mevzuat_No=16907&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5 adresinden ulaşılmıştır).
- KGK (2021b). *Finansal raporlamaya ilişkin kavramsal çerçeve*. (23. 10.2021 tarihinde <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10254/TFRS-2021-Seti> adresinden ulaşılmıştır).
- KGK (2021c). *Türkiye denetim standartlarına ilişkin genel bilgi*. (13.08.2021 tarihinde https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/Bilgi_Notu_09_05_2019.pdf adresinden ulaşılmıştır).
- Kim, H., Lee, H., Lee, J. E.. Mandatory audit firm rotation and audit quality. *Journal of Applied Business Research*, 2015: 31(3): 1089-1106.
- Kinney, W. R. Libby, R.. Discussion of the relation between auditors' fees for non-audit services and earnings management. *The Accounting Review: Supplement*, 2002: 77(1): 107-114.
- Myers, J. N., Myers, L. A., Omer, T. C.. Exploring the term of the auditor-client relationship and the quality of earnings. *The Accounting Review*, 2003: Volume 78, 779-799.

- Oktay E, Özçomak M.S.. Kalite kavramındaki gelişme. *Atatürk Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Dergisi*, 2001: 15(3): 307-328.
- Özger, S., Tuğay, O.. Bağımsız denetimde zorunlu rotasyonun denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesine etkisi ve rotasyon ile denetim kalitesi arasındaki ilişkide denetçi bağımsızlığının aracılık rolü: bağımsız denetçilerin algılarına yönelik bir araştırma”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 2020: 87: 33-52.
- Sarwoko, I., Agoes, S.. An empirical analysis of auditor’s industry specialization, auditor’s independence and audit procedures on audit quality: evidence from Indonesia. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 2014:164: 271-281.
- Selimoğlu, S. (2009). Denetim standartları, meslek ahlakı ve yasal sorumluluklar. (Ed. S. Selimoğlu ve Ş. Uzay), *Muhasebe Denetimi*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Selimoğlu, S. K., Yeşilçelebi, G.. Mesleki aidiyetin bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi: bağımsız denetçiler üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 2014: 64: 27-52.
- Shafie, R., Wan Hussin, W. N., Yusof, M.. Audit firm tenure and auditor reporting quality: evidence in Malaysia. *International Business Research*, 2009:2(2): 99-109.
- Stanley, J. D., DeZoort, F. T.. Audit firm tenure and financial restatements: an analysis of industry specialization and fee effects. *Journal of Accounting and Public Policy*, 2007: 26 (2): 131-159.
- Tepalagul N, Lin L. Auditor independence and audit quality: a literature review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 2015: 30(1): 101-121.
- Tuan, K.. Bağımsız denetimde rotasyon uygulaması: sistemin artıları-eksileri üzerine tartışmalar. *The Journal of Academic Social Science*, 2015: 3(16): 291-309.
- Tuan, K.. Bağımsız denetimde rotasyon denetim kalitesini nasıl etkiler ?. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2019: 37(4): 703-719.