

T.C.
KASTAMONU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
BANKACILIK VE FİNANS ANA BİLİM DALI
FİNANSAL RAPORLAMA VE DENETİM



YÜKSEK LİSANS TEZİ

**BAĞIMSIZ DENETİMDE ETİK UNSURLAR VE DENETİM
KALİTESİNİN SAĞLANMASINDAKİ ÖNEMİ: TÜRKİYE'DEKİ
BAĞIMSIZ DENETÇİLER ÜZERİNE BİR ANKET
UYGULAMASI**

ASİMAN BAYRAMOV

Danışman : Dr. Öğr. Üyesi Kezban ŞİMŞEK

Jüri Üyesi : Prof. Dr. Tolga ULUSOY

Jüri Üyesi : Doç. Dr. Hakan CAVLAK

KASTAMONU-2025

TAAHHÜTNAME

Bu tezin tasarımı, hazırlanması, yürütülmesi, araştırmalarının yapılması ve bulgularının analizlerinde bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu; ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada bana ait olmayan her türlü ifade ve bilginin kaynağına eksiksiz atıf yapıldığını, bilimsel etiğe uygun olarak kaynak gösterildiğini bildirir ve taahhüt ederim.

Asiman BAYRAMOV

ÖZET

YÜKSEK LİSANS TEZİ

BAĞIMSIZ DENETİMDE ETİK UNSURLAR VE DENETİM KALİTESİNİN SAĞLANMASINDAKİ ÖNEMİ: TÜRKİYE’DEKİ BAĞIMSIZ DENETÇİLER ÜZERİNE BİR ANKET UYGULAMASI

ASİMAN BAYRAMOV

KASTAMONU ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

BANKACILIK VE FİNANS ANA BİLİM DALI

FİNANSAL RAPORLAMA VE DENETİM BİLİM DALI

DANIŞMAN: DR. ÖĞR. ÜYESİ KEZBAN ŞİMŞEK

Bağımsız denetim, işletmelerin finansal raporlarının doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak ve yatırımcılara güven vermek açısından büyük bir öneme sahiptir. Denetim sürecinde etik ilkeler, denetim kalitesinin temel belirleyicilerindendir ve denetçilerin işlerini objektif, dürüst ve profesyonel bir biçimde yapmalarını sağlamaktadır. Dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama, mesleke uygun davranış gibi etik unsurlar, denetçilerin çıkar çatışmalarından uzak durmalarını ve raporların doğruluğunu sağlamada adil olmalarını zorunlu kılmaktadır. Etik ilkelere uyulmadığı durumlarda, denetim kalitesi düşmekte ve finansal raporlara olan güven sarsılmaktadır. Örneğin, Enron ve Arthur Andersen gibi skandallar, etik kuralların ihlalinin finansal raporlama sürecinde nasıl yıkıcı etkilere yol açabileceğini göstermektedir. Bu tür olaylar, yalnızca ilgili şirketlerin değil, denetim mesleğinin itibarını ve piyasaların güvenliğini de olumsuz etkilemiştir.

Denetim firmaları ve düzenleyici kurumlar, etik ilkelerin uygulanmasını sağlamak adına denetçilerin etik farkındalıklarını artıran eğitimler düzenlemekte ve standartlar koymaktadır. Türkiye’de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) gibi kurumlar, denetim süreçlerinde etik uyumu zorunlu kılarak denetim kalitesini güvence altına almaktadır.

Bu araştırmada, bağımsız denetimde etik kuralların denetim kalitesini nasıl etkilediği incelenmekte ve bağımsız denetçilerin etik uyumuna yönelik öneriler sunulmaktadır. Elde edilen bulgular, etik kuralların sıkı bir şekilde uygulanmasının denetim kalitesini artırdığını ortaya koymaktadır. Dolayısıyla, bağımsız denetimde etik ilkelere uyumun sağlanması, hem işletmelerin hem de finansal piyasaların güvenliğini koruma açısından kritik bir gereklilik olarak değerlendirilmektedir.

ANAHTAR KELİMELER: Bağımsız Denetim, Etik, Denetim Kalitesi

Ocak 2025, 127 Sayfa

ABSTRACT

MSC THESIS

ETHICAL ELEMENTS IN INDEPENDENT AUDITING AND THEIR IMPORTANCE IN ENSURING AUDIT QUALITY: A SURVEY ON INDEPENDENT AUDITORS IN TURKEY

ASİMAN BAYRAMOV

KASTAMONU UNIVERSITY INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCE

DEPARTMENT OF BANKING AND FINANCE

FINANCIAL REPORTING AND SUPERVISION

SUPERVISOR: ASSIST. PROF. DR. KEZBAN ŞİMŞEK

Independent auditing is of great importance to ensure the accuracy and reliability of the financial reports of enterprises and to reassure investors. Ethical principles in the audit process are one of the main determinants of audit quality and ensure that auditors perform their work in an objective, honest and professional manner. Ethical principles such as honesty, objectivity, professional competence and care, confidentiality, and professional conduct require auditors to avoid conflicts of interest and to be fair in ensuring the accuracy of reports. When ethical principles are not followed, audit quality decreases and confidence in financial reports is undermined. For example, scandals such as Enron and Arthur Andersen show how violations of ethics can have devastating effects on the financial reporting process. Such incidents have adversely affected not only the companies involved, but also the reputation of the auditing profession and the confidence of the markets.

Audit firms and regulators have been organizing trainings and setting standards to increase the ethical awareness of auditors to ensure the implementation of ethical principles. In Turkey, organizations such as the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (POA) ensure audit quality by requiring ethical compliance in audit processes.

This study examines how ethical rules in independent auditing affect audit quality and provides recommendations for ethical compliance of independent auditors. The findings reveal that the strict application of ethical rules increases audit quality. Therefore, ensuring compliance with ethical principles in independent auditing is considered to be a critical requirement for maintaining the trust of both businesses and financial markets.

KEYWORDS: Independent Audit, Ethics, Audit Quality

January 2025, 127 Page

TEŞEKKÜR

Yüksek lisans sürecim boyunca bana ilham veren, sabrını, samimiyetini ve her daim güler yüzünü eksik etmeyen, beni daima destekleyen ve birlikte çalışmaktan onur duyduğum değerli danışman hocam Dr. Öğretim Üyesi Kezban ŞİMŞEK'e sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca, yüksek lisans sürecim boyunca bana katkı sağlayan Finans ve Bankacılık Bölüm Başkanı Prof. Dr. Tolga ULUSOY'a teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilirim.

Tez sürecimde bana her daim sabır ve destek gösteren babam Enver BAYRAMOV'a, başarı yolunda üzerimde büyük emeği olan annem Dilber BAYRAMOVA'ya ve kıymetli abim İntiqam BAYRAMOV ve kardeşim Cesaret BAYRAMOV'a en içten sevgilerimle teşekkür ederim. İyi ki varsınız. Bu çalışmamı babama, anneme ve 2. Karabağ Savaşı'nda ŞEHİT düşen canım abim Coşğun BAYRAMOV'a itaf ediyorum.

Asiman BAYRAMOV

Kastamonu, 2025

İÇİNDEKİLER

Sayfa

TEZ ONAYI	ii
TAAHHÜTNAME	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT	v
TEŞEKKÜR	vi
İÇİNDEKİLER	vii
ŞEKİLLER VE GÖRSELLER DİZİNİ.....	x
TABLolar DİZİNİ	xi
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ	xii
1. GİRİŞ.....	1
2. BAĞIMSIZ DENETİMİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ	3
2.1 Bağımsız Denetimin Tanımı ve Özellikleri.....	3
2.2 Bağımsız Denetimin Amaçları	5
2.3 Bağımsız Denetimin Sağladığı Faydalar	7
2.3.1 Bağımsız Denetimin Denetlenen İşletmeye Olan Faydaları	7
2.3.2 Denetlenen İşletme İle İlgili Üçüncü Kişilere Olan Faydaları.....	8
2.3.3 Kamu Kuruluşlarına Olan Faydaları	9
2.3.4 Muhasebe ve Denetim İlişkisi.....	9
2.4 Bağımsız Denetim Türleri	10
2.4.1 Amacına Göre Denetim Türleri	11
2.4.1.1 Finansal tablolar denetimi	11
2.4.1.2 Faaliyet (Performans) denetimi.....	12
2.4.1.3 Uygunluk (Usul) denetimi	12
2.4.2 Yapılış Sebebine Göre Denetim Türleri	13
2.4.2.1 Yasal denetim.....	13
2.4.2.2 İhtiyari denetim	14
2.5 Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi ve Bağımsız Denetime İlişkin Yapılan Düzenlemeler.....	14
2.5.1 Bağımsız Denetimin Tarihsel Olarak Dünyadaki Gelişimi	14
2.5.2 Bağımsız Denetimin Türkiye’de Tarihsel Gelişimi.....	16
2.5.3 Bağımsız Denetime İlişkin Yapılan Düzenlemeler.....	18
2.5.4 Bağımsız Denetime İlişkin Uluslararası Yasal Düzenlemeler.....	19
2.5.5 Türkiye’de Bağımsız Denetime Ait Yapılan Düzenlemeler.....	20
2.5.5.1 6102 sayılı Türk ticaret kanunu (TTK) ve bağımsız denetime ilişkin getirdiği yenilikler	20
2.5.5.2 Kamu gözetimi, muhasebe ve denetim standartları kurumu (KGK) ve bağımsız denetime ilişkin getirdiği yenilikler.....	22
2.5.5.3 Diğer kurum ve yasaların bağımsız denetime ilişkin getirmiş olduğu yenilikler	24
3. BAĞIMSIZ DENETİMDE ETİĞİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ.....	26
3.1 Etiğin Tanımı.....	26
3.2 Etiğin Türleri	27
3.2.1 Teleolojik Etik	28
3.2.2 Deontolojik Etik.....	28

3.2.3	Betimleyici Etik	28
3.2.4	Normatif Etik	29
3.2.5	Meta Etik.....	29
3.3	Etik ve Ahlak Arasındaki Fark	30
3.4	Etikle İlişkili Kavramlar	31
3.4.1	Ahlak.....	31
3.4.2	Değerler	32
3.4.3	Dinler	33
3.4.4	Yasalar	34
3.5	Etiksel Karar Verme Modelleri	35
3.5.1	Cavanagh Modeli	35
3.5.2	Kohlberg'in Bilişsel Ahlaki Gelişim Modeli.....	35
3.5.3	Bartel Modeli	35
3.5.4	Bommer Modeli	36
3.5.5	Stassen Modeli	36
3.5.6	Rest (1984)'in Geliştirdiği Etik Karar Alma Modeli.....	36
3.5.7	Kişi-Durum Etkileşimli Etik Karar Alma Modeli	36
3.5.8	Pruden Modeli.....	36
3.6	Bağımsız Denetim Etik İlişkisi.....	37
3.7	Bağımsız Denetimde Etiğe İlişkin Düzenlemeler	40
3.8	Bağımsız Denetçiler İçin Etik İlkeler	44
3.8.1	Dürüstlük	44
3.8.2	Tarafsızlık	45
3.8.3	Mesleki Yeterlilik ve Özen	45
3.8.4	Sır Saklama (Gizlilik)	45
3.8.5	Mesleğe Uygun Davranış.....	47
4.	BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ VE BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİYLE İLGİLİ KAVRAMLAR	48
4.1	Kalite Kavramı	48
4.2	Bağımsız Denetimde Kalite Kavramı.....	50
4.2.1	Kalitenin Bağımsız Denetimde Önemi	52
4.3	Bağımsız Denetimin Kalitesini Etkileyen Faktörler.....	55
4.3.1	Denetim Firmasının Büyüklüğü.....	56
4.3.2	Denetimde Rotasyon.....	59
4.3.3	Denetim Ücreti.....	59
4.3.4	Denetim Komitesi	60
4.3.5	İşletme Kültürü	61
4.3.6	Mesleki Bağlılık.....	62
4.3.7	Kurumsal Yönetim.....	62
4.3.8	Denetim Dışı Hizmetler	63
4.4	Denetim Kalitesinin Sağlanmasında Etik Unsurların Önemi.....	63
4.4.1	Bağımsızlık	64
4.4.2	Dürüstlük	64
4.4.3	Profesyonellik	64
4.4.4	Mesleki Şüphecilik	65
4.4.5	Denetim Görüşü Vermenin Doğruluğu.....	65
4.4.5.1	Bağımsızlık ve denetim görüşü vermenin doğruluğu	66
4.4.5.2	Dürüstlük ve denetim görüşü vermenin doğruluğu.....	66
4.4.5.3	Profesyonellik ve denetim görüşü vermenin doğruluğu	67

4.4.5.4 Mesleki şüphecilik ve denetim görüşü vermenin doğruluğu	67
5. BAĞIMSIZ DENETİMDE ETİK VE DENETİM KALİTESİNE İLİŞKİN LİTERATÜR TARAMASI	69
6. TÜRKİYE’DEKİ BAĞIMSIZ DENETÇİLER ÜZERİNE BİR ANKET UYGULAMASI	79
6.1 Araştırmanın Amacı ve Önemi.....	79
6.2 Araştırmanın Sınırlılıkları ve Varsayımları.....	79
6.3 Araştırmanın Yöntemi	79
6.4 Araştırmanın Modeli	80
6.5 Araştırmanın Hipotezleri	80
6.6 Araştırmanın Evreni ve Örneklemi	82
6.7 Veri Toplama Aracı.....	82
6.8 Verilerinin Toplanması.....	83
6.9 Verilerin Analizi.....	83
6.10 Bulgular	83
6.10.1 Araştırmada Kullanılan Ölçeklerin Güvenirlik Analizine İlişkin Bulgular	84
6.10.2 Katılımcıların Demografik Özelliklerine İlişkin Bulgular.....	84
6.10.3 Etik Ölçeği ve Kalite Ölçeği Betimsel İstatistikleri ve Normallik Analizleri	86
6.10.4 Etik Ölçeği ve Kalite Ölçeği Arasındaki İlişkinin Analizi	87
6.10.5 Etik Ölçeği Alt Boyutlarının Bağımsız Denetimin Kalitesi Üzerine Etkisinin Analizi.....	88
6.10.6 Etik Ölçeği ve Kalite Ölçeğinin Demografik Değişkenlere Göre Fark Analizleri	89
6.10.7 Hipotez Testi Sonuçları	100
7. SONUÇ ve DEĞERLENDİRME	102
KAYNAKLAR	106
EKLER.....	123
EK A Anket Formu	124

ŞEKİLLER VE GÖRSELLER DİZİNİ

Sayfa

Şekil 6.1 Araştırmanın modeli	80
-------------------------------------	----



TABLÖLAR DİZİNİ

Sayfa

Tablo 2.1 Muhasebe ve denetim ilişkisi.....	10
Tablo 2.2 Bağımsız denetim türleri.....	11
Tablo 2.3 Finansal tabloların denetimi, faaliyet denetimi, uygunluk denetimi kıyaslaması	13
Tablo 2.4 Denetimin dünyada gelişimi	16
Tablo 2.5 Tarihsel olarak Türkiye’deki bağımsız denetimin gelişimi	16
Tablo 2.6 Denetim uygulamalarında kullanılan faktörlerdeki değişimler.....	18
Tablo 2.7 Bağımsız denetim alanında yapılan uluslararası yasal düzenlemeler	19
Tablo 2.8 Bağımsız denetim alanına TTK’nın getirdiği yenilikler.....	21
Tablo 2.9 Bağımsız denetim alanına getirilen düzenlemeler ve yenilikler	24
Tablo 3.1 Bağımsız denetim etiğine ait düzenlemeler	43
Tablo 4.1 Kalite tanımları	49
Tablo 6.1 Etik ölçeği ve kalite ölçeğinin güvenirlik analizine ilişkin bulgular	84
Tablo 6.2 Katılımcılara ait demografik bulgular.....	85
Tablo 6.3 Etik ölçeği ve kalite ölçeğinin betimsel istatistikleri ve normallik analizlerine ilişkin bulgular	86
Tablo 6.4 Etik ölçeği ve kalite ölçeği arasındaki ilişkilerin analizi	87
Tablo 6.5 Etik ölçeği alt boyutlarının bağımsız denetimin kalitesini yordama analizi	88
Tablo 6.6 Etik ölçeği ve kalite ölçeğinin cinsiyete göre fark analizleri.....	90
Tablo 6.7 Etik ölçeği ve kalite ölçeğinin yaşa göre fark analizleri.....	91
Tablo 6.8 Etik ölçeği ve kalite ölçeğinin eğitim düzeyine göre fark analizleri	93
Tablo 6.9 Etik ölçeği ve kalite ölçeğinin aylık gelire göre fark analizleri	94
Tablo 6.10 Etik ölçeği ve kalite ölçeğinin mesleki deneyime göre fark analizleri	96
Tablo 6.11 Etik ölçeği ve kalite ölçeğinin unvana göre fark analizleri	98
Tablo 6.12 Hipotez testi sonuçları	101

SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

Kısaltmalar

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDS	: Bağımsız Denetim Standartları
BDY	: Bağımsız Denetim Yönetmeliği
BİST	: Borsa İstanbul
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
FASB	: Financial Accounting Standards Board (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
FEE	: The Federation des Experts Comptables Europeens (Avrupa Muhasebeciler Federasyonu)
GKGDS	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GKGMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
IAASB	: International Auditing and Assurance Standards Board (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu)
IASB	: International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
IFAC	: International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
IIA	: Institute of Internal Auditors (Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü)
INTOSAI	: International Organization of Supreme Audit Institutions (Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı)
KAP	: Kamuyu Aydınlatma Platformu
KAYİK	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KGK	: Kamu Gözetimi Kurumu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KKS	: Kalite Kontrol Standartları
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TDK	: Türk Dil Kurumu
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği
UDS	: Uluslararası Denetim Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

1. GİRİŞ

Günümüz iş dünyasında, işletmelerin finansal bilgilerini doğru, tarafsız ve güvenilir bir şekilde sunmaları, yatırımcıların ve diğer paydaşların karar süreçlerinde önemli bir role sahiptir. Bu noktada bağımsız denetim önemli bir sorumluluk üstlenmektedir. Bağımsız denetim, işletmelerin finansal raporlarının doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak amacıyla gerçekleştirilen, finansal piyasaların sürdürülebilirliğini ve istikrarını koruyan bir süreçtir. Bağımsız denetim sayesinde finansal tabloların güvenilirliği artırılmakta, yatırımcı güveni desteklenmekte ve piyasada şeffaflık sağlanmaktadır.

Denetim sürecinde, etik ilkelerin önemi büyüktür. Etik değerler, denetçilerin; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama, mesleke uygun davranış gibi ilkeler doğrultusunda hareket etmelerini gerektirir. Bu etik unsurlar, denetçilerin çıkar çatışmalarından uzak durmalarını ve raporlama sürecinde nesnelliklerini korumalarını sağlar. Ancak, etik ilkelere uyulmadığı durumlarda denetim kalitesinde düşüş yaşanmakta ve finansal raporların güvenilirliği sorgulanır hale gelmektedir. Son yıllarda yaşanan Enron, WorldCom, Parmalat, Wirecard gibi skandallar, etik ihlallerin yalnızca ilgili şirketlerin değil, denetim mesleğinin ve finansal piyasaların itibarını da olumsuz etkileyebileceğini ortaya koymuştur. Dolayısıyla mesleki etik ilkelere uyum, kaliteli bir denetim hizmeti sunulmasını sağlayarak, denetim mesleğinin itibarının artırılmasına ve denetimin kendisinden beklenen toplumsal faydayı yaratmasına yardımcı olmaktadır. Bağımsız denetimin toplumsal fayda sağlaması, finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılamak için oldukça önemlidir. Bu sebepler, denetim kalitesinin sağlanmasında bağımsız denetçilerin etik kurallara uygun bir denetim faaliyeti yürütmelerini gerektirmektedir. Bu gereklilik, bağımsız denetim kalitesinin sağlanmasında etik unsurların rolünün bağımsız denetçilerin algıları bakımından ortaya konulduğu bu çalışmayı önemli kılmaktadır.

Çalışmada, bağımsız denetimde etik unsurların denetim kalitesi üzerindeki etkisi ele alınmaktadır. Çalışmanın amacı, etik ilkelerin denetim sürecinde nasıl bir rol

oynadığını incelemek ve denetim kalitesinin sağlanmasında etik unsurların önemini bağımsız denetçilerin algıları çerçevesinde ortaya koymaktır. Aynı zamanda, bağımsız denetim süreçlerinde etik ilkelerin ihlal edilmesinin yol açabileceği olumsuz sonuçlara da dikkat çekilmektedir. Sonuç olarak, çalışmanın bağımsız denetimde etik ilkelerin denetim kalitesine olan etkisini inceleyerek, denetim süreçlerinde etik uyumun artırılması için yapılabilecek iyileştirmelere katkı sağlaması hedeflenmektedir.



2. BAĞIMSIZ DENETİMİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

Bu bölümde öncelikle bağımsız denetimin tanımı ve özellikleri açıklanmış, ardından çalışmanın özelinde bağımsız denetimin amaçları, denetimin sağladığı faydalar, denetim türleri, bağımsız denetimin tarihsel gelişimi ve bağımsız denetime ilişkin yapılan düzenlemeler açıklanmıştır.

2.1 Bağımsız Denetimin Tanımı ve Özellikleri

Bağımsız denetim, ekonomi bilimi perspektifinden; bir tarafında denetim hizmetini sunan denetçiler, diğer tarafında ise bu hizmetten doğrudan yararlanan işletmeler ile dolaylı olarak fayda sağlayan ve denetlenmiş muhasebe kayıtlarını içeren finansal tabloların kullanıcılarından oluşan bir ekonomik etkileşim olarak tanımlanabilir (Arruñad'tan akt. Duff, 2004, s. 15-16).

Bağımsız denetim tanımını çok sayıda kişi ve kurum tarafından çeşitli şekillerde yapıldığı görülmektedir. Yapılan bu tanımların birçoğu aşağıda sunulmaktadır:

Amerikan Muhasebe Birliği Denetim Kavramları Komitesi 1972 yılında bağımsız denetimi; “İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.” biçiminde tanımlamıştır (Esendemir, 2011, s. 3).

1990 yılında yayımlanan “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliği”nin üçüncü bölüm, madde 48’de bağımsız denetim; “Bu bilgilerin ilgili mevzuat ve Genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun olarak ekonomik olayların gerçek mahiyetinin kayıtlarda yer alıp almadığını tarafsız olarak kanıtları ile araştırarak sonuçlandıran ve onaylayan sistematik çalışmadır.” biçiminde tanımlanmaktadır (TÜRMOB, 1990, s. 94).

Bağımsız denetim, şirketlerin finansal tablolarının tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda finansal tablo kullanıcılarına makul bir güvence sağlama amacı taşıyan bir güvence hizmetidir (Acar vd., 2012, s. 116; Savaş, 2021, s. 4).

Bağımsız denetim, Türk Dil Kurumu (TDK)'na göre, “Kamu ya da özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacı ile bir uzman birimi tarafından kanıt toplama ve değerlendirme süreci” ifade etmektedir (TDK, 2004; Aktaran: İkvan ve Demirkol, 2021, s. 47).

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'nın 4/b. md.'si, bağımsız denetimi şu biçimde tanımlamıştır;

“İşletmelerin kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını eder.” (SPK, 2006).

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK)'nın 2012 yılında yayınladığı ve en son 2024 yılında güncellediği Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde bağımsız denetim,

“Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması” (KGK, 2012, Md. 3/b).

biçiminde tanımlanmıştır.

Yaşar (2011) tarafından yapılan araştırmada, bağımsız denetimin;

“Bağımsız dış denetime tabi şirketlerin kamuya açıklanacak finansal tablo ve raporlardaki bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygun olup olmadığı ve gerçek finansal durum ve faaliyet sonuçlarını yansıtıp yansıtmadığının, bağımsız dış denetçi/denetim kuruluşları tarafından bağımsız denetim standartları çerçevesinde denetime tabi tutulması sonucunda tespit edilen hususların rapora bağlanmak suretiyle kamuya açıklandığı sistematik bir süreç” (Yaşar, 2011).

olarak ifade edilebileceği belirtilmiştir.

Bahsi geçen tanımlara referansla, bağımsız denetimin bazı temel özellikleri aşağıdaki maddeler halinde açıklanabilir:

- “Bağımsız denetimin başlangıç ve sonuç aşamalarının yer aldığı sistematik bir süreç olması,
- Bu süreç dahilinde denetim faaliyetlerini gerçekleştiren kişilerin konusunda uzman ve tarafsız kişiler olması,
- Ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili beyanların olması,
- Ayrıca süreç boyunca bağımsız denetimin, genel kabul görmüş muhasebe standartları ölçüt alınıp Uluslararası Denetim Standartları (UDS)’na uyumlu olarak gerçekleştirilmesi,
- Finansal tablolar ve işletmenin durumuyla ilgili güvenilir bir sonuca varılabilmesi için yeterli sayıda ve tarafsız olarak kanıtların toplanması,
- Sürecin son aşamasında da işletme durumunun kanıtlar dahilinde tespit edilip ilgililere sunulması” (Köksal, 2008, s. 11-15).

Bütün bu tanım ve özellikler birlikte ele alındığında; bağımsız denetimin işletmenin geçmiş bilgilerinin dikkate alınarak, geleceğiyle ilgili tahminlemede bulunmaya yardımcı olma özelliğinden de bahsedilebilmektedir (Silvoso, 1972, s. 18-19; Köksal, 2008, s. 11-15).

2.2 Bağımsız Denetimin Amaçları

Bağımsız denetimin temel amacı, işletme tarafından hazırlanan finansal tabloların finansal raporlama standartlarına uygunluğunu değerlendirmektir. Denetçi, bu tabloları inceleyerek işletmenin mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve nakit akışlarının doğru ve dürüst bir şekilde sunulduğundan emin olmayı hedefler (Güredin, 2010, s. 157).

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)’nın Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğ’de, bağımsız denetimin amacının ne olduğu, birinci bölüm üçüncü maddesinde şu şekilde belirtilmiştir:

“(1) Finansal tabloların bağımsız denetiminin amacı; finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır.

(2) Bağımsız denetçinin görüşü, finansal tabloların güvenilirlik derecesini yükseltmekle beraber; bu görüş finansal tabloları bağımsız denetime tabi tutulan işletmenin gelecekteki durumu hakkında ve işletme yönetiminin işletmenin faaliyetlerinin etkin ve verimli bir biçimde yönettiğine dair bilgi sağladığı şeklinde değerlendirilmez” (SPK, 2006).

Kamu Gözetim Kurulu (KGK) tarafından yayımlanan “*Bağımsız Denetim Yönetmeliği*”nin ikinci bölüm 5. Maddesinde bağımsız denetimin amacı ve kapsamı ile ilgili şunlar ifade edilmektedir:

“(1) Denetim, finansal tablolar ve diğer finansal bilgiler dahil olmak üzere denetime tabi konuların belirlenmiş bir kıstasa uyumlu olup olmadığı hususunda kullanıcılara TDS çerçevesinde güvence sağlayarak bir görüş oluşturulması amacı ile yapılır.

(2) Denetim, kullanıcılara denetim konusunun denetim kıstasına uyumuyla ilgili makul veya sınırlı güvence sağlar. Sınırlı güvence sağlayacağı ilgili mevzuatında veya denetim sözleşmesinde açıkça belirtilmemiş ise denetim makul güvence verecek şekilde gerçekleştirilir. Makul ve sınırlı güvence seviyesinin gerektirdiği denetimin kapsamı TDS (Türkiye Bağımsız Denetim Standartları) çerçevesinde belirlenir.

(3) Denetim; denetimin konusu hakkında, mesleki etik ilkelere bağlı kalmak ve mesleki şüphecilik içinde bulunmak suretiyle, TDS çerçevesinde yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanması, bu kanıtlara dayandırılarak bir görüş oluşturulmasını ve görüşün raporlanmasını kapsar.

(4) Denetimin unsurlarını; denetimin konusu, tarafları, kıstası, kanıtları ve denetim raporu oluşturur.” (BDY, 2020).

şeklindeki açıklamalar denetimin amacının ve kapsamının anlaşılmasını sağlamaktadır.

İşletme ile ilgili kişiler ve kurumlar, işletme yönetiminden çeşitli verileri talep etme hakkına sahiptirler. Denetimin amacı, işletme yönetimi tarafından sunulan bu verilerin bilerek veya bilmeyerek yapılan gerçek olmayan işlemler nedeniyle güvenilir olma olasılığını değerlendirerek, bağımsız bir uzman ve güvenilir kişiler tarafından bu verilerin incelenerek, verinin güvenilirliği konusunda makul bir güvence sağlamaktır. Güvenilmez veriye dayanarak işletme ile ilgili sağlıklı kararlar alınamayacağından, bağımsız denetimle veri güvenilirliğini sağlama hedeflenmektedir (Toroslu, 2016, s. 25).

2.3 Bağımsız Denetimin Sağladığı Faydalar

Bağımsız denetim faaliyetlerinin özü, denetlenen işletmelerin mali tabloları hakkında bir değerlendirme oluşturmak ve bu mali tablolara güven tesis etmektir. İşletme ile ilgili olanlar, bilinçli kararlar almaları ve şirketle ilgili eylemleri gerçekleştirmeleri için bu mali tablolara güvenmektedirler. Bağımsız denetçiler, finansal bilgilerin doğruluğu ile güvenilirliğini incelemekte ve doğruluğunu sağlamaktadırlar, bu da şeffaflığı ve sorumluluğu güvence altına almaktadır. Bir kuruluşun mali kayıtlarını ve iç kontrol sistemlerini detaylı bir şekilde değerlendirerek; denetçiler, finansal raporlamanın güvenilirliğine katkıda bulunurlar. Ayrıca, değerlendirmeleri potansiyel riskleri ve geliştirme alanlarını ortaya çıkarabilir, bu da hem yönetim hem de paydaşlar için değerli görüşler sunar. Temelde, bağımsız denetim uygulamaları bir koruyucu önlem olarak işlev görür, finansal bilgilere güveni teşvik eder ve iş ortamının genel bütünlüğüne katkıda bulunur (Türedi, 2000, s. 157).

Genel anlamda bağımsız denetimin işletmeye getirdiği faydalar üç ana başlıkta sınıflandırılabilir. Bunlar;

1. “Üstlerin astların faaliyetlerini değerlendirmek imkanı elde ettikleri gibi astların da üstlerin planları ve beklentileri ile ilgili bilgi edinmelerini sağlayan haberleşme,
2. Astların üstler tarafından, işletme içi ve işletmeler arası mukayeseler vasıtasıyla uyguladıkları değerlendirme,
3. Astların işletme faaliyetlerini verimli şekilde yürütmek için özendirilmesi, yani motivasyondur” (Erdoğan, 2002, s. 61).

Bağımsız denetimin yukarıdaki sayılan faydalara ilave olarak işletmeye, işletmeyle ilgili üçüncü kişilere olan faydaları ve kamu kurumlarına olan faydalarından aşağıda bahsedilmektedir.

2.3.1 Bağımsız Denetimin Denetlenen İşletmeye Olan Faydaları

Bağımsız denetim, işletmelere bir dizi avantaj sağlamaktadır. Bu avantajlar arasında finansal raporların güvenilirliğini artırmak, yönetim kontrollerini güçlendirmek, yatırımcı güvenini kazanmak ve yasal uyum sağlamak bulunmaktadır. Ayrıca, işletmelerin operasyonel etkinliğini artırarak mali riskleri azaltabilir ve iş süreçlerinde

iyileştirmeler yapmalarına yardımcı olabilir. Bağımsız denetimin denetlenen işletmeye sağladığı bazı faydalar şu şekilde açıklanabilir:

1. Bağımsız denetim, denetlenen işletmenin muhasebe kayıtlarındaki hataları tespit etmeye yardımcı olur. Gelir ve giderlerin mali tablolarda doğru şekilde yer almasını sağlar ve şirketin daha gerçekçi hedefler ve politikalar belirlemesine olanak tanır.
2. Yönetici, kendi eksikliklerini, hatalarını veya mali tablolarının uluslararası standartlara uygun olmayan yönlerini tarafsız bir şekilde dışarıdan bir bakış açısıyla görme ve değerlendirme imkanı bulur.
3. Bağımsız dış denetim, işletme yönetimi ve çalışanlarının dolandırıcılık faaliyetlerine bulaşmasını veya bu tür eğilimlerini önlemeye yardımcı olur.
4. Denetlenen mali tablolar, kredi erişiminin artmasına olanak tanır.
5. Bağımsız denetim, holding şirketlerinde işletme politika ve prosedürlerine tüm grup içinde uyulup uyulduğuna dair bilgi verir ve güvence sağlar.
6. Özellikle yönetimde bulunmayan pay sahiplerinin haklarının savunulmasında büyük bir rol oynar. (Güredin, 2014, s. 25-26).

Bu faktörler bir araya geldiğinde, bağımsız denetim işletmelerin finansal şeffaflığını artırır, paydaşlar arasında güven oluşturur ve sürdürülebilir başarı için sağlam bir temel oluşturur.

2.3.2 Denetlenen İşletme İle İlgili Üçüncü Kişilere Olan Faydaları

Bağımsız denetçinin işletmeye ait mali tablolar ve çeşitli belgeleri incelediği durumlarda, denetlenen işletmeler; hem ticari ilişkide bulundukları şirketler açısından hem de bağlantılı oldukları sermaye piyasası kurumları ve finansal kurumlar bakımından önemli faydalar elde eder. Bir işletmenin denetim raporunda belirtilen koşullar ve olaylar doğrultusunda, finansal tabloları bağımsız denetimden geçip onaylandığında, o işletme daha fazla tercih edilir ve güvenilir olarak kabul edilir (Erdoğan, 2002, s. 62).

Denetlenen işletme ile ilgili üçüncü kişilere sağlanan faydalar şu şekilde özetlenebilir:

1. Kredi sağlayan kuruluşlara, alacakları kararlar konusunda rehberlik ederler.
2. Denetlenen mali tablolar, işgücü piyasasında işverenlere ve işçi sendikalarına maaş ve sosyal yardımlar ile ilgili anlaşmalarda tarafsız veriler sunar,

3. Şirket devri ve birleşmeleri sırasında, alıcı ve satıcı taraflara güvenilir ve doğru veriler sunar,
4. Denetlenen mali tablolar, yatırımcıların karar verme süreçlerinde rehberlik eder,
5. Denetlenen mali tablolar, işletmeyle ilgili paydaşlara, işletmenin karlılığı, faaliyetlerinin etkinliği ve mali durumu hakkında güvenilir veriler sunar (Güredin, 2014, s. 25-26).

2.3.3 Kamu Kuruluşlarına Olan Faydaları

Bağımsız denetim kamu kuruluşlarına doğrudan ya da dolaylı şekilde fayda sağlar. Bu denetim, geçmişteki şirketlerin kamu kurumları tarafından yapılacak denetimlerin daha dar bir çerçevede gerçekleştirilmesine sebep olur. Sonuç olarak, kamu kurumlarının iş yükü azalır. Yargıyı ilgilendiren işlemlerde, yargı kararlarına dayanak oluşturacak güvenilir verilerin sağlanması, adil bir yargılama sürecinin gerçekleşmesini desteklemektedir. Bağımsız denetimin kamu kuruluşlarına sağladığı bazı faydalar aşağıdaki gibi özetlenebilir:

1. Denetlenen finansal tablolar ve hazırlanan vergi beyannameleri ile mali raporlar, güvenilirliğin artmasına katkı sağlar. Bu da, denetimden geçmiş işletmelerin devlet denetimlerinden muaf tutulmasını sağlar ve böylece vergi dairesinin daha verimli ve etkin bir şekilde çalışması sağlanır,
2. Kamu yararına hizmet veren kuruluşların finansal tablolarının bağımsız denetimden geçirilmesi, resmi kurumların bu kuruluşlar üzerindeki denetim kapsamını sınırlar ve detaylı denetimlerin yapılmasının önüne geçer,
3. Denetlenen finansal tablolar, borçluluk ve iflas durumlarında, yargı mercilerine güvenilir veriler sunar. (Güredin, 2014, s. 25-26).

Bu unsurlar bir araya geldiğinde, bağımsız denetim kamu kuruluşlarının yönetim etkinliğini artırır, kaynakları daha verimli kullanmalarına yardımcı olur ve güvenilir bir finansal raporlama ortamı sağlar.

2.3.4 Muhasebe ve Denetim İlişkisi

Muhasebe ve denetim, işletmelerin finansal faaliyetlerini, finansal durumlarını takip etmek ve incelemek için birlikte çalışan iki önemli unsurdur. İşletmelerin finansal hesaplarını düzenlemek, doğru bilgileri sağlamak ve yasal değişikliklere uymak için bu iki unsur bir arada çalışmaktadır (Güredin, 2014, s. 23). Muhasebe bağımsız denetimin temel dayanağını oluşturur; denetimin amacı ise finansal

tabloların sunmuş olduğu finansal bilgilerin yasalara, kurallara, unsurlara ve yöntemlere uygunluğunu incelemektir (Erdoğan, 2002, s. 54).

Muhasebe ve denetim arasındaki ilişkiyi en basit şekilde özetlemek gerekirse; bağımsız denetimde (muhasabe denetimi ya da finansal tablolar denetimi olarak da ifade edilmektedir), muhasabe bilgi sistemi tarafından üretilen mali tablolar yine bu tabloların hazırlamasında kullanılan muhasabe ilkelerine ve standartlarına göre değerlendirilmektedir. Bir başka ifade ile bağımsız denetim sürecinde denetlenen unsur da denetimde kullanılan kıstas da muhasabenin temel unsurları olan mali tablolar ve genel kabul görmüş muhasabe ilkeleri ve standartlarıdır. Bu sebeple muhasabe ve denetim arasında oldukça yakın bir ilişki söz konusudur (Selimoğlu vd., 2017, s. 13)

Muhasebe ve Denetim ilişkisi aşağıdaki Tablo 2.1’de özetlenmeye çalışılmıştır.

Tablo 2.1 Muhasebe ve denetim ilişkisi (Erdoğan, 2002, s. 55)

MUHASEBE	DENETİM
Olayları ve işlemlerin analizi	Yönetim Hazırladığı Finansal Tabloların Elde Edilmesi
Kıymet Hareketleri ile İlgili Bilgilerin Muhasebe Kayıtlarına Aktarılması ve Özetlenmesi	Bu Tablolardaki Bildirimler ile ilgili Kanıt Toplama ve Kanıtları Değerlendirme
Finansal Bildirimlerde Bulunma	GKGMİ Açısından Bildirimlerin Dürüstlüğünün Saptanması
GKGMİ Işığında Finansal Tabloların Hazırlanması	Bulgularla İlgili Bir Denetim Raporunun Hazırlanması
Finansal Tablolar ve Denetim Raporunun Yıllık Faaliyet Raporu ile Ortaklara Sunulması (Dağıtılması)	Denetim Raporunun Müşteriye Takdim Edilmesi

2.4 Bağımsız Denetim Türleri

İşletmelerle ilgili bağımsız denetim türleri genellikle beş ana başlık altında ele alınabilir. Bu kategoriler; amaçları, kapsamaları, gerçekleştirilme nedenleri, uygulanma zamanı ve denetçi statüsüne göre Tablo 2.2’de tanımlanmıştır.

Tablo 2.2 Bağımsız denetim türleri (Çakmak, 2006, s. 9-12)

Bağımsız Denetim Türleri				
Amacına Göre	Kapsamına Göre	Gerçekleştirilme Nedenlerine Göre	Uygulama Zamanına Göre	Denetçinin Statüsüne Göre
Finansal Tablolar Denetimi	Genel Amaçlı Denetim	Yasal Denetim	Sürekli Denetim	Bağımsız Denetim
Uygunluk Denetim				İç Denetim
Faaliyet Denetimi	Özel Amaçlı Denetim	İhtiyari Denetim	Sınırlı Denetim	Kamu Denetimi

Tablo 2.2’de gösterildiği gibi literatürde birçok denetim türü bulunmaktadır. Bu denetim türlerinden en geniş olarak kullanılanı, amacına ve yapılış sebebine göre denetim türleridir.

2.4.1 Amacına Göre Denetim Türleri

Bu tanım içinde, denetim türleri amacına göre finansal tablo denetimi, faaliyet denetimi ve uygunluk denetimi olarak üç farklı grupta açıklanacaktır.

2.4.1.1 Finansal tablolar denetimi

Finansal tablolar denetimi, denetlenecek olan bir işletmenin finansal tablolarına (bilanço, kâr-zarar tablosu, nakit akım tablosu vd.) ilişkin bir görüş oluşturulmasına dayanmaktadır. Finansal tablolar denetiminin temel amacı, “*Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ) ve Uluslararası Muhasebe Standartları*” (UMS)’na uygun olup olmadığının raporlanıp, kamuya sunulmasına ilişkin yapılan denetim faaliyetini kapsamaktadır (Uzun, 2013, s. 132).

Finansal tablo denetimi, şirketlerin finansal tablolarının ulusal ve uluslararası muhasebe standartlarına uygunluğunu güvence altına almak amacıyla bağımsız bir şekilde incelenmesi ve sonuçların raporlanmasıdır. Denetçi, bu tabloların belirtilen

standartlara uyup uymadığını değerlendirir ve elde ettiği bulguları bir denetim raporuyla ilgili taraflara sunar (Yılcı vd., 2018, s. 5).

2.4.1.2 Faaliyet (Performans) denetimi

Faaliyet denetimi, bir organizasyonun veya kuruluşun iş süreçlerinin, politikalarının, prosedürlerinin ve performansının düzenli olarak incelenip değerlendirilmesi işlemidir. Bu denetim; organizasyonun etkinliğini, verimliliğini, uygunluğunu ve güvenliğini sağlamak amacıyla gerçekleştirilir. Faaliyet denetimi, iç denetçiler veya dış denetçiler tarafından gerçekleştirilebilir. Bu süreç, finansal denetimden farklı olarak organizasyonun genel yönetimine, operasyonlarına ve risklerine odaklanır. Faaliyet denetim sonuçları, organizasyonun performansını artırmak ve riskleri azaltmak için alınacak önlemleri belirlemeye yardımcı olur (Yanık ve Karataş, 2017, s. 4-5).

2.4.1.3 Uygunluk (Usul) denetimi

Uygunluk denetimi, “İşletmelerin faaliyetlerinin ya da işletmelerinin belirli yöntem ve kurallara, ilgili mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla yapılmaktadır. Uygunluk denetiminde bir otoritenin belirlediği kurallara uyulup uyulmadığı denetlenir” olarak tanımlanmaktadır (Selimoğlu vd., 2017, s. 14). Uygunluk denetimi, organizasyonların riskleri azaltmalarına, iş süreçlerini iyileştirmelerine ve yasalara uygunluğunu sağlamalarına yardımcı olan önemli bir denetim türüdür. Uygunluk denetiminin temel amacı, bir organizasyonun veya kuruluşun faaliyetlerinin yasalara, düzenlemelere, iç politika ve prosedürlere uygunluğunu değerlendirmek ve güvence sağlamaktır.

Finansal Tabloların Denetimi, Faaliyet Denetimi, Uygunluk Denetimi Kıyaslaması Tablo 2.3’te gösterilmiştir.

Tablo 2.3 Finansal tabloların denetimi, faaliyet denetimi, uygunluk denetimi kıyaslaması
(Selimoğlu vd., 2017, s. 15)

	Finansal Tablo Denetimi	Faaliyet Denetim	Uygunluk Denetimi
Denetimin Konusu	Finansal Tablolar	Örgütün veya bir birimin faaliyet sonuçları	Bireylerin yaptığı işlem ve faaliyetler
Ölçüt	Genel Kabul Görmüş Muhasebe Kavramı ve İlkeler	Etkinliği veya verimliliği ölçmek için önceden belirlenmiş performans göstergeleri	Yetkili otoritelerin koyduğu yasa, kural ve politikalar
Sonuçların İletilmesi	Muhasebe bilgilerini kullanan tarafların tümü	Bir üst yönetim veya değerleme yapan birimin kendi yöneticileri	Üst yönetim

2.4.2 Yapılış Sebebine Göre Denetim Türleri

Yapılış sebebine göre denetim türleri, aşağıda iki başlık altında; yasal denetim ve ihtiyari denetim olarak açıklanmaktadır.

2.4.2.1 Yasal denetim

Genellikle hükümetler veya düzenleyici kurumlar tarafından belirli işletmelerin veya organizasyonların mali hesaplarının bağımsız bir denetçi tarafından incelenmesini gerektiren bir denetim türüdür. Bu denetimler, finansal şeffaflığı artırmak, vergi uyumunu sağlamak ve yatırımcı korumasını güçlendirmek gibi amaçlarla yapılır. Yasal denetimler genellikle büyük şirketler, bankalar, sigorta şirketleri gibi finansal olarak önemli kuruluşlar için uygulanır (Selimoğlu vd., 2017, s. 15).

Türkiye’de bağımsız denetimin zorunlu olduğu şirketler, 6102 sayılı “*Türk Ticaret Kanunu*” (TTK)’na uyarınca Cumhurbaşkanı Karar ile belirlenmektedir. Şirketlerde zorunlu bağımsız denetim ile daha şeffaf ve güvenilir bir yatırım ortamının ve yatırımcılar dahil tüm işletme paydaşlarının şirketler hakkında daha sağlıklı kararlar alabilmesinin sağlanması amaçlanmaktadır. Bu amaç kapsamında Cumhurbaşkanı Kararıyla belirlenen şirketler bağımsız denetim kapsamına alınmıştır. Yasal denetim kararının üçüncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinin (3) numaralı alt bendi ile

ilgili eşik değerler 2024 yılı için “Aktif toplamı 150 milyon Türk Lirası”, “Yıllık net satış hasılatı 300 milyon Türk Lirası” ve “Çalışan sayısı 150 kişi” olarak belirlenmiştir. Belirlenen bu bağımsız denetim ölçütlerinden en az ikisinin eşik değerini tek başına veya bağlı ortaklık ve iştirakleriyle birlikte art arda iki hesap dönemlerinde aşan şirketler, devam eden mali yılda zorunlu bağımsız denetim kapsamına girmektedirler. Bununla birlikte herhangi bir ölçüte tabi olmaksızın Cumhurbaşkanlığı Kararına ekli (I) sayılı listede belirtilen şirketlerden, sermaye piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak 6.12.2012 tarihli ve 6362 sayılı “Sermaye Piyasası Kanunu” kapsamında halka açık sayılan şirketler için eşik değerler: “Aktif toplamı 30 milyon, yıllık net satış hasılatı 40 milyon Türk Lirası ve çalışan sayısı 50 kişi üzerinde olanlar ile Ekli (II) sayılı listede belirtilen şirketlerden aktif toplamı 60 milyon, yıllık net satış hasılatı 80 milyon Türk Lirası ve çalışan sayısı 100 kişi” olanlar bağımsız denetim kapsamına girmektedirler (TTK, 2024).

2.4.2.2 İhtiyari denetim

Bir kişi, kuruluş veya şirketin kendi isteği doğrultusunda finansal bilgilerini veya mali durumunu bağımsız bir denetçi tarafından incelettirmesi anlamına gelir. İsteğe bağlı denetim, yasal zorunluluk olmadan gerçekleştirilen bir denetim türüdür. Şirketler, hissedarlar, yatırımcılar veya diğer paydaşlar, finansal bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini artırmak, iç kontrol sistemlerini iyileştirmek veya işlemin mali sonuçlarını değerlendirmek amacıyla isteğe bağlı denetim yaptırabilirler. Bu tür denetim, şeffaflığı artırmak ve finansal riskleri yönetmek için kullanılır (Ceylan, 2013, s. 16).

2.5 Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi ve Bağımsız Denetime İlişkin Yapılan Düzenlemeler

2.5.1 Bağımsız Denetimin Tarihsel Olarak Dünyadaki Gelişimi

Bilgi eksikliği nedeniyle muhasebe denetiminin ilk kez ne zaman ve nerede yapıldığı konusunda kesin bir veri bulunmamaktadır. Denetimin tarih içindeki başlangıcını ve nasıl geliştiğini anlamak amacıyla gerçekleştirilen tarihsel incelemelere göre, denetimin kökenlerinin M.Ö. 3000 yıllarına kadar gitmiş olduğu iddia edilmektedir.

Eski Mezopotamya’da yürütülen arkeolojik araştırmaların ortaya koyduğu bilgilere göre bu bölgede hüküm süren kralların, depolardaki tahılların sayımını gerçekleştirmek ve görevlileri denetlemek amacıyla kâtiplere yetki verdikleri belirlenmiştir. Kral tarafından atanmış olan bu kişiler, kamuya ait hesapları düzenleyip denetledikleri için tarihte ilk denetim mesleğini icra eden bireyler olarak anılmışlardır (Khan, 1995, s. 2).

Denetim uygulamaları Eski Mezopotamya’da olduğu gibi Yunan’da da demokrasinin evrimi ve şehir devletlerinin kurulmasıyla birlikte ilerlemiştir. şehir (Site) devletlerinde, düzenli ve sistemli bir denetim sistemi oluşturularak, kamu birimlerinde görev alanlar halka hesap verme yükümlölüğüyle karşı karşıya kalmışlardır. Arkeolojik kazı alışmaları, Mısır ve Roma medeniyetlerinde kamuya ait hesapların denetlendiğine dair deliller ortaya koymuş ve üstelik çapraz hesap denetimi ile finansal denetim sistemlerinin geliştirildiğini göstermiştir. Ayrıca, özellikle VII. ile XII. yüzyıllar arasında in ve İşlam medeniyetlerinde, İşlam halifeleri tarafından özel veya kamu denetimi ayrımı olmadan muhasebe ve denetim faaliyetlerinin kurulduğunu gösteren birçok yazılı kaynak bulunmaktadır (Khan, 1995, s. 3).

XVII. Yüzyılı’nda hesap verme sorumluluğu kavramının gelişimi İngiltere’ye dayanmaktadır. Bu yüzyılın sonlarında 1690 tarihinde İngiltere’de ilk olarak “*Kamu Hesapları Komitesi*” yaratılmış ve İngiliz Sayıştay’ı kurulmuştur. İngiltere’de kamu maliyesindeki parlamentonun avantajı ilkesi de ilk olarak bu dönemde hayata geçirilerek yasama organının yürütmeyi kontrolü esası benimsenmiştir (Dewar, 1985, s. 10-12).

Özellikle dünya gelenelinde yaşanan ekonomik gelişmeler paralelinde bağımsız denetim kavramının ve bağımsız denetim mesleğinin gelişiminde ivme kazanılmaya başlanmıştır. Dünyada yaşanan ekonomik gelişmelerin çerçevesinde muhasebe denetiminde ortaya çıkan evreler Tablo 2.4’te gösterilmiştir.

Tablo 2.4 Denetimin dünyada gelişimi (Güredin, 2007, s. 14)

Zaman Dilimi	Denetim Yaklaşımı	Denetimin Amacı	İlgili Taraflar (Bilgiyi Kullananlar)
Sanayi Devrimi	%100'lük inceleme	Yanıltmaların Bulunması	İşletme Sahipleri
Sanayi Devrimi ile 1900'lü Yıllar Arası	%100'lük bir inceleme	Yanıltmaların Bulunması	Ortak ve işletmeye borç verenler
1900-1930'lu yıllar arası	%100'lük bir inceleme ve örneklemeye başvurma	Bilanço ve gelir tablosunun doğruluğunu onaylama	Ortaklar, işletmeye borç verenler ve devlet
1930'dan bugüne	Finansal verilerin örnekleme yoluyla incelenmesi	Finansal tabloların doğruluk ve dürüstlüğü hakkında bir görüş oluşturma	Ortaklar, işletmeye borç verenler, devlet, sendikalar, parlamento, tüketiciler ve diğer gruplar

2.5.2 Bağımsız Denetimin Türkiye'de Tarihsel Gelişimi

Tarihsel olarak bakıldığında, bağımsız denetimin Türkiye'deki gelişimi ancak 1987 yılında finansal tabloların hazırlanması ve denetimi ile gündeme gelmiştir (Selimoğlu vd., 2009, s. 45). Bağımsız Denetimin sanayi öncesi ve sonrasında Türkiye'deki gelişimi, tarihsel düzlemde Tablo 2.5'te belirtilmiştir.

Tablo 2.5 Tarihsel olarak Türkiye'deki bağımsız denetimin gelişimi (Erdemir, 2015, s. 63)

Dönem	Benimsenen Yol	Amaç	Taraflar
Sanayi Devrimi Öncesi	Tüm belge ve kayıt inceleme	Hata ve hileli işlemlerin tespiti	Sahip(ler)
1900'lü yıllar			Ortaklar ve Kredi Verenler
1900-1930 arası	Önceki dönemlere ilave olarak örnekleme yolu ile denetim	Finansal Tabloların doğruluk/güvenilirliğin tespiti	Önceki dönemlere ilave olarak devlet

Tablo 2.5'in devamı

Dönem	Benimsenen Yol	Amaç	Taraflar
1930-1960 arası	Örnekleme ile finansal veri inceleme	Finansal Tabloların güvenilirliğinin artması ve görüş sunma	Tüm ortaklar, Borç verenler, Devlet, Sendikalar, Tüketiciler vd.
1960-1990 arası	İstatistiki Örnekleme ile denetim ve genel kabul görmesi	Finansal Tabloların doğruluk/güvenilirliğin tespiti	Tüm ortaklar, Borç verenler, Devlet, Sendikalar, Tüketiciler vd.
1990'dan günümüze	Risk Odaklı denetim ve bilgi işlem sistemlerinin denetimi	Finansal Tabloların doğruluk/güvenilirliğin tespiti	Tüm ortaklar, Borç verenler, Devlet, Sendikalar, Tüketiciler vd.

Bağımsız denetim uygulamaları Türkiye’de Osmanlı döneminden itibaren başlamıştır. Osmanlı döneminde muhasebe düzeni, devletin finansal yönetiminin bir parçası olarak oluşturulmuştur. Bu bağlamda muhasebe denetimi, öncelikle devletin gelir ve giderlerinin izlenmesi maksatıyla gerçekleştirilen bir finansal denetim olarak ele alınmıştır. 1879 yılında Osmanlı döneminde kurulan Düyûn-u Umumiye (Genel Borçlar İdaresi), Türkiye’de denetim faaliyetlerine başlanmasını sağlamıştır. Türkiye’deki muhasebe denetimi, ekonomideki gelişmelerle birlikte evrim geçirmiştir. Bağımsız denetimin Türkiye’deki gelişimi, mahkemelerde uzmanlık alanlarında gerçekleştirilen denetim faaliyetleri ve vergi denetimi yetkisinin verilmesiyle başlamıştır. Meslek mensupları, daha sonra kendi aralarında gruplar oluşturarak, mesleğin yasal statü kazanması ve eğitim alanında önem kazanmasına yönelik çabalar sarf etmişlerdir. Daha sonraki dönemlerde “Türk Ticaret Kanunu”nun genişlemesi, Cumhuriyetin ilk yıllarında çıkan çeşitli yasalar, Merkez Bankası’nın etkisinin artması, düzenleyici ve denetleyici kurumların Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) vb. kurulması gibi etkenlerle bağımsız denetim faaliyetleri Türkiye’de artış göstermiştir (Savaş, 2021, s. 24).

Denetimin tarihsel gelişimi yıllarında, denetimle ilgili yaklaşımlar ve bağımsız denetimle ilgilenen taraflarda farklılıklar olmuştur. Denetim, ilk olarak işletme

sahiplerinin ilgi alanına girmekle birlikte, sonradan sermaye piyasası yatırımcısı, sendikalar, devlet, borç verenler gibi diğer kişi ve kurumların da ilgisini çekmiş ve denetimin ilgi alanı genişleyerek sayı artmaya başlamıştır. Zamanla denetim anlayışı ve yaklaşımlarında, denetim uygulamalarında farklılıklar görülmeye başlamıştır. Tablo 2.6’da bu farklılıklar gösterilmiştir (Savaş, 2021, s. 25).

Tablo 2.6 Denetim uygulamalarında kullanılan faktörlerdeki değişimler (Selimoğlu vd., 2017, s. 3-4)

Zaman Dilimi	Değişimler	Denetim Yaklaşımı
Sanayi Devrimi Süresince 1900’lü Yıllara Kadar	Belgelerin tamamının incelenmesine yönelik	Belge Denetimi Yaklaşımı
1900-1930 Döneminde	Mali tabloların bir bütün olarak denetimine yönelik	Mali Tablo Denetimi Yaklaşımı
1900’lü Yıllardan Günümüze	İşletmenin iç kontrol yapısının incelenmesini esas alan	Sisteme Dayalı Denetim Yaklaşımı
Günümüzde	Bilgi teknolojisindeki ve denetim alanındaki gelişmeler sonucu, faaliyet denetiminin yaygınlanması	Yönetim Denetimi Yaklaşımı
2000’li Yıllardan Sonra	Karşılaşılan büyük ölçekli finansal skandallar	Risk Esaslı Denetim Yaklaşımı

2.5.3 Bağımsız Denetime İlişkin Yapılan Düzenlemeler

Denetim alanında uluslararası düzenleme yapan kurumlar şunlardır:

“IFAC (The International Federation of Accountants-Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu), FASB (The Financial Accounting Standards Board-Finansal Muhasebe Standartları Kurulu), IASB (The International Accounting Standards Board-Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu), FEE (The European Federation of Accountants-Avrupa Muhasebeciler Federasyonu) ve IAASB (The International Auditing and Assurance Standards Board-Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu)” (Erdemir, 2015, s. 89).

olarak verilmiştir.

Türkiye’de ise bağımsız denetime ait düzenlemeler, düzenlemeyi yapan kurumlar çerçevesinde altı kategoride incelenebilir:

- “Türk Ticaret Kanunu” (TTK)
- “Sermaye Piyasası Kurulu” (SPK)
- “Kamu Gözetimi Kurumu” (KGK)
- “Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu” (BDDK)
- “Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu” (EPDK)
- “Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği” (TÜRMOB)

Bu fasılda bağımsız denetim alanında yapılan uluslararası ve ulusal düzenlemeler ile düzenleme yapan kurumlar alt başlıklarda açıklanmaktadır.

2.5.4 Bağımsız Denetime İlişkin Uluslararası Yasal Düzenlemeler

Bağımsız denetime ait yasal düzenlemeleri inceleyen çok sayıda araştırma literatürde yer almaktadır. Denetim alanına ilişkin yapılan uluslararası düzenlemeler, Türkiye’de yapılmış olan düzenlemelerden daha önce faaliyet göstermiş olup, Türkiye’de yapılmış düzenlemeler, bu faaliyetleri esas alarak devam etmektedir. Bağımsız denetime ilişkin uluslararası yasal düzenlemelerin amaçları Tablo 2.7’de sunulmaktadır.

Tablo 2.7 Bağımsız denetim alanında yapılan uluslararası yasal düzenlemeler (Savaş, 2021, s. 27)

KURULUŞ	YER	TARİH	AMACI
IFAC	Almanya	1976	Dünya muhasebecilerinin yüksek kalitede hizmet vermesini desteklemek ve kamu yararını korumak maksatıyla çalışmalarını sürdürmektedir.
IASB	İskoçya	2001	IFAC kurumu bünyesinde çalışmalarını gerçekleştirmektedir. Muhasebe standartlarını şeffaf, yüksek kalitede, anlaşılabilir ve uygulanabilir şekilde geliştirmeyi ve düzenlemeyi amaçlamaktadır.

Tablo 2.7'nin devamı

KURULUŞ	YER	TARİH	AMACI
FASB	Amerika	1973	Amerikan muhasebe standartlarının hazırlanmasıyla yetkili olan kuruluştur.
FEE	Avrupa	1987	Avrupa, muhasebe mesleğini temsil eden en üst kurumdur.

2.5.5 Türkiye’de Bağımsız Denetime Ait Yapılan Düzenlemeler

Türkiye’de bağımsız denetime ait ilk yasal düzenlemeler, 1987 yılında yapılmıştır. Yapılan bu yasal düzenlemeler ilk bankalar için, daha sonra da sermaye piyasası için yapılmaya başlanmıştır (Coşkun, 2013, s. 77). Bağımsız denetim, 1989 yılında ilk olarak halka açık şirketlere, diğer finans kurumlarına, enerji piyasasında faaliyet gösteren şirketlere sonrasında ise sigorta şirketlerine uygulanmaya başlamıştır (Gülçek, 2016, s. 32).

Bu başlık altında yukarıda ifade edilen yıllardan günümüze kadar yapılmış olan düzenlemeler, aşağıdaki başlıklar altında sunulmuştur;

- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ve Bağımsız Denetime Getirdiği Yenilikler
- Bağımsız Denetime Kamu Gözetim Kurumunun Getirdiği Yenilikler
- Bağımsız Denetime Diğer Kurum ve Yasaların Getirmiş Olduğu Yenilikler

2.5.5.1 6102 sayılı Türk ticaret kanunu (TTK) ve bağımsız denetime ilişkin getirdiği yenilikler

İçerdiği çok sayıda husus ile TTK, bağımsız denetim alanı için en önemli mevzuatlardan birini oluşturmaktadır. 1850 yılında TTK’ya kadar ilk tarihsel süreçte Kanunname-i Ticaret yürürlüğe girmiştir. Türk Ticaret Kanunu, 1826 yılında 865 sayılı Resmi Gazete’de yürürlüğe girmiş olup, bundan sonra da 1956 yılında 6762 sayılı Resmi Gazete’de Türk Ticaret Kanunu yayımlanmıştır. Son olarak da 6102 sayılı “Türk Ticaret Kanun”u 13.01.2011 tarihinde kabul edilmiş, 14.02.2011 tarihli 27846 sayı numarası ile Resmi Gazete’de yayımlanmıştır (Temiz, 2019, s. 21).

Türk Ticaret Kanunu’ndaki düzenlemeler, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ilkeleri bağlamında birçok yenilik getirmektedir. Bu yeni düzenlemeler, şirketler, hissedarlar ve ortaklar için değer oluşturmayı ve bu değeri korumayı ön planda tutmaktadır. Türk Ticaret Kanunu’nun bağımsız denetim alanına getirdiği yenilikler Tablo 2.8’de sunulmaktadır.

Tablo 2.8 Bağımsız denetim alanına TTK’nın getirdiği yenilikler (Savaş, 2021, s. 29)

Getirilen Yenilik	Açıklaması
Bağımsız Denetim	
Kuruluşlarının Aynı Yapı Altında Toplanması	Denetime tabi olan kuruluşlar TTT ve KGK çerçevesinde belirtilen kurallara tabi tutulup, mevzuatta birlik sağlanmıştır.
Bağımsız denetimin zorunlu kılınması	Bugüne kadar isteğe bağlı olan denetin zorunlu kılınmıştır.
Denetçi olabilecek kişi ve kuruluşlar ile ilgili yapılan yenilik	Öncesinde Murakıplık müessesesinde olan denetim görevi, TTK sonrası belirli bir uzmanlığa sahip YMM’ler ve SMMM’ler tarafından yapılabileceği ve bir diğer kural olarak da KGK tarafından yayımlanmış olan denetçi olabilme şartlarını taşımaları gerektiği öne sürülmektedir.
Mali Tabloların TMS ve TFRS’ye Uygunluğu	- TTK’da, Kamu Gözüm Kurumu tarafından yayımlanan TMS ve TFRS’lere uyulması zorunlu kılınmıştır. - Bu düzenleme sonrası ise bu kanun sadece KAYİK’ler ile sınırlandırılmış, KAYİK dışında kalanlar için 2018 yılı itibarı ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) yayımlanmıştır.
Ticari Defter Tutma ve Belgelerin Saklanması Zorunluluğu	- Bu kanun TTK ile birlikte yenilenip, düzenlenmiştir. - Defter tutmada daha önceki kanunlarda zorunlu kılınan sadece gerçek ve tüzel kişiler ayrımı ortadan kalkmış ve tüm tacirlerin defter tutması zorunlu hale gelmiştir. - Zorunlu tutulan defterler sırasıyla; yevmiye, defter-i kebir, envanter defteri, pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defterleridir.

Tablo 2.8'in devamı

Getirilen Yenilik	Açıklaması
Envanter tutma yöntemleri ve değerleme ile ilgili getirilen yenilikler	• Envanter defteri ve envanter değerlemedeki yenilikler TMS ve TFRS'ye uygun şekilde hazırlanması uygun kılınmıştır.
Riskin vaktinden önce tespit edilmesi komitesi oluşturma zorunluluğu	• TTK md.398'e göre şirkete yönelik tehdit ve risklerin vaktinden önce tespit edilmesi üzerine bir komite oluşturulması zorunluluğu getirilmiştir. • Bu komite tamamen şirket dışı üçüncü kişiler tarafından oluşturulmalıdır.
Denetime tabi olan şirketlerin internet sitesi oluşturma zorunluluğu	• TTK md.1524'e göre denetime tabi olan şirketlerin tescil tarihinden itibaren üç ay içinde bir internet sitesi kurmaları ve gerekli olan bilgileri bu sitede yayımlamaları zorunluluğu getirilmiştir.

2.5.5.2 Kamu gözetimi, muhasebe ve denetim standartları kurumu (KGK) ve bağımsız denetime ilişkin getirdiği yenilikler

KGK, bağımsız denetim alanında uluslararası gelişmeler sonucunda TTK'da denetim alanını düzenlemek maksatıyla 2 Kasım 2011 tarihinde yayımlanmış olan, 660 sayılı “*Kanun Hükmünde Kararname*” ile “*Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*” olarak kurulmuştur.

KGK'nın ana hedefi, yatırımcıların kazançlarını korumak, denetim raporlarının doğru ve kaliteli olmasını, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal tablo verilerinin sunulmasını sağlamaktır. KGK'nın kurulma maksatlarından bir başkası da bağımsız denetimde parçalı yapının aradan kaldırılarak bütüncül bir yetkili otorite haline getirilmesidir (Erdemir, 2015, s. 106).

2011 yılında 660 Sayılı Resmi Gazete md.1'de yayımlanmış olan Kanun Hükmünde Kararname'de KGK'nın amacı;

“Uluslararası standartlarda uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim

kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisine haiz Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemek” (660 Sayılı KHK, 2011).

biçiminde açıklanmıştır.

Kamu Gözetim Kurumu’nun görev ve yetkileri, 2012 yılında Resmi Gazetede yayımlanan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Yönetmeliği md.’de 4/2. fıkrasına göre aşağıda bu biçimde sıralanmaktadır;

- a. “Mali tabloların; ihtiyaca uygunluğunu, şeffaflığını, güvenilirliğini, karşılaştırılabilirlik ve tutarlılığını sağlamak amacıyla uluslararası standartlarla uyumlu TMS’leri oluşturmak ve yayımlamak.
- b. TMS’lerin uygulanmasına yönelik ikincil düzenlemeleri yapmak ve gerekli kararları almak.
- c. Mali tabloların; işletmelerin mali durumunu, performansını ve nakit akışlarını TMS’ler doğrultusunda gerçeğe uygun olarak sunumunu oluşturmak ve yayımlamak.
- d. Bağımsız denetçiler ile bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilme şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek.
- e. Kurumun performansını ve mali durumunu gösteren raporları onaylamak.
- f. Bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak.
- g. Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak.
- h. Mevzuata aykırılıkları tespit edilen bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşları hakkında uygulanacak idari yaptırımlara karar vermek.
- i. Başkan Yardımcıları ve Daire Başkanlarını atamak”.

Kamu Gözetimi, KGK tarafından yayımlanan tanıma göre; “genel olarak bağımsız denetim faaliyetlerinin mevcut yasal düzenlemelere uygunluğunun ve bu faaliyetlerin standartlara uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin, meslekten bağımsız, kamu yararını ön planda tutan bir kurum tarafından çeşitli uygulamalarla kontrol edilmesi” biçiminde anlatılmaktadır (KGK, 2015).

2.5.5.3 Diğer kurum ve yasaların bağımsız denetime ilişkin getirmiş olduğu yenilikler

Türkiye’de, bağımsız denetim alanındaki yasal düzenlemeler ve yenilikler, diğer kurum ve kuruluşlar tarafından belirlenen beş ana başlık altında aşağıdaki Tablo 2.9’da detaylandırılmıştır.

Tablo 2.9 Bağımsız denetim alanına getirilen düzenlemeler ve yenilikler (Gülçek, 2016, s. 66-72)

Kurum ve Yasalar	Açıklama
“3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanun”u ve TÜRMOB’un Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeleri	- Tüzel kişiliğe sahip kamu kurumu niteliğinde bir kuruluştur. - Yönetmelikleri 1989 yılından beri TÜRMOB tarafından yayımlanmaktadır. - TÜRMOB tarafından 2003 yılında “Türkiye Denetim Standartlar”ı Kurulu Kurulmuştur. - Çalışmalarını uluslararası meslek kuruluşları ile işbirliği içerisinde sürdürmektedir. - Yaptığı çalışmalar ile hile ve hataların önlenmesi ve ortaya çıkarılması kapsamında gelişmeler kaydetmiştir. - Bu yasaya göre bağımsız denetim mesleği ancak SMMM ve YMM’ler tarafından yerine getirilmektedir. - YMM ve SMMM’lere ait düzenlemeler 3568 sayılı kanun tasarısı ile düzenlenmiştir.
“Sermaye Piyasası Kanununda Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler”	- Sermaye Piyasası Kurulu, 1981 yılında kabul edilen 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile kurulmuştur. - Bağımsız bir düzenleyici kuruluştur. - Denetim faaliyeti gerçekleştirilecek olan şirketleri yetkilendirmekle görevlidir. - Skandallar sonrası çıkarılan Sarbanes-Oxley (SOX) yasası ile paralel düzenlemeler içeren bir tebliğ yayımlamıştır. - Bu tebliğde denetçinin bağımsızlığı ve sorumlulukları ile ilgili maddeler yer almaktadır.

Tablo 2.9'un devamı

Kurum ve Yasalar	Açıklama
“Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu”nda Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler	- 1999 yılında 4389 sayılı yasa ile kurulmuştur. - Türkiye’de parçalı bir şekilde yapılan “bankaların denetimi” bu yasa ile esas olarak BDDK’ya bırakılmıştır. - Beraberinde bankaların etkin bir iç denetime sahip olmaları için yeterli düzeyde denetçi çalıştırmaları zorunlu kılınmıştır.
“Enerji Piyasası Düzenleme Kurulunun Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeleri”	- 2001 yılında çıkarılan 4628 sayılı kanun ile kurulmuştur. - Kurumun görevi, güçlü, istikrarlı ve saydam bir enerji piyasası oluşturub, bağımsız bir denetim sağlamaktır.

3. BAĞIMSIZ DENETİMDE ETİĞİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

Bu bölümde, öncelikle etik kavramının tanımına yer verilmiş, ardından bağımsız denetim bağlamında etiğin türleri, etik ve ahlak arasındaki fark, etikle ilişkili kavramlar, etiksel karar verme modelleri, bağımsız denetim etik ilişkisi, bağımsız denetimde etiğe ilişkin düzenlemeler ve bağımsız denetçiler için etik ilkeler detaylı bir şekilde açıklanmıştır.

3.1 Etiğin Tanımı

Günümüz dünyasında, kitle iletişim araçlarının gelişmesi ve artan küreselleşme ile birlikte birçok yeni terim ve kavramla karşılaşmaktadır. Etik ve kavramsal nitelikleriyle ilgili araştırmalar, 2500 yıl öncesine dayanmasına rağmen, "*etik*" terimi sosyal ve mesleki yaşantıda göreceli olarak yeni bir terimdir. Son zamanlarda oldukça popüler hale gelen, sıkça kullanılan ancak hala kesin bir tanımı olmayan bir kavramdır. Farklı tanımlar yapılmış olmasına rağmen, etik kavramı hala karmaşık bir yapıya sahiptir ve birçok tanımı tam olarak kavramın tüm yönlerini yansıtmaktan uzaktır (Aymankuy ve Sarioğlu, 2005, s. 25).

Literatür incelemesinde, "*etik*" kavramının tanımı ve kapsamı üzerinde henüz bir görüş birliği olmadığı görülmekte olup, terimin kökeninin, "*töre bilimi*" anlamını içeren Yunanca "*ethos-ethikos*" kelimesinden geldiği ifade edilmektedir. Yunanca bu kelime, "*ahlaki sistem, prensipler, insan davranışı, gelenek*" gibi anlamları içermektedir. Etik terimi, akademik tartışmalarda çeşitli tanımlamalara tabi tutulmuştur (Özkalp ve Kirel 2011, s. 231).

Türk Dil Kurumu sözlüğünde ise, etik, "*Çeşitli meslek kolları arasında tarafların uyması veya kaçınması gereken davranışlar bütünü*" olarak tanımlanmaktadır. Etik kelimesi sıfat olarak kullanıldığında ise, "*ahlaki*" anlamını taşımaktadır (TDK, 2024).

Etik, iş hayatında kararlar alırken ve uygulama yaparken, belirli değerlere dayalı bir ilkeler ve teamüller sürecini ifade eder. Bu süreç, tüm faaliyetlerde neyin yapıp neyin yapılmayacağını bilmeyi ve uygulamayı gerektirir (Akpınar ve Çetintaş, 2021, s. 149).

Tarihsel olarak, etikle ilgili araştırmaların kökeni 2500 yıl öncesine, eski Yunan filozofu Aristoteles'e kadar uzanmaktadır. Bu nedenle, etik eski Yunan filozoflarının araştırmalarından türemiştir. Genellikle işletmecilik, iş dünyası ve endüstri gibi alanlardaki ahlaki meselelerle ilgilenen sistemli bir çalışma alanıdır. Bugün, etik geniş bir yelpazede konuları kapsamaktadır, bu konular arasında eşit fırsatların sağlanması, müşteri ilişkileri, veri güvenliği ve çevresel etkiler bulunmaktadır. Etik teorideki son gelişmeler, etiği erdem ve dürüstlük temelli bir teori haline getirmiştir (Cengiz ve Akan, 2003, s. 60; Aktaş, 2014, s. 23-26).

Etik, bir bireyin eylemleri sırasında kullandığı ahlaki ilkelerin toplamını ifade eder. Etik kavramı alternatif bir şekilde şöyle açıklanabilir: Etik, bir kişinin doğru ile yanlış ayırt ederken başvurduğu kişisel ölçütlerdir. Kişilerin nasıl davranmaları gerektiğini belirleyen etik, görev ve sorumlulukları temel alan bir davranış kuralı veya disiplini ifade eder ve bir bireyin hangi davranışları sergilemesi gerektiğini tanımlayan kuralları ele alır. Daha özlü ve genel bir tanımla, etik; bir kişinin veya toplumun ahlaki standartlarını inceleyen bir disiplindir (Kutlu, 2008, s. 146).

Etik, temel olarak bireylerin veya grupların doğru ve yanlış davranışlarını yönlendiren değerleri ifade eder. Başka bir ifadeyle; etik, ideal bir insanın kendini denetleme gücünü aşan yasal gereklilikleri temsil eder. Birey veya grup karar alma sürecinde, etik standartların ne olduğunu ve bu standartların nasıl olduğunu belirlemek, çoğu zaman teoriden ziyade pratik deneyimlerle elde edilen bazı kılavuzlarla mümkün olur. Etik kavramı, bazen yasalar tarafından belirlenmiş olsa da, genellikle bir uygulama sonrasında netlik kazanır (Aymanıuy ve Sarioğlan, 2005, s. 27-28).

Etik konusunda yapılan pek çok tanımın paylaştığı ortak nokta, etiğin bireyin yaşamında, uygulamalarında ve davranışlarında vicdanla ilişkili olduğu ve aynı zamanda bir yaşam tarzı ve ahlaki felsefe olabileceğidir.

3.2 Etiğin Türleri

Etik türleri, uzun bir geçmişe ve bilimsel bir çerçeveye dayanarak incelenmektedir. Bu çerçevede tanımlayıcı etik, normatif etik, meta etik, teolojik etik ve deontolojik etik alt başlıkları ele alınmaktadır.

3.2.1 Teleolojik Etik

Teleolojik etik, ya da diğerk bir deyişle sonuç odaklı kuram, davranışların ahlaki durumunu değerlendirenken, özellikle davranışın genel sonuçlarına odaklanır. Başka bir deyişle, davranışların nihai etkileri önemlidir ve “iyi” kavramı, bir eylemin toplumun genelinde fayda sağlaması ve iyilik getirmesiyle ilişkilidir. Alınan kararlar veya gösterilen davranışlar, bir eylemin ahlaki olduğunu ifade etmek için, bu eylemin en fazla bireyin yararına olduğu ve belirli bir eylemin olumlu sonuçlarının toplamının, olumsuz sonuçların toplamından daha büyük olduğu durumları içermelidir (Esen, 2020, s. 299).

Etik değerlendirmelerin bağlamında, bireyler sıklıkla davranışların doğruluğuna odaklanır, bunları yalnızca kişisel eylemler olarak değil, aynı zamanda içsel sorumluluklar olarak görürler. Bu etik perspektif, değerlere kıyasla yükümlülüklerle vurgu yaparak belirli görevlere bağlılığın önemini vurgular. Kural etiği olarak bilinen bu etik çerçeve, bireyin gelecekteki davranışlarını şekillendirmede kilit bir rol oynamaktadır. Bu, eşitlik, tarafsızlık ve evrensel olarak uygulanabilen kurallarla ilgili ilkelerin, bireyin yakın çevresinde derinlemesine yerleşik olduğu bir bütün olarak entegrasyonunu içerir. Bu etik paradigma, eylemlerin yalnızca kişisel değerleri yansıtmakla kalmayıp aynı zamanda toplumsal çerçeve içinde daha geniş bir sorumluluk ve görev duygusu tarafından da bağlandığını vurgular (Esen, 2020, s. 300-301).

3.2.2 Deontolojik Etik

Davranışların doğruluğuna odaklanan ve bunları bireyin sorumluluğu olarak gören, yükümlülüklerle değer veren bir etik türüdür. Bu etik türü aynı zamanda kural etiği olarak bilinir ve bireyin gelecekteki davranışları, çevresindeki eşitlik, tarafsızlık veya evrensel kurallarla biçimlenir (Akpınar ve Çetintaş. 2021, s. 145-173).

3.2.3 Betimleyici Etik

Betimleyici etik, ahlaki konulara bilimsel ve maddeci perspektiflerin uygulanması anlamına gelir. Bu, insanların sosyolojik ya da psikolojik durumlarını içeren

önergelerden oluşmaktadır. Bu etik anlayışı, bireylerin eylemlerini belirli şart ve kurallar koymaksızın gözlemler ve değerlendirir, ardından ortaya çıkan sonuçları açıklar. Betimleyici etik, uygulamaya odaklanır ve mevcut duruma yönelik önerilerde bulunur, yeni kurallar koymaz. Bir durumla karşılaşıldığında tedavi yerine analize odaklanır, durumun detaylarını çizer, tasvir eder ve gerekli açıklamayı yapar (Cevizci, 2008, s. 6).

3.2.4 Normatif Etik

Etik ilkeler, neyin iyi ve doğru, neyin kötü ve yanlış olduğunu insanlar için açıklayan prensipleri araştırır. İnsanların hayatlarını nasıl yaşamaları gerektiği konusunu inceleyerek, yaşamları boyunca en son ve en değerli şeyleri analiz eder; adil bir toplum yapısında hangi unsurların olması gerektiğini tartışır. Yani normatif etik, bireyleri ve toplumu önceden belirlenmiş kurallarla yönlendirir, belirli bir hayat tarzı ve biçimi öne sürerek bu kuralların sonuçlarını düşünmeksizin uyulmasını bekler. Örneğin, kürtajın, ötenazinin, ölüm cezasının vb. ahlaki açıdan doğru olup olmadığını araştırmaktadır (Cevizci, 2008, s. 8). Normatif etik bağlamında, bireyler toplumsal rolleriyle ilgili olarak düşünülürken, insanın kişisel yaşamından sosyal ilişkilerine, sergilediği davranışlardan arzularına kadar çeşitli normlar belirlenmeye çalışılır (Uzun, 2013, s. 8).

3.2.5 Meta Etik

Etik teorilerinin diğer bir tipi, çağdaş perspektifi yansıtan ve aynı zamanda eleştirel ya da analitik etik olarak adlandırılan meta etiktir. Kelime anlamı olarak “etik üstü”nü ifade eder. Meta etik, normatif etik kuramının belirlediği ahlaki kuralları sorgular; bu kurallardaki görüşleri ve düşünceleri analiz eder ve bahsi geçen düşünce ve fikirlerin anlamlarını, niteliklerini, iç yüzlerini ve birbirleri ile olan ilişkilerini incelemektedir. Özetle, etik büyük ya da küçük sorulara cevap arayan, meta-etikte derin düşüncelerle, normatif etikte temel kurallar koyarak ve uygulamalı etikte eyleme geçirerek, neyin iyi veya kötü olduğunu anlamamıza yardımcı olan sürekli değişen bir alandır. Temelde, bize iyi ve sorumlu bir yaşam sürmenin yolunu göstermektedir (Cevizci, 2008, s. 8-9).

3.3 Etik ve Ahlak Arasındaki Fark

Günlük konuşmada sıkça "*etik*" terimi, "*ahlak*" terimiyle birbirinin yerine kullanılır; ancak, etik ve ahlak farklı kavramlardır. Ahlak, insanların birbirleriyle veya toplumla olan ilişkilerinde uygun görülen davranış biçimlerini, toplumsal düzeni sağlayan kuralları ve normları ifade eder. Ahlak, genel olarak topluma yönelik bir davranış biçimi olarak tanımlanabilir. Örneğin, yürürken yere tükürmek fiili bir ahlaki ihlal olmayabilir, ancak etik dışı bir davranış biçimi veya hata olarak kabul edilmektedir (Aydın vd., 2004, s. 113; Özcan, 2010, s. 3).

Etik, bireyin davranışlarının ahlaki doğruluğunu değerlendirmekten oluşur, bu değerlendirme geçmişten günümüze kadar devam eder. Bireysel davranışlarda, etik ve ahlak arasında sıkı bir ilişki bulunmaktadır. Etik, bireyin toplumdan beklenen saygı, güvenilirlik, yasalara uygunluk ve başkalarına zarar vermemek gibi özellikleri içerir. Bir kişi veya toplumun faaliyetleri, başkalarına fayda veya zarar sağlıyorsa, "*etik*" bir durumun varlığından bahsedilebilir (Gök, 2008, s. 8).

Etik ve ahlak terimlerinin farklı olmasının temel nedeni, etiğin bir ahlaki felsefe olması ve ahlakın ise etiğin bir araştırma konusu olmasıdır. Ahlak, kültürel değerlerle ilişkili doğru ve yanlış davranışları belirler ve bu davranışlara uygun gereklilikleri ortaya koyar. Etik ise daha soyut davranış kavramlarını anlama üzerine odaklanmaktadır (Aktaş, 2014, s. 24).

Başka bir araştırmacının perspektifine göre etik, doğru ve yanlış davranışların teorik yönünü ifade ederken, ahlak bu teorilerin pratik uygulamasıdır. Ahlaki olmayan, ancak etik ilkelere bahsetmek yerine, etik olmayan, fakat ahlaki bir davranış tarzından bahsetmek daha uygun olabilir. Yani, etik bireyin belirli bir durumda yansıtmak istediği değerlerle ilgiliyken, ahlak bu değerlerin uygulanmasıyla ilgilenmektedir (Özkalp ve Kirel, 2011, s. 230).

3.4 Etikle İlişkili Kavramlar

3.4.1 Ahlak

Latince’de "*morality*" terimi "*mos-moralites*" ile eşanlamlıdır ve İngilizce’de "*moral-morality*" ile eşdeğerdir, etik standartlara bağlılığı ifade eder. Benzer şekilde, her iki durumda da kullanılan Türkçe terim "*ahlâk*," Arapça kökenli "*hulk*" kökünden gelir ve gelenekleri, adetleri ve alışkanlıkları simgeler (Aktaş, 2014, s. 23).

Ahlak, insan varlığının karmaşık ve çok yönlü bir kavramı olup, insanların yaşamın karmaşıklıklarını anlamalarına rehberlik eden temel bir rol oynamaktadır. Bu, içsel bir pusula gibi, doğru ile yanlış ayırt etme, aldığımız kararları ve benimsediğimiz değerleri etkileme görevini üstlenir. Ahlakın kökleri çeşitli alanlara uzanır. Dini gelenekler genellikle ahlaki çerçeveleri kutsal metinlerden ve ilahi öğretilerden çıkarır, bu da maneviyata kök salmış etik sorumluluk duygusu oluşturur. Bununla birlikte, seküler bakış açıları neden-sonuç ilişkisine dayalı olarak ahlaki davranışın temel taşları olarak akıl, empati ve sosyal sözleşmeleri savunur. Felsefi manzara, sonuçlardan bağımsız olarak belirli eylemlerin doğruluğunu veya yanlışlığını savunan deontoloji gibi görüşlerle ve mutluluk üzerine genel katkılara dayalı olarak ahlaki değerlendirmelerde bulunan utilitarizm gibi görüşlerle çeşitlenir. Kültürel görecelik, ahlaki normların toplumlar arasında çeşitlilik gösterdiğini kabul eder, bir kültür bağlamında ahlaki olarak kabul edilebilecek şeyin başka bir yerde kabul edilemeyeceğini tanır (Aktaş, 2014, s. 23).

Ahlak bireysel eylemleri aşarak toplumsal yapılar ve kurumlarla iç içe geçer. John Rawls gibi düşünürler, adil bir toplumun, insanların bir "*cehalet perdesi*" altında hangi kurallarda anlaşacaklarını vurgulayarak yönetişimde ve sosyal sistemlerde adaleti ve eşitliği destekler. Toplumlar evrim geçirdikçe ve küresel ölçekte etkileşimde bulundukça, ahlak etrafındaki konuşma yerel örf ve adetlerin ötesine geçer, insan hakları, cinsiyet eşitliği ve çevresel sorumluluk gibi daha geniş konuları ele alır. Dahası, ahlaki manzara, başkalarının hislerini anlama ve paylaşma yeteneği olan empati ile derin bir bağa sahiptir. Bu empatik bağ, etik karar vermede temel oluşturur, bireyler ve topluluklar üzerindeki iyi niyetli etkileşimlere yönelik bir duyarlılık ve

kolektif sorumluluk duygusu oluşturur. Sonuç olarak, ahlak, bireysel ve kolektif seçimleri şekillendiren dinamik bir g olarak ortaya çıkar ve sürekli değişen bir dünyada erdemli ve amaçlı bir yaşam sürmenin ne anlama geldiği konusunda derin bir anlayış sunar (Aktaş, 2014, s. 23; Selimoğlu vd., 2015, s. 121)

3.4.2 Değerler

Değerler, bir bireyin temel unsurları olan karakterini, dünya görüşünü ve yaşam tarzını belirleyen önemli kriterlerdir. Göreceli olarak, her bireyin değerleri, kişisel deneyimlerinden, kültürel etkileşimlerinden ve eğitiminden kaynaklanan sağlam ve köklü inançlara dayanmaktadır. Değerler, bir kişinin yaşamında öncelik verdiği prensipleri temsil eder. Bu içten gelen inançlar, bireyin karar alma süreçlerini, ilişkilerini ve yaşam tercihlerini yönlendirir. Değerlerin gücü, bireyin drştlğn ve samimiyetini yansıtarak kişisel karakterinin bir ifadesi haline gelir. Bu nedenle, değerlerin derinlemesine anlaşılması ve tanımlanması, bireyin kimliğini ve yaşamını anlamak açısından hayati öneme sahiptir (Rossouw ve Van Vuuren, 2010, s. 21).

Bireylerin etik davranışları genellikle genç yaşlarda benimsenen temel inançlar ve değerler tarafından biçimlendirilir. Bu inançlar ve değerler, genellikle aile büyükleri, eğitim kurumları ve kültürel evre gibi çeşitli faktörlerden türemektedir. Bu erken dönemde edinilen temel değerler, bireyin etik davranışlarını belirlemede kilit bir rol oynar, çünkü bu değerler, doğru ile yanlışı, drştlğ ve adaleti anlamasına rehberlik eder. Ancak, hayatın ilerleyen aşamalarında, bireyin karşılaştığı deneyimler, kişisel gelişim ve çevresel etkenler, bu temel inançların ve değerlerin evrim geçirmesine neden olabilir. Yaş ilerledikçe, bireyler dünya görüşlerini sorgulayabilir, önceden benimsedikleri değerleri gözden geçirebilir ve yeni bakış açıları geliştirebilirler. Bu değişim süreci, zaman içinde etik davranışları etkileyerek bireyin yaşamındaki ahlaki yönlendirmeyi değiştirebilir. Örneğin, birçok insan için drştlk, adalet ve diğer insanlara gösterilen saygı son derece değerli kavramlardır. Drştlk, insanlar arasında güvenin temelini atarak sağlam ilişkiler kurmamıza yardımcı olur. Adalet, her bireyin eşit haklara sahip olduğu bir toplum idealiyle uyumlu olarak toplumsal dengeyi korumanın önemini vurgular. Başkalarına saygı göstermek, farklı görüşlere hoşgörüyle yaklaşmak, empati kurmak ve bir arada daha uyumlu bir toplum

oluşturmanın temel taşlarıdır. Bu önemli değerler, bireyler arasındaki ilişkileri güçlendirmenin yanı sıra genel toplum dinamiklerinde sürdürülebilir bir dayanışma ve uyum atmosferi oluşturmada da önemli bir rol oynamaktadır (Treviño ve Nelson, 2011, s. 29).

İnsanların etik davranışları genellikle çocukluk yıllarında aldıkları temel inanç ve değerlerin bir sonucudur, bu da genellikle büyüklerinden veya yaşadıkları çevreden öğrenilir. Ancak, yaşlandıkça, bu temel inançlar ve değerler zamanla değişebilir ve bu değişim, insanların etik davranışlarını etkileyebilir. Etik, insanların değerlerini pratikte nasıl uyguladıklarıyla ilgilidir; bir başka ifade ile etik davranışlar değerlerin günlük yaşamda nasıl yansıtıldığını gösterir. Bu, etik ve değerler arasındaki ilişkiyi ifade etmektedir. Bu bağlamda, etik davranışlar, bireyin yaşamının farklı aşamalarında benimsediği ve gelişen temel inançlar ve değerlerle şekillenir. Bu süreç, bireyin yaşamı boyunca süren etik anlayışını etkiler ve kişisel büyümesiyle birlikte evrilir (Merritt Insurance Training, 2006, s. 7-11).

3.4.3 Dinler

Dinler, sadece bir inanç sistemi olarak değil, inananlara duygusal ve zihinsel uyum içinde bütünsel bakış açıları sunarak, etik perspektifleri şekillendirmede kilit bir rol oynamaktadır. İnananlara yaşamın derin bir anlayışını sunar, onlara kendi keşif yolculuklarında rehberlik eder ve yaşamın karmaşıklıklarını yönlendirmek için ahlaki bir pusula sağlar. Dini öğretilerin duygusal etkisi, bağlantı ve amaç duygusu oluşturarak, bireysel ve kolektif davranışın etik dokusuna katkıda bulunan değerleri açılar. Bu temel, kendimiz ve dünya hakkında bütünsel bir anlayışa dayanarak, bireyleri güçlü bir ahlaki pusula ve daha geniş bir etik çerçeveye yaşamın zorluklarıyla başa çıkmaya yetkin kılar (Guerra, 2006, s. 1026; Rowson, 2006, s. 23).

Dinler, coğrafi bölgelere bağlı olarak ahlaki görüşlerin ve değerlerin şekillenmesinde önemli bir rol oynamıştır. Ayrıca, çeşitli din ve inançları takip eden insanların ahlaki ve dini inançları arasında sağlam bir psikolojik bağ olduğu bilinmektedir. Dinler, ahlaki sorumluluğu desteklemekte ve yüksek ahlaki standartlar belirlemektedir. İnançlar, insanlara güven duygusu verir ve ahlaki bir yaşam sürmeleri için ilham

kaynağı olabilir. Dinler, hoşgörü ve başkaları için ahlaki kaygı konusunda ısrarlı bir tutum sergiler. Dini inançlara sahip bir çok profesyonel, ahlaki açıdan sorumlu olmayı teşvik eder (Naagarazan, 2006, s. 42).

3.4.4 Yasalar

Yasalar, toplumların işleyişini yönlendiren temel kuralları ifade eder. Rastgele değillerdir; onayı hükümet görevlilerinden veya uluslararası kuruluşlardan alırlar. Temelde, yasalar düzeni sürdürmek, adaleti sağlamak ve insanlar arasında uyumlu bir birliktelik oluşturmak için temel oluşturur. Etkileşimleri düzenlemek, sorunları çözmek ve herkesin haklarını ve refahını korumak için yapılandırılmış bir temel sunarlar. Kısacası, bu yasalara yetkililer tarafından onay verildiğinde, adil olma, herkese doğru davranma ve sorumluluk alma prensiplerini benimseyen bir sistemimiz olduğu anlamına gelir. Bu resmi onayla, yasalar insan davranışlarını yönlendirmede, toplum refahını teşvik etmede ve hem yerel hem de küresel düzeyde uluslara yol göstermede etkili araçlara dönüşür (Naagarazan, 2006, s. 2).

Etik ve yasalar arasındaki karmaşık bağlantı incelediğinde, bu temel unsurların insan etkileşiminde ve daha geniş toplumsal bağlamda ahlaki doğruluğun standartlarını belirleme çabasında derinlemesine iç içe olduğu açıktır. Ahlaki prensip ve değerlere dayanan etik, bireyleri ve toplulukları ahlaki doğru ve adil olanı belirlemede yönlendirmeye çalışır. Aynı zamanda hukuk, formalize edilmiş düzenlemeler ve yönetmelikler olarak, bu etik çerçeveyi destekleyerek toplumsal davranışları düzenleyen yapılandırılmış ve kodlanmış bir sistem sağlar. Birlikte, etik ve hukuk, insan davranışının ahlaki peyzajını etkileyen ve şekillendiren dinamik bir etkileşim içinde yer alırlar. Bu unsurlar, sadece bireysel eylemleri değil, aynı zamanda denetledikleri toplumun genel refahını da ele alarak adil, adil ve dengeli bir birlikteliği teşvik etme çabasının birer dayanağıdır. Etik ve hukuk arasındaki işbirliği, etik davranışı teşvik etme, adaleti sağlama ve denetledikleri toplulukların genel iyileştirmesine katkıda bulunma konusundaki ortak taahhütlerini vurgular (Rossouw ve Van Vuuren, 2010, s. 21).

3.5 Etiksel Karar Verme Modelleri

Etik karar verme modelleri, etik ikilemi yaşayan bireylerin karar süreçlerinde etkileyen faktörleri ve sonuçlarını açıklamayı amaçlar ile "*etik karar nasıl verilir?*" ve "*etik standartlar nasıl oluşturulur?*" gibi sorulara yanıt aramaktadır. Bu modeller temel olarak nihai kararın etik veya etik dışı olma durumuna odaklanmaktadır. Bu bölümde, etik karar verme modelleri konusunda öne çıkan literatürdeki araştırmalara değinilecektir.

3.5.1 Cavanagh Modeli

Cavanagh modeli olarak bilinen etik karar verme modeli, 3 farklı teoriyi (faydacılık, deontoloji ve adalet) kapsayan bir karar ağacını ifade etmektedir ve Cavanagh tarafından geliştirilmiştir. İlk olarak, kararın sonuçları etik açıdan değerlendirilir. Eğer burada hedefler ve memnuniyetlerle ilgili etik ihlal varsa, karar reddedilir; aksi takdirde, karar tarafların haklarına göre ele alınır. Kişisel hakları ihlal eden bir unsur varsa, karar reddedilir. Ancak, karar kişisel haklara uygunsa son olarak adalet ilkesine göre değerlendirilir (Bektaş, 2007, s. 107).

3.5.2 Kohlberg'in Bilişsel Ahlaki Gelişim Modeli

Kohlberg'in 1969'da ortaya koyduğu bir modele dayanır. Bireyin ahlaki karar alma süreçleri oldukça karmaşıktır ve sofistike bir yapıya sahiptir. Kohlberg'e göre, benzer etik ikilem durumlarında, bireylerin farklı davranışlar sergilemesinin nedeni, ahlaki gelişim sürecinin farklı aşamalarında olmalarıdır (Schwepker, 2001, s. 304).

3.5.3 Bartel Modeli

Bartel Modeli olarak adlandırılan yaklaşım, etik karar alma sürecinde, bu sürecin temelinde yatan karmaşık ilişkileri açıklamak için matrisler oluşturmuştur (Ural, 2003, s. 47).

3.5.4 Bommer Modeli

Yöneticilerin etik ikilemlerle karşılaştıklarında, kararlarını etkileyebilecek çeşitli faktörleri belirleyerek bunları çeşitli kategorilere ayırır. Bu kategoriler; iş, yasal/kanuni, sosyal mesleki ve kişisel çevre ile birlikte bireysel nitelikleri içerir. Model, bu etkili faktörleri bireysel karar alma sürecindeki yapısal değişim kanalıyla birleştirmektedir (Bektaş, 2007, s. 107).

3.5.5 Stassen Modeli

Stassen Modeli'nin temel katkısı, etik karar alma sürecinde nedensellik boyutunun en önemli unsurlarını vurgulamasıdır (Ural, 2003, s. 53).

3.5.6 Rest (1984)'in Geliştirdiği Etik Karar Alma Modeli

Etik ikilemlerin çözümlenmesi için bireylerin takip etmeleri gereken bir sürecin belirlenmesini önermektedir. Bu şekilde, işletmelerde etik davranışın teşvik edilmesi için bir rehberlik sağlanmış olacaktır (Alkan, 2018, s. 136).

3.5.7 Kişi-Durum Etkileşimli Etik Karar Alma Modeli

Trevino'nun Kişi-Durum Etkileşimli Etik Karar Alma Modeli'ne göre etik karar verme süreci, bir etik ikilemle başlar. Bu ikilem, bireyin bilişsel ahlaki gelişim seviyesi doğrultusunda değerlendirilir. İşin doğası, örgütsel kültür ve görev özellikleri gibi durumsal faktörler, bu değerlendirmeyi doğrudan etkilerken, aynı zamanda değerlendirme ile davranış arasındaki ilişkiyi de şekillendirir. Benzer biçimde, ego gücü ve kontrol odağı gibi bireysel faktörler de bilişsel değerlendirme üzerinde önemli bir etkiye sahiptir (Çavuşoğlu, 2019, s. 14).

3.5.8 Pruden Modeli

Etik karar alma sürecinde etkili olan üç alanı tanımlamıştır. Pruden'e göre, bu alanlar bireysel, kurumsal ve mesleki etik alanlarını içermektedir. Bireysel düzeyde, yaratıcılık, verimlilik, ödüller ve performans gibi faktörlerin kişisel etiği nasıl

etkilediğini açıklamıştır. Mesleki etik açısından, teknik bilgi, davranış standartları, örnek grup desteği, kontrol ve sosyal sorumluluk gibi unsurları ön plana çıkarmıştır. Kurumsal düzeyde ise, destekleme, mevcut sorunlar, geri bildirim ve davranış standartlarının etkisini belirtmiştir. Pruden, bu üç etik alanın sentezi olmadan etik karar almanın mümkün olmadığını vurgulamıştır (Alkan, 2018, s. 136).

Etik karar verme modelleri gözden geçirildiğinde, bağımsız denetim bağlamında en uygun olanın Pruden modeli olduğu söylenebilir. Etik karar verme modelleri üzerine yapılan araştırmaların sonuçlarına dayanarak, bağımsız denetimde etikle ilgili bu sentez yapılabilmektedir: İnsanlar, etik ikilemlerle karşılaştıklarında, karar sürecini etkileyen çeşitli faktörlere maruz kalırlar. Bağımsız denetçiler, mesleki uygulamalarda gereken kuralları bilmekle yükümlüdürler ve bu, deontolojik bir yaklaşımla zorunlu hale gelmektedir.

3.6 Bağımsız Denetim Etik İlişkisi

Enron, WorldCom, Parmalat, Wirecard gibi büyük şirketlerde yaşanan yaygın muhasebe ve denetim başarısızlıkları, etik yargıların önemini artırmıştır. Özellikle Enron'un çöküşü ve bunun sonucunda en önemli muhasebe ve denetim firmalarından biri olan Andersen'in iflası, iş dünyasındaki en önemli olaylardan biri olarak kabul edilir. Andersen'in Enron ile işbirliği yaparak belgeleri yok ettiği ve kanıtları gizlediği skandallar, şirketin mesleki etik değerlerinden sapmasına yol açmış ve şirketin tarihindeki en büyük dolandırıcılıklardan biriyle suçlanmasına neden olmuştur. Skandalların çoğunda, denetçilerin, müşterilerini ve kendi çıkarlarını gözetmek için kurallara ve standartlara uyma yerine, bazen öncelikle müşterilerinin isteklerini yerine getirme eğiliminde olduklarına dair yüksek düzeyde suçlamalar bulunmaktadır. Başka bir ifadeyle, bazı durumlarda denetçiler, etik kurallara ve standartlara bağlı kalmak yerine, müşteri memnuniyetini sağlamaya odaklanmış olabilirler (Zakaria vd., 2010, s. 44-45).

WorldCom skandalı, başlangıçta küçük bir uzun mesafeli telefon şirketi olarak işe başlamış, ancak hızla büyüme stratejisiyle son 15 yıl içinde 60'tan fazla şirketi satın alarak ABD'nin ikinci en büyük telefon hizmetleri ve bilgi işlem şirketi haline

gelmişti. Ancak 2000 yılında Sprint ile yapılması planlanan 129 milyar dolarlık birleşme anlaşması, ABD ve Avrupa Birliği yetkililerinin onayını alamayınca sekteye uğradı. Bu hızlı büyüme sürecinin ardından ortaya çıkan şüpheler, şirketin finansal ve muhasebe denetiminden sorumlu Sermaye Piyasası Komisyonu (SEC) tarafından incelenmesine neden oldu. Sonunda, muhasebe usulsüzlükleri ortaya çıkarken, WorldCom bu süreçte SEC'in denetimindeydi. ABD'nin ikinci en büyük telekomünikasyon şirketi ve dünyanın en büyük internet servis sağlayıcısıydı. Ancak, 3,8 milyar dolarlık muhasebe usulsüzlükleri ve 32 milyar dolarlık borçları nedeniyle iflas etti. Şirket, 107 milyar dolarlık aktif büyüklüğüyle, iflası sonrasında Enron'dan "en büyük iflas" unvanını almış oldu. İflasın sonuçları Enron'un çöküşüne benzer şekilde gerçekleşmiştir. Hisse senetlerindeki büyük değer kaybıyla birlikte, şirkete ait hisselerle sahip olan yatırımcılar iflasla birlikte tüm yatırımlarını kaybetmişlerdir. İlk başta 17.000 çalışan işsiz kalmıştır. Şirketin önemli alacaklıları arasında Citibank, Deutsche Bank, New York Bankası, J.B. Morgan Trust Co. ve Bear Stearns yer almakta olup, bu kuruluşlar verdikleri kredilerin geri dönüşü mümkün olmamıştır (Erçiçek, 2016, s. 71-72).

İtalya'nın Parma şehrinde merkezi bulunan Parmalat şirketi, 2003 yılında 30 ülkede faaliyet gösteriyor ve 30.000 çalışanı ile 7 milyar dolara yakın bir gelire sahipti. Şirket, 1997'de yurtdışına açılarak Kuzey ve Güney Amerika'da borçla şirketler satın alarak büyümeye başladı. Ancak bu satın almalar şirketi kâra değil, ciddi zararlar yaşamasına neden oldu. Artan borçlarla birlikte Parmalat, daha fazla risk alarak türev piyasalara ve spekülasyon işlere yöneldi. Şirketin yönetimi, kurucusu ve genel müdürü olan Calisto Tanzi ile ailesinin kontrolündeydi. Aile üyeleri, şirketin varlıklarını yasal olmayan yollarla ve azınlık haklarına zarar verecek şekilde başka şirketlere devretmişti. Bu işlemleri Cayman Adaları'ndaki şirketler aracılığıyla gerçekleştirdiler ve sahte muhasebe kayıtları, yanıltıcı hesaplar ve sahte belgeler düzenlediler (Ceylan, 2013, s. 51).

Wirecard skandalı, finansal denetim ve yönetimdeki büyük başarısızlıkları gözler önüne sermektedir. Financial Times (FT)'in muhasebe sahtekarlığına dair uyarılarına rağmen, şirketin iç denetim sistemleri, denetimler, uyum süreçleri ve Denetim Kurulu'nun hareketsizliği yetersizdi. Ernest & Young (EY) gibi dış denetim firmaları

ve Federal Denetleme Kurumu (BaFin) gibi devlet düzeyindeki düzenleyiciler de sorunları tespit edemedi. Ayrıca, fon yöneticileri, analistler ve kredi derecelendirme kuruluşları gibi finansal araçlar, şirket iflasın eşiğindeyken bile Wirecard hisselerini yatırımcılara tavsiye etmeye devam etti. Bu durum, finansal sektördeki sistemik bir çöküşü ortaya koyuyor. Davranışsal finans, sürü psikolojisi, aşırı iyimserlik, coşku ve seçici algı gibi irrasyonel insan davranışlarının bu başarısızlıklara nasıl yol açtığını açıkça açıklamaktadır. Mevcut yasalar, bu hatalardan etkilenenlerin taleplerini yeterince karşılayamamakta olup, daha güçlü kontrol mekanizmaları ve daha iyi yatırımcı koruması ihtiyacını vurgulamaktadır (Mollers, 2021, s. 1-6).

Son yıllarda yaşanan şirket skandalları, denetçilerin etik kararlar konusundaki zorluklarını kamuya açık bir şekilde ortaya koymuştur. Bu denetim başarısızlıkları, geniş çapta eleştirilmiş ve denetçilere olan güveni sarsarak mesleğin itibarını olumsuz etkilemiştir. Farklı düzenlemelerin uygulanmasına rağmen, hileli uygulamalar hala iş dünyasında varlığını sürdürmektedir. Ancak bu sorunun çözümü, yalnızca katı düzenlemelerle değil, aynı zamanda denetçilerin karar verme süreçlerindeki dikkatli ve sorumlu tutumlarıyla mümkün olacaktır (Kung ve Huang, 2013, s. 479).

Bu görüşün çekiciliği, mali denetimin temel bir amacını net bir şekilde belirlemesinden kaynaklanmaktadır. Mali denetim, hissedarlar ve diğer çıkar sahipleri olan yatırımcılar, mal sahipleri ve finansal danışmanlar gibi rollerin, sermayenin en etkin şekilde kullanılması için gereken bilgi sağlamak üzere yerine getirilmesi gerektiğine dair güven sağlamayı amaçlamaktadır. Bu rollerin, liberal kapitalist bir ekonomik sistemin başarısı için hayati önem taşıdığı kabul edilmektedir, çünkü fonların istenilen mal ve hizmetlerin en iyi fiyata üretilmesine yönlendirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, yatırımcıların kararlarını ekonomik olarak bilgilendirilmiş bir temelde almaları gerektiği kabul edilmektedir. Bu durum, denetçilere “etik” kelimesinin herhangi bir tanımında belirgin ve önemli bir rol vermektedir. Çünkü denetçiler, iş ilişkilerinin büyük ölçüde güvene dayandığı gerçeğiyle ilgilenirler. Bu durum genellikle arzu edilen bir ahlaki ilişki olarak kabul edilir ve birçok durumda karşılıklı fayda sağlayan insan işbirliği için gereklidir. Dolayısıyla, denetim rolünün yerine getirilmesindeki herhangi bir başarısızlık, eğer beceriksizlik veya ihmalden kaynaklanıyorsa, ahlaki açıdan yanlıştır. Eğer kasıtlı ise, sadece olumsuz sonuçları

nedeniyle değil, aynı zamanda kendi içinde değerli olan bir ilişkiyi yok ettiği için de son derece gayri ahlakidir. Denetçiler tarafından hayal kırıklığına uğratılan hissedarların sadece para kaybetmekle kalmayıp, aynı zamanda güvenlerine de ihanet edildiği için kızgın ve kırgın olmalarına şaşırılmamalıdır (Campbell, 2005, s. 90).

Martin (2007) tarafından ifade edildiği üzere, denetçiler etik konulara iki farklı açıdan bakmaktadır. Bu açılardan biri “*içeriden bakış*” perspektifidir; bu perspektif, denetim mesleğinin temel etik yapısına odaklanır ve denetçilerden işlerini yaparken dürüstlük ve tarafsızlık göstermeleri beklenir. Diğer açı ise “*değerlendirme*” perspektifidir; burada denetçilerin, mevcut ve olası müşterilerinin etik değerlerini anlaması, değerlendirmesi ve bu değerlere uygun bir şekilde davranması gerekmektedir.

3.7 Bağımsız Denetimde Etiğe İlişkin Düzenlemeler

Denetçinin, denetlediği kurumdan bağımsız olması ve mesleki bilgi birikimine malik olması, bağımsız denetim mesleğinin esas prensiplerinden birini oluşturur. Bu prensip, denetçinin tarafsızlık, güvenilirlik ve objektiflik ilkelerine sıkı bir şekilde bağlı kalmasını gerektirir. Denetçinin, işletmenin finansal durumu ve operasyonlarıyla ilgili doğru ve güvenilir bilgiler sunabilmesi için geniş bir mesleki bilgi birikimine sahip olması kritik bir öneme sahiptir. Avrupa ve ABD’deki işletme skandallarına ilişkin ortaya çıkan “denetim görüşü alışverişi” iddiaları, denetim süreçlerinde bağımsızlığın ve etik ilkelerin korunmasının ne kadar mühim olduğunu bir kez daha vurgulamıştır. Denetçinin, sadece yasal gerekliliklere uymakla kalmayıp aynı zamanda etik standartlara da uygun şekilde hareket etmesi, güvenilir bir denetim sürecinin temelini oluşturur (Uzay, 2004, s. 435-485).

Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (The American Institute of Certified Public Accountants-AICPA), “Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı” (International Organization of Supreme Audit Institutions-INTOSAI), “Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü” (The Institute of Internal Auditors-IIA) ve “Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu” (IFAC) gibi önemli kuruluşlar, muhasebe ve denetim alanında etik standartların belirlenmesi konusunda kilit roller üstlenmektedir. Ayrıca, ABD’de yürürlüğe giren ve bütün dünyada etkileri olan

"Halka Açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcı Koruma Kanun"u olarak bilinen Sarbanes–Oxley, uluslararası düzenlemeler ve Türkiye uygulamaları; Maliye Bakanlığı'nın gerçekleştirdiği düzenlemeler, 3568 Sayılı Meslek Kanunu'nda yer alan etikle ilişkili düzenlemeler, "Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği" (TÜRMOB) tarafından oluşturulan standartlar, "Sermaye Piyasası Kurulu" (SPK) tarafından hayata geçirilen etik düzenlemeler, "Kamu Gözetimi Kurumu" (KGK) tarafından belirlenen etik kurallar ve 6102 sayılı "Türk Ticaret Kanunu"ndaki düzenlemeler, muhasebe ve denetim alanındaki profesyonellerin etikle ilişkili yönergelerini belirlemektedir. Bu düzenlemeler, sektördeki uzmanların etik standartlara uyum sağlamalarını ve mesleki sorumluluklarını etik değerlere dayalı bir şekilde yerine getirmelerini sağlamak için kritik bir rehberlik sağlamaktadır. Meslek etiği kuralları, "*Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu*" (IFAC) tarafından üç ayrı fasıldan oluşturulmuş ve Türkiye'deki uygulamada aynı doğrultuda benimsenmiştir. İlk fasıl, tüm meslek mensuplarına uygulanacak genel kurallardan oluşurken, ikinci fasıl bağımsız çalışan meslek mensuplarına özel hükümleri içermekte ve son fasıl ise bağımlı çalışan meslek mensuplarına yönelik özel kuralları içermektedir. Bahsi geçen bu temel prensipler, sadece muhasebe ve denetim meslek elemanları için değil, her profesyonel için geçerli olan genel etik kurallarını kapsar. Yani, metinde bahsedilen ilkeler, örneğin bir avukat veya doktor için de geçerli olan temel değerler olarak düşünülebilir. Dürüstlük, tarafsızlık, mesleki gizlilik, profesyonellik, güvenilirlik, sorumluluk ve saygı gibi prensipler, bir meslek mensubunun mesleki sorumluluklarını yerine getirirken uyması gereken temel rehberlerdir. Bu değerler, etik kurallara uygun davranışı teşvik eder ve genel olarak toplumda güven oluşturmayı amaçlar. Bu nedenle, belirtilen prensipler, muhasebe ve denetim alanındaki profesyonellerin yanı sıra tüm meslek grupları için etik davranışın temelini oluşturmaktadır (Kakaşçı, 2017, s. 38-39).

Türkiye'deki bağımsız denetim uygulamalarını düzenleyen etik standartlar, 2006 yılında Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yayımlanan "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ"i (Seri: X, No: 22) çerçevesinde detaylı bir biçimde açıklanmıştır. Bu düzenleme, Bağımsız Denetim Firmalarının ve Bağımsız Denetçilerin uymaları gereken Etik İlkelerin bulunduğu İkinci Kısım'ın Üçüncü Bölümü'nde yer almaktadır. Bahsi geçen tebliğde yer alan Etik İlkelerle ilgili

düzenleyici hükümler, Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için kapsamlı bir rehberlik sağlamaktadır. Belirtilen ilkeler, sekiz temel tema etrafında şekillenen geniş bir etik düşünce yelpazesini kapsar ve Bağımsız Denetim Firmaları ile Bağımsız Denetçiler için beklenen davranış ve değerleri ayrıntılı bir şekilde açıklar. Bu ilkelerden özetle aşağıda bahsedilmiştir.

- 1) “Mesleki şüphecilik (Md. 11). Elde edilen bağımsız denetim kanıtlarının geçerliliğinin sorgulayıcı bir anlayışla değerlendirilmesi mesleki şüpheciliği ifade eder.
- 2) Bağımsızlık (Md. 12). Bağımsızlık, mesleki faaliyetin dürüst ve tarafsız yürütülmesini sağlayacak bir davranış ve anlayışlar bütünüdür.
- 3) Bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar (Md. 13). Bağımsız denetim kuruluşu veya bağımsız denetçilerde, bağımsızlığın zedelendiğine dair tereddüt oluşması halinde bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilir.
- 4) Mesleki özen ve titizlik (Md. 14). Bağımsız denetçiler, bağımsız denetimin planlanması, yürütülüp sonuçlandırılması ve bağımsız denetim raporunun hazırlanması safhalarında gerekli mesleki özen ve titizliği göstermek zorundadırlar.
- 5) Ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı (Md. 15). Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler: Bu Tebliğde yer alan mesleki faaliyetler dışında ticari, sınai ve zirai hiçbir işle uğraşamazlar (Ticaret şirketlerinin yönetim kurulu başkan ve üyeliği, genel müdür, genel müdür yardımcılığı ile önemli karar, yetki ve sorumluluğu taşıyan başka pozisyonlar dahil).
- 6) Reklam yasağı (Md. 16). Bağımsız denetim kuruluşları, iş elde etmek için dolaylı ve dolaysız reklam yapamazlar, reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar ve iş öneremezler.
- 7) Sır saklama yükümlülüğü (Md. 17). Bağımsız denetim kuruluşlarının yöneticileri, bağımsız denetçileri ve bütün çalışanları ile bağımsız denetim kuruluşlarına dışardan hizmet verenler, işleri dolayısıyla sahip oldukları sırları açıklayamazlar, bu sırları kendilerinin veya üçüncü kişilerin menfaatlerine kullanamazlar.
- 8) Karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet (Md. 18). Bağımsız denetim kuruluşları ile bağımsız denetçiler, bağımsız denetim faaliyetinin niteliğini herhangi bir suretle olumsuz yönde etkileyebilecek veya meslektaşlarına zarar verebilecek tarzda ve ölçüde rekabete giremezler. Özellikle bağımsız denetim ücreti, personel ve iş alma gibi konulardaki mesleki kurallar, teamül ve bağımsız denetim standart, ilke ve kurallarına aykırı davranışlarda bulunamazlar. Diğer düzenlemelerde yer alan haksız rekabet halleri saklıdır” (SPK, 2006).

Türkiye’de bağımsız denetim etiğine ilişkin yapılan düzenlemeler, çeşitli yıllarda çeşitli kuruluşlar tarafından yapılmıştır. Bu düzenlemelerin detayları Tablo 3.1’de sunulmuştur.

Tablo 3.1 Bağımsız denetim etiğine ait düzenlemeler (Alkan, 2018, s. 139)

KURUM/KANUN	ESAS ALINAN DÜZENLEME	İLKELER
5018 Sayısı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu	Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA) Meslek Ahlak Kuralları	Dürüstlük, Tarafsızlık, Nesnellik, Bağımsızlık, Gizlilik, Yetkinlik (Ehil Olma) Mesleki Özen ve Yeterlilik
TÜRMOB; "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Müşavirlerin Meslek Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik"	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesindeki Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları Etik Standartlar Kurulu (IESBA) tarafından yayınlanan "Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar"	Dürüstlük, Tarafsızlık Mesleki Özen ve Yeterlik Gizlilik Mesleki Davranış
BDDK	"Bankacılık Etik İlkeler"	Dürüstlük, Tarafsızlık Güvenilirlik, Saydamlık Toplumsal Yaranın Gözetilmesi
SPK "Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçilerin Uyacakları Etik İlkeler"	"Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları"	Mesleki Şüphencilik, Bağımsızlık, Mesleki Özen ve Titizlik, Ticaret ve Mesleğe Aykırı Faaliyet Yasağı, Reklam Yasağı, Sır Saklama Yükümlülüğü, Karşılıklı İlişkiler ve Haksız Rekabet
"Kamu Gözetimi Kurumu"	"Uluslararası Denetim Standartları"	Dürüstlük, Tarafsızlık Mesleki Yeterlilik ve Özen, Sır Saklama, Mesleğe Uygun Davranış

3.8 Bağımsız Denetçiler İçin Etik İlkeler

2011 yılında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK) kurulması, Türkiye'de muhasebe ve denetim alanındaki düzenleyici ortamın önemli bir gelişmesini ifade etmektedir. Bu kurumsal oluşum, muhasebe ve denetim alanındaki standartları belirleme yetkisinin merkezileşmesine yol açarak, bu yetkiyi KGK çatısı altında birleştirmiştir. Bu birleşmenin önemli sonuçlarından biri, KGK'nın 2015 yılında yayımladığı ve en son 2021 yılında güncellediği "*Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar*" adlı belgede görülmektedir. Bu belge, bağımsız denetçilerin mesleki faaliyetleri sırasında uymaları beklenen etik ilkeleri kapsayan kapsamlı bir çerçeve sunmaktadır. Bu etik standartları belirleyerek; KGK, sadece muhasebe ve denetim uygulamalarının bütünlüğünü ve şeffaflığını korumayı değil, aynı zamanda endüstri içinde mesleki sorumluluk duygusunu teşvik etmeyi amaçlamaktadır. Temelde, KGK'nın kurulması, etik ilkeleri düzenleme ve güçlendirme konusunda önemli bir rol oynamış, Türkiye'de muhasebe ve denetim uygulamalarının genel kalitesine ve güvenilirliğine katkıda bulunmuştur. Bu çalışmanın etiğe ilişkin çerçevesinin oluşturulmasında da kullanılan bu ilkeler şunlardır (TDS, 2021):

3.8.1 Dürüstlük

Bağımsız denetçiler dürüst, açık, doğru ilkelerine bağlı kalmalı ve mesleki itibarlarını korumalıdır. Şeffaflık, müşterilere ve diğer paydaşlara karşı sorumluluklarını yerine getirmede önemli bir faktördür. "Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı"nın 111'inci fasıl 2. paragrafında denetçinin, verilerin;

- a) "Önemli düzeyde yanlış veya yanıltıcı beyan içerdiğini,
- b) Dikkatsizce sunulmuş beyan veya bilgi içerdiğini ya da
- c) Gerekli bilgileri göz ardı ettiğini veya gizlediğini, dolayısıyla yanıltıcı mahiyette olduğunu, düşündüğü durumlarda, bu bilgileri içeren raporlar, beyannameler, yazışmalar veya diğer bilgiler ile bilerek ilişkilendirilmemesi gerekir" (TDS, 2021, Md. 111/2).

Denetçinin, bu tür veriler ile ilişkilendirildiğini anladığı zaman, bu veriler ile ilişkilendirilmesini sonlandırması için gerekli adımları ataması gerekmektedir.

3.8.2 Tarafsızlık

Denetçi, tarafsızlık ilkesine uymalıdır, yani önyargılara, eğilimlere, çıkar çatışmalarına veya başkalarının etkisini kötüye kullanarak mesleki muhakemesini ve kararlarını etkilememelidir. “Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standartı”nın 112’inci fasıl 1. ve 2. paragrafında bu ifadelere yer verilmektedir (TDS, 2021, Md. 112/1-2); “Denetçi, tarafsızlık kuralını zedeleyebilecek durumlarla karşı karşıya kalabilir. Bu tür durumlar her zaman öngörülemez ve tanımlanamaz. Denetçi bu tür durumlarda söz konusu mesleki hizmet ve faaliyeti yürütmez.”.

3.8.3 Mesleki Yeterlilik ve Özen

Mesleki veri ve beceriyi, müşterilerin yeterli profesyonel hizmeti alabilmelerini sağlayacak düzeyde sürdürmek ve mesleki hizmetlerin sunumu esnasında teknik ve mesleki standartlara uygun bir biçimde ilgi göstermek hedeflenir. “Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı”nın 113’üncü fasıl 1. paragrafında bu ifadelere yer verilmektedir;

“Denetçi; aşağıdakilerin yerine getirilmesini zorunlu kılan mesleki yeterlik ve özen ilkesine uyar:

- a) Güncel teknik ve mesleki standartlar ile mevzuata uygun olarak, müşterilerin yeterli mesleki hizmetleri almalarını temin edecek mesleki bilgi ve beceriyi elde etmek ve korumak ve
- b) Uygulamadaki teknik ve mesleki standartlara uygun bir şekilde ve özen içinde hareket etmek.” (TDS, 2021, Md. 113/1).

3.8.4 Sır Saklama (Gizlilik)

Mesleki faaliyetler esnasında edinilen verilerin gizliliğine saygı göstermek önemlidir. Ancak, yasal veya mesleki bir hak veya görev mevki söz konusu olduğunda, bu bilgilerin açıklanması saklı tutulmalıdır. Yetki olmaksızın, bu tür bilgileri üçüncü şahıslara ifşa etmemek, kendi veya başkalarının çıkarlarına zarar vermemek de önemli bir durumdur. “Bağımsız denetçiler için Etik Kurallar Standartı”nın 114’üncü fasıl 1. paragrafında bu ifadelere yer verilmektedir;

“Denetçi; mesleğin icrası sırasında edindiği bilgilerin gizliliğine saygı duymasını gerektiren sır saklama ilkesine uyar. Denetçi;

- a) Bulunulan sosyal ortamlar dâhil olmak üzere, özellikle yakın bir iş arkadaşına veya çekirdek ailesinin bir üyesine ya da aile yakınlarından birine, kasıtsız bir şekilde bilgi verme -açıklama- ihtimaline karşı dikkatli olur.
- b) Bilgilere ilişkin sır saklama yükümlülüğünü denetim şirketi bünyesinde de sürdürür.
- c) Potansiyel bir müşteri tarafından açıklanan bilgilere ilişkin sır saklama yükümlülüğünü sürdürür.
- d) Mesleğin icrası sırasında edindiği gizli bilgileri, bu bilgilerin açıklanması için yasal veya mesleki bir görev veya hak ya da uygun ve belirli bir yetki olmaksızın denetim şirketi dışında bir tarafa açıklayamaz.
- e) Mesleğin icrası sırasında edindiği gizli bilgileri, kendisinin veya üçüncü kişilerin çıkarlarına kullanamaz.
- f) Mesleki veya iş ilişkileri sonucunda edindiği veya aldığı herhangi bir gizli bilgiyi söz konusu ilişki sona erdikten sonra kullanamaz veya açıklayamaz.
- g) Denetçi, kendi kontrolü altındaki çalışanlar ile danışmanlık ve yardım aldığı kişilerin, denetçinin sır saklama yükümlülüğüne uymalarını sağlamak üzere uygun adımları atar.” (TDS, 2021, Md. 114/1).

Bahsi geçen Standardın devamında 114’üncü fasıl 1. bendin alt maddesinde, Sır saklama ilkesine ilişkin olarak şu hususlar belirtilmektedir:

“Bilginin, müşteriden denetçiye serbestçe aktarılmasına imkân sağladığından kamu yararına hizmet eder. Bununla birlikte, denetçinin gizli bir bilgiyi açıklamasının gerektiği veya gerekebileceği ya da bu tür bir açıklamanın uygun olabileceği durumlar aşağıda yer almaktadır:

- a) Aşağıdaki örneklerde olduğu gibi mevzuat tarafından açıklama yapmanın zorunlu tutulması:
 - (i) Hukuki takip sürecinde belgelerin ve diğer kanıtların toplanması
 - (ii) Ortaya çıkan mevzuat ihlallerinin ilgili kamu yetkililerine açıklanması,
- b) Mevzuat tarafından açıklamaya izin verilmesi ve müşteri tarafından açıklama yapmak üzere yetkilendirilmesi,
- c) Mevzuatla yasaklanmadığı sürece, bilgiyi aşağıdaki amaçlarla açıklamanın mesleki bir görev veya hak olması:
 - i Yetkili mercilerce kalite inceleme sürecine uygunluk sağlama,
 - ii Yetkili mercilerce yapılan bir sorgulamaya veya araştırmaya/incelemeye cevap verme,
 - iii Hukuki takip sürecindeki bir denetçinin mesleki çıkarlarını koruma veya
 - iv Etik hükümler dâhil, teknik ve mesleki standartlara uygunluk sağlama.” (TDS, 2021, Md. 114/1).

3.8.5 Mesleğe Uygun Davranış

Meslek üyesi, mesleğin itibarını koruma sorumluluğunu taşır ve bu çerçevede mesleğin itibarını olumsuz etkileyebilecek herhangi bir davranıştan kaçınmalıdır. Denetim müşterisini elde etmek maksatıyla, gerçek olmayan özellik ve deneyimlere dayalı abartılı iddialarda bulunmamalıdır. Ayrıca, diğer meslek mensuplarını küçümseyici atıflar ve karşılaştırmalarda bulunmaktan da kaçınmalıdır (Karacan, 2014, s. 117).

KGK tarafından yayımlanan bu etik yasalar standardına göre, şirketlerde dürüstlük ve etik davranış kültürünün benimsenmesi için belirli adımların atılması gerekmektedir. Bu adımlar arasında, ilgili kişilere kuralların iletilmesi, konuyla ilgili uzman kişilerin istihdam edilmesi, şirket personelinin bu konuda eğitilmesi, kurallara uygun davranan kişilerin teşvik edilmesi ve terfi ettirilmesi, personelin kurallara uyumunun izlenmesi ve aksine davrananların disipline edilmesi bulunmaktadır (Muğal, 2007, s. 81). “Bağımsız denetçiler için Etik Kurallar Standardı”nın 115’inci fasıl 2. paragrafında bu ifadelere yer verilmektedir;

“Denetçiler, pazarlama ve tanıtım çalışmalarında kendilerini tanıtırken mesleğin itibarına gölge düşüremezler. Denetçiler, açık sözlü ve dürüst olurlar ve:

- a) Sunabilecekleri hizmetler, taşıdıkları nitelikler ve edindikleri tecrübeler konusunda aşırıya kaçan iddialarda bulunamazlar veya
- b) Başkalarının işleriyle ilgili kötüleyici referanslar veremezler veya mesnetsiz karşılaştırmalar yapamazlar” (TDS, 2021, Md. 115/2).

4. BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ VE BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİYLE İLGİLİ KAVRAMLAR

Bu bölümde, ilk olarak kalite kavramının tanımına yer verilmiş, ardından bağımsız denetim bağlamında kalite kavramı, bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörler ve denetim kalitesinin sağlanmasında etik unsurların önemi detaylı bir şekilde açıklanmıştır.

4.1 Kalite Kavramı

İnsanoğlu yaşamı boyunca karşılaştığı ihtiyaçları karşılamak ve bunları elde etmek için çeşitli çabalar sarf etmiştir. Bu ihtiyaçların istenilen düzeyde ve tatmin edici bir biçimde karşılanması, kalite kavramıyla açıklanabilir. Genellikle günlük yaşamımızda kalite, eksik, yanlış veya sınırlı biçimlerde kullanılan bir terimdir. Bu nedenle, birçoğunun kalite dendiğinde aklına sadece maddi tatmin gelir. Ancak kalite, sadece somut maddeleri değil, yaşamda fayda sağlayan ve maddi olmayan hizmetleri de içeren oldukça geniş bir kavramdır (Ertuğrul, 2004, s. 3).

Günümüzde teknolojik ilerlemeler ve küresel pazarın etkisiyle, eskiden kullanıcının ürün veya hizmetle ilgili memnuniyet derecesiyle ölçülen kalite anlayışı değişmiştir. Bu gelişme, hem ürün ve hizmet sağlayıcıları hem de tüketiciler için farklı bir perspektif oluşturmuştur (Kesen, 2019, s. 12).

İlk olarak M.Ö. 3000’li yıllarda yazılan ve Hamurabi yasasında bulunan bir metinde, kalite kavramı, “bir şeyin iyi veya kötü olma özelliği” olarak tanımlanmıştır. Bu yasaya göre, “bir ev ustasının yetersizliğinden dolayı sadece ev yıkılırsa evin bedeli usta tarafından ödenir eğer aynı zamanda can kaybı da olursa ustanın eli kesilir” şeklinde ifade edilmiştir. Bu ifade, kalitenin önemini ve sonuçlarını vurgulayan erken bir belge olarak değerlendirilir. Çünkü kalite, ürünlerin veya hizmetlerin hayati öneme sahip unsurlarını yansıtmaktadır (Bozkurt, 1998; Şimşek, 2001).

Kalite kavramı, sadece “*mutlak anlamda en iyi*” olmak anlamına gelmez, bunun yerine insanlar genellikle kendi deneyimleri ve tercihleri doğrultusunda kaliteyi

değerlendirirler. Her bireyin beklentileri ve ihtiyaçları farklı olduğu için; bir ürünün veya hizmetin kalitesi konusunda farklı görüşler ortaya çıkabilir. Bir kişi, bir mal veya hizmetten memnun kaldığında, onu kaliteli olarak algılar; ancak başka bir kişi aynı üründen memnun olmayabilir ve onu kalitesiz olarak nitelendirir. Bu nedenle, kalite kavramı, farklı açılardan ele alınır ve herkesin kendi ölçütlerine göre değerlendirilir. Bu çeşitlilik, kalitenin tanımını belirsiz kılar ve herhangi bir kesinlik sağlanamaz, çünkü herkesin algılayışı ve tercihi farklıdır. Bu bağlamda, kalite, endüstriyel ve günlük yaşamda çeşitli şekillerde tanımlanır ve herhangi bir evrensel tanımlı yoktur (Kesen, 2019, s. 12).

Günümüze kadar, kalite konusunda birçok farklı yaklaşım ve tanım ortaya konmuştur. Kalite uzmanları ve öncüleri tarafından yapılan ve genel olarak kabul gören çeşitli kalite tanımları Şekil 4.1’de yer almaktadır.

Tablo 4.1 Kalite tanımları (Durukan ve İkiz, 2007, s. 34)

Tanımlayan	Kalite tanımı
Joseph M. Juran	Amaca ve kullanıma uygunluktur.
Philip Crosby	Şartlara uygunluktur.
W. Edwards Deming	Müşterinin mevcut ve gelecekteki ihtiyaçlarını sürekli karşılayabilmektir.
Walter A. Shewart	Kalite objektif ve subjektif özelliklerden oluşur. Objektif kalite, insan unsurundan bağımsız olan objektif özelliklerin kalitesidir. Subjektif kalite ise objektif gerçekliğin bir sonucu olarak insanların gördükleri, hissettikleri ve düşündükleri özelliklerdir.
Armand V. Feigenbaum	Müşterinin beklentilerini karşılayacak ürün ve hizmetin pazarlama, mühendislik, üretim ve bakım aşamalarından sonra kazandığı toplam karakteristiklerdir.
Genichi Taguchi	Tasarım özelliklerine uygunluktur.
Kaoru Ishikawa	Müşterilerin tanımladıkları ürün performansının (gerçek), üreticilerin tanımladıkları ürün performansı (ikame) karşılaştırılmasıdır.
İSO 9000:2005	Yapısal özellikler bütünüünün şartları karşılama derecesidir.
Eğitimde Kalite Sözlüğü	Kalite, bir mal ya da hizmetin özelliğinin ve sunumunun var olan ya da ileride gerek duyulabilecek müşteri gereksinimlerini karşılayabilme yeteneğidir.

4.2 Bağımsız Denetimde Kalite Kavramı

Bağımsız denetim kalitesi, kişiden kişiye değişen subjektif niteliklere sahip, nüanslı ve dinamik bir kavramdır. Geniş bir literatür yelpazesinde, kalite ile ilişkilendirilen temel terimler, sadece beklentileri karşılamamanın değil, aynı zamanda çeşitli ihtiyaçları etkin bir şekilde ele alma ve belirlenmiş standartları sürekli olarak yükseltmenin önemini vurgular. Günümüzde kalite, gelişen toplumun artan talepleri ve beklentileri tarafından yönlendirilen dikkate değer bir değişim yaşamıştır. Kalite kavramı, bağımsız denetim faaliyetleriyle karmaşık bir şekilde görüldüğünde, hem kalite hem de güvenilirlik açısından denetimin etkinliğini detaylı bir şekilde incelemeyi gerektirir. Yüksek kaliteli bir denetim, bir dizi önemli hedefi gerçekleştirmeyi amaçlar; stratejik olarak riskleri azaltma, genel güvenilirliği kasıtlı olarak artırma, sahtekarlık ve hataları titizlikle en aza indirme, doğru veri sağlama ve muhasebe sisteminin karmaşık dokusundaki tutarsızlıkları seçerek raporlamaktır (Savaş ve Güleç, 2023, s. 594; Yaroğlu ve Kurt, 2023, s. 130-131).

Bağımsız denetim kalitesi konusu, birçok ilgili taraf ve yasal düzenleyici tarafından incelenmektedir. Bir denetimin etkili olması, işletmelerin hazırladığı finansal tabloların gerçekliği ile doğrudan bağlantılıdır. Denetçiler, bağımsız denetim faaliyetinin kalitesini yükseltmek için; incelenen finansal tabloları dikkatlice aşamalardan geçirerek sistemli bir inceleme sürecine tabi tutmalıdır. Bu, denetim kalitesinin sağlanmasında önemli bir role sahiptir. Bunların bir sonucu olarak denetim kalitesi; çoğunlukla bağımsız, güvenilir ve yeterli veri ile desteklenmiş denetim raporlarının elde edilmesi olarak ifade edilmektedir (Karahana, 2018, s. 50).

Bağımsız denetim kalitesi literatürde birçok farklı biçimlerde tanımlanmış olsa da, çoğu tanımlar bağımsız denetimin muhasebe sistemlerindeki hataları ve hileleri tespit edebilme yeteneği ile uygulanabilir ve denetim standartlarına uyum sağlama yeteneği ile ilişkilendirilmiştir. Literatürde en yaygın olarak kullanılan bağımsız denetim kalitesinin tanımlarını aşağıda bu biçimde sıralayabiliriz:

“Denetim yetkisi verilen denetçinin, müşterisi olan işletmenin muhasebe sistemindeki hata, hile ve ihmalleri bulup, tespit edip, onları raporlayıp kamuya açıklanması ile ilgili

olasılıklar.” (DeAngelo, 1981’den akt., Ada, 2016, s. 30). DeAngelo, 1981 yılında yaptığı araştırmada, bağımsız denetim kalitesi kavramını ilk defa ortaya koymuştur. Ona göre, iki kilit unsur bu tanım için önem taşımaktadır. İlk olarak, denetçinin müşteri işletmenin muhasebe sisteminden kaynaklanan hataları, hileleri, ihlalleri ve sorunları bulup raporlaması; ikincisi ise bu sorunları ifşa edip ortaya koymasısıdır (Esendemirli, 2013, s. 112).

Knechel, bağımsız denetim kalitesini, “elde edilen güvencenin gereken güvenceyle ne kadar uyumlu olduğu” olarak tanımlamıştır (Knechel, 2007’den akt., Özyurt, 2010, s. 10). Bağımsız denetim kalitesi kavramı, mali tablolardaki önemli hataların tespit edilerek raporlanması, yönetim ve çıkar grupları arasındaki veri eşitsiliğinin azaltılması ve böylece ilgili tarafların çıkarlarının korunması olarak tanımlanmaktadır. Bağımsız denetçiler tarafından denetlenen mali tabloların önemli hata içerme olasılığı daha düşüktür. Dolayısıyla, genellikle yüksek veri kalitesi, yüksek denetim kalitesi ile ilişkilendirilir (Dang, 2004, s. 1).

Pitkanen (2016)’e göre, bir denetçinin, mali tablolardaki hataları veya hileleri doğru bir biçimde tespit edebilmesi ve bunları raporlayabilmesi için mesleki veri ve deneyime malik olması gerekmektedir. Ayrıca, denetçinin bağımsız olması da önemlidir çünkü bağımsızlık, denetim bulgularının güvenilir bir şekilde aktarılmasını sağlar. Ancak, bağımsızlık ve mesleki yeterlilikle donatılmış bir denetçi, önemli hataları tespit edebilir ve bu bulguları doğru bir şekilde raporlayabilir.

1986 yılında Titman ve Trueman bağımsız denetim kalitesinin denetçinin yetenek ve nitelikleriyle doğru orantılı olduğunu iddia ederek, denetim kalitesini, “denetçilerin yatırımcılara sağlayıp, aktardıkları bilgilerin doğruluğudur” şeklinde tanımlamışlardır (Göğer, 2006, s. 6). Palmrose (1988), bağımsız denetim kalitesini açıklarken güven seviyesine vurgu yapmış ve bu seviyenin, işletmelerin mali tablolarında önemli hata bulunmaması ve dolandırıcılık içermemesi olarak tanımlanması gerektiğini belirtmiştir. Bu bağlamda, Palmrose’a göre güven seviyesi arttıkça bağımsız denetim kalitesinin de buna paralel olarak artacağını göstermiştir.

Eilifsen ve Messier (2000), bağımsız denetim kalitesini, “bağımsız denetim elemanlarının mali verilerdeki hata ve hileleri tespit edebilme kapasitesi ile bu hata ve hileleri doğru olarak raporlayabilmesidir. Bu sayede şirket yöneticileri ile ortaklar arasında var olan bilgi yetersizliğinin ve uyumsuzluğunun azaltılması ölçüsünde değerlendirilebilen bir kavramdır” şeklinde tanımlamıştır.

Tanımlara bakıldığı zaman birçoğunun birbirine benzediği görülmektedir. Günümüzdeki denetim anlayışının temelinde, şirketlerdeki hataları ve hileleri tespit etme ve bildirme işlevi olduğu ortaya çıkmaktadır. Bağımsız denetimde kalitenin sağlanması için denetim firmasının belirlenen kurallara uygun hareket etmesi gereklidir. Bir başka ifade ile bağımsız denetimin, denetim alanında ilgili yetkili kurumlar veya mesleki kurumlar tarafından belirlenen genel kurallar ve standartlara uygun şekilde, tarafsız bir şekilde yerine getirilmesi önemlidir. Bu standartlar arasında “Uluslararası Denetim Standartlar”ı, “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlar”ı, “Kalite Kontrol Standartlar”ı ve “Mesleki Etik İlke ve Kurallar”ı bulunmaktadır (Özdoğan ve İzmirli Ata, 2021, s. 651).

Sonuç olarak, mali tablolardaki hataların tespiti ve hilelerin önlenmesi, denetçinin deneyim ve yetkinliğine bağlıdır. Bu nedenle, ortaya çıkarılan hataların ve hilelerin raporlanması, denetçinin müşterisinden ne kadar bağımsız olduğunu belirler. Bu bağlamda, denetim kalitesi; mesleki yetkinliğe malik bir denetçinin, denetim görevini yasalara ve ilkelere uygun bir biçimde yerine getirerek elde ettiği bulguları etik ve bağımsız bir biçimde ilgili taraflara iletmediği durumu ifade etmektedir.

4.2.1 Kalitenin Bağımsız Denetimde Önemi

Bağımsız denetim sürecinde, kalite kavramı, önem taşımaktadır. Bahsi geçen tanımlar kapsamında, işletmeler, yatırımcılar ve işletme ile etkileşimde bulunan çıkar grupları açısından denetim kalitesinin ne kadar önemli olduğu daha net anlaşılabilir. İlk olarak işletmelerin perspektifinden bakıldığında; eğer bir işletme, kaliteli bir denetimden geçerse, mali tablolarına dayanarak ek yatırımlar yapabilmekte veya risk anında önleyici adımlar atabilmektedir. Ancak, kaliteli bir denetim olmadığı zaman, işletmeler geleceği öngörmekte güçlük çekecek, stratejik planlar oluşturamayacak ve

ekonomik sıkıntılar yaşayacaklardır. İşletme ile etkileşimde bulunan paydaşlar açısından düşünüldüğünde; işletmenin mali tablolarının etkili bir biçimde denetlenmemesi durumunda göz ardı edilen hatalar veya yanlışlıklar bulunması durumunda, paydaşlar yanlış kararlar alabilir ve risk altına girebilmektedirler. Yatırımcı bakış açısından değerlendirildiğinde ise, yatırımcılar kararlarını denetçinin denetlediği mali tabloları inceleyerek verirler. Eğer güçlü bir denetim yapılmazsa, yatırımcılar maddi kayıplar yaşayabilirler. Yatırımcılar, denetçilerin gerçekten etkili bir denetim gerçekleştirdiğine dair yeterli bilgiye sahip olamadıkları için bu tür risklere maruz kalabilir ve zarar görebilirler (Özyurt, 2010, s. 11).

Bağımsız denetimde kalitenin önemi, özellikle 2000’li yıllarda ortaya çıkan ve bazı büyük şirketlerin iflasına neden olan muhasebe skandallarıyla daha belirgin hale gelmiştir. Özellikle Enron’un iflasıyla ortaya çıkan sonuçlar, sadece şirketlere olan güveni değil, aynı zamanda denetim kurumlarına olan güveni büyük ölçüde azaltmıştır. 2001 yılında Amerika’da meydana gelen Enron skandalı ile birlikte bağımsız denetimin önemi artmıştır. ABD’de 11 Eylül saldırılarının ardından yaşanan büyük şok, 2 Aralık 2001’de dünyanın en büyük doğalgaz boru hattı şirketlerinden biri olan Enron’un beklenmedik iflasıyla sonuçlandı. Bu iflasın etkileri sadece ABD ile sınırlı kalmadı, aynı zamanda tüm dünyada büyük yankı uyandırdı. Ancak, bu ani çöküş, çağdaş muhasebe sistemleri ve bağımsız denetim şirketlerinin sorgulanmasına da yol açmıştır (Arel vd., 2005, s. 37; Göger, 2006, s. 7).

Enron, ABD’nin Houston (Texas) merkezli bir şirkettir ve 1985 yılında Houston Natural Gas ve Internoth adlı iki doğal gaz şirketinin birleşmesi ile kurulmuştur. Zamanla, boru hattı işletmeciliğinden farklı alanlara genişlemiştir. Özellikle, türev finansal araçları yoğun ve etkin bir biçimde kullanması ile bilinmektedir. Enronun ani çöküşünün ardından, Amerika’nın birçok büyük şirketi de finansal sıkıntılarla karşı karşıya kaldı ve kamusal yönetim ile ilgili güven sorunları yaşandı. Ayrıca, Enron ve WorldCom gibi şirketlerde görülen finansal raporlama eksiklikleri, bağımsız denetim standartlarının ve yeni düzenlemelerin gerekliliğini ortaya koydu. Bu durum, Sarbanes-Oxley yasasının (Sarbanes-Oxley Act of 2002) 2002’de Amerika’da yürürlüğe girmesine ve kısa sürede dünya genelinde uygulanmaya başlanmasına neden olmuştur (Göger, 2006, s. 7).

Tüm bu gelişmeler, bağımsız denetimde kalitenin yalnızca düzenlemeler ve standartlarla sağlanabileceğini gösteriyor. Standartların yetersiz olduğu veya uyumluluğun kontrol edilmediği durumlarda, kaliteyle ilgili ciddi sorunlar ortaya çıkabilir. Bu tür sorunlar, Amerika’da olduğu gibi bağımsız denetimde kaliteyi güvence altına almak için yeni standartların geliştirilmesi ve bunlara uygunluğun denetlenmesiyle çözülebilir (Göğer, 2006, s. 8).

Kaliteli bağımsız denetim hizmetinin sağladığı faydalar aşağıda tanımlanmaktadır:

- Denetim sonuçlarından faydalanan kesimlere karşı sorumluluğun titizlikle yerine getirilmesi sağlanır. Denetim firmaları ve denetçiler, sosyal sorumluluk bilinciyle hareket etmelidirler ve sundukları denetim hizmetini, kamu yararı gözeterek kaliteli bir şekilde gerçekleştirmeye özen göstermelidirler (Oktay, 2003, s. 50).
- Bağımsız denetim firmasının güvenilirliği ve bu güvenilirliğin getirdiği itibar titizlikle korunur ve geliştirilir. Önemli olan şey, bir bağımsız denetim firmasının piyasadaki itibarının en değerli varlık olduğunu unutmamaktır (Taylor ve Glezen, 1997).
- Bağımsız denetim firmasının rekabet gücü artar. Bu rekabet gücündeki artış, pazar payının ve karlılığın yükselmesine olanak sağlar (Yerli, 1997).
- Sermaye piyasasının sürekli değişen ve gelişen dinamik yapısı, piyasanın başarısını artırır. Bu başarı, işletmelerin finansal tabloların nitelikli bir bağımsız denetimden geçerek onaylanmasına, kamuya tam ve doğru verilerle aydınlatılmasına ve sonuç olarak sermaye piyasasına yatırım yapmış veya yapacak olan tasarruf sahiplerinin hak ve çıkarlarının korunmasına dayanır (Ergun, 1999, s. 157).
- Bağımsız denetim firmasının mevcut müşterilerini koruması büyük bir önem taşır. Kaliteli bir denetim hizmetinden memnun kalan müşteriler, genellikle başka bir neden olmadığı sürece firmalarını değiştirmeyi düşünmezler (Oktay, 2003, s. 50).
- Meslek kurumları tarafından herhangi bir yaptırıma maruz kalma riski mümkün olduğunca azaltılır (Göğer, 2006, s. 8-9).

- Bağımsız denetim firmaları, üst düzey yeteneklere malik ve kaliteli kişilerin tercih ettiği şirketler olmaktadır (Oktay, 2003, s. 50).

Sonuç olarak, bağımsız denetim kalitesinin sağlanması ve korunması, sadece denetim firmaları değil, aynı zamanda denetlenen işletme ve kamu için de büyük önem taşımaktadır. Denetim firmaları, ticari bir işletme olarak faaliyet gösterirken itibarlarını artırmak için kaliteli denetim uygulamalarına odaklanır ve bu sayede daha fazla kazanç elde ederler. Denetlenen işletme, bağımsız denetimden geçmiş mali tablolarını işletme sahiplerine sunduğunda, mevcut ve potansiyel yatırımcıların güvenini artırır. Kamu ise, doğru ve güvenilir mali verilerle daha sağlıklı kararlar alabilir. Bu nedenle, bağımsız denetimde kalitenin sağlanması, işletme yönetimi ve ilgili tarafların karar alma süreçlerini etkileyen kritik bir faktördür (Ünlü, 2012, s. 9).

4.3 Bağımsız Denetimin Kalitesini Etkileyen Faktörler

Günümüzde muhasebecilik mesleği, denetim faaliyetlerinin kalitesini iyileştirmek adına artan bir taleple karşı karşıya kalmaktadır. Bu talep, şirketlerin finansal şeffaflığına ve doğruluğuna duyulan ihtiyacın artması, regülasyonların karmaşıklığının artışı ve paydaşların daha fazla hesap verebilirlik beklentileri gibi çeşitli faktörlerden kaynaklanmaktadır. Muhasebe profesyonelleri, bu zorlu ortamda denetim süreçlerini güçlendirmeye, muhasebe standartlarına tam anlamıyla uyum sağlamaya ve finansal raporlama konularında yönetim ve paydaşlara etkin bir destek sunmaya yönelik sürekli bir çaba içinde olmaktadır. Kaliteli denetim faaliyetleri, şirketlerin finansal durumunu doğru bir şekilde değerlendirmelerine, riskleri azaltmalarına ve yatırımcılar, düzenleyiciler ile diğer paydaşlarla olan ilişkilerini güçlendirmelerine yardımcı olabilir. Bu nedenle, muhasebe mesleği, sürekli değişen düzenlemelere ve iş dünyasındaki gelişmelere uyum sağlama amacıyla, denetim faaliyetlerinin kalitesini artırmaya odaklanmaktadır (Gör, 2016, s. 35).

Lam ve Chang (1994) çalışmasında, bağımsız denetim firmalarının her denetimde aynı kalite seviyesini sağlayamayacaklarını vurgulayarak, denetim kalitesinin firma bazında değil, her denetim faaliyeti için ayrı olarak tanımlanması gerektiğini ifade etmişlerdir (Lam ve Chang, 1994, s. 103). Muhasebe literatüründe, Big N olarak

bilinen denetim firmaları ile Non-Big N olarak adlandırılan küçük denetim firmaları arasında denetim kalitesini etkileyen çeşitli faktörler belirlenmiştir. Bu faktörler arasında denetim ücreti, denetçi bağımsızlığı, denetim firmasının büyüklüğü, personelin yetenek ve deneyimi gibi unsurlar bulunmaktadır (DeAngelo, 1981, s. 183-199).

Bağımsız denetim hizmeti, diğer mesleki hizmetlerden iki ana nedenle ayrılmaktadır. Birincisi, denetçinin müşteri firma tarafından istihdam edilmesine ve ücretinin yine müşteri firma tarafından ödenmesine rağmen, sonuçlarından yatırımcılar ve kreditorler gibi farklı tarafların yararlanmasıdır. İkinci sebep ise, bağımsız denetim kalitesiyle ilgili olarak müşteri firmaların, denetim faaliyeti öncesinde veya sürerken belirleyecekleri net bir ölçüt bulunmamasıdır (Zerni, 2009, s. 17). Bu nedenle, bağımsız denetim hizmeti kalitesini değerlendirmek amacıyla, düzenleyici kurumlar tarafından belirli ölçütler oluşturulmaya çalışılmaktadır. Bu ölçütler aşağıdaki başlıklar altında sunulmuştur.

4.3.1 Denetim Firmasının Büyüklüğü

Denetim firmalarının büyüklüğü, muhasebe ve finans alanındaki literatürde önemli bir konu olarak öne çıkmaktadır. Bu konuda yapılan literatür incelemeleri, farklı bakış açıları ve sonuçlar sunarak büyük bir çeşitlilik göstermektedir. Bazı çalışmalar, büyük şirketlerin denetim süreçlerini daha etkili bir şekilde yönettiğini ve bu nedenle daha kaliteli finansal raporlar sunduğunu iddia etmektedir. Büyük ölçekli denetim firmalarının geniş uzmanlık ve kaynaklara sahip olduğu, karmaşık finansal yapıları daha etkili bir şekilde analiz edebildiği ve bu sayede daha sağlam denetim süreçleri gerçekleştirebildiği düşüncesine odaklanmaktadır. Diğer bir perspektiften bakıldığında, bazı çalışmalar örneğin, Boon vd. (2008); Carlin vd. (2009); Cheng vd. (2009)'e göre denetim firmalarının büyüklüğü ile denetim kalitesi arasında doğrudan bir ilişki olmadığını savunmaktadır. Bu görüşe göre, denetim kalitesi daha çok denetim süreçlerinin etkin yönetimi, uzmanlık alanlarındaki derinlik ve denetçilerin profesyonel yetkinlikleriyle ilişkilidir; bu faktörler büyüklükten ziyade firma içi organizasyonel yapı ve yönetim yaklaşımlarıyla daha yakından ilişkilidir. Denetim firmalarının büyüklüğü ve denetim kalitesi arasındaki ilişki karmaşıktır ve literatürde

farklı bakış açılarıyla ele alınmaktadır. Bu konuda daha fazla araştırma yapılması, denetim süreçlerinin etkin bir şekilde yönetilmesi ve finansal raporlama standartlarının iyileştirilmesi açısından önem taşımaktadır (Senal, 2011, s. 24).

Denetim firmalarının büyüklüğü, denetim kalitesini belirleyen faktörlerin göstergelerini detaylı bir şekilde anlatmıştır. Her biri ayrı maddeler halinde açıklanmış olan bu faktörler şunlardır:

- "Yeterli kaynakların elde edilmesi,
- Yüksek standartta kontrol sistemi,
- Müşterilerden bağımsız,
- Büyük denetim firmalarının imajı korumak için risk altına girmemeleri,
- Hileli bir denetim faaliyeti söz konusu olduğunda denetçiye yüklenecek sorumluluğun denetçi üzerinde aşırı baskı oluşturmaması,
- Her bir denetim faaliyetinde göstermiş oldukları üstün çaba ve bu çabanın maliyeti karşısında talep ettikleri yüksek ücretler" (Kesen, 2019, s. 43)

gibi sebepler ile daha kaliteli bir denetim faaliyeti oluşturulacağı varsayılmaktadır.

İç kontrol, yönetimin ve personelin faaliyetlerini belirleme ve yönetme sürecinde hedeflere ulaşma adına kritik bir rol oynar. Bu süreç, büyük denetim şirketlerinde düzenli bir biçimde yönetilmektedir. İç kontrol faaliyetlerini etkili bir biçimde yürütebilmek için teknoloji ve insan kaynağına olan gereklilik önemlidir. Bu alanda büyük denetim şirketlerinin genel anlamda sorun yaşamadıkları gözlemlenir; çünkü her türlü kaynağa kolayca ulaşabilmektedirler. Büyük denetim firmaları, daha geniş bir müşteri kitlesine hizmet verdikleri için finansal tabloların denetiminde daha fazla kaynağa sahip olma avantajına sahiptirler. Bu durum, firmaların itibarlarını ve tanınırlıklarını koruma konusunda daha titiz davranmalarına yol açar. Çünkü geniş bir müşteri tabanına sahip olan denetim firmaları, müşterilerinin potansiyel hatalarını veya hilelerini ortaya çıkarmadıkları ve bunu kamuya açıklamadıkları takdirde itibar kaybı yaşama riski taşırlar. Bu nedenle, bu firmalar bu konuda daha dikkatli bir yaklaşım benimserler ve riske girmekten kaçınırlar. Güvenilirliklerini sürdürebilmek adına denetim faaliyetlerini şeffaf ve doğru bir şekilde gerçekleştirmeye özen gösterirler. Farklı bir perspektiften düşünüldüğünde, bir denetçinin bağımsız denetim

kalitesini etkileyebilmesi için yeterli veri ve deneyime sahip olması son derece kritik bir husustur. Bu veri ve deneyim, uygun eğitimle desteklendiğinde daha etkili hale gelir. Ayrıca, büyük denetim firmalarının eğitim konusunda daha geniş kaynak ve imkanlara malik olmaları da denetim kalitesini pozitif bir şekilde etkileyebilir (Çetin, 2019, s. 16-18; Savaş ve Güleç, 2023, s. 594).

PwC, Deloitte, KPMG ve Ernst & Young gibi dört büyük denetim firmasının uluslararası denetim piyasasında güçlü bir kontrolü olduğu, Türkiye’de ise bu dört büyük denetim şirketinin sektör üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğu açıkça gözlemlenmektedir. Bu şirketler, kendi deneyim ve birikimleriyle piyasadaki etkileşimlerini sağlamışlardır. Bu dört büyük denetim şirketi, uluslararası alanda geniş bir tanınırlığa sahip olmalarıyla denetim kalitesinin ölçülmesinde etkin bir rol oynar. Bunların yanı sıra, birçok akademik çalışma genellikle bu dört dev denetim şirketini temel alarak yürütülmüştür (Senal, 2011, s. 26; Savaş ve Güleç, 2023, s. 594).

DeAngelo’nun 1981 yılında yaptığı bir araştırmada, büyük denetim firmalarının geniş bir itibara sahip oldukları ve yüksek kalitede denetim hizmetleri sundukları teorilerini ortaya atmıştır. Bir diğer araştırmada ise Deis ve Giroux (1992), büyük denetim firmalarının, küçük denetim firmalarına kıyasla daha etkin performans gösterdiği ortaya çıkmıştır. Dopuch ve Simunic’in 1982’deki bir araştırmasında ise bağımsız denetim kalitesinin, daha büyük kaynaklara malik denetim firmaları ve denetçiler tarafından uygulanan prosedür sayısı ve içeriğine bağlı olduğu belirtilmiştir.

Bahsi geçen alanda, bu görüşe karşı olan çalışmalar da bulunmaktadır. Örneğin, Carlin vd. tarafından 2009 yılında, Boon vd. tarafından ise 2008 yılında yapılan araştırmalarda, firma büyüklüğünün denetim kalitesi üzerinde belirleyici bir etkisi olmadığına dair bir neticeye ulaşılmıştır. Diğer bir araştırmada ise Cheng vd. tarafından 2009’da büyük şirketlerin ün kazanma çabalarının, beraberinde getirdiği riskler nedeniyle müşteri kayıplarına yol açtığı ve olumsuz bir geri dönüş sağladığı ortaya koyulmuştur.

4.3.2 Denetimde Rotasyon

Denetim rotasyonu, uzun süreli bir işbirliği sonucu ortaya çıkabilecek samimiyet kaynaklı tehditlere karşı denetçinin bağımsızlığını korumak amacıyla alınan bir önlemdir. Bu uygulama, denetim hizmeti verilen firma ile belirli bir süre boyunca çalışmama kuralını içermektedir. Temel hedef, denetçi ile müşteri işletme arasındaki ilişkinin çıkar çatışmasına yol açmasını önlemektir (Savaş, 2021, s. 46).

Denetim rotasyonu, bir şirketin denetim faaliyetlerinde bağımsızlığı ve tarafsızlığı güvence altına almayı amaçlayan, aynı zamanda denetim kalitesini artırmayı hedefleyen bir stratejidir. Bu uygulama, bazı ülkelerde zorunlu hale getirilmiştir. Örnek göstermek gerekirse, Arthur Andersen skandalı ve 2002'deki ABD muhasebe skandallarının ardından, Sarbanes-Oxley Yasası ile denetimlerde bağımsızlık ve kalite sağlanması hedeflenmiş, bu kapsamda denetçi rotasyonu en fazla beş yıl ile sınırlandırılmıştır (Tünaydın, 2016, s. 119).

Türkiye’de, denetim rotasyonu ile ilgili düzenlemeler, Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile yapılmıştır. İlgili süreleri kısaltma yetkisi ise “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu”nda (KGK) bulunmaktadır. Rotasyon süreleriyle ilgili bilgiler, 6102 sayılı “Türk Ticaret Kanunu”nun 400. maddesinin ikinci fıkrası doğrultusunda şu şekilde ifade edilmiştir: “On yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemez”. “Bağımsız Denetim Yönetmeliği”nin 26. maddesinin birinci kıstasının (ç) bendine göre,

“Üç yıl geçmedikçe; denetim kuruluşları son on yılda yedi yıl, denetim üstlenen bağımsız denetçiler ile bunların yanında ve denetim kuruluşlarında çalışan denetçiler ise son yedi yılda beş yıl denetim çalışması yürüttükleri işletmelere ilişkin denetimleri üstlenemeyecekleri hüküm altına alınmış olup, anılan maddenin ikinci fıkrasında, bu sürelerin hesabında aynı denetim ağı içinde bulunan kuruluşlar ile ilişkili denetim kuruluşları tarafından yapılan denetimlerde geçen sürelerin topluca dikkate alınacağı” ifade edilmiştir (BDY, 2020).

4.3.3 Denetim Ücreti

Denetim çalışmasının kalitesini etkileyen önemli faktörlerden biri de alınan denetim ücretidir. Müşteri şirketin denetimi için gereken zamanın belirlenmesi ve bu süre

boyunca yapılan çalışmanın değeri, elde edilen sonuçların saat başına düşen ücretle çarpılması yoluyla hesaplanır (Yahyaoğlu, 1991, s. 94).

Denetim ücretlerinin denetim kalitesine etkisi iki yönlüdür. İlk olarak, yüksek denetim ücreti müşteri şirket tarafından denetimin daha kaliteli yapıldığı şeklinde algılanabilir. Diğer bir açıdan, yüksek denetim ücretleri müşteri şirketin denetim firmasına finansal olarak daha bağımlı hale gelmesine yol açabilir (Acar vd., 2011, s. 301).

26.12.2012 tarihinde yayımlanan ve 28509 sayılı Resmi Gazete’de yer alan “Bağımsız Denetim Yönetmeliği”nin 32. maddesinde, denetim ücretlerine dair alt ve üst sınırlamalar aşağıda belirtilmiştir;

- i. “Denetim ücreti, denetimin bağımsızlığını, tarafsızlığını ve kalitesini sağlayacak şekilde belirlenir. Denetlenen işletmeye ilgili mevzuat uyarınca izin verilen hizmetlerin sağlanması durumunda denetim ücreti bundan etkilenmez.
- ii. Denetim hizmetleri için kurum tarafından ilgili yıl için ücret tarifeleri belirlenebilir.
- iii. Ücret tarifesinin belirlenmemiş olduğu yıllarda, yılbaşından itibaren geçerli olmak üzere önceki yılda uygulanan ücret tutarlarının Maliye Bakanlığı’nca o yıl için tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle bulunacak tutarlar uygulanır”. (BDY, 2020, Md. 32)

4.3.4 Denetim Komitesi

Denetim komitesi, kamuya açık işletmelerde bağımsız denetim standartlarına uygun olarak kurulması gereken bir organ olarak belirlenmiştir ve en az iki üyeden oluşmalıdır. Diğer işletmeler ise hisse senetleri borsada işlem gördüğünde, denetim komitesi oluşturmayı tercihlerine bağlı olarak seçebilirler (Gör, 2016, s. 46-47).

Denetim komitesinin temel amacı, işletmenin finansal raporlama sürecini hassasiyetle izlemek ve yönlendirmektir. Bu kapsamda, mali tabloların güvenilir ve doğru bir biçimde oluşturulmasını sağlamak amacıyla iç kontrol sisteminin etkili bir biçimde yapılandırılması büyük önem taşır. Ayrıca, iç ve dış denetçilerin denetim faaliyetlerini izleme ve takip etme süreçleri, şeffaf ve güvenilir bir finansal raporlama ortamının oluşturulmasında kritik bir rol oynar. Denetim komitesi, aynı zamanda muhasebe standartlarının uygulanmasıyla ilgili konularda denetçilerle firma yönetimi arasında bir köprü görevi üstlenir. Bu, muhasebe standartlarına ilişkin herhangi bir sorunun

etkili bir şekilde çözümlenmesi için gerekli iletişimi sağlayarak işletmenin finansal bütünlüğünü güçlendirir. Komite, farklı görüşleri bir araya getirerek işletmenin daha üst düzeyde bir denetim faaliyetini sürdürebilmesine önemli bir katkı sağlar. Bu çeşitlilik ve uyum, işletmenin finansal süreçlerinin sağlam temellere dayanmasına yardımcı olur ve finansal raporlama kalitesini artırır. Bu şekilde, denetim komitesi, işletmenin uzun vadeli başarısını güvence altına almak için önemli bir rol oynamaktadır (Özgül, 2019, s. 84; Savaş ve Güleç, 2023, s. 596).

Denetim komitesi üyelerinin bağımsızlık seviyeleri ve muhasebe, denetim, kontrol işlemleri hakkındaki veri düzeyleri, komitenin daha etkili bir şekilde işleyişine önemli bir katkıda bulunmaktadır. Yapılan çalışmalar, aktif ve bağımsız bir denetim komitesine malik olan firmaların hileli veya hatalı mali raporlar sunma olasılığının son derece düşük olduğunu göstermektedir. Çünkü etkili bir denetim komitesi, iç kontrol sisteminin başarılı bir biçimde kurulmasının ve güvenilir bir biçimde faaliyet göstermesinin kritik bir unsuru olarak ortaya çıkmaktadır (Akçay ve Bilen, 2018, s. 248).

4.3.5 İşletme Kültürü

İşletme kültürü, "bir işletme içindeki bireylerin davranışlarını yönlendiren normlar, davranışlar, değerler, inançlar ve alışkanlıklar sistemi" olarak tanımlanır. Bu kültür, insanların duygu ve becerilerini geliştirmelerine yardımcı olacak bir olgudur; bir başka ifade ile bireylerin yapmaları ve yapmamaları gereken konularda rehberlik eder. Başka bir deyişle, işletme kültürü, üyelerin davranışlarını ve düşüncelerini etkileyen temel değerleri ve inançları içermektedir (Güçlü, 2003, s. 148).

İşletme kültürünü şekillendiren temel etmenler arasında ödüllendirme ve yönlendirme kavramları büyük bir rol oynamaktadır. Yönlendirme sayesinde, çalışanlara kültürel değerler aktararak önemli ve önemsiz konular konusunda bilinçlendirme sağlanır. Ödüllendirme sistemleri aracılığıyla ise işletme kültürü çalışanlara benimsetilir ve kültürün kabul edilebilirliği artırılır. Bu bağlamda, çalışanların işletme kültürüne uygun davranışlar sergilemeleri durumunda ödüllendirilmesi, bu tür davranışların artmasına olumlu bir katkı sağlayacaktır (Çırpan ve Koyuncu, 1998, s. 224).

4.3.6 Mesleki Bağılılık

Mesleki bağılılık, çalışanların yaptıkları işe yönelik tutum ve davranışları ile birlikte mesleki hedeflerini içeren önemli bir kavramdır (Selimoğlu ve Yeşilçelebi, 2014, s. 29). Mesleki bağılılık genellikle dört alt boyut üzerinden incelenmektedir. Bu alt boyutlar ise aşağıdaki gibidir:

- Duygusal bağılılık: Kişinin mesleğiyle ilişkili olarak oluşturduğu duygusal bağı ifade etmektedir.
- Normatif bağılılık: Kişinin kendi mesleğinde kalma gerekliliğini hissetmesine karşılık gelmektedir.
- Birikmiş maliyetler: Bireyin mesleğine yapmış olduğu yatırımlar ve duygusal bedelleri içerir; bu yatırımlar ve bedeller nedeniyle bireyin meslek değiştirmesi giderek daha zor hale gelir.
- Sınırlı alternatifler: Bir bireyin mesleğini değiştirmek için az seçeneğe sahip olduğunu gösterir. (Blau, 2003, s. 470)

4.3.7 Kurumsal Yönetim

Denetim skandalları, şirketlerin yönetim anlayışının değişmesini sağlamış ve denetim kalitesinin önemini göstermiştir. Bahsi geçen olayların önlenmesi ile denetimin kalitesinin artırılması için işletmelerin etkin kurumsal yönetim yapısına sahip olmaları gerekmektedir. Denetim kalitesinin temel odak noktası, mali tablolara olan güveni güçlendirmektir. Planlı süreçle düzenlenen mali tablolar, işletme yönetimi üzerinde doğrudan etkide bulunan kritik bir faktördür. Kurumsal yönetim, bu sürecin etkin bir şekilde planlanmasında önemli bir rol oynamaktadır. Sürecin sağlıklı işlemesi, etkili bir kurumsal yönetim anlayışıyla mümkün olacaktır (Bekçi ve Gör, 2015, s. 169).

Kurumsal yönetim anlayışı, uluslararası düzeyde gereklilik arz eden dört temel unsuru içermektedir. Bu unsurlar şunlardır;

- “Firma yönetiminde bütün ortaklara eşit bir şekilde davranılması adillik,
- Firma yönetim faaliyetlerinin mevzuata, esas sözleşmeye, toplumsal ve etik değerlere uygunluğu sorumluluk,
- Firma bilgilerinin, ticari sır niteliği taşımayan bilgiler dışındaki kısmının zamanında, doğru ve anlaşılabilir şekilde kamuya sunulması şeffaflık,

- Firma yönetim kurulu üyelerinin ortaklara karşı hesap verme zorunluluğu hesap verilebilirlik". (Aygün ve Sayın, 2016, s. 52)

4.3.8 Denetim Dışı Hizmetler

Denetim dışı hizmetler, denetim faaliyetini yürüten kişi veya kurumlar tarafından müşteri işletmeye sunulan denetim dışındaki tüm hizmetleri kapsamaktadır. Bu denetim dışı hizmetler, denetim firmasının bağımsızlığını riske atabilecek çeşitli tehditleri içerebilir. Bu tehditler arasında şahsi çıkarlar, kendi kendini denetleme ve taraflılık yer almaktadır (Özgül, 2019, s. 35).

2002 yılında Frankel vd., 2004 yılında ise Ferguson vd., 2006 yılında Francis ve Ke, 2008 yılında Lim ve Tan tarafından yapılan araştırmalar, denetim dışı hizmetlerin denetim kalitesini olumsuz yönde etkilediği sonucuna ulaşmıştır. Bu nedenle, müşteri işletmelere denetim faaliyeti sırasında denetim dışı hizmetlerin sunulmaması, denetim kalitesi açısından önemli bir faktördür (Savaş, 2021, s. 48).

Denetim firmaları, müşteri şirketlere sunmaları yasaklanmış bazı denetim dışı hizmetlere sahiptir. Bu tür hizmetler arasında; işletmenin defterini tutma, mali tablolarını düzenleme, finansal veri sistemlerinin tasarımı ve uygulanmasına yardımcı olma, değerlendirme hizmetleri, denetim raporlarına katkı sağlama, iç denetim sistemleri hizmetleri, insan kaynakları, yönetim fonksiyonlarına aracılık, bankacılık ve yatırım hizmetleri, hukuki hizmetler ve denetimle ilgili olmayan uzmanlık hizmetleri yer almaktadır (Arslan, 2010, s. 204).

4.4 Denetim Kalitesinin Sağlanmasında Etik Unsurların Önemi

Denetim kalitesinin sağlanmasında etiğin rolü; denetim sürecinin inandırıcılığı, güvenilirliği ve inanılabilirliği açısından merkezi bir öneme sahiptir. Etik, denetçilere profesyonel davranış ve karar alma süreçlerinde rehberlik ederek finansal raporların doğruluğunun ve şeffaflığının sağlanmasına yardımcı olur. Etik unsurlar ve denetim kalitesine nasıl katkıda bulunduğu, özellikle denetim görüşü bağlamında aşağıdaki başlıklar altında sunulmuştur (Alsughayer, 2021, s. 125-140).

4.4.1 Bağımsızlık

Bağımsızlık; bir incelemenin tarafsız bir şekilde yürütülmesini sağlamak için hem bir tutum hem de bir uygulamadır ve herhangi bir tarafın etkisinden uzak durmayı gerektirir. Denetçiler iki tür bağımsızlığı korumalıdır: Zihin bağımsızlığı, denetim sürecinde objektif ve tarafsız bir yaklaşım sergilemeyi ifade eder. Görünüşte bağımsızlık ise denetçinin tarafsızlığının başkaları tarafından nasıl algılandığıyla ilgilidir. Her iki bağımsızlığın korunması, denetimin bütünlüğü açısından çok önemlidir (Kamil ve Fathonah, 2020, s. 6).

4.4.2 Dürüstlük

Dürüstlük; doğruluk, sıkı çalışma ve yeterli yetkinliği içeren bir bütünlük niteliğidir. Denetçiler, sundukları hizmetlere duyulan kamu güvenini korumak için yüksek düzeyde dürüstlük sergilemelidir. Kamu güvenini sürdürmek ve artırmak için denetçiler, profesyonellik, tarafsızlık, dürüstlük ve şeffaflıkla hareket ederek, aynı zamanda sınırlamaları göz önünde bulundurarak tüm mesleki sorumluluklarını en yüksek dürüstlikle yerine getirmelidir. Ayrıca, ilgili yasa ve düzenlemelerde yer alan gizliliğe saygı göstermeleri gerekmektedir. Dürüstlük, ilke, değer ve kararların uygulanmasında dürüst, tarafsız ve kararlı bir tutum sergilemekle ortaya çıkar (Arens vd., 2017, s. 102-104).

4.4.3 Profesyonellik

Profesyonellik; görevleri özen, hassasiyet ve doğrulukla yerine getirme yeteneği, uzmanlığı ve bağlılığı olup, yürürlükteki standartlar ve mevzuatla uyum içinde olmayı gerektirir. Denetçinin profesyonel tutumu, denetim sürecinde daima profesyonel şüpheciliği benimseyerek ve mesleki yargıyı ön planda tutarak ortaya çıkar. Bununla birlikte, denetçi, yapılacak denetim türünü belirlerken, denetimin kapsamını belirlerken, metodolojiyi seçerken, toplanacak delil türü ve miktarını belirlerken veya denetimi yürütmek için kullanılacak testleri ve prosedürleri seçerken ve denetim sonuçlarını değerlendirip raporlarken profesyonel becerilerini dikkatli ve titizlikle kullanmalıdır (Kamil ve Fathonah, 2020, s. 6).

4.4.4 Mesleki Şüphecilik

Mesleki şüphecilik; denetçinin sorumlu tarafın dürüst olmadığını varsaymadığı gibi, dürüstlüğünün de sorgulanamaz olduğunu varsaymaması anlamına gelir. Denetçi, tüm planlama ve denetim süreçlerinde mesleki şüpheciliği sürdürmekle yükümlüdür. Kısacası, denetçi, tüm planlama ve denetim uygulamalarında hatalar veya hileler nedeniyle önemli yanlışlıkların olasılığına karşı tetikte kalmalı ve denetimi mesleki şüphecilik anlayışıyla planlamalı, yürütmeli ve raporlamalıdır. Bu, belirli koşulların, sorumlunun belirlenen kriterlerden sapmasına neden olabileceğini kabul etmeyi gerektirir. Denetçi, denetim sırasında elde edilen kanıtların yeterliliğini ve doğruluğunu sürekli sorgulayarak eleştirel bir yargıda bulunmalıdır. Ayrıca, denetçi, önemli bir hile riskini değerlendirirken, hile gerçekleşmişse ya da gerçekleşme ihtimali varsa, işini önemli ölçüde etkileyebilecek faktörleri veya riskleri belirlemek için mesleki şüpheciliği kullanmalıdır (Kamil ve Fathonah, 2020, s. 6).

4.4.5 Denetim Görüşü Vermenin Doğruluğu

Denetim tamamlandığında, denetçi incelediği finansal tablolarla ilgili görüşünü içeren bir rapor düzenlemekle yükümlüdür. Bu görüş, mali tabloların, şirketin gerçek mali durumunu doğru bir biçimde yansıtan kanıtlar ve kayıtlar temelinde, tüm önemli yönleriyle, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak adil bir şekilde sunulup sunulmadığını yansıtır. Denetçinin görüşü, toplanan denetim kanıtlarının ve denetim sırasında elde edilen bulguların değerlendirilmesine dayanır. Eğer bir görüş verilemiyorsa, raporda net bir sonuç belirtilmelidir. Denetim görüşü beş tür olarak aşağıda açıklanmıştır:

- i Değiştirilmemiş (Olumlu) Görüş (Unmodified Opinion): Denetçi, mali tabloların, muhasebe standartlarına uygun olarak, tüm önemli yönleriyle, işletmenin mali durumu, faaliyet sonuçları, özkaynaklardaki değişiklikler ve nakit akışları açısından adil bir şekilde sunulduğunu belirtir.
- ii Değiştirilmiş Görüş (Modified Opinion)
- iii Şartlı Görüş (Qualified Opinion): Finansal tablolar, belirli konular veya dışlamalar hariç, muhasebe standartlarına uygun olarak, tüm önemli yönleriyle adil bir biçimde sunulmuştur.
- iv Olumsuz Görüş (Adverse Opinion): Denetçi, mali tabloların muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanmadığını tespit etmiştir.

- v Görüş Bildiriminde Bulunmama (Disclaimer of Opinion): Denetçi, mali tabloların bütün olarak adil bir şekilde sunulup sunulmadığı konusunda güvenilir bir görüş oluşturamaz. Bu görüşler, denetçinin bulgularına dayanarak, işletmenin finansal bütünlüğü hakkında bilgi verir (Kamil ve Fathonah, 2020, s. 6).

4.4.5.1 Bağımsızlık ve denetim görüşü vermenin doğruluğu

Bağımsızlık, her denetçinin sahip olması gereken hayati bir niteliktir. Denetçiler, görevlerini yerine getirirken mesleki etik kurallarıyla çelişen kişisel çıkarlar taşıyamazlar. Denetim sürecinde doğru görüşler sunabilmek için denetçilerin güçlü bir bağımsızlık duygusuna sahip olmaları gerekir. Eğer bir denetçi bu bağımsızlığını kaybederse, ifade edilen görüşlerin güvenilirliği sorgulanır ve bu da finansal tabloların kullanıcıları tarafından güvensizlikle karşılanmasına yol açar. Dolayısıyla bu tabloların karar verme süreçlerinde kullanılması zayıflar (Kamil ve Fathonah, 2020, s. 6).

Kaseem'in (2018) yaptığı araştırmalar, bağımsızlığın verilen görüşlerin doğruluğu üzerinde önemli bir olumlu etkiye malik olduğunu göstermektedir. Bu, denetçinin dış etkilere karşı ne kadar bağımsız olursa, görüşlerinin de o kadar nesnel olacağı ve gerçek durumu yansıtan değerlendirmeler sunabileceği anlamına gelir.

4.4.5.2 Dürüstlük ve denetim görüşü vermenin doğruluğu

Dürüstlük; görevlerini yerine getirirken belirli normlara uyan, dürüst, şeffaf, cesur, akıllı, sorumlu ve kendine güvenen bir tutumu ifade eder. Bu niteliklere sahip denetçiler dürüstlük, cesaret, bilgelik ve sorumluluk denetim sürecini etkili bir şekilde yürütme ve gerektiği gibi sağlam görüşler sunma konusunda daha donanımlıdır. Yüksek düzeyde dürüstlüğe sahip olanların, gerçek durumu yansıtan doğru görüşler verme olasılıkları daha yüksektir (Kaseem, 2018, s. A29-A39; Kamil ve Fathonah, 2020, s. 7). Tepalagul ve Lin'in (2015) araştırması, profesyonel etik kapsamında yer alan dürüstlüğün, denetçilerin görüşlerinin doğruluğu üzerinde önemli bir olumlu etkisi olduğunu vurgulamaktadır. Bir denetçi dürüstlüğü ne kadar benimserse, verdiği görüşler de o kadar olumlu etkilenir.

4.4.5.3 Profesyonellik ve denetim görüşü vermenin doğruluğu

Profesyoneller olarak, denetçiler toplum, müşteriler ve meslektaşlarına karşı sorumluluklarını kabul ederler; bu, kişisel fedakarlık gerektirse bile saygılı bir davranış sergilemeyi içerir. Profesyonel denetçiler, hataları tespit etme konusunda kritik bir rol oynar ve bu, yaptıkları değerlendirmeleri önemli yönde etkiler. Bu da, sağladıkları denetim görüşlerinin doğruluğunu etkiler. Bir denetçi, profesyonellik sergiledikçe ve işinin tüm ilgili yönlerini dikkate aldıkça, görüşlerinin doğruluğu ve güvenilirliği artar. Kaseem'in (2018) yaptığı araştırmalar, profesyonelliğin denetçilerin verdikleri görüşlerin doğruluğu üzerinde önemli bir etkisi olduğunu göstermektedir. Denetçiler görevlerini daha yüksek bir profesyonellik düzeyinde yerine getirdiklerinde, verdikleri görüşlerin gerçek koşullarla daha uyumlu olma olasılığı artar. Denetçinin mesleğinin gerektirdiği eğitim ve deneyime sahip olması, sır saklama ve mesleğe uygun davranış farkındalığı, profesyonelliğin gereklilikleri olarak denetim görüşünün gereceği yansıtmasını, başka bir ifade ile denetim kalitesini etkiler (Kaseem, 2018, s. A29-A39; Kamil ve Fathonah, 2020, s. 7).

4.4.5.4 Mesleki şüphecilik ve denetim görüşü vermenin doğruluğu

Mesleki şüphecilik, denetçinin denetim sürecinde dolandırıcılık olasılığının sürekli olarak farkında olması anlamına gelir. Daha önce belirtildiği gibi, denetçiler yönetimin dürüst olmadığını varsaymamalıdır; ancak yönetimin sunduğu bilgileri sorgulamadan da kabul etmemelidir. Denetçiler, doğru bir görüş sunabilmek için mevcut denetim kanıtlarıyla çok çabuk tatmin olma eğiliminden kaçınmalıdır. Görüşler, yeterli ve yetkin denetim kanıtlarıyla desteklenmelidir ve bu kanıtların toplanması sürecinde denetçiler mesleki şüpheciliklerini sürekli olarak uygulamalıdır. Denetçinin profesyonel becerileri, verdikleri görüşlerin doğruluğunu belirlemede önemli bir rol oynar. Temelde, denetçinin mesleki şüphecilik tutumu, verdikleri görüşlerin güvenilirliğini doğrudan etkiler (Kamil ve Fathonah, 2020, s. 7). Tepalagul ve Lin'in (2015) araştırması, mesleki şüpheciliğin denetçi görüşünün doğruluğunu önemli ölçüde artırdığını göstermektedir. Bir denetçi, görevlerini yerine getirirken ne kadar şüpheciliği benimserse, verdikleri görüşler o kadar uygun ve güvenilir olacaktır.

Yukarıda ifade edilen çalışmaların neticesinde, denetim kalitesinin sağlanmasında etik ilkelerin ne kadar önemli olduğu görölmektedir. Denetçilerin bağımsızlıklarını korumaları, dürüst davranmaları, mesleklerine profesyonel bir şekilde yaklaşmaları ve her zaman şüpheci bir bakış açısıyla hareket etmeleri, denetim sürecinin güvenilirliğini artırıyor. Etik kurallara sadık kalmak, denetçilerin tarafsız ve doğru görüşler sunmalarına olanak tanıyor, böylece finansal raporların doğruluğu ve şeffaflığı korunuyor. Sonuç olarak etik ilkeler, denetim sürecinin güvenilir olmasını ve toplumun bu sürece olan inancını güçlendiren en önemli unsurlardan biridir.



5. BAĞIMSIZ DENETİMDE ETİK VE DENETİM KALİTESİNE İLİŞKİN LİTERATÜR TARAMASI

Bu başlık altında bağımsız denetimde etik ve denetim kalitesi üzerindeki rolü üzerine yapılmış ulusal ve uluslararası çalışmalar sunulmuştur. Uluslararası literatürlerde bağımsız denetim kalitesine ilişkin yapılan çalışmalar ve edinilen bulgular şöyledir;

Bağımsız denetim kalitesini etkileyen unsurlar üzerine yapılan araştırmalardan biri Al-Khaddash vd. (2013)'nin Ürdün'deki ticari bankalar üzerinde bağımsız denetim kalitesini etkileyen ana faktörleri incelediği çalışmadır. Araştırma kapsamında, banka denetim deneyimi olan kişilere ve Ürdün'deki ticari bankaların denetçilerine anket uygulanmış ve bu veriler çeşitli istatistiksel analizlere tabi tutulmuştur. Analizler, denetim kalitesinin denetim verimliliği, denetçinin yeterliliği, denetim ücretleri, ofisin büyüklüğü, denetim ofisinin itibarı ve uzmanlık gibi faktörlerle pozitif ve önemli bir ilişki içinde olduğunu ortaya koymuştur.

Sweeney vd. (2013), firmanın algılanan etik kültürü ile denetçilerin denetim kalitesini tehdit eden davranışlara ilişkin etik değerlendirmeleri ve bu değerlendirmelere katılma niyetleri arasındaki ilişkide algılanan etik yoğunluğun aracılık rolünü incelemişlerdir. Çalışma bulguları, algılanan etik yoğunluk ile denetim kalitesini tehdit eden davranışlara ilişkin etik karar verme arasında doğrudan bir ilişki olduğunu göstermiştir.

Nasrabadi ve Arbabian (2015) mesleki etik ve taahhütlerin denetim kalitesi üzerindeki etkilerini araştırdıkları çalışmada anket yöntemi kullanılmıştır. Araştırma sonucunda, meslek etiği ve bağlılık ile denetim kalitesi arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir.

Jaya vd. (2016) yürüttükleri çalışmada; mesleki şüphecilüğün, denetim süresi kısıtlamalarının ve muhasebecilerin meslek etiği uygulamalarının denetim kalitesi üzerindeki etkisini incelemeyi amaçlamışlardır. Sonuçlar, eş zamanlı mesleki şüphecilüğün, denetim süresi kısıtlamalarının ve muhasebecilik mesleğinin uygulama

etiğinin denetimin kalitesini etkilediğini göstermektedir. Kısmi sonuçlar, mesleki şüphecilik değişkeninin denetim kalitesi üzerinde etkisi olduğunu göstermektedir.

Kuntari vd. (2017) tarafından denetçi etiği, denetçi deneyimi, denetim ücretleri ve denetçi motivasyonunun denetim kalitesi üzerindeki etkisini belirlemek amacıyla gerçekleştirilen çalışmada, anket yöntemi kullanılmıştır. Araştırmada denetçi etiğinin denetim kalitesi üzerinde anlamlı pozitif bir etkisi olduğu, üstelik deneyim, ücretler ve denetçi motivasyonunun da denetim kalitesi üzerinde anlamlı pozitif etkiye malik olduğu tespit edilmiştir.

Prasanti ve Yulianto (2017), örgütsel bağlılığı ara değişken olarak kullanarak zaman bütçe baskısı, denetçi etiği, bağımsızlık ve görev karmaşıklığının denetim kalitesi üzerindeki etkisini incelemişlerdir. Sonuçlar, zaman bütçe baskısı, denetçi etiği, bağımsızlık ve görev karmaşıklığı değişkenlerinin denetim kalitesi üzerinde doğrudan bir etkisi olmadığını göstermektedir. Fakat, zaman bütçe baskısı ve denetçi etiği değişkenlerinin örgütsel bağlılık aracılığıyla denetim kalitesi üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkiye sahip olduğu görülmüştür.

Arowoshegbe vd. (2017), muhasebe etiğinin denetim kalitesi üzerindeki etkilerini incelemiştir. Çalışmada, çeşitli literatürden elde edilen bulgular incelenmiş ve Muhasebe Etiği ile Denetim kalitesi arasında pozitif ve anlamlı bir ilişkinin varlığı ifade edilmiştir.

Himmawan vd. (2018), yetkinlik ve bağımsızlığın denetçi kalitesi üzerindeki etkisini denetçi etiğini düzenleyici değişken olarak incelemişlerdir. Araştırma sonuçları, denetçi yetkinliğinin denetim kalitesi üzerinde önemli bir pozitif etkiye sahip olduğunu, bağımsızlığın ise anlamlı bir negatif etkisi olmadığını göstermiştir. Denetçi etiğinin ara değişken olduğu analizlerde ise yetkinliğin, denetim kalitesi üzerinde anlamlı bir negatif etkisi olmadığı, bağımsızlığın ise anlamlı bir pozitif etkisi olduğu tespit edilmiştir.

Kertarajasa vd. (2019), yetkinlik, deneyim, bağımsızlık, gerekli mesleki özen ve dürüstlüğü denetim kalitesi üzerindeki etkisini denetçi etiğini ara değişken olarak kullanarak analiz etmişlerdir. Sonuçlar, yetkinlik, gerekli mesleki özen ve dürüstlük

değişkenlerinin denetim kalitesini önemli ölçüde ve pozitif yönde etkilediğini göstermektedir. Deneyim ve bağımsızlık değişkenlerinin ise denetim kalitesini önemli ölçüde etkilemediği ortaya konmuştur. Denetçi etiğinin düzenleyici değişken olarak kullanıldığı analiz sonuçlarına göre yetkinlik, deneyim, bağımsızlık, gerekli mesleki özen ve dürüstlüğü denetim kalitesi üzerinde anlamlı bir etkisi olmadığı tespit edilmiştir.

Kumalasari vd. (2019), tarafından yapılan çalışmanın amacı, denetçilerin yetkinlik, bağımsızlık, etik ve profesyonelliğinin denetim kalitesi üzerindeki etkisini ve duygusal zekânın moderatör değişken olarak etkisini belirlemektir. Sonuçlara göre yetkinliğin, denetçi etiğinin ve profesyonelliğin denetim kalitesi üzerinde bir etkisi yoktur. Duygusal zekânın düzenleyici değişken olduğu analiz sonuçları ise, yetkinlik, bağımsızlık, denetçi etiği ve profesyonellik ile kaliteli denetim arasında bir ilişki olduğunu göstermektedir.

Meidawati ve Assidiqi (2019), denetim ücretlerinin, denetçinin yetkinliğinin, bağımsızlığının ve etik değerlerinin ve zaman bütçe baskısının denetim kalitesi üzerindeki etkilerini incelemişlerdir. Çalışmanın sonuçları, yetkinlik, denetçi etiği ve zaman bütçesi baskısının denetim kalitesi üzerinde pozitif etkiye sahip olduğunu göstermektedir. Denetim ücreti denetim kalitesini olumsuz etkilemiş ve bağımsızlığın denetim kalitesi üzerinde herhangi bir etkisi olmadığı görülmüştür.

Satria (2020)'nın denetçi deneyimi ve denetçi etiğinin denetim kalitesi üzerindeki etkisini incelediği çalışmanın sonuçları, denetçi deneyimi ve denetçi etiğinin denetim kalitesini önemli ölçüde etkilediğini göstermektedir.

Alsughayer (2021) denetçilerin yetkinliği, dürüstlüğü ve etiğinin denetim kalitesi üzerindeki etkisini denetçilerin algılarından hareketle incelemek amacıyla gerçekleştirdiği çalışma ile yetkinlik, dürüstlük ve etik niteliklerin denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye malik olduğunu göstermektedir.

Asry (2021) tarafından yapılan çalışmanın amacı, denetçi yetkinliğinin ve denetçi etiğinin denetim kalitesi üzerindeki etkisini belirlemektir. Sonuçlara göre denetçi yetkinliğinin ve etiğinin denetim kalitesi üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisi vardır.

Hermawan vd. (2021), denetçi etiğini düzenleyici değişken olarak kullandıkları çalışma ile muhasebe mesleğinde denetim mesleki şüpheciliği, denetçi uzmanlığı ve dürüstlüğünün denetim kalitesi üzerindeki etkilerini araştırmaktadır. Sonuçlar, denetim mesleki şüpheciliği ile denetçi uzmanlığı ve dürüstlüğünün denetim kalitesini olumlu yönde etkilediğini göstermektedir. Ayrıca denetçi etiği tarafından yönetilen denetçi uzmanlığı denetim kalitesini olumlu yönde etkilerken, denetim mesleki şüpheciliği ve dürüstlük denetim kalitesini etkilememektedir.

Kartika vd. (2021), etik, eğitim düzeyi ve mesleki şüpheciliğin denetim kalitesi üzerindeki etkisini inceledikleri çalışma ile etik, eğitim düzeyi ve mesleki şüpheciliğin denetim kalite üzerinde hem kısmen hem de eş zamanlı olarak etkili olduğunu göstermektedir.

Ardillah ve Chandra (2022) denetim kalitesini etkileyen bileşenleri, özellikle denetçi bağımsızlığı, denetçi etiği, denetçi deneyimi ve gerekli mesleki özen unsurları bakımından incelemişlerdir. Çalışmanın sonuçları, denetçi bağımsızlığının ve denetçi etiğinin denetim kalitesini etkilemediğini, denetçi deneyiminin ve gerekli mesleki özenin denetim kalitesi üzerinde olumlu bir etkiye sahip olduğunu göstermiştir.

Ria vd. (2022), mesleki etiği düzenleyici değişken olarak kullandıkları çalışmada, denetçi deneyimi, bağımsızlık ve nesnelliğin denetim kalitesi üzerindeki etkisini incelemişlerdir. Sonuçlar, denetçinin deneyiminin, bağımsızlığının ve nesnelliğinin denetim kalitesi üzerinde olumlu bir etkiye sahip olduğunu, denetçi etiğinin denetçi deneyiminin denetim kalitesi üzerindeki etkisini güçlendirdiğini; bağımsızlığın ve nesnelliğin denetim kalitesi üzerindeki etkisini zayıflattığını göstermiştir.

Yulianti vd. (2022), denetçilerin etik ve profesyonelliğinin denetim kalitesini etkileyip etkilemediğini inceledikleri çalışmada, denetçilerin etik ve profesyonelliğinin denetim kalitesini önemli ve olumlu bir şekilde etkilediğini ortaya koymuştur.

Aprilia ve Hidayah (2023), denetçi yeterliliği, denetçi bağımsızlığı ve denetçi etiğinin denetim kalitesinin sağlanmasındaki etkisini incelemişlerdir. Sonuçlar, denetçi yeterliliğinin, bağımsızlığının ve etiğinin denetim kalitesi üzerinde anlamlı pozitif bir etkisi olduğunu göstermiştir.

Budiman (2023), denetçi bağımsızlığı, profesyonelliği ve yetkinliğinin denetim kalitesi üzerindeki etkisini, denetçi etiği düzenleyici değişkeni ile incelemişlerdir. Sonuçlar, denetçi bağımsızlığı, profesyonelliği ve yetkinliğinin hem bireysel hem de toplu olarak denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye malik olduğunu göstermektedir. Ayrıca bir düzenleyici değişken olarak denetçi etiği, denetçi bağımsızlığı, profesyonelliği ve yetkinliğinin denetim kalitesi üzerindeki etkilerini artırmaktadır.

Helvira ve Yusup (2023), tarafından yapılan çalışmanın amacı, denetçilerin denetimlerin genel kalitesini iyileştirmek için kullandıkları etik yaklaşımları araştırmaktır. Araştırma sonuçları, denetim etiğinin, orta düzeyde tatmin edici veya henüz optimum seviyelere ulaşmamış olarak sınıflandırılabilen denetimlerin kalitesini olumlu yönde etkilediğini göstermektedir.

Hubais vd. (2023)'nin yürüttüğü çalışmanın temel amacı, denetçinin bağımsızlığının, etiğinin ve yeterliliğinin, denetim kalitesi üzerindeki etkisini analiz etmektir. Bulgular, denetçinin bağımsızlığının, etiğinin ve yeterliliğinin denetim kalitesini önemli ölçüde etkilediğini göstermektedir.

Kamil vd. (2023)'nin denetçi yeterliliğinin, etiğin ve bağımsızlığının denetim kalitesi üzerindeki etkisini belirlemeyi amaçladıkları çalışmanın sonuçları, yeterliliğin ve denetçi etiğinin denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye malik olduğunu, bağımsızlığın önemli bir etkiye sahip olmadığını göstermiştir.

Manap vd. (2023), denetçilerin bağımsızlığı ve hesap verebilirliğinin denetçi etiği tarafından yönetilen denetim kalitesini nasıl etkilediğini araştırmıştır. Sonuçlar, denetim kalitesinin bağımsızlık ve hesap verebilirlikten etkilendiğini göstermektedir. Ayrıca, denetçi etiği, bağımsızlığın denetim kalitesi üzerindeki etkisini de kontrol edebilmektedir. Ancak, hesap verebilirlik denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahip değildir. Araştırma, daha iyi denetim kalitesini sağlamada denetçi bağımsızlığının ve etiğinin önemini vurgulamaktadır.

Mvunabandi ve Maama (2023), etiğin denetim kalitesi üzerindeki etkisini araştırmıştır. Analiz sonuçları etik değerlerin denetim kalitesi üzerinde olumsuz ve önemsiz bir etkisi olduğunu göstermiştir.

Angelin ve Efriyenti (2024)'nin bağımsızlığın, mesleki etiğin ve denetçi profesyonelliğinin denetim kalitesi üzerindeki etkisini analiz etmek için yürüttükleri çalışmada, T-testi sonuçları, bağımsızlığın, mesleki etiğin ve profesyonelliğin denetim kalitesini etkilemediğini; F testi sonuçları bağımsızlığın, mesleki etiğin ve denetçi profesyonelliğinin aynı anda denetim kalitesini etkilediğini göstermiştir.

Arif vd. (2024) tarafından yapılan çalışmada, bağımsızlık ve mesleki etiğin denetçi dürüstlüğü ve denetim kalitesi üzerindeki etkisi incelenmiş, bağımsızlığın ve mesleki etiğin denetçi dürüstlüğü ve denetim kalitesi üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisi olduğu ortaya çıkmıştır.

Krisnia vd. (2024) literatür taraması kullanarak denetim kalitesini etkileyen faktörleri incelemeyi amaçladıkları çalışma ile denetim sonuçlarının kalitesini korumada denetçi etiğinin, denetçi yeterliliğinin, denetçi bağımsızlığının ve denetim ücretlerinin önemini ortaya koymuşlardır.

Lestari ve Djamil (2024) tarafından yapılan çalışmada, denetçi etiği düzenleyici değişken olarak ele alınarak denetim kalitesi üzerinde yeterlilik, bağımsızlık, profesyonellik, iş deneyimi ve zaman bütçesi baskısının etkisi ortaya konmaya çalışılmıştır. Çalışmanın sonuçları, yeterlilik, bağımsızlık, zaman bütçesi baskısının denetim kalitesi üzerinde olumlu bir etkiye malik olduğunu ve denetçi etiğinin denetim kalitesi üzerindeki iş deneyimini düzenleyici olabileceğini göstermektedir. Profesyonellik ve iş deneyiminin ise denetim kalitesi üzerinde olumlu bir etkiye sahip olduğu kanıtlanmamıştır.

Rezaei vd. (2024), denetim mesleki etiğinin denetim kalitesi üzerindeki etkisini kurumsal kültürün düzenleyici rolü temelinde incelemişlerdir. Sonuçlar, denetim mesleki etiğinin ve kurumsal denetim kültürünün denetim kalitesi üzerinde olumlu ve anlamlı bir etkiye malik olduğunu göstermiştir. Ayrıca örgüt kültürünün, denetçilerin

mesleki etiği ile kurumsal denetim kalitesi arasındaki ilişki üzerinde olumlu ve anlamlı bir etkiye sahip olduğunu göstermiştir.

Saputra ve Firmansyah (2024), etiğin ve yeterliliğin denetim kalitesi üzerindeki etkisini incelemek amacıyla gerçekleştirdikleri çalışmada hesap verebilirliği düzenleyici değişken olarak kullanmışlardır. Bulgular, etiğin ve yeterliliğin denetim kalitesini olumlu şekilde etkilediğini, düzenleyici değişken olarak hesap verebilirliğin, etiğin denetim kalitesi üzerindeki etkisini güçlendirdiğini, ancak yeterliliğin denetim kalitesi üzerinde etkisini etkilemediğini göstermiştir.

Sitanala ve Sapulette (2024), tarafından yapılan çalışmada dürüstlük, nesnellik, bağımsızlık, yeterlilik ve gizlilik ilkelerini içeren muhasebe meslek etiğinin denetim kalitesi üzerindeki etkisi bir literatür taraması yoluyla analiz edilmiştir. Sonuçlar, tutarlı bir şekilde uygulandığında mesleki etiğin, denetim kalitesi üzerinde olumlu bir etkiye malik olduğunu göstermektedir.

Türkiye’de bağımsız denetim kalitesi üzerine yapılan araştırmalardan biri olan Altıntaş (2006), halka açık şirketlerin ve denetçilerin bağımsız denetim kalitesini nasıl algıladığını incelemiştir. Araştırmada, bağımsız denetim kalitesine ait 32 değişken belirlenmiş ve bu değişkenlere dayanarak hazırlanan anketler, 140 halka açık şirket ile 210 denetçiye uygulanmıştır. Araştırma sonuçları, kaliteli bir denetim hizmeti sunulabilmesi için öncelikli koşulun, denetçinin yeterli veri ve deneyime malik olması gerektiğini göstermiştir.

Gümrah (2017), bağımsız denetçilerin etik ilkelere yaklaşım düzeylerini belirlemek maksatıyla gerçekleştirdiği araştırmada, denetçilerin "Meslek Etiği" konusunda bilgi sahibi olduklarını ve denetim süreçlerinde "Tarafsızlık" ilkesini mutlaka uyulması gereken temel bir ilke olarak gördüklerini ortaya koymuştur. Çalışmada, bağımsız denetçilerin meslek etiği ilkelerinin uygulanmasına yönelik görüşlerinin, sınavlarla elde ettikleri unvanlar, mesleki deneyimleri ve 3568 sayılı meslek yasasına dayalı unvanları açısından anlamlı bir farklılık göstermediği belirlenmiştir. Ancak, eğitim düzeyleri, görev yaptıkları şehir, yaşları, denetim alanındaki unvanları ve çalışma biçimlerine bağlı olarak bu görüşlerde belirgin farklılıklar olduğu tespit edilmiştir.

Yalçın (2011), muhasebe meslek etiği ilkelerinin meslek mensupları ve hizmet verdikleri işletmeler tarafından nasıl değerlendirildiğini anlamayı amaçlamıştır. Araştırma sonuçları, her iki grubun da etik ilkelere büyük önem verdiğini ortaya koymuştur.

Kutluk ve Ersoy (2011), muhasebe meslek mensuplarının etik yargı seviyelerini belirlemeye yönelik bir araştırma gerçekleştirmiş ve bu seviyelerin demografik faktörlere göre değişiklik gösterip göstermediğini araştırmıştır. Araştırma sonuçları, kadın meslek mensuplarının etik yargı düzeylerinin erkeklere kıyasla daha yüksek olduğunu ortaya koymuştur.

Kaşıkcı (2017), etik ilkelerin dış denetim kalitesi ve güvenilirliği üzerindeki etkilerini belirlemek maksatıyla yaptığı araştırmada, gizlilik ilkesinin finansal raporların güvenilirliğini doğrudan ve olumlu şekilde etkilediğini tespit etmiştir. Ayrıca, mesleki davranış ilkesinin denetçinin mesleki yargısı üzerinde olumlu bir etkisi olduğu ve bu etkinin denetçi bağımsızlığı ile denetim kalitesine pozitif yönde katkı sağladığı sonucuna ulaşmıştır. Bununla birlikte, denetçi bağımsızlığının da finansal raporların güvenilirliği üzerinde doğrudan ve olumlu bir etkisi olduğu vurgulanmıştır.

Albeksh (2019), denetçilerin etik ve mesleki davranış kurallarına bağlılıklarının denetim kalitesi üzerinde bir etkisi olup olmadığını ve bu kurallara bağlılık ile denetim kalitesine yönelik algıların demografik değişkenlere göre farklılık gösterip göstermediğini incelemiştir. Araştırma bulguları, nesnellik, bağımsızlık ve gizlilik faktörlerinin denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkisi olduğunu, ancak dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen faktörlerinin anlamlı bir etkisinin bulunmadığını ortaya koymuştur.

Sarıççek (2019) tarafından gerçekleştirilen araştırmada, denetçinin bireysel özelliklerinden etik duruş, kontrol odağı, mesleki bağlılık ve örgütsel bağlılık gibi faktörlerin denetim kalitesini olumsuz etkileyip etkilemediği ve etik liderliğin bu etkilere karşı yatıştırıcı bir rol oynayıp oynamadığı incelenmiştir. Sonuçlar, yalnızca denetçinin etik duruşunun denetim kalitesini olumsuz etkileyen davranışlar üzerinde doğrudan bir etkisi olduğunu göstermektedir. Ayrıca, denetçinin bireysel özelliklerinin

denetim kalitesini düşüren davranışlar üzerindeki etkilerinde etik liderliğin önemli bir yatıştırıcı rolü olduğu gözlemlenmiştir.

Sarıçiçek ve Aytekin (2020)'in yapmış olduğu araştırmada, Türkiye'deki bağımsız denetçilerin denetim kalitesini olumsuz etkileyen davranışlarının ne düzeyde olduğu ve demografik özelliklere göre bu davranışların değişiklik gösterip göstermediği incelenmiştir. Araştırmada, “*Kamu Gözetim Kurumu, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*”ndan onay almış bağımsız denetçilere anket uygulanmış ve 319 bilgi toplanarak analiz yapılmıştır. Bu analiz sonuçlarına göre, bağımsız denetçilerin denetim kalitesini olumsuz etkileyen davranışlar sergileme olasılıklarının düşük olduğu ve demografik özelliklere bağlı olarak bu davranışlarda farklılıklar gözlemlendiği tespit edilmiştir.

Özdemir (2020) yaptığı araştırmada, bağımsız denetçilerin güvence hizmetlerinde etik kurallarına ne kadar hakim olduklarını incelemiştir. Araştırma sonucunda katılımcıların %24'ünün etik kurallar ve etik kavramlara yeterince aşina olmadığı tespit edilmiştir. Ayrıca, meslek etiği eğitimlerinin büyük bir önemi olduğunu vurgulamıştır.

Süklüm (2020), bağımsızlık ilkesi ile etik arasındaki ilişkiyi ele alarak denetim kalitesini incelediği araştırmasında, bağımsız denetçilerin belirli dönemlerde rotasyona tabi tutulmasının, denetçilerden bağımsızlık taahhüdü alınmasının ve yeni müşteri kabulünde bağımsızlık ile etik ilkelere özen gösterilmesinin yaygın uygulamalar arasında olduğunu ortaya koymuştur. Ayrıca, bağımsızlık ve etik ilkelerin kalite kontrol sistemine dahil edilmesinin önemine dikkat çekmiştir. Ancak, etik ve bağımsızlık ilkelerine ilişkin eğitimlerin, rüşvetin engellenmesiyle ilgili önlemlerin, siyaset yasağının ve disiplin düzenlemelerinin yeterince uygulanmadığını ve bu alanlarda eksiklikler olduğunu da vurgulamıştır.

Kestane (2022) tarafından yapılan araştırmada, bağımsız denetçilerin niteliklerinin denetim kalitesi üzerindeki etkileri araştırılmıştır. Araştırma, denetçilerin etik anlayışı, mesleki yeterlilik ve deneyim sürelerinin denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkisi olduğunu ortaya koymuştur.

Literatürde bağımsız denetimde etik ve denetim kalitesi üzerine yapılan çok sayıda araştırma bulunmaktadır. Ancak bağımsız denetimde etik unsurlar ve denetim kalitesi üzerindeki rolü üzerine özellikle yerli literatürde yeterince çalışma olmadığı görülmektedir. Yabancı literatürdeki benzer çalışmalar ile de özellikle etik kapsam, yöntem, örneklem gibi birçok açıdan farklılaşmaktadır. Bu kapsamda çalışmamız bağımsız denetim literatürüne yapacağı katkı ile öne çıkmakta ve önem kazanmaktadır.



6. TÜRKİYE’DEKİ BAĞIMSIZ DENETÇİLER ÜZERİNE BİR ANKET UYGULAMASI

Bu bölümde öncelikle uygulama çalışmasının amacı ve önemi açıklanacak, ardından çalışmanın kapsamı ele alınacaktır. Daha sonra çalışmada kullanılan yöntemle ilgili bilgiler verilerek verilerin nasıl elde edildiği anlatılacaktır. Son aşamada ise elde edilen veriler detaylı bir şekilde incelenecek ve değerlendirilecektir. Bu değerlendirme sonucunda ulaşılan bulgular açıklanarak yorumlanacaktır.

6.1 Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu araştırmanın amacı, bağımsız denetçilerin etik kurallara ve bağımsız denetimin kalitesine ilişkin algılarını tespit etmek ve etik unsurların denetim kalitesi üzerinde etkisi olup olmadığını bağımsız denetçilerin algıları çerçevesinde değerlendirmektir.

Literatür tarandığında bağımsız denetimde etik unsurlar ve denetim kalitesinin sağlanmasındaki önemine ilişkin doğrudan bir çalışmaya rastlanılmaması, araştırmanın önemini ortaya koymaktadır. Bu kapsamda, bağımsız denetçilerin etik unsurların denetim kalitesi üzerindeki etkisine ilişkin algılarını tespit etme amacı taşıyan bu çalışma ile literatüre katkıda bulunulması hedeflenmektedir.

6.2 Araştırmanın Sınırlılıkları ve Varsayımları

Araştırmada anketlerin belirli bir zaman dilimi ve bütçe içinde tamamlanabilmesi nedeniyle araştırma, zaman ve maliyet kısıtlamalarına sahiptir. Ayrıca katılımcıların araştırma kapsamındaki ifadelerle verdikleri cevaplarda samimi oldukları varsayılmıştır.

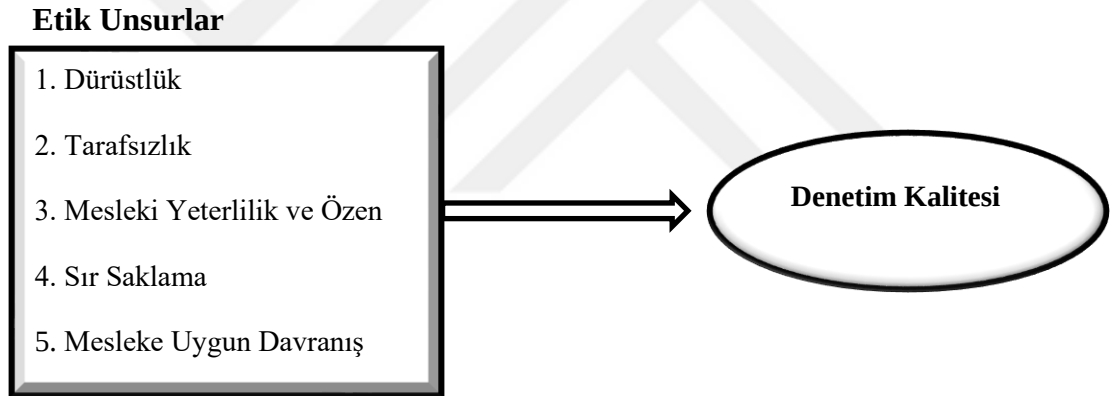
6.3 Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada nicel araştırma yöntemlerinden anket kullanılmıştır. Araştırma kapsamındaki anket, araştırmanın amaçları doğrultusunda, literatür taraması yapılarak hazırlanmıştır. Araştırma anketinin ve anket kapsamındaki ölçeklerin hazırlanmasında

KGK tarafından yayımlanan “Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı” temel alınmıştır. Ayrıca Taner’in (2019) “Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetime Tabi Firmaların Denetim Kalitesi Algılarının İncelenmesi ve Türkiye Geneline Bir Uygulama”, Ada’nın (2016) “Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerinde Etkili Olan Faktörler: Türkiye Örneği”, Özger’in (2019) “Bağımsız Denetimde Zorunlu Rotasyonun Denetçi Bağımsızlığı ve Denetim Kalitesine Etkisi: Bağımsız Denetçilerin Algısına Yönelik Bir Araştırma” ve Selimoğlu vd. (2017) çalışmalarından yararlanılmıştır.

6.4 Araştırmanın Modeli

Araştırmanın modeli ve modele ait hipotezler literatür taramasından ve kavramsal çerçeveden hareketle oluşturulmuş ve aşağıda sunulmuştur.



Şekil 6.1 Araştırmanın modeli

Araştırma modeli;

- * Bağımsız denetimde etik algısı ve denetim kalitesi algısı arasındaki ilişkiyi ve
- * Bağımsız denetimde etik algısının, denetim kalitesi algısına etkisini, etik kuralların alt boyutları ile göstermektedir.

6.5 Araştırmanın Hipotezleri

Araştırma amacı ve modeli doğrultusunda geliştirilen hipotezler şunlardır:

H1: Bağımsız denetimde etik algısı ve denetim kalitesi algısı arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1a: Bağımsız denetimde dürüstlük algısı ve denetim kalitesi algısı arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1b: Bağımsız denetimde tarafsızlık algısı ve denetim kalitesi algısı arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1c: Bağımsız denetimde mesleki yeterlik ve özen algısı ve denetim kalitesi algısı arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1d: Bağımsız denetimde sır saklama algısı ve denetim kalitesi algısı arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1e: Bağımsız denetimde mesleğe uygun davranış algısı ve denetim kalitesi algısı arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H2: Bağımsız denetimde etik algısının denetim kalitesi algısı üzerinde anlamlı bir etkisi vardır.

H2a: Bağımsız denetimde dürüstlük algısının denetim kalitesi algısı üzerinde anlamlı bir etkisi vardır.

H2b: Bağımsız denetimde tarafsızlık algısının denetim kalitesi algısı üzerinde anlamlı bir etkisi vardır.

H2c: Bağımsız denetimde mesleki yeterlik ve özen algısının denetim kalitesi algısı üzerinde anlamlı bir etkisi vardır.

H2d: Bağımsız denetimde sır saklama algısının denetim kalitesi algısı üzerinde anlamlı bir etkisi vardır.

H2e: *Bağımsız denetimde mesleğe uygun davranış algısının denetim kalitesi algısı üzerinde anlamlı bir etkisi vardır.*

Araştırmada elde edilen veriler ışığında bu hipotezler test edilmiştir.

6.6 Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Araştırmanın evrenini, Türkiye’de bağımsız denetim faaliyetlerini yürüten bağımsız denetçiler oluşturmaktadır. Nisan 2024 itibariyle Türkiye’de aktif olarak KGK’nın (*Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*) internet sitesinden alınan verilere göre toplam 5.157 bağımsız denetçi bulunmaktadır. Bu denetçilerin bir kısmı bireysel olarak sicile kayıtlıyken, bazıları bağımsız denetim firmalarına ortak olarak ya da bu firmalarda çalışarak faaliyet göstermektedir (KGK, 2024).

Türkiye’de faaliyet gösteren tüm bağımsız denetçilerden veri toplamak, zaman ve araştırma bütçesi kısıtları nedeniyle zorluk teşkil etmektedir. Bu nedenle, araştırma evreninden bir örneklem grubu seçilerek anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Örnekleme yöntemi olarak tek bir tekniğe bağlı kalmak yerine, farklı örnekleme yöntemleri (uygun örnekleme ve kartopu örnekleme) kullanılmıştır. Kolayca ulaşılabilen bağımsız denetim firmalarına, bağımsız denetimle ilgili dernek ve kurumlara, ayrıca bağımsız denetçilere (uygun örnekleme) anket gönderilmiş; bu kişi ve kurumlardan erişebilecekleri diğer bağımsız denetçilere (kartopu örnekleme) anketi uygulamaları talep edilmiştir (Ada, 2016, s. 54). Bu evreni temsil eden 500 örnekleme ulaşmak hedeflenmiştir. Hazırlanan anketler çevrimiçi olarak bağımsız denetçilere gönderilmiştir. Dönüş yapan anketler incelendikten sonra bu araştırma için 422 katılımcının verilerinin kullanılabilir olduğu görülmüştür. 1.000.000 evren sayısı için 384 örneklem sayısının yeterli olduğunun belirtildiği çalışmadan (Yazıcıoğlu ve Erdoğan, 2004, s. 40) hareketle, 422 katılımcı sayısı, araştırma kapsamında gerçekleştirilecek analizler için yeterli kabul edilmiştir.

6.7 Veri Toplama Aracı

Araştırmada veri toplama aracı olarak anket formu kullanılmıştır. Anketin ilk bölümünde, katılan bağımsız denetçilerin demografik özelliklerinin belirlenmesi

amacıyla 6 soru sorulmuştur. İkinci bölümde, bağımsız denetçilerin, bağımsız denetimin etik unsurlarına ilişkin algılarının belirlenmesine yönelik 33 ifadeden oluşan “etik ölçeği” yer almıştır. Son bölümde ise bağımsız denetçilerin denetim kalitesine ilişkin algılarının belirlenmesine yönelik 15 ifadeden oluşan “kalite ölçeği” yer almıştır. Araştırmanın veri toplama aracı olan anket için Kastamonu Üniversitesi Rektörlüğü Sosyal ve Beşeri Bilimler Bilimsel Araştırmalar ve Yayın Etiği Kurulu’ndan 8.05.2024 tarihinde etik kurul onayı alınmıştır.

6.8 Verilerinin Toplanması

Araştırmanın verileri anket yöntemiyle toplanmıştır. Hazırlanan veri toplama aracı Google Formlar kullanılarak dijital ortama aktarılmış; anketin linki elektronik ortamda bağımsız denetçilere iletilmiştir. Araştırmanın amacı hakkında bilgi verildikten sonra, katılımcılardan anketteki soruları yanıtlamaları istenmiştir.

6.9 Verilerin Analizi

Ankete Türkiye’deki bağımsız denetçiler tarafından verilen yanıtlar, SPSS (*Statistical Program for Social Sciences*) paket programında gerekli analizler yapılarak araştırmanın amacı doğrultusunda analiz edilmiştir. Bu kapsamda; frekans analizleri yapılmış, araştırma hipotezleri ise korelasyon ve regresyon analizleri ile test edilmiştir. Verilen yanıtların doğru ya da yanlış olarak değerlendirilmediği durumlarda, en uygun güvenirlik yayın türü Cronbach Alfa’dır (Nakip ve Yaraş, 2017). Dolayısıyla verilerin güvenirlik analizinde Cronbach Alfa kullanılmıştır.

6.10 Bulgular

Bulgular bölümü araştırmanın verilerinin analizlerinden elde edilen bulguların tablolar aracılığıyla sunulup açıklandığı bölümdür. Bu kapsamda araştırmanın bulguları ilgili başlıklar altında sunulmuş ve açıklanmıştır.

6.10.1 Araştırmada Kullanılan Ölçeklerin Güvenirlik Analizine İlişkin Bulgular

Araştırmada kullanılan “etik ölçeği” ile etik ölçeğinin “dürüstlük”, “tarafsızlık”, “mesleki yeterlik ve özen”, “sır saklama” ve “mesleğe uygun davranış” alt boyutlarının ve kalite ölçeğinin güvenirlikleri Cronbach Alfa değerleri hesaplanarak analiz edilmiş ve bulgular Tablo 6.1’de gösterilmiştir. Cronbach Alfa değerleri 0,59 ve altında olan ölçekler düşük güvenirlikte, 0,60 ila 0,79 arasında olan ölçekler orta güvenirlikte ve 0,80 ve üzerinde olan ölçekler de yüksek güvenirlikte ölçekler olarak kabul edilmiştir (Nakip ve Yaraş, 2017).

Tablo 6.1 Etik ölçeği ve kalite ölçeğinin güvenirlik analizine ilişkin bulgular

Ölçekler	Madde Sayısı	Cronbach’s Alpha
Etik Ölçeği	33	0,88
Etik Ölçeği Dürüstlük	5	0,57
Etik Ölçeği Tarafsızlık	7	0,60
Etik Ölçeği Mesleki Yeterlik ve Özen	10	0,68
Etik Ölçeği Sır Saklama	5	0,54
Etik Ölçeği Mesleğe Uygun Davranış	6	0,62
Kalite Ölçeği	15	0,90

Tablo 6.1 incelendiğinde; Cronbach Alfa değerlerinin 0,54 ila 0,90 arasında değiştiği görülmektedir. Etik ölçeğinin (0,88) yüksek güvenirlikte olduğu saptanmıştır. Etik ölçeğinin dürüstlük (0,57) ve sır saklama (0,54) alt boyutlarının düşük güvenirlikte, tarafsızlık (0,60), mesleki yeterlik ve özen (0,68) ve mesleğe uygun davranış (0,62) alt boyutlarının ise orta güvenirlikte olduğu tespit edilmiştir. Kalite ölçeğinin (0,90) ise yüksek güvenirlikte olduğu saptanmıştır.

6.10.2 Katılımcıların Demografik Özelliklerine İlişkin Bulgular

Katılımcıların demografik özelliklerine ilişkin bulgular aşağıda Tablo 6.2’de verilmiştir.

Tablo 6.2 Katılımcılara ait demografik bulgular

Değişkenler	Gruplar	F	%
Cinsiyet	Erkek	262	62,1
	Kadın	160	37,9
Yaş	24 ve altı	158	37,4
	25-34	112	26,5
	35-44	85	20,1
	45-54	34	8,1
	55 ve üzeri	33	7,8
Eğitim	Üniversite	251	59,5
	Yüksek Lisans	123	29,1
	Doktora	48	11,4
Aylık Gelir (TL olarak)	50.000 TL ve altı	152	36,0
	51.000-75.000	108	25,6
	76.000-100.000	102	24,2
	100.000 TL ve üzeri	60	14,2
Mesleki Deneyim	5 yıldan az	170	40,3
	5-10 yıl	94	22,3
	11-15 yıl	53	12,6
	16-20 yıl	58	13,7
	21-25 yıl	47	11,1
Unvan	Sorumlu ortak baş denetçi	26	6,2
	Baş denetçi	106	25,1
	Kıdemli Denetçi	64	15,2
	Denetçi	71	16,8
	Denetçi Yardımcısı	155	36,7

Tablo 6.2 incelendiğinde, katılımcıların %62,1'inin erkek ve %37,9'unun kadın olduğu görülmektedir. Yaşları 24 veya altında olanların oranı %37,4; 25-34 arasında olanların oranı %26,5; 35-44 arasında olanların oranı %20,1; 45-54 arasında olanların oranı %8,1 ve 55 ve üzerinde olanların oranı da %7,8'dir. Katılımcıların %59,5'i üniversite mezunu, %29,1'i yüksek lisans mezunu ve %11,4'ü de doktora mezunudur. Aylık geliri 50000 TL ve altında olanların oranı %36,0; 51000-75000 TL arasında olanların oranı %25,6; 76000-100000 TL arasında olanların oranı %24,2 ve 100000TL üzerinde olanların oranı da %14,2'dir. Katılımcıların %40,3'ü 5 yıldan az, %22,3'ü 5-

10 yıl, %12,6'sı 11-15 yıl, %13,7'si 16-20 yıl ve %11,1'i de 21-25 yıl mesleki deneyime sahiptir. Katılımcıların %6,2'si sorumlu baş denetçi, %25,1'i baş denetçi, %15,2'si kıdemli denetçi, %16,8'si denetçi ve %36,7'si de denetçi yardımcısı unvanına sahiptir.

6.10.3 Etik Ölçeği ve Kalite Ölçeği Betimsel İstatistikleri ve Normallik Analizleri

Araştırmada kullanılan etik ölçeğinin dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış alt boyutlarının ve kalite ölçeğinin minimum, maksimum, aritmetik ortalama ve standart sapma değerleri ve ayrıca normallik analizi için kullanılan çarpıklık ve basıklık değerleri Tablo 6.3'te gösterilmiştir. Çarpıklık ve basıklık değerlerinin ± 2 aralığında olması durumunda veri dağılımlarının normal olduğu kabul edilmiştir (George ve Mallery, 2010).

Tablo 6.3 Etik ölçeği ve kalite ölçeğinin betimsel istatistikleri ve normallik analizlerine ilişkin bulgular

Değişkenler	Min.	Max.	$\bar{X}$	Ss	Çarpıklık	Basıklık
EÖ Dürüstlük	4,00	5,00	4,64	0,29	-0,21	-0,97
EÖ Tarafsızlık	3,43	5,00	4,61	0,28	-0,08	-0,31
EÖ Mesleki Yeterlik ve Özen	3,30	5,00	4,64	0,25	-0,31	1,10
EÖ Sır Saklama	3,40	5,00	4,68	0,28	-0,51	-0,10
EÖ Mesleğe Uygun Davranış	3,33	5,00	4,68	0,28	-0,54	0,13
Kalite Ölçeği	1,27	5,00	4,64	0,35	-5,46	48,81

Tablo 6.3 incelendiğinde; Araştırmada kullanılan etik ölçeğinin dürüstlük (4,64); tarafsızlık (4,61); mesleki yeterlik ve özen (4,64); sır saklama (4,68) ve mesleğe uygun davranış (4,68) alt boyutlarının ortalama puanlarının oldukça yüksek olduğu ve maksimum değer olan 5,00'a yakın olduğu görülmektedir. Ölçekteki 5 değerinin “kesinlikle katılıyorum” ifadesini karşıladığı hatırlanırsa katılımcıların etik ölçeğinde kendilerine sunulan ifadelerle katılma düzeylerinin çok yüksek olduğu söylenebilir. Araştırmada kullanılan kalite ölçeğinin ortalama puanının (4,64) oldukça yüksek olduğu ve maksimum değer olan 5,00'a yakın olduğu görülmektedir. Ölçekteki 5 değerinin “kesinlikle katılıyorum” ifadesini karşıladığı hatırlanırsa katılımcıların kalite

ölçeğinde kendilerine sunulan ifadelere katılma düzeylerinin çok yüksek olduğu söylenebilir

Tablo 6.3'te gösterilen çarpıklık ve basıklık değerleri incelendiğinde etik ölçeğinin dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış alt boyutlarına ait çarpıklık ve basıklık değerlerinin kriter değerler olan ± 2 aralığında olduğu görülmüş ve bu nedenle veri dağılımlarının normal olduğu kabul edilmiştir. Kalite ölçeğinin veri dağılımlarının ise kriter değerlerin üzerinde olduğu görülmüş ve veri dağılımlarının normal olmadığı kabul edilmiştir. Bu nedenle, etik ölçeği analizlerinde parametrik testlerin kullanılmasına, kalite ölçeğinin analizlerinde ise parametrik olmayan testlerin kullanılmasına karar verilmiştir.

6.10.4 Etik Ölçeği ve Kalite Ölçeği Arasındaki İlişkinin Analizi

Araştırmada kullanılan etik ölçeğinin dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış alt boyutları ile kalite ölçeği arasındaki ilişkiler Spearman korelasyon testiyle analiz edilmiş ve bulgular Tablo 6.4'te gösterilmiştir.

Tablo 6.4 Etik ölçeği ve kalite ölçeği arasındaki ilişkilerin analizi

Değişkenler	1	2	3	4	5	6
1.EÖ Dürüstlük	1					
2.EÖ Tarafsızlık	0,37**	1				
3.EÖ Mesleki Yeterlik ve Özen	0,48**	0,56**	1			
4.EÖ Sır Saklama	0,40**	0,53**	0,63**	1		
5.EÖ Mesleğe Uygun Davranış	0,46**	0,56**	0,62**	0,52**	1	
6.Kalite Ölçeği	0,48**	0,58**	0,66**	0,62**	0,67**	1

*. Değişkenler arasındaki ilişki 0,05 düzeyinde anlamlıdır.

**. Değişkenler arasındaki ilişki 0,01 düzeyinde anlamlıdır.

Tablo 6.4 incelendiğinde; Araştırmada kullanılan etik ölçeğinin dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış alt boyutları ile kalite ölçeği arasında pozitif yönlü ve anlamlı ilişkiler olduğu saptanmıştır ($r=0,48$ ve $p<0,05$; $r=0,58$ ve $p<0,05$; $r=0,66$ ve $p<0,05$; $r=0,62$ ve $p<0,05$; $r=0,67$ ve $p<0,05$). Bu bulgular katılımcıların bağımsız denetimle ilgili etik algıları ile bağımsız denetimin

kalitesine ilişkin algıları arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğunu, etik algıları arttıkça zaman kalite algılarının da arttığını göstermektedir.

Tablo 6.4'teki bulgulara göre etik ölçeğinin dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış alt boyutlarının kendi aralarında da pozitif yönlü anlamlı ilişkiler olduğu görülmektedir. Bu bulgulara göre katılımcıların bağımsız denetimin etik yönleriyle ilgili dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış algılarının her hangi birinde bir artış meydana geldiğinde diğerlerinde de bir artış meydana geldiği söylenebilir.

6.10.5 Etik Ölçeği Alt Boyutlarının Bağımsız Denetimin Kalitesi Üzerine Etkisinin Analizi

Bu kısımda, etik ölçeğinin dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış alt boyutlarının bağımsız denetimin kalitesi üzerine etkisi çoklu doğrusal regresyon testi kullanılarak analiz edilmiş ve bulgular Tablo 6.5'te gösterilmiştir. Tabloda gösterilen Durbin Watson değerinin 1,00'den büyük olması regresyon testlerinin oto-korelasyondan etkilenmediğini ve hataların bağımsız olma şartının sağlandığını göstermektedir. Ayrıca, VIF değerlerinin 10'dan küçük olması da regresyon testlerinin çoklu bağlantı (multicollinearity) probleminden etkilenmediğini göstermektedir (Nimon, 2010).

Tablo 6.5 Etik ölçeği alt boyutlarının bağımsız denetimin kalitesini yordama analizi

Bağımlı Değişken: Bağımsız Denetimin Kalitesi							
Bağımsız Değişken	B	S. Hata	<i>B</i>	<i>t</i>	<i>p</i>	VIF	D-W
Sabit	0,42	0,31		1,38	0,17		
EÖ Dürüstlük	0,13	0,06	0,11	2,30	0,02	1,40	1,94
EÖ Tarafsızlık	0,08	0,07	0,06	1,13	0,26	1,87	
EÖ Mesleki Yeterlik ve Özen	0,23	0,09	0,16	2,50	0,01	2,50	
EÖ Sır Saklama	0,17	0,07	0,14	2,52	0,01	1,87	
EÖ Mesleğe Uygun Davranış	0,29	0,07	0,23	3,97	0,00	1,98	
R: 0,56		F: 38,75					
Düzeltilmiş R ² : 0,31		p: 0,00					

Tablo 6.5'teki bulgulara göre; Etik ölçeğinin dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış alt boyutları bağımsız denetimin kalitesi üzerinde %31'lik bir varyansı açıklamaktadır ve açıklanan bu varyans miktarı istatistiki olarak anlamlıdır ($F=38,75$ ve $p<0,01$). Bununla birlikte, etik ölçeğinin tüm alt boyutlarının bağımsız denetimin kalitesi üzerinde anlamlı etkisinin bulunmadığı görülmektedir. Tarafsızlık alt boyutunun bağımsız denetimin kalitesi üzerinde anlamlı bir etkisi bulunmazken ($\beta=0,06$ ve $p>0,05$) dürüstlük, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış alt boyutlarının bağımsız denetimin kalitesi üzerinde anlamlı etkisi vardır ve bu etkiler pozitif yönlüdür (sırasıyla; $\beta=0,11$ ve $p<0,05$, $\beta=0,16$ ve $p<0,05$; $\beta=0,14$ ve $p<0,05$; $\beta=0,23$ ve $p<0,05$). Bu bulgulara dayanılarak bağımsız denetçilerin dürüstlük, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış ile ilgili etik algıları arttığı zaman onların bağımsız denetimlerin kalitesine ilişkin algılarının da arttığı yorumu yapılabilir.

6.10.6 Etik Ölçeği ve Kalite Ölçeğinin Demografik Değişkenlere Göre Fark Analizleri

Bu kısımda katılımcıların etik ölçeğinin dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış alt boyutlarına ve bağımsız denetimlerin kalitesine ilişkin algı düzeylerinin katılımcıların cinsiyetine, yaşına, eğitim düzeyine, aylık gelirine, mesleki deneyimine ve unvanına göre farklılaşıp farklılaşmadığı analiz edilmiştir.

Etik ölçeğinin dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış alt boyutlarına ve bağımsız denetimlerin kalitesine ilişkin algı düzeylerinin katılımcıların cinsiyetine göre farklılaşıp farklılaşmadığı analiz edilmiş ve Tablo 6.6'da sunulmuştur.

Tablo 6.6 Etik ölçeği ve kalite ölçeğinin cinsiyete göre fark analizleri

	Cinsiyet	n	Ort.	Ss.	Levene Testi		t Testi	
					F	p	t-U	p
EÖ Dürüstlük	Erkek	262	4,65	0,30	5,44	0,02	0,49	0,62
	Kadın	160	4,63	0,27				
EÖ Tarafsızlık	Erkek	262	4,61	0,28	2,40	0,12	0,61	0,54
	Kadın	160	4,60	0,26				
EÖ Mesleki Yeterlik ve Özen	Erkek	262	4,65	0,26	3,78	0,05	0,85	0,39
	Kadın	160	4,63	0,23				
EÖ Sır Saklama	Erkek	262	4,69	0,29	0,90	0,34	1,04	0,30
	Kadın	160	4,66	0,27				
EÖ Mesleğe Uygun Davranış	Erkek	262	4,68	0,29	1,89	0,17	-0,10	0,92
	Kadın	160	4,68	0,26				
Kalite Ölçeği*	Erkek	262	4,65	0,23	-	-	20016,50	0,43
	Kadın	160	4,61	0,49				

*. Mann Whitney-U testiyle analiz edilmiştir.

Tablo 6.6'daki bulgulara göre; Etik ölçeğinin dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış alt boyutlarına ilişkin algı düzeyleri katılımcıların cinsiyetine göre anlamlı biçimde farklılaşmamaktadır (sırasıyla; $t=0,49$ ve $p>0,05$; $t=0,61$ ve $p>0,05$; $t=0,85$ ve $p>0,05$; $t=1,04$ ve $p>0,05$; $t=-0,10$ ve $p>0,05$). Diğer bir deyişle, erkek ve kadın katılımcıların etik algıları arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

Bağımsız denetimlerin kalitesine ilişkin algı düzeyleri katılımcıların cinsiyetine göre anlamlı biçimde farklılaşmamaktadır ($U=20016,50$ ve $p>0,05$). Diğer bir deyişle, erkek ve kadın katılımcıların kalite algıları arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

Etik ölçeğinin dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış alt boyutlarına ve bağımsız denetimlerin kalitesine ilişkin algı düzeylerinin katılımcıların yaşına göre farklılaşıp farklılaşmadığı analiz edilmiş ve Tablo 6.7'de sunulmuştur.

Tablo 6.7 Etik ölçeği ve kalite ölçeğinin yaşa göre fark analizleri

	Yaş	n	$\bar{X}$	Ss	K.T.	Sd	K.O.	F-KW	p
EÖ Dürüstlük	24 ve -	158	4,57	0,28	G.A.	4,84	4	1,21	a<c,d,e
	25-34	112	4,57	0,28	G.İ.	30,16	417	0,07	b<c,d,e
	35-44	85	4,69	0,27	Top.	35,00	421	16,74	0,00 c<e
	45-54	34	4,83	0,23					a<c
	55 ve +	33	4,90	0,21					a<c
EÖ Tarafsızlık	24 ve -	158	4,54	0,24	G.A.	4,10	4	1,02	a<d
	25-34	112	4,56	0,25	G.İ.	27,77	417	0,07	b<d,e
	35-44	85	4,63	0,30	Top.	31,86	421	15,37	0,00 c<e
	45-54	34	4,77	0,26					
	55 ve +	33	4,87	0,23					
EÖ Mesleki Yeterlik ve Özen	24 ve -	158	4,59	0,21	G.A.	2,94	4	0,73	a<d,e
	25-34	112	4,61	0,23	G.İ.	22,69	417	0,05	b<d,e
	35-44	85	4,65	0,27	Top.	25,62	421	13,49	0,00 c<d,e
	45-54	34	4,78	0,23					
	55 ve +	33	4,86	0,23					
EÖ Sır Saklama	24 ve -	158	4,64	0,26	G.A.	1,89	4	0,47	a<e
	25-34	112	4,64	0,27	G.İ.	31,52	417	0,08	b<e
	35-44	85	4,68	0,31	Top.	33,41	421	6,26	0,00 c<e
	45-54	34	4,78	0,28					
	55 ve +	33	4,87	0,26					
EÖ Mesleğe Uygun Davranış	24 ve -	158	4,63	0,25	G.A.	2,04	4	0,51	a<d,e
	25-34	112	4,66	0,27	G.İ.	30,09	417	0,07	b<e
	35-44	85	4,69	0,31	Top.	32,13	421	7,07	0,00 c<e
	45-54	34	4,78	0,23					
	55 ve +	33	4,88	0,25					
Kalite Ölçeği*	24 ve -	158	4,59	0,32	-	-	-		a<d,e
	25-34	112	4,61	0,37	-	-	-		b<e
	35-44	85	4,67	0,22	-	-	-	37,79	0,00 c<e
	45-54	34	4,66	0,63					d<e
	55 ve +	33	4,87	0,21					

*. Kruskall Wallis testiyle analiz edilmiştir.

Tablo 6.7’deki bulgulara göre; Etik ölçeğinin dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış alt boyutlarına ilişkin algı düzeyleri katılımcıların yaşına göre anlamlı biçimde farklılaşmaktadır (sırasıyla; $F=16,74$ ve $p<0,05$; $F=15,37$ ve $p<0,05$; $F=13,49$ ve $p<0,05$; $F=6,26$ ve $p<0,05$; $F=7,07$ ve $p<0,05$).

$p<0,05$). Anlamli farklilikin hangi ikili gruplar arasinda olduguna Bonferroni Post Hoc analiziyle bakildiginda, dürüstlük alt boyutu için anlamli farklilikin 24 ve daha alti yaş grubu ile 35-44; 45-54 ve 55 ve üzeri yaş gruplari arasinda ve 24 ve daha alti yaş grubu aleyhine oldugu; 25-34 yaş grubu ile 35-44; 45-54 ve 55 ve üzeri yaş gruplari arasinda ve 25-34 yaş grubu aleyhine oldugu; 35-44 yaş grubu ile 55 ve üzeri yaş gruplari arasinda ve 35 -44 yaş grubu aleyhine oldugu tespit edilmiştir. Tarafsizlik alt boyutu için anlamli farklilikin 24 ve daha alti yaş grubu ile 45-54 yaş grubu arasinda ve 24 ve daha alti yaş grubu aleyhine oldugu; 25-34 yaş grubu ile 45-54 ve 55 ve üzeri yaş gruplari arasinda ve 25-34 yaş grubu aleyhine oldugu; 35-44 yaş grubu ile 55 ve üzeri yaş gruplari arasinda ve 35-44 yaş grubu aleyhine oldugu tespit edilmiştir. Mesleki yeterlik ve özen alt boyutu için anlamli farklilikin 24 ve daha alti yaş grubu ile 45-54 ve 55 ve üzeri yaş gruplari arasinda ve 24 ve daha alti yaş grubu aleyhine oldugu; 25-34 yaş grubu ile 45-54 ve 55 ve üzeri yaş gruplari arasinda ve 25-34 yaş grubu aleyhine oldugu; 35-44 yaş grubu ile 45-54 ve 55 ve üzeri yaş gruplari arasinda ve 35-44 yaş grubu aleyhine oldugu tespit edilmiştir. Sır saklama alt boyutu için anlamli farklilikin 24 ve daha alti yaş grubu ile 55 ve üzeri yaş grubu arasinda ve 24 ve daha alti yaş grubu aleyhine oldugu; 25-34 yaş grubu ile 55 ve üzeri yaş grubu arasinda ve 25-34 yaş grubu aleyhine oldugu; 35-44 yaş grubu ile 55 ve üzeri yaş grubu arasinda ve 35-44 yaş grubu aleyhine oldugu tespit edilmiştir. Mesleğe uygun davranış alt boyutu için anlamli farklilikin 24 ve daha alti yaş grubu ile 45-54 ve 55 ve üzeri yaş grubu arasinda ve 24 ve daha alti yaş grubu aleyhine oldugu; 25-34 yaş grubu ile 55 ve üzeri yaş grubu arasinda ve 25-34 yaş grubu aleyhine oldugu; 35-44 yaş grubu ile 55 ve üzeri yaş grubu arasinda ve 35-44 yaş grubu aleyhine oldugu tespit edilmiştir.

Bağımsız denetimlerin kalitesine ilişkin algı düzeyleri katılımcıların yaşına göre anlamli biçimde farklılaşmaktadır ($KW=37,79$ ve $p<0,05$). Anlamli farklilikin hangi ikili gruplar arasinda olduguna Bonferroni Post Hoc analiziyle bakildiginda anlamli farklilikin 24 ve daha alti yaş grubu ile 45-54 ve 55 ve üzeri yaş grubu arasinda ve 24 ve daha alti yaş grubu aleyhine oldugu; 25-34 yaş grubu ile 55 ve üzeri yaş grubu arasinda ve 25-34 yaş grubu aleyhine oldugu; 35-44 yaş grubu ile 55 ve üzeri yaş grubu arasinda ve 35-44 yaş grubu aleyhine oldugu; 45-54 yaş grubu ile 55 ve üzeri yaş grubu arasinda ve 35-44 yaş grubu aleyhine oldugu tespit edilmiştir.

Etik ölçeğinin dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış alt boyutlarına ve bağımsız denetimlerin kalitesine ilişkin algı düzeylerinin katılımcıların eğitim düzeyine göre farklılaşıp farklılaşmadığı analiz edilmiş ve Tablo 6.8’de sunulmuştur.

Tablo 6.8 Etik ölçeği ve kalite ölçeğinin eğitim düzeyine göre fark analizleri

	Eğitim Düzeyi	n	$\bar{X}$	Ss	K.T.	sd	K.O.	F-KW	p
EÖ Dürüstlük	Lisans	251	4,57	0,28	G.A.	3,35	2	1,68	c>a
	YL	123	4,71	0,27	G.İ.	31,65	419	0,08	c>b
	Doktora	48	4,83	0,25	Top.	35,00	421		b>a
EÖ Tarafsızlık	Lisans	251	4,56	0,26	G.A.	2,55	2	1,28	c>a
	YL	123	4,63	0,28	G.İ.	29,31	419	0,07	c>b
	Doktora	48	4,80	0,27	Top.	31,86	421		b>a
EÖ Mesleki Yeterlik ve Özen	Lisans	251	4,59	0,22	G.A.	2,43	2	1,22	c>a
	YL	123	4,69	0,26	G.İ.	23,19	419	0,06	c>b
	Doktora	48	4,81	0,25	Top.	25,62	421		b>a
EÖ Sır Saklama	Lisans	251	4,63	0,27	G.A.	1,65	2	0,83	c>a
	YL	123	4,71	0,29	G.İ.	31,76	419	0,08	b>a
	Doktora	48	4,82	0,27	Top.	33,41	421		
EÖ Mesleğe Uygun Davranış	Lisans	251	4,63	0,26	G.A.	1,80	2	0,90	c>a
	YL	123	4,73	0,28	G.İ.	30,32	419	0,07	b>a
	Doktora	48	4,82	0,27	Top.	32,13	421		
Kalite Ölçeği*	Lisans	251	4,59	0,35	-	-	-		c>a
	YL	123	4,69	0,21	-	-	-	29,32	0,00 c>b
	Doktora	48	4,74	0,55	-	-	-		b>a

*. Kruskall Wallis testiyle analiz edilmiştir.

Tablo 6.8’deki bulgulara göre; Etik ölçeğinin dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış alt boyutlarına ilişkin algı düzeyleri katılımcıların eğitim düzeyine göre anlamlı biçimde farklılaşmaktadır (sırasıyla; $F=22,18$ ve $p<0,05$; $F=18,25$ ve $p<0,05$; $F=21,97$ ve $p<0,05$; $F=10,89$ ve $p<0,05$; $F=12,45$ ve $p<0,05$). Anlamlı farklılığın hangi ikili gruplar arasında olduğuna Bonferroni Post Hoc analiziyle bakıldığında, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki yeterlik ve özen alt boyutu için anlamlı farklılığın lisans grubu ile yüksek lisans ve doktora grupları arasında ve lisans grubu aleyhine olduğu; yüksek lisans grubu ile doktora grubu arasında ve yüksek lisans grubu aleyhine olduğu tespit edilmiştir. Sır saklama

ve mesleğe uygun davranış alt boyutu için anlamlı farklılığın lisans grubu ile yüksek lisans ve doktora grupları arasında ve lisans grubu aleyhine olduğu tespit edilmiştir.

Bağımsız denetimlerin kalitesine ilişkin algı düzeyleri katılımcıların eğitim düzeyine göre anlamlı biçimde farklılaşmaktadır ($KW=29,32$ ve $p<0,05$). Anlamlı farklılığın hangi ikili gruplar arasında olduğuna Bonferroni Post Hoc analiziyle bakıldığında anlamlı farklılığın lisans grubu ile yüksek lisans ve doktora grupları arasında ve lisans grubu aleyhine olduğu; yüksek lisans grubu ile doktora grubu arasında ve yüksek lisans grubu aleyhine olduğu tespit edilmiştir.

Etik ölçeğinin dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış alt boyutlarına ve bağımsız denetimlerin kalitesine ilişkin algı düzeylerinin katılımcıların aylık gelirine göre farklılaşıp farklılaşmadığı analiz edilmiş ve Tablo 6.9’da sunulmuştur.

Tablo 6.9 Etik ölçeği ve kalite ölçeğinin aylık gelire göre fark analizleri

	Aylık Gelir	n	$\bar{X}$	Ss	K.T.	sd	K.O.	F-KW	p		
EÖ Dürüstlük	50 bin -	152	4,55	0,28	G.A.	6,58	3	2,19	32,28	0,00	a<c,d
	51-75 bin	108	4,54	0,26	G.İ.	28,42	418	0,07			b<c,d
	76-100 bin	102	4,75	0,25	Top.	35,00	421				
	100 bin +	60	4,86	0,23							
EÖ Tarafsızlık	50 bin -	152	4,54	0,25	G.A.	3,61	3	1,20	17,83	0,00	a<c,d
	51-75 bin	108	4,55	0,23	G.İ.	28,25	418	0,07			b<d
	76-100 bin	102	4,64	0,30	Top.	31,86	421				c<d
	100 bin +	60	4,81	0,26							
EÖ Mesleki Yeterlik ve Özen	50 bin -	152	4,58	0,22	G.A.	3,45	3	1,15	21,69	0,00	a<c,d
	51-75 bin	108	4,58	0,20	G.İ.	22,17	418	0,05			b<c,d
	76-100 bin	102	4,68	0,27	Top.	25,62	421				c<d
	100 bin +	60	4,84	0,24							
EÖ Sır Saklama	50 bin -	152	4,63	0,27	G.A.	2,47	3	0,82	11,10	0,00	a<d
	51-75 bin	108	4,61	0,26	G.İ.	30,95	418	0,07			b<d
	76-100 bin	102	4,71	0,30	Top.	33,41	421				c<d
	100 bin +	60	4,84	0,26							

Tablo 6.9'un devamı

	Aylık Gelir	n	$\bar{X}$	Ss	K.T.	sd	K.O.	F-KW	p
EÖ	50 bin -	152	4,63	0,26	G.A.	2,38	3	0,79	a<c,d
Mesleğe	51-75 bin	108	4,64	0,26	G.İ.	29,75	418	0,07	b<d
Uygun	76-100 bin	102	4,72	0,29	Top.	32,13	421	11,14	0,00
Davranış	100 bin +	60	4,84	0,25					c<d
	50 bin -	152	4,58	0,32	-	-	-		a<d
Kalite	51-75 bin	108	4,60	0,37	-	-	-		b<d
Ölçeği*	76-100 bin	102	4,68	0,22	-	-	-	40,19	0,00
	100 bin +	60	4,78	0,50					c<d

*. Kruskall Wallis testiyle analiz edilmiştir.

Tablo 6.9'daki bulgulara göre; Etik ölçeğinin dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış alt boyutlarına ilişkin algı düzeyleri katılımcıların aylık gelirine göre anlamlı biçimde farklılaşmaktadır (sırasıyla; $F=32,28$ ve $p<0,05$; $F=17,83$ ve $p<0,05$; $F=21,69$ ve $p<0,05$; $F=11,10$ ve $p<0,05$; $F=11,14$ ve $p<0,05$). Anlamlı farklılığın hangi ikili gruplar arasında olduğuna Bonferroni Post Hoc analiziyle bakıldığında, dürüstlük alt boyutu için anlamlı farklılığın 50 bin TL ve altı grubu ile 76-100 bin TL ve 100 bin TL üzeri grupları arasında ve 50 bin TL ve altı grubu aleyhine olduğu; 51-75 TL grubu ile 76-100 bin TL ve 100 bin TL üzeri grupları arasında ve 51-75 TL grubu aleyhine olduğu tespit edilmiştir. Tarafsızlık ve mesleğe uygun davranış alt boyutu için anlamlı farklılığın 50 bin TL ve altı grubu ile 76-100 bin TL ve 100 bin TL üzeri grupları arasında ve 50 bin TL ve altı grubu aleyhine olduğu; 51-75 TL grubu ile 100 bin TL üzeri grubu arasında ve 51-75 TL grubu aleyhine olduğu; 76-100 TL grubu ile 100 bin TL üzeri grubu arasında ve 76-100 TL grubu aleyhine olduğu tespit edilmiştir. Mesleki yeterlik ve özen alt boyutu için anlamlı farklılığın 50 bin TL ve altı grubu ile 76-100 bin TL ve 100 bin TL üzeri grupları arasında ve 50 bin TL ve altı grubu aleyhine olduğu; 51-75 TL grubu ile 76-100 bin TL ve 100 bin TL üzeri grupları arasında ve 51-75 TL grubu aleyhine olduğu; 76-100 TL grubu ile 100 bin TL üzeri grubu arasında ve 76-100 TL grubu aleyhine olduğu tespit edilmiştir. Sır saklama alt boyutu için anlamlı farklılığın 50 bin TL ve altı grubu ile 100 bin TL üzeri grubu arasında ve 50 bin TL ve altı grubu aleyhine olduğu; 51-75 TL grubu ile 100 bin TL üzeri grubu arasında ve 51-75 TL grubu

aleyhine olduğu; 76-100 TL grubu ile 100 bin TL üzeri grubu arasında ve 76-100 TL grubu aleyhine olduğu tespit edilmiştir.

Bağımsız denetimlerin kalitesine ilişkin algı düzeyleri katılımcıların aylık gelirine göre anlamlı biçimde farklılaşmaktadır ($KW=40,19$ ve $p<0,05$). Anlamlı farklılığın hangi ikili gruplar arasında olduğuna Bonferroni Post Hoc analiziyle bakıldığında anlamlı farklılığın 50 bin TL ve altı grubu ile 100 bin TL üzeri grubu arasında ve 50 bin TL ve altı grubu aleyhine olduğu; 51-75 TL grubu ile 100 bin TL üzeri grubu arasında ve 51-75 TL grubu aleyhine olduğu; 76-100 TL grubu ile 100 bin TL üzeri grubu arasında ve 76-100 TL grubu aleyhine olduğu tespit edilmiştir.

Etik ölçeğinin dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış alt boyutlarına ve bağımsız denetimlerin kalitesine ilişkin algı düzeylerinin katılımcıların mesleki deneyimine göre farklılaşıp farklılaşmadığı analiz edilmiş ve Tablo 6.10'da sunulmuştur.

Tablo 6.10 Etik ölçeği ve kalite ölçeğinin mesleki deneyime göre fark analizleri

	Mesleki Deneyim	n	$\bar{X}$	Ss		K.T.	sd	K.O.	F-KW	p	
EÖ Dürüstlük	5 yıl -	170	4,55	0,28	G.A.	6,79	4	1,70			a<d,e
	5-10 yıl	94	4,57	0,26	G.İ.	28,21	417	0,07			b<d,e
	11-15 yıl	53	4,65	0,28	Top.	35,00	421		25,10	0,00	c<d,e
	16-20 yıl	58	4,86	0,21							
	21-25 yıl	47	4,86	0,23							
EÖ Tarafsızlık	5 yıl -	170	4,56	0,26	G.A.	3,06	4	0,76			a<d,e
	5-10 yıl	94	4,52	0,21	G.İ.	28,81	417	0,07			b<c,d,e
	11-15 yıl	53	4,65	0,27	Top.	31,86	421		11,07	0,00	
	16-20 yıl	58	4,72	0,32							
	21-25 yıl	47	4,76	0,29							
EÖ Mesleki Yeterlik ve Özen	5 yıl -	170	4,59	0,22	G.A.	3,12	4	0,78			a<d,e
	5-10 yıl	94	4,56	0,19	G.İ.	22,50	417	0,05			b<c,d,e
	11-15 yıl	53	4,68	0,23	Top.	25,62	421		14,48	0,00	c<e
	16-20 yıl	58	4,75	0,30							
	21-25 yıl	47	4,81	0,25							

Tablo 6.10'un devamı

		Mesleki Deneyim	n	$\bar{X}$	Ss	K.T.	sd	K.O.	F- KW	p
EÖ Saklama	Sır	5 yıl -	170	4,65	0,27	G.A.	2,52	4	0,63	a<d,e
		5-10 yıl	94	4,58	0,24	G.İ.	30,90	417	0,07	b<d,e
		11-15 yıl	53	4,69	0,26	Top.	33,41	421	8,49	0,00
		16-20 yıl	58	4,80	0,33					
		21-25 yıl	47	4,80	0,29					
EÖ Mesleğe Uygun Davranış		5 yıl -	170	4,64	0,26	G.A.	2,64	4	0,66	a<d,e
		5-10 yıl	94	4,60	0,26	G.İ.	29,49	417	0,07	b<e
		11-15 yıl	53	4,73	0,27	Top.	32,13	421	9,34	0,00
		16-20 yıl	58	4,79	0,30					c<e
		21-25 yıl	47	4,82	0,26					
Kalite Ölçeği*		5 yıl -	170	4,57	0,40	-	-	-		a<d,e
		5-10 yıl	94	4,60	0,17	-	-	-		b<d,e
		11-15 yıl	53	4,68	0,21	-	-	-	47,99	0,00
		16-20 yıl	58	4,79	0,22					
		21-25 yıl	47	4,73	0,55					

*. Kruskal Wallis testiyle analiz edilmiştir.

Tablo 6.10'daki bulgulara göre; Etik ölçeğinin dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış alt boyutlarına ilişkin algı düzeyleri katılımcıların mesleki deneyimine göre anlamlı biçimde farklılaşmaktadır (sırasıyla; $F=25,10$ ve $p<0,05$; $F=11,07$ ve $p<0,05$; $F=14,48$ ve $p<0,05$; $F=8,49$ ve $p<0,05$; $F=9,34$ ve $p<0,05$). Anlamlı farklılığın hangi ikili gruplar arasında olduğuna Bonferroni Post Hoc analiziyle bakıldığında, dürüstlük alt boyutu için anlamlı farklılığın 5 yıl ve altı ile 16-20 yıl ve 21-25 yıl grupları arasında ve 5 yıl ve altı grubu aleyhine olduğu; 5-10 yıl grubu ile 16-20 yıl ve 21-25 yıl grupları arasında ve 5-10 yıl grubu aleyhine olduğu; 11-15 yıl grubu ile 16-20 yıl ve 21-25 yıl grupları arasında ve 11-15 yıl grubu aleyhine olduğu tespit edilmiştir. Tarafsızlık alt boyutu için anlamlı farklılığın 5 yıl ve altı ile 16-20 yıl ve 21-25 yıl grupları arasında ve 5 yıl ve altı grubu aleyhine olduğu; 5-10 yıl grubu ile 11-15 yıl, 16-20 yıl ve 21-25 yıl grupları arasında ve 5-10 yıl grubu aleyhine olduğu tespit edilmiştir. Mesleki yeterlik ve özen alt boyutu için anlamlı farklılığın 5 yıl ve altı ile 16-20 yıl ve 21-25 yıl grupları arasında ve 5 yıl ve altı grubu aleyhine olduğu; 5-10 yıl grubu ile 11-15 yıl, 16-20 yıl ve 21-25 yıl grupları arasında ve 5-10 yıl grubu aleyhine olduğu; 11-15 yıl grubu ile 16-20 yıl ve

21-25 yıl grupları arasında ve 11-15 yıl grubu aleyhine olduğu tespit edilmiştir. Sır saklama alt boyutu için anlamlı farklılığın 5-10 yıl grubu ile 16-20 yıl ve 21-25 yıl grupları arasında ve 5-10 yıl grubu aleyhine olduğu; 11-15 yıl grubu ile 16-20 yıl ve 21-25 yıl grupları arasında ve 11-15 yıl grubu aleyhine olduğu tespit edilmiştir. Mesleğe uygun davranış alt boyutu için anlamlı farklılığın 5 yıl ve altı ile 16-20 yıl ve 21-25 yıl grupları arasında ve 5 yıl ve altı grubu aleyhine olduğu; 5-10 yıl grubu ile 21-25 yıl grubu arasında ve 5-10 yıl grubu aleyhine olduğu; 11-15 yıl grubu ile 21-25 yıl grubu arasında ve 11-15 yıl grubu aleyhine olduğu tespit edilmiştir.

Bağımsız denetimlerin kalitesine ilişkin algı düzeyleri katılımcıların mesleki deneyimine göre anlamlı biçimde farklılaşmaktadır ($KW=47,99$ ve $p<0,05$). Anlamlı farklılığın hangi ikili gruplar arasında olduğuna Bonferroni Post Hoc analiziyle bakıldığında anlamlı farklılığın 5 yıl ve altı ile 16-20 yıl ve 21-25 yıl grupları arasında ve 5 yıl ve altı grubu aleyhine olduğu; 5-10 yıl grubu ile 16-20 yıl ve 21-25 yıl grupları arasında ve 5-10 yıl grubu aleyhine olduğu tespit edilmiştir.

Etik ölçeğinin dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış alt boyutlarına ve bağımsız denetimlerin kalitesine ilişkin algı düzeylerinin katılımcıların unvanına göre farklılaşıp farklılaşmadığı analiz edilmiş ve Tablo 6.11’de sunulmuştur.

Tablo 6.11 Etik ölçeği ve kalite ölçeğinin unvana göre fark analizleri

	Unvan	n	$\bar{X}$	Ss	K.T.	sd	K.O.	F-KW	p
EÖ Dürüstlük	S.O.B.D.	26	4,82	0,28	G.A.	5,84	4	1,46	a>c,d,e
	B.D.	106	4,81	0,23	G.İ.	29,17	417	0,07	b>c,d,e
	K.D.	64	4,63	0,28	Top.	35,00	421	20,86	0,00
	D.	71	4,53	0,25					
	D.Yrd.	155	4,55	0,28					
EÖ Tarafsızlık	S.O.B.D.	26	4,72	0,39	G.A.	2,90	4	0,73	a>d,e
	B.D.	106	4,73	0,27	G.İ.	28,96	417	0,07	b>c,d,e
	K.D.	64	4,60	0,26	Top.	31,86	421	10,46	0,00
	D.	71	4,53	0,23					
	D.Yrd.	155	4,54	0,25					

Tablo 6.11'in devamı

		Unvan	n	$\bar{X}$	Ss	K.T.	sd	K.O.	F- KW	p
EÖ Mesleki Yeterlik ve Özen		S.O.B.D.	26	4,73	0,41	G.A.	3,12	4	0,78	a>d,e
		B.D.	106	4,77	0,23	G.İ.	22,51	417	0,05	b>c,d,e
		K.D.	64	4,64	0,21	Top.	25,62	421	14,43	0,00
		D.	71	4,54	0,19					
		D.Yrd.	155	4,59	0,22					
EÖ Sır Saklama		S.O.B.D.	26	4,73	0,40	G.A.	2,26	4	0,57	b>c,d,e
		B.D.	106	4,79	0,26	G.İ.	31,16	417	0,08	
		K.D.	64	4,66	0,27	Top.	33,41	421	7,56	0,00
		D.	71	4,59	0,26					
		D.Yrd.	155	4,64	0,26					
EÖ Mesleğe Uygun Davranış		S.O.B.D.	26	4,73	0,42	G.A.	2,67	4	0,67	b>d,e
		B.D.	106	4,79	0,24	G.İ.	29,46	417	0,07	c>d
		K.D.	64	4,72	0,26	Top.	32,13	421	9,43	0,00
		D.	71	4,58	0,26					
		D.Yrd.	155	4,63	0,26					
Kalite Ölçeği*		S.O.B.D.	26	4,67	0,73	-	-	-		a>d,e
		B.D.	106	4,76	0,22	-	-	-		b>d,e
		K.D.	64	4,68	0,18	-	-	-	48,82	0,00 c>d,e
		D.	71	4,52	0,43					
		D.Yrd.	155	4,59	0,32					

*. Kruskall Wallis testiyle analiz edilmiştir.

Tablo 6.11'deki bulgulara göre; Etik ölçeğinin dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış alt boyutlarına ilişkin algı düzeyleri katılımcıların unvanına göre anlamlı biçimde farklılaşmaktadır (sırasıyla; $F=20,86$ ve $p<0,05$; $F=10,46$ ve $p<0,05$; $F=14,43$ ve $p<0,05$; $F=7,56$ ve $p<0,05$; $F=9,43$ ve $p<0,05$). Anlamlı farklılığın hangi ikili gruplar arasında olduğuna Bonferroni Post Hoc analiziyle bakıldığında, dürüstlük alt boyutu için anlamlı farklılığın sorumlu ortak baş denetçiler ile kıdemli denetçiler, denetçiler ve denetçi yardımcıları arasında sorumlu ortak baş denetçiler lehine olduğu; baş denetçiler ile kıdemli denetçiler, denetçiler ve denetçi yardımcıları arasında sorumlu ortak baş denetçiler lehine olduğu tespit edilmiştir. Tarafsızlık ve mesleki yeterlik ve özen alt boyutları için anlamlı farklılığın sorumlu ortak baş denetçiler ile denetçiler ve denetçi yardımcıları arasında sorumlu ortak baş denetçiler lehine olduğu; baş denetçiler ile kıdemli denetçiler, denetçiler ve

denetçi yardımcıları arasında sorumlu ortak baş denetçiler lehine olduğu tespit edilmiştir. Sır saklama alt boyutu için anlamlı farklılığın baş denetçiler ile kıdemli denetçiler, denetçiler ve denetçi yardımcıları arasında baş denetçiler lehine olduğu tespit edilmiştir. Mesleğe uygun davranış alt boyutu için anlamlı farklılığın baş denetçiler ile denetçiler ve denetçi yardımcıları arasında baş denetçiler lehine olduğu; kıdemli denetçiler ile denetçiler arasında denetçiler lehine olduğu tespit edilmiştir.

Bağımsız denetimlerin kalitesine ilişkin algı düzeyleri katılımcıların unvanına göre anlamlı biçimde farklılaşmaktadır ($KW=48,82$ ve $p<0,05$). Anlamlı farklılığın hangi ikili gruplar arasında olduğuna Bonferroni Post Hoc analiziyle bakıldığında anlamlı farklılığın sorumlu ortak baş denetçiler ile denetçiler ve denetçi yardımcıları arasında sorumlu ortak baş denetçiler lehine olduğu; baş denetçiler ile denetçiler ve denetçi yardımcıları arasında sorumlu ortak baş denetçiler lehine olduğu; kıdemli denetçiler ile denetçiler ve denetçi yardımcıları arasında sorumlu ortak kıdemli denetçiler lehine olduğu tespit edilmiştir.

6.10.7 Hipotez Testi Sonuçları

Aşağıda Tablo 6.12’de araştırmada test edilen hipotezlerin test sonuçları gösterilmiştir. Yukarıda sunulan bulgularına dayanılarak H1 (H1a, H1b, H1c, H1d ve H1e) kabul edilmiştir. H2a, H2c, H2d ve H2e hipotezleri kabul edildiğinden H2 hipotezi de kabul edilmiştir. Bununla birlikte H2b hipotezi reddedilmiştir.

Tablo 6.12 Hipotez testi sonuçları

No	Hipotez	Sonuç
H1	Bağımsız denetimde etik algısı ve denetim kalitesi algısı arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	Kabul
H1a	Bağımsız denetimde Dürüstlük algısı ve denetim kalitesi algısı arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	Kabul
H1b	Bağımsız denetimde Tarafsızlık algısı ve denetim kalitesi algısı arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	Kabul
H1c	Bağımsız denetimde Mesleki Yeterlik ve Özen algısı ve denetim kalitesi algısı arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	Kabul
H1d	Bağımsız denetimde Sır Saklama algısı ve denetim kalitesi algısı arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	Kabul
H1e	Bağımsız denetimde Mesleğe Uygun Davranış algısı ve denetim kalitesi algısı arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	Kabul
H2	Bağımsız denetimde etik algısının denetim kalitesi algısı üzerinde anlamlı bir etkisi vardır.	Kabul
H2a	Bağımsız denetimde Dürüstlük algısının denetim kalitesi algısı üzerinde anlamlı bir etkisi vardır.	Kabul
H2b	Bağımsız denetimde Tarafsızlık algısının denetim kalitesi algısı üzerinde anlamlı bir etkisi vardır.	Ret
H2c	Bağımsız denetimde Mesleki Yeterlik ve Özen algısının denetim kalitesi algısı üzerinde anlamlı bir etkisi vardır.	Kabul
H2d	Bağımsız denetimde Sır Saklama algısının denetim kalitesi algısı üzerinde anlamlı bir etkisi vardır.	Kabul
H2e	Bağımsız denetimde Mesleğe Uygun Davranış algısının denetim kalitesi algısı üzerinde anlamlı bir etkisi vardır.	Kabul

7. SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

Bağımsız denetçilerin etik kurallara ve bağımsız denetimin kalitesine ilişkin algılarını tespit etmek ve etik unsurların denetim kalitesi üzerinde etkisi olup olmadığını değerlendirmek amacıyla gerçekleştirilen bu çalışmada, ulusal ve uluslararası literatür taranmıştır. Detaylı bir literatür taranması ile bağımsız denetimde etik ve denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi ve etkiyi tespit etmek amacıyla bir araştırma modeli ortaya koyulmuştur. Araştırma kapsamında ihtiyaç duyulan veriler, Türkiye’deki bağımsız denetçilerden anket yoluyla toplanmıştır. Araştırma amacı ile ilişkili olarak gerçekleştirilen analizler kapsamında ulaşılan sonuçlar aşağıda sunulmaktadır.

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %62,1’i erkek, %37,9’u ise kadındır. Katılımcıların yaşlarına bakıldığında; %37,4’ünün 24 yaş ve altında, %26,5’inin 25-34 yaş aralığında, %20,1’inin 35-44 yaş aralığında, %8,1’inin 45-54 yaş aralığında ve %7,8’inin 55 yaş ve üzerinde olduğu tespit edilmiştir. Katılımcıların %59,5’i üniversite, %29,1’i yüksek lisans ve %11,4’ü de doktora mezunudur. Katılımcıların aylık gelirine bakıldığında; %36,0’sının aylık 50.000 TL ve altında, %25,6’sının 51.000-75.000 TL arasında, %24,2’sinin 76.000-100.000 TL arasında ve %14,2’sinin 100.000 TL üzerinde gelirinin olduğu görülmüştür. Katılımcıların %40,3’ü 5 yıldan az, %22,3’ü 5-10 yıl, %12,6’sı 11-15 yıl, %13,7’si 16-20 yıl ve %11,1’i de 21-25 yıl mesleki deneyime sahiptir. Katılımcıların %6,2’si sorumlu baş denetçi, %25,1’i baş denetçi, %15,2’si kıdemli denetçi, %16,8’si denetçi ve %36,7’si de denetçi yardımcısıdır.

Araştırma modeli bulguları incelendiğinde; Bağımsız denetimde etik algısı ve denetim kalitesi algısı arasındaki ilişkiyi tespit eden faktörler arasında pozitif yönlü ve anlamlı ilişkiler tespit edilmiştir. Etik ölçeği ve kalite ölçeği arasındaki ilişkinin analizi sonucunda bağımsız denetçilerin etik ölçeğinin dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış alt boyutları ile kalite ölçeği arasında pozitif yönlü ve anlamlı ilişkiler olduğu saptanmıştır. Bu bulgular katılımcıların bağımsız denetimle ilgili etik algıları ile bağımsız denetimin kalitesine ilişkin algıları arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğunu, etik algıları arttıkça zaman kalite algılarının

da arttığını göstermektedir. Bu kapsamda; H1 hipotezi, tüm alt hipotezleri (H1a, H1b, H1c, H1d ve H1e) ile birlikte kabul edilmiştir.

Etik ölçeği alt boyutlarının bağımsız denetimin kalitesi üzerine etkisinin analiz sonuçlarına baktığımız zaman etik ölçeğinin dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış alt boyutlarının bağımsız denetimin kalitesi üzerinde istatistiki olarak anlamlı bir etkisi olduğu görülmektedir. Bununla birlikte, etik ölçeğinin tüm alt boyutlarının bağımsız denetimin kalitesi üzerinde anlamlı etkisinin bulunmadığı görülmektedir. Tarafsızlık alt boyutunun bağımsız denetimin kalitesi üzerinde anlamlı bir etkisi bulunmazken dürüstlük, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış alt boyutlarının bağımsız denetimin kalitesi üzerinde anlamlı etkisi vardır ve bu etkiler pozitif yönlüdür. Bu bulgulara dayanılarak bağımsız denetimin etik unsurları denetim kalitesindeki değişimleri açıklayabilmekte, başka bir deyişle denetim kalitesinin artış veya azalışı etik unsurlardan etkilenmektedir. Bu kapsamda; H2a, H2c, H2d ve H2e hipotezleri kabul edildiğinden H2 hipotezi de kabul edilmiştir. Bununla birlikte H2b hipotezi reddedilmiştir.

Bu bulgular literatürdeki birçok çalışmanın (Khaddash vd., 2013; Sweeney vd., 2013; Nasrabadi ve Arbabian, 2015; Jaya vd., 2016; Arowoshegbe vd., 2017; Kuntari vd., 2017; Albeksh, 2019; Kertarajasa vd., 2019; Meidawati ve Assidiq, 2019; Sarıçiçek, 2019; Satria, 2020; Alsughayer, 2021; Kartika vd., 2021; Ardillah ve Chandra, 2022; Kestane, 2022; Yulianti vd., 2022; Aprilia ve Hidayah, 2023; Budiman, 2023; Helvira ve Yusup, 2023; Hubais vd., 2023; Kamil vd., 2023; Arif vd., 2024; Krisnia vd., 2024; Sitanala ve Sapulette, 2024) bulgularıyla büyük oranda örtüşmektedir. Bahsi geçen tanımlar kapsamında, bu çalışmanın etik unsurlarından biri olan denetçinin yeterliliğinin denetim kalitesi üzerinde etkisi olduğunu söylemektedir (Khaddash vd., 2013; Himmawan vd., 2018; Asry, 2021; Hermawan vd., 2021, Aprilia ve Hidayah, 2023; Budiman, 2023; Saputra ve Firmansyah, 2024). Kaşıkçı (2017) da bu çalışmanın etik unsurlarından bir diğeri olan gizlilik ilkesinin finansal raporların güvenilirliğini doğrudan ve olumlu şekilde etkilediğini tespit etmiştir. Jaya vd. (2016) yürüttükleri çalışmada; eş zamanlı mesleki şüphecilğin, denetim süresi kısıtlamalarının ve muhasebecilik mesleğinin uygulama etiğinin denetimin kalitesini

etkilediğini göstermektedir. Meslek etiği ve meslek etiğine yönelik taahhütlerin denetim kalitesi üzerindeki pozitif ve anlamlı etkisinin ortaya konulduğu bir diğer çalışma da Nasrabadi ve Arbabian (2015) tarafından yapılmıştır. Kertarajasa vd. (2019), yeterlilik, gerekli mesleki özen ve dürüstlük değişkenlerinin denetim kalitesini önemli ölçüde ve pozitif yönde etkilediğini, deneyim ve bağımsızlık değişkenlerinin ise denetim kalitesini önemli ölçüde etkilemediğini göstermektedir. Bu çalışmada etik unsurlar olarak kabul edilen bu alt boyutlara ilişkin bulgular, bu çalışmanın deneyim dışındaki bulgularıyla paraleldir. Ardillah ve Chandra (2022) tarafından denetim kalitesini etkileyen bileşenlerin, özellikle denetçi bağımsızlığı, denetçi etiği, denetçi deneyimi ve gerekli mesleki özen unsurları bakımından incelendiği benzer bir çalışma da denetçi bağımsızlığının ve denetçi etiğinin denetim kalitesini etkilemediğini, denetçi deneyiminin ve gerekli mesleki özenin denetim kalitesi üzerinde olumlu bir etkiye sahip olduğunu ortaya koymaktadır. Albeksh (2019) de nesnellik, bağımsızlık ve gizlilik faktörlerinin denetim kalitesi üzerinde etkisinin olduğunu, dürüstlük ve tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen faktörlerinin anlamlı bir etkisinin olmadığını ifade etmektedir. Çalışma bulguları ve literatür, etik unsurların tutarlı bir şekilde uygulanmasının, finansal tabloların dürüst, tarafsız ve şeffaf bir şekilde denetlenmesini sağlayarak, denetim kalitesi üzerinde olumlu bir etkiye sahip olduğunu göstermektedir.

Araştırmanın fark analizleri sonuçlarına bakıldığında; etik ölçeğinin dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış alt boyutlarına ve bağımsız denetimlerin kalitesine ilişkin algı düzeylerinin katılımcıların cinsiyetine göre farklılaşmadığı, Kutluk ve Ersoy (2011) tarafından yapılan çalışmanın aksine kadınların da erkeklerin de bağımsız denetimde etik ve kaliteye ilişkin ifadelerle yüksek düzeyde katılım gösterdikleri tespit edilmiştir. Etik ölçeğinin dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış alt boyutlarına ve bağımsız denetimin kalitesine ilişkin algı düzeylerinin katılımcıların yaşına, eğitim düzeyine, gelirine, deneyimine ve unvanına göre farklılaştığı tespit edilmiştir. Tüm katılımcıların etik ve kaliteye ilişkin ifadelerle yüksek düzeyde katılım gösterdiği tespit edilmekle birlikte; genel olarak ileri yaş grubunun genç yaş grubuna, yüksek eğitim düzeyinin düşük eğitim düzeyine, yüksek gelir elde edenlerin düşük gelir elde edenlere, daha fazla deneyime sahip olanların daha az deneyime sahip

olanlara ve baş denetçilerin denetçi yardımcılara göre ifadelere daha yüksek düzeyde katılım gösterdikleri ortaya konulmuştur.

Çalışmada, bağımsız denetim kalitesinin sağlanmasında etik unsurların oynadığı kritik rol incelenmiştir. Araştırmada elde edilen bulgular, etik ilkelerin bağımsız denetim süreçlerinde kalitenin korunması ve artırılmasında temel bir unsur olduğunu ortaya koymaktadır. Özellikle bağımsız denetçilerin dürüstlük, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama, mesleğe uygun davranış gibi etik değerlere bağlılıklarının, denetim kalitesini olumlu yönde etkilediği tespit edilmiştir.

Etik unsurların denetim kalitesine olan etkisi bağlamında sonuçlar ele alınsa da, etik ilkelere uyumun sadece denetim sonuçlarının doğruluğunu değil, aynı zamanda denetim sürecine olan güveni de artırdığı ortadadır. Ayrıca, etik ilkelere bağlı bir denetim yaklaşımı, işletmelerin uzun vadeli güvenilirliğini ve sürdürülebilirliğini de destekleyecektir. Bu nedenle, denetim kalitesinin sağlanmasında etik ilkelerin önemi yalnızca denetim raporları bağlamında değil, tüm denetim süreçlerinde önem arz etmektedir. Ayrıca sadece denetim mesleği açısından değil, tüm paydaşlar açısından da stratejik bir gereklilik olarak değerlendirilebilir.

Sonuç olarak, bağımsız denetimde mesleki etik, denetim kalitesinin sürdürülmesinde ve bağımsız denetçilerin ürettiği denetim sonuçlarına olan kamu güveninin artırılmasında önemli bir rol oynar. Bu sebeple denetim sektöründe etik değerlerin güçlendirilmesine yönelik eğitimlerin ve farkındalık çalışmalarının artırılmasının, denetim kalitesinin sürdürülebilir bir şekilde sağlanmasına katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Bu çalışma, etik unsurların bağımsız denetim süreçlerindeki önemini vurgulamakta, özellikle yerli literatürde bu konuda yapılan çalışmaların oldukça az olması sebebiyle literatüre katkı sağlamak ve bu alanda gelecekte yapılacak çalışmalara zemin hazırlamaktadır.

KAYNAKLAR

- Acar, D., Aktürk, A. ve Coşkun, A. (2012). Gönüllüden zorunlu bağımsız denetime geçişin aile işletmelerinde kurumsal yönetime etkileri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (34), 115-124.
- Acar, D., Senal, S. ve Usul, H. (2011). Bağımsız denetim kalitesi: denetim firmaları üzerine bir araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, (22), 273-306.
- Ada, Ş. (2016). *Bağımsız denetim kalitesi üzerinde etkili olan faktörler: Türkiye örneği*. [Doktora Tezi]. Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi.
- Akbar, B. (2013). *Sistem Pengawasan Keuangan Negara di Indonesia*. Jakarta: CV. Bumi Metro Jaya.
- Akçay, A. ve Bilen, A. (2018). Denetim kalitesi ve göstergeleri. *The Journal of Social Science Institute*, (40), 227-256.
- Akpınar, A. ve Çetintaş, M. E. (2021). Etik teoriler çerçevesinde faizsiz finans kuruluşlarının bağımsız denetimini yürüten denetçiler için etik kuralların değerlendirilmesi. *İslam Ekonomisi ve Finansı Dergisi*, 7(1), 145-173.
- Aktaş, K. (2014). Etik-ahlâk ilişkisi ve etiğin gelişim süreci. *Uluslararası Yönetim Ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 1(2), 22-32.
- Albeksh, H.M.A. (2019). *Dış denetçilerin etik ve mesleki davranış kurallarına bağlılığı ve bunun denetim kalitesi üzerindeki etkisi: Libya örneği*. [Doktora Tezi]. Kastamonu Üniversitesi.
- Aledvan, B.A., Yaseen, A.A.B., & Alkubisi, A. (2015). The role of audit quality on the relationship between auditor's and financial performance quality of selected cement firm in Jordan. *International Journal of Business and Social Science*, 6 (12), 138-146.
- Alkan, İ.P. (2018). Etik teoriler ışığında bağımsız denetim ve BİST'te bir araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, (20), 129-149.
- Al-Khadash, H., Al-Nawas, R. & Ramadan, A. (2013). Factors affecting the quality of auditing: the case of Jordanian commercial banks. *International Journal of Business and Social Science*, 4 (11), 206-222.
- Alsughayer, S. (2021) Impact of Auditor Competence, Integrity, and Ethics on Audit Quality in Saudi Arabia. *Open Journal of Accounting*, (10), 125-140.

- Altıntaş, A.T. (2007). *Halka açık şirketlerin bağımsız denetiminin kalitesinin algılanmasına ilişkin bir araştırma*. [Doktora Tezi]. İstanbul Üniversitesi.
- Angelin, A., & Efriyenti, D. (2024). The Influence Of Independence, Professional Ethics, And Auditor Professionalism On Audit Quality In Public Accounting Firm In Batam. *Jurnal Cafetaria*, 5(1), 310-325.
- Aprilia, G. N., & Hidayah, N. (2023). The Effect Of Auditor Competence And Auditor Independence On Audit Quality With Auditor Ethics As A Moderating Variable. *International Journal Of Humanities Education and Social Sciences*, 3(2). <https://doi.org/10.55227/ijhess.v3i2.709>.
- Ardillah, K., & Chandra, R. (2022). Auditor independence, auditor ethics, auditor experience, and due professional care on audit quality. *Accounting Profession Journal (APAJI)*, 4(1).
- Arel, B., Ricard, G.,B., & Kurt, P., (2005). *Audit Firm Rotation and Audit Quality*. The CPA Journal, January. [Çevrim-içi: www.nysscpa.org/printversions/cpaj/2005/1057p36.htm], Erişim Tarihi: 12.10.2024.
- Arens, A.A., Elder, R.J., Beasley, M.S., & Hogan, C.E. (2017). *Auditing & Assurance Service An Integrated Approach, 16th ed*. New Jersey: Prentice Hall International Inc. [Çevrim-içi: https://digilib.stekom.ac.id/assets/dokumen/ebook/feb_44bac1dd499213de626e2f232c01e8542ffef3bc_1652001111.pdf], Erişim Tarihi: 18.11.2024.
- Arif, M. E., Rozikin, R., Mulya, A., ve Kurniati, A. (2024). The Effect Of Independence And Professional Ethics On Auditor Integrity And The Implications For Audit Quality At East Jakarta Public Accounting Firms . *Ekombis Review: Jurnal Ilmiah Ekonomi Dan Bisnis*, 12(3). Doi: <https://doi.org/10.37676/ekombis.v12i3>.
- Arowoshegbe, O.A., Uniamikogbo, E., & Atu, G. (2017). Accounting Ethics and Audit Quality in Nigeria. *Asian Journal of Economics, Business and Accounting*, 4(2), 1–15. <https://doi.org/10.9734/AJEBA/2017/34826>.
- Arruñada, B. (1999). *The Economics of Audit Quality: Private Incentives and The Regulation of Audit and Non-Audit Services*. Kluwer Academic Publishes, Dordrchet, Netherlands.
- Arslan, E. (2010). Bağımsız denetimde rotasyon karmaşası. *Mali Çözüm Dergisi*, 20(99), 201-228.
- Aslanoğlu, S., Cengiz, S., Dinç, Y. ve Dilsiz, M.Ş. (2016). Yaratıcı muhasebe uygulamalarının bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi: BİST’de bir uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 1-24.

- Asry, S. (2021). The Effect of Auditor's Competency and Ethics on Audit Quality in Public Accounting Firm in South Jakarta. *Journal of Research in Business, Economics, and Education*, 3(3), 1944-1952.
- Aydın, N., Kopparan, M., Şahin, M. ve Heyet. (2004). *Uluslararası işletmecilik*. Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Aygün, M. ve Sayın, H.C. (2016). Kurumsal yönetim ve denetim kalitesi: Borsa İstanbul şirketleri üzerine bir inceleme. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 53, (618), 52.
- Aymankuy, Y. & Sarioğlu, M. (2005). Muhasebe meslek mensuplarının meslek etiğine yaklaşımları ve Balıkesir il merkezinde bir uygulama, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8 (14), 23-45.
- Bal, R. (2001). *Eskişehir ilinde sosyal sigortalar kurumu, devlet ve üniversite hastanelerinde toplam kalite yönetimi çerçevesinde hasta memnuniyet düzeylerinin ölçülmesi*. [Yüksek Lisans Tezi]. Marmara Üniversitesi.
- Başpınar, A. (2005). Türkiye’de ve Dünyada denetim standartlarının oluşumuna genel bir bakış. *Maliye Dergisi*, 35-62.
- BDY, (2020). BDY. [Çevrim-içi: <https://www.mevzuat.gov.tr>], Erişim Tarihi: 5.7.2024.
- Bekçi, İ. ve Gör, Y. (2015). Kurumsal yönetim uygulamalarının denetim kalitesine etkisi üzerine bir araştırma. *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7(1), 165-194.
- Bektaş, Ç. ve M. A. Köseoğlu. (2007). Etik Kodların Yönetimsel Karar Alma Sürecine Etkileri ve Bir Model Önerisi. *İş, Güç Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi*, 9 (2), 94-115
- Blau, G. (2003). Testing For A Four-Dimensional Structure of Occupational Commitment. *Journal of Occupational and Organizational Psychology*, 76, 469-488.
- Boon, K., McKinnon, J. & Ross, P. (2008). Audit service quality in compulsory audit tendering: Preparer perception and satisfaction. *Accounting Research Journal*, 21 (2), 93-122.
- Bozkurt, R. (1998). *Kalite iyileştirme araç ve yöntemleri*. Milli Prodüktivite Merkezi.
- Budiman, A. (2023). *Investigating the Impact of Auditor Independence, Professionalism, Competence, and Ethics on Audit Quality in the Inspectorate of West Java Province*. <https://doi.org/10.32897/ajib.2023.2.1.2437>.

- Campbell, T. (2005). True and Fair to Whom?: A Philosophical Approach to Auditing. T. Campbell ve K. Houghton (Ed.). *Ethics and Auditing*. (pp. 85- 108)ANU E Press, Canberra,. <https://researchoutput.csu.edu.au/en/publications/true-and-fair-to-whom-a-philosophical-approach-to-auditing>.
- Carey, P. & R. Simnett. (2006). Audit partner tenure and audit quality. *The Accounting Review* 81, 653-676.
- Carlin, T.M., Finch, N. & Hidayah Laili, N. (2009). Investigating audit quality among Big 4 Malaysian firms. *Asian Review of Accounting*, 17 (2), 96-114.
- Cengiz, T. & Akçan, A. (2003). Muhasebe denetiminde etik teori. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (8), 59-71.
- Cevizci A. (2008). *Etiğe giriş*. (2. Baskı). Paradigma Yayınları.
- Ceylan, E. (2013). *Bağımsız dış denetim ve 6102 sayılı Türk ticaret kanunu*. [Yüksek Lisans Tezi]. Dokuz Eylül Üniversitesi.
- Cheng, Y., Liu, Y. & Chien, C. (2009). The association between auditor quality and human capital. *Managerial Auditing Journal*, 24 (6), 523-541.
- Coşkun, A. (2013). *Adli muhasebede farkındalık; Türkiye'deki bağımsız denetim şirketleri üzerine bir araştırma*. [Doktora Tezi]. Adnan Menderes Üniversitesi.
- Çakmak, N. (2006). *İşletmelerde iç ve dış (bağımsız) denetim faaliyetleri ve bankalarda uygulanışı*. [Yüksek Lisans Tezi]. Kocaeli Üniversitesi.
- Çavuşoğlu, K. (2019). *Bağımsız denetimde etik ve yaratıcı muhasebe*. [Doktora Tezi]. Akdeniz Üniversitesi.
- Çetin, E. (2019). *Bağımsız denetim kalitesi ve gelir tablosu kalemlerine ilişkin sınıflandırmanın değiştirilmesi kullanılarak kâr yönetimi arasındaki ilişki: Bist imalat sanayii şirketleri üzerine bir araştırma*. [Doktora Tezi]. Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi.
- Çırpan, H. ve Koyuncu, M. (1998). İşletme kültürünün alt kademe yöneticileri üzerindeki etkisi: Bir örnek olay çalışması. *Öneri Dergisi*, 2 (9), 223-230.
- Dang, L. (2004). *Assessing actual audit quality*. [Doktora Tezi]. Drexel University, Pensilvanya.
- DeAngelo, L. E. (1981b). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics* 3,North-Holland Publishing Company, 3 (3),183-199.

- Deis and Giroux (1992). Determinants of Audit Quality in the Public Sector. *American Accounting Association*, 67 (3), 462-479.
- Demir, E. ve Çiftçi, Y. (2016). Denetçi bağımsızlığının etik ilkeler çerçevesinde incelenmesi: Bir denetim firması uygulaması. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 18(31), 88-97.
- Demirkan, A. ve Yusuf, P., (2016). *Bağımsız denetim kuruluşları şeffaflık raporları uluslararası uygulamalar ve Türkiye. Muhasebe ve Denetim Dünyası*. [Çevrim-içi: http://www.kgkuzder.org.tr/upload/files/Bagimsiz_Denetim_Kuruluslarinda_seffaflik_Raporlari.pdf], Erişim Tarihi: 05.08.2023.
- Demirkol, Ö.F. ve İkvan, A. (2019). Şeffaflık Raporlarının Bağımsız Denetimdeki Yeri ve Önemi. 4. *Uluslararası GAP İşletme Bilimleri ve Ekonomi Kongresi*. (ss. 113-123), Şanlıurfa. İKSAD- İktisadi Kalkınma ve Sosyal Araştırmalar Enstitüsü.
- Dewar, A. D. (1985). *Value for Money Audit; The First 800 Years*. Public Finance and Accountancy.
- DN, A. H., Nuswandari, C., & Zainudin, A. (2019). Effect of competence and independence on audit quality with auditor ethics as moderation variable. In *International Conference on Banking, Accounting, Management, and Economics (ICOBAME 2018)* (pp. 164-166). Atlantis Press, <https://doi.org/10.2991/icobame-18.2019.36>.
- Dopuch, N., & Simunic, D. (1982). The competition in auditing: An assessment. In *Fourth Symposium on Auditing Research*. Urbana: University of Illinois.
- DSPAP IAPI. (2013). *Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP)*. Jakarta: Salemba Empat.
- Duff, A. (2004). *Auditqual: Dimensions of Audit Quality*. Edinburgh: The Institute of Chartered Accountants of Scotland.
- Durukan, B. ve A. Kapucugil İkiz. (2007). Denetim kalitesi, kalite ve hizmet kalitesine ilişkin modeller. *Mali Çözüm Dergisi*, (82), 29-56.
- Durukan, B. ve Kapucigil İkiz, A. (2007). Denetim kalitesi, kalite ve hizmet kalitesine ilişkin modeller: Kavramsal çerçeve. *Mali Çözüm Dergisi*, (82), 35-62.
- Eilifsen, L.A.B. & Messier, W. F. (2000). Auditor Detection of Misstatements: A Review and Integration of Empirical Research. *Journal of Accounting Literature*, (19), 1-43.

- Erçiçek, M. (2016). *Türkiye'de denetimin gelişimi ve yeni gelişmelerin denetiminin dönen varlıkların etkisi ve bir uygulama*. [Yüksek Lisans Tezi]. Adnan Menderes Üniversitesi.
- Erdemir, N.K. (2015). *Muhasebede sürekli denetim anlayışı ve yeni Türk ticaret kanununda muhasebe meslek mensuplarının rolü*. [Doktora Tezi]. Selçuk Üniversitesi.
- Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, denetim ve bağımsız denetimin gerekliliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 3(1), 51-63.
- Ergun, Ü. (1999). Bağımsız denetimde kalitenin önemi ve sermaye piyasası kanunu kapsamında faaliyet gösteren bağımsız denetim kuruluşlarının görünümü. *Muhasebe ve Bilim dünyası Dergisi*, 1, 157-165.
- Ergun, Ülkü. (1995). *Sermaye piyasası kanunu kapsamında bağımsız denetim faaliyetini yürüten kuruluşların görünümü*. İlkem Ofset Basım Yayın ve Tic. Ltd. Şti.
- Ertuğrul, İ. (2004). *Toplam kalite kontrol ve teknikleri*. Ekin Kitabevi.
- Esen, D. (2020). Teleolojik ve deontolojik kuram bağlamında işletmelerin etik çalışmalarının analizi. *Erciyes üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* (1), 296-320.
- Esendemir, E. (2011). *Bağımsız denetim kalitesi ile ilgili yeni yaklaşımlar ve İzmir ilinde yeminli mali müşavirlere yönelik bir araştırma*. [Doktora Tezi]. Celal Bayar Üniversitesi.
- Esendemirli, E. (2013). Bağımsız denetimde kalite kontrol ve YMM'lere yönelik bir uygulama. *MÖDAV*, 2, 111-144.
- Fennell, D. A. & Malloy, D. C. (1999). *Measuring the ethical nature of tourism operators*. *Annals of Tourism Research*, 26 (4), 928-943.
- Ferguson, A. & Matolcsy, Z. (2004). Audit quality and post earning sannouncement drift. *Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics*, 11 (2), 121-137.
- Francis, J., & Ke, B. (2006). Disclosure of feespaid to auditor sand the market valuation of earnings surprises. *Review of Accounting Studies*, 11, 495–523.
- Frankel, R.M., Johnson, M.F., & Nelson, K.K. (2002). TheRelation between Auditors' Fees for Non audit Services and Earnings Management. *The Accounting Review*, 77, (1), 71–105.

- George. D. & Mallery, P. (2010). *SPSS for Windows step by step. A simple study guide and reference*. (10. Baskı). GEN, Boston, MA: Pearson Education, Inc.
- Göğer, T. (2006). *Türkiye’de bağımsız denetim uygulamalarında bağımsız denetim kalitesini belirleyen etkenler ve Türkiye’deki denetim firmalarına yönelik bir araştırma*. [Yüksek Lisans Tezi]. Marmara Üniversitesi.
- Gök, S. (2008). İş Etiği ile iş ahlakı arasındaki ilişki ve çalışma yaşamında iş etiğini etkileyen faktörler. *Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi*, 5(1), 1-19.
- Gör, Y. (2016). *Kurumsal yönetim uygulamalarının denetim kalitesine etkisi: Bağımsız denetim şirketleri üzerine bir araştırma*. [Doktora Tezi]. Süleyman Demirel Üniversitesi.
- Guerra, I. J. (2006). Standards and Ethics in Human Performance Technology. In, J. A. Pershing (Ed.). *Handbook of Human Performance Technology Principles, Practices, and Potential*. (pp. 1024-1046). Pfeiffer, San Francisco,
- Güçlü, N. (2003). Örgüt kültürü. *Kırgızistan Manas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3 (6), 147- 159.
- Gülçek, T. (2016). *Bağımsız denetimde kamu gözetimi uygulamalarının dünya ve Türkiye açısından karşılaştırılması: Bağımsız denetim kuruluşları üzerine bir araştırma*. [Yüksek Lisans Tezi]. Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi.
- Güleç, Ö.F. (2018). Denetim kalitesinin kazanç yönetimi uygulamaları üzerindeki etkisi: BİST şirketleri üzerine bir araştırma. *2nd International Trakya Accounting Finance and Auditing Symposium*, (ss. 164-175). Edirne.
- Gümrah, Ö. (2017). *Bağımsız denetim ve muhasebe meslek etiği: Bağımsız denetçilerin etik ilkelere yaklaşımları üzerine bir araştırma*. [Yüksek Lisans Tezi]. Selçuk Üniversitesi.
- Güredin, E. (2007). *Denetim ve güvence hizmetleri, SMMM ve YMM'lere yönelik ilkeler ve teknikler*. (11. Baskı). Arıkan Yayınevi.
- Güredin, E. (2014). *Denetim ve güvence hizmetleri SMMM ve YMM'lere yönelik ilkeler ve teknikler*. Türkmen Kitabevi.
- Güredin, E. ve Uyar, S. (2010). *Denetim ve güvence hizmetleri*. Türkmen Kitabevi Yayınları.
- Gürol, B. ve Tüysüzoğlu, T. (2016). Türkiye'de kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar nezdinde bağımsız denetim yapan denetim kuruluşlarının şeffaflık raporları üzerinde bir inceleme. *Accounting & Auditing Perspective Magazine / Muhasebe ve Denetim Bakış*, 15(47), 131-148.

- Helvira, P. N. F., & Yusup, M. (2023). Improving audit quality by using increased auditor ethics: A qualitative approach. *Journal of Economics, Management, and Entrepreneurship*, 1(1), 34-48.
- Hermawan, S., Rahayu, D., Biduri, S., Rahayu, R. A., & Salisa, N. A. N. (2021). Determining Audit Quality in the Accounting Profession with Audit Ethics as a Moderating Variable. *Indonesian Journal of Sustainability Accounting and Management*, 5(1), 11-22.
- Hubais , A. S. A., Kadir, M. R. A., & Bilal, Z. O. (2023). The Impact of Auditor's Independence, Ethics and Competency in Audit Quality: Using Auditor's Integrity as a Mediator in the Sultanate of Oman. *Wseas Transactions on Computer Research*, 11, 440-490.
- İkvan, A., ve Demirkol, Ö. F. (2021). *Bağımsız denetimin kalitesinde kanıtların rolü. Birey ve Toplum Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(2), 43-80.
- Jaya, T. E., Irene, C., & Choirul, C. (2016). Skepticism, time limitation of audit, ethics of professional accountant and audit quality (Case Study in Jakarta, Indonesia). *Review of Integrative Business and Economics Research*, 5(3), 173-182.
- Kakaşçı, M. (2017). *Muhasebe denetimde etik sorunu; Etik ilkelerin dış denetim kalitesi ve güvenilirliği üzerine etkisi*. [Yüksek Lisans Tezi]. Uludağ Üniversitesi.
- Kamil, I., Ariani, M., & Irawan, I. A. (2023). The Influence Of Competency, Auditor Ethics, And Independ-Ence On Audit Quality. *Moestopo International Review on Social, Humanities, and Sciences*, 3(1), 44-55.
- Kamil, K., & Fathonah, N. (2020). The Effect of Independence, Integrity, Professionalism, and Professional Skepticism on the Accuracy of Giving Audit Opinion (The Case of Audit Board of the Republic of Indonesia). *Advances in Economics, Business and Management Research*, 127, 5-10. <https://doi.org/10.2991/aebmr.k.200309.002>, (Erişim Tarihi: 14.09.2024).
- Karacan, S. (2014). *Etik kavramı ve muhasebe meslek etiği*. Umuttepe Yayınları.
- Karahan, A. (2018). *Bağımsız denetçinin mesleki şüpheciliğinin denetim standartları bağlamında denetim kalitesine etkisi ve bir araştırma*. [Doktora Tezi]. İnönü Üniversitesi.
- Kartika, M. R., Fitriana, F., & Yuliaty, F. (2021). Ethics, education level, and professional skepticism on audit quality. *JRAK*, 13(1), 32-36.
- Kaseem, R. (2018). Assessing Management Integrity: Insights from Big 4 Auditors in Egypt. *Current Issues in Auditing*, 12 (1), A29- A39..

- Kavut, L., Taş, O. ve Şavlı, T. (2009). *Uluslararası denetim standartları kapsamında bağımsız denetim*. İ.SMMMO. Yayın No:130.
- Kertarajasa, A. Y., Marwa, T., & Wahyudi, T. (2019). The Effect of Competence, Experience, Independence, Due Professional Care, and Auditor Integrity on Audit Quality with Auditor Ethics as Moderating Variable. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 5, 80-99.
- Kesen, B. (2019). *Bağımsız denetime tabi şirketlerde denetim kalitesinin şirketlerin finansal performansı üzerine etkisi: Borsa İstanbul'da bir uygulama*. [Yüksek Lisans Tezi]. Necmettin Erbakan Üniversitesi.
- Kestane, A. (2022). Denetçi niteliklerinin bağımsız denetim kalitesi üzerindeki rolü: hatay ilinde bir uygulama. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 24 (MODAVICA Özel Sayısı), ÖS331-ÖS352..
- KGK. (2015). KGK. [Çevrim-içi: http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/KGK_Brosur.pdf], Erişim Tarihi: 25.9.2023.
- KGK. (2021). *Bağımsız denetçiler için etik kurallar*. [Çevrim-içi: <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5165/Etik-Kurallar>], Erişim Tarihi: 11.06.2024.
- KGK. (2024). *Bağımsız denetçi resmi sicili*. [Çevrim-içi: <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6487/Bag%CC%86%C4%B1ms%C4%B1zDenetc%CC%A7iler>], Erişim Tarihi: 1.4.2024.
- Khan, Ç. F. (1995). Yeni başlayanlar için denetime giriş. *Sayıştay Dergisi*, (19), 15-30.
- Kılıç, İ. (2014). *6102 Sayılı Türk ticaret kanununun muhasebe ve muhasebe denetimine getirdiği yeniliklerin 6762 sayılı Türk ticaret kanunu ile karşılaştırmalı olarak incelenmesi*. [Yüksek Lisans Tezi]. Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi.
- Kobu, B. (1994). *Üretim yönetimi*. (8. Baskı). İstanbul Üniversitesi Yayını.
- Köksal, A. (2008). *Bağımsız denetim sözleşmesi*. [Doktora Tezi]. Ankara Üniversitesi.
- Krisnia, I., Rochayatun, S., & Hafandi, F. (2024). *The Role of Ethics, Competence, Auditor Independence, and Audit Fees on Audit Quality*. A Literature Review. <https://doi.org/10.18860/em.v15i2.24654>.
- Kumalasari, Y. (2019). The Effect Of Competency, Independence, Ethics Auditor And Professionalism To The Audit Quality And Emotional Intelligence As A

Variable Of Moderation. *International Journal of Administration, Business and Management*, 1 (1), 45-60.

Kung, F.H. ve Huang, C. L. (2013). Auditors' Moral Philosophies and Ethical Beliefs. *Management Decision*, 51(3), 479-500.

Kuntari, Y., Chariri, A., & Nurdhiana, N. (2017). The Effect of Auditor Ethics, Auditor Experience, Audit Fees and Auditor Motivation on Audit Quality. *Sriwijaya International Journal Of Dynamic Economics And Business*, 1(2), 203–218. <https://doi.org/10.29259/sijdeb.v1i2.203-218>.

Kutlu, H. A. (2008). Muhasebe meslek mensupları ve çalışanlarının etik ikilemleri: Kars ve Erzurum illerinde bir araştırma. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 63(2), 143-170. https://doi.org/10.1501/SBFder_0000002067.

Kutluk, F. A., ve Ersoy, A. (2011). Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyleri üzerine bir araştırma. *Ege Akademik Bakış*, 11(3), 425-438.

Lam, S.S. & Chang, S.L. (1994). Auditor Service Quality and Auditor Size: Evidence from Initial Public Offerings in Singapore. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 3 (1), 103-114.

Lestari, R. A., & Djamil, N. (2024). Audit Quality With Auditor Ethics as a Moderating Variable. *In JEBA: International Journal of Economics, Business and Accounting*, 2(2), 230-239. <https://doi.org/10.5281/zenodo.13162421>.

Lim, C.Y., & Tan, H.T. (2008). Non-audit Service Fees and Audit Quality: The Impact of Auditor Specialization. *Journal of Accounting Research, Printed in USA*, 46 (1), 199-246.

Löfving, F., & Widenius, E. (2016). *Audit firm rotation: Increasing or decreasing audit quality?*. [Master's Thesis]. Uppsala University, Uppsala, Sweden.

Manap, A., Sasmiyati, R. Y., Edy, N., Buana, L. S. A., & Rachmad, Y. E. (2023). The Role of Auditor Ethics as Moderating Variable in Relationship Between Auditor Accountability and Quality of the Audit. *Jurnal EMT KITA*, 7(2), 382–388.

Martin, R. D. (2007). Through The Ethics Looking Glass: Another View of The World of Auditors and Ethics. *Journal of Business Ethics*, 70(1), 5-14.

Meidawati, N., & Assidiqi, A. (2019). The influences of audit fees, competence, independence, auditor ethics, and time budget pressure on audit quality. *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia*, 23 (2), 117-128.

- Merritt Insurance Training. (2006). *Ethics: A Handbook for Financial Services Professionals*. Silver Lake Publishing, Aberdeen.
- Mollers, T. M. (2021). The Wirecard accounting scandal in Germany, and how the financial industry failed to spot it. *The International*, 54 (3), 325-360.
- Muğal, E. (2007). Uluslararası denetim standartları ve kurumsal yönetim açısından Türkiye’de muhasebe denetimi. [Yüksek Lisans Tezi]. Uludağ Üniversitesi,.
- Mvunabandi, J. D., & Maama, H. (2023). The Impact of Ethics on the Audit Quality of Firms in Sub-Sahara Africa. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 13(5), 119–127. <https://doi.org/10.32479/ijefi.14712>.
- Naagarazan, R. S. (2006). *A Textbook on Professional Ethics and Human Values*. New Age International, New Delhi..
- Nakip, M. & Yaraş, E. (2017). *Pazarlamada araştırma teknikleri*. Seçkin Yayınevi.
- Nasrabadi, A., & Arbabian, A. (2015). The effects of professional ethics and commitment on audit quality. *Management Science Letters*, 5(11), 1023-1028. Doi: 10.5267/j.msl.2015.8.009.
- Nimon, K. (2010). Regression commonality analysis: Demonstration of an SPSS solution. *Multiple Linear Regression Viewpoints*, 36(1), 10-17.
- Oktay, S. (2003). Bağımsız denetim etkinliğinin arttırılmasında, denetim hizmetinin kalite kontrolü ve Türkiye’deki denetim firmalarına yönelik bir araştırma. [Doktora Tezi]. İstanbul Üniversitesi.
- Önder, Ş. ve İrkörücü, İ.E. (2020). Bağımsız denetim kalitesi ile finansal performans arasındaki ilişki: BIST 100 endeksinde yer alan şirketler üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (86), 141-152.
- Özbirecikli, M., ve Ural, T. (2006). Muhasebe mesleğinde yaşanan etik dışı davranışların tespiti ve etiksel değerlendirmesi: Türkiye örneği. *İktisat/ işletme ve Finans Dergisi*, 2 (248), 102-119.
- Özcan, Ş. (2010). *Etik kavramı ve tarihsel gelişimi*. Yayımlanmamış Ders Notu, SBE, İnönü Üniversitesi, Malatya, s.3.
- Özdemir, M. (2020). Türkiye’de muhasebe meslek mensuplarının niceliksel açıdan karşılaştırılması. *Uluslararası Bilimler Akademisi Sosyal Bilimler Kongresi Tam Metin Kitabı*, (ss. 73-81).

- Özdoğan, B. & İzmirli Ata, F. (2021). Kalite kontrolden kalite yönetimine geçiş: Bağımsız denetim kalite standartlarındaki değişim üzerine bir değerlendirme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 23(4), 649–664. <https://doi.org/10.31460/mbdd.834383>.
- Özger, S. (2019). *Bağımsız denetimde zorunlu rotasyonun denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesine etkisi: Bağımsız denetçilerin algısına yönelik bir araştırma*. [Yüksek Lisans Tezi]. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi.
- Özgül, T. (2019). *Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetime tabi firmaların denetim kalitesi algılarının incelenmesi ve Türkiye genelinde bir uygulama*. [Doktora Tezi]. Selçuk Üniversitesi.
- Özkalp, E. ve Kirel, Ç. (2011). *Örgütsel davranış*. Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Özyurt, A. (2010). *Bağımsız denetim kalitesini etkileyen etmenlerden bağımsız denetçi özelliklerinin incelenmesine yönelik bir araştırma*. [Yüksek Lisans Tezi]. Hacettepe Üniversitesi.
- Palmrose, Z. V. (1988). An analysis of auditor litigation and service quality. *The Accounting Review*, 64(1), 55-73.
- Pitkanen, J. (2016). *Audit quality: The effect of prior experience*. [Yüksek Lisans Tezi]. Finlandiya Jyväskylä University.
- Prasanti, O., & Yulianto, A. (2017). The Influence of Time Budget Pressure, Auditor Ethics, Independence, and Task Complexity on Audit Quality with Organizational Commitment as Intervening Variable. *Accounting Analysis Journal*, 6(1), 119-127. <https://doi.org/10.15294/aaj.v6i1.20021>.
- Rezaei, M., Fallah, R., Maranjory, M., & Rostami Mazoe, N. (2024). Provide a structural model of audit quality based on the impact of auditing professional ethics and the moderating role of organizational culture. *International Journal of Nonlinear Analysis and Applications*, 15(2), 285-299. <https://doi.org/10.22075/ijnaa.2022.28947.4029>.
- Ria, R., Subiyanto, B., Karina, A., & Tasya, N.B (2022). Factors that Influence the Quality of Audit with Professional Ethics as a Moderating Variable (Study at Public Accounting Firms in Bekasi). *International Research and Critics Institute Journal*, 5 (2), 11190-11197.
- Rossouw, D. & Van Vuuren, L. (2010). *Business ethics*. Oxford University Press Southern Africa, Cape Town.
- Rowson, R. (2006). *Working Ethics How to Be Fair in A Culturally Complex World*. Jessica Kingsley Publishers, London Philadelphia,

https://books.google.com.tr/books?id=hiMQBQAAQBAJ&pg=PA7&hl=ru&source=gbs_selected_pages&cad=1#v=onepage&q&f=false, (Erişim Tarihi: 24.07.2024).

Saputra, R., & Firmansyah, A. (2024). The Impact of Ethic and Competence on Audit Quality (Accountability as Moderating Variable). *Studi Ilmu Manajemen Dan Organisasi*, 5(2), 179–196.

Sarıçiçek, R. (2019). *Denetçinin bireysel özelliklerinin denetim kalitesini azaltan davranışlara etkisi ve etik liderliğin ılımlatıcı rolü*. [Doktora Tezi]. Gaziantep Üniversitesi.

Sarıçiçek, R. ve Aytekin, M. (2020). Türkiye’deki bağımsız denetçilerin denetim kalitesini azaltan davranışlarının analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (87), 89-106.

Sarica, E. (2016). *Bağımsız denetimin kalite göstergesi olarak şeffaflık raporlaması ve denetim kalitesiyle ilişkisi üzerine bir araştırma*. [Yüksek Lisans Tezi]. Dumlupınar Üniversitesi.

Satria, M. R. (2020). Effect of Auditor’s Experience and Ethics on Audit Quality in Public Accountant Offices in Bandung City. *Journal of Economic Empowerment Strategy*, 3, 18-24. <https://doi.org/10.30740/jees.v3i1.67>.

Savaş, E., & Güleç, Ö. F. (2023). Şeffaflık raporları perspektifinden bağımsız denetim kalitesi. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8(3), 590-611. <https://doi.org/10.29106/fesa.1206384>.

Sayar, A. R. ve Karataş, M. (2016). Şeffaflığın sağlanmasında ve denetimin kalitesinin artırılmasında kamu gözetiminin rolü: Avrupa birliği düzenlemeleri ve üye ülkelerin uygulamaları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18 (1), 231-264..

Schweperker, C.H. (2001). Ethical Climate’s Relationship to Job Satisfaction, Organizational Commitment, and Turnover Intention in the Salesforce”, *Journal of Business Research*, 54 (1), 39-52.

Selimoğlu, K. ve Yeşilçelebi, G. (2014). Mesleki aidiyetin bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi: bağımsız denetçiler üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 64, 29-30.

Selimoğlu, K., & Uzay, Ş. (2009). *Muhasebe denetimi*. Gazi Yayınları.

Selimoğlu, K., Özbirecikli, M. ve Uzay, Ş. (2017). *Bağımsız denetim*. Nobel Yayınları.

Selimoğlu, K., Özbirecikli, M., Uzay, Ş ve Uyar, S. (2015). *Bağımsız denetim*. Muhasebe Denetim Basım Yayın A.Ş.

- Senal, S. (2011). *Bağımsız denetim kalitesinin artırılmasında kamu gözetim kurulu'nun rolü: Bağımsız denetim firmaları üzerine bir araştırma*. [Doktora Tezi]. Süleyman Demirel Üniversitesi.
- Senal, S. (2013). Denetim beklenti aralığı ve tespitine yönelik bir araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (41), 137-164.
- Silvoso, J. A., (1972). Report of the Committee on Basic Auditing Concepts. *The Accounting Review*, (47), 15-74.
- Sitanala, T. F., & Sapulette, S. G. (2024). Analysis Of The Influence Of Accountant Professional Ethics On Audit Quality: A Literature Review. *International Journal Of Financial Economics*, 1(3), 711-723. <https://scholar.google.com>.
- SPK. (2006). *Sermaye piyasasında bağımsız denetim standartları hakkında tebliğ*. [Çevrim-içi: [https://spk.gov.tr/data/635b6d211b41c62c78189ce9/Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z%20Denetim%20Tebliğ%20\(2\).pdf](https://spk.gov.tr/data/635b6d211b41c62c78189ce9/Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z%20Denetim%20Tebliğ%20(2).pdf)], Erişim Tarihi: 11.9.2023.
- Süklüm, N. (2020). Denetim kalitesinin bağımsızlık ilkesi ve etik ilişkisi bağlamında incelenmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 11(Ek), 17-28.
- Sweeney, B., Pierce, B., & Arnold, D. F. (2013). The impact of perceived ethical intensity on audit-quality-threatening behaviours. *Accounting and Business Research*, 43(2), 112–137. <https://doi.org/10.1080/00014788.2013.771571>.
- Şenyiğit, Y.B. ve Zeytinoğlu, E. (2014). Zorunlu denetçi rotasyonunun denetim kalitesi üzerindeki etkileri: Literatür araştırması. *İ. Ü. İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi*, (77), 79-98.
- Şimşek, M. (2001). *Toplam kalite yönetimi*. (3. Baskı). Alfa Yayınevi.
- Şirin, M. (2006). Denetimde kanıt teorisi ve gelişimi. *Sayıştay Dergisi*, 23-36.
- Taylor, D. H. G. & Glezen, W. (1997). *Auditing: Integrated Concepts and Procedures*. (7th ed). New York: John Wiley Sons Inc.
- TDK. (2004). *Denetim ve iktisat terimler sözlüğü*. [Çevrim-içi: <https://sozluk.gov.tr>], Erişim Tarihi: 25.09.2023.
- TDK. (2024). *Etik tanımı*. [Çevrim-içi: <https://sozluk.gov.tr>], Erişim Tarihi: 02.04.2024.

- TDS, (2019). “Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar”. *Türkiye Denetim Standartları*: Ankara. [Çevrim-içi: https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2022_Seti/ETIK_KURALLAR.pdf], Erişim Tarihi: 27.09.2023.
- TDS. (2021). *Bağımsız denetçiler için etik kurallar standardı*. [Çevrim-içi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/ET%C4%B0K%20KURALLAR/ET%C4%B0K%20KURALLAR_7aral%C4%B1k2021-sitede%20yay%C4%B1mlanacak.pdf], Erişim Tarihi: 27.9.2023.
- Temiz, H. (2019). Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi ve Türkiye Açısından İncelenmesi. G. Kurt ve F.S. Özdemir (Ed.), *Denetimde seçme konular içinde* (s. 1-21). Gazi Kitabevi.
- Tepalagul, N. & Lin, L. (2015). Auditor Independence and Audit Quality: A Literature Review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30 (1), 101-121..
- Toroslu M.V. (2016). *Finansal tabloların denetimi*. Seçkin Yayıncılık.
- Treviño, L. K. ve Nelson, K. A. (2011). *Managing Business Ethics Straight Talk about How to Do It Right*. John Wiley & Sons, United States of America..
- Tsalikis, J. ve D. J. Fritzsche. (1989). Business Ethics: a tih a Focus on Marketing Ethics. *Journal Rewiev of Business Ethics*, 8 (9), 695-743.
- TTK. (2024). *Bağımsız denetime tabi şirketlerin belirlenmesine dair kararda değişiklik yapılmasına ilişkin karar*. [Çevrim-içi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2024/04/20240406-6.pdf>], Erişim Tarihi: 14.1.2025.
- TURMOB. (2023). *Meslek hukuku, mesleki değerler ve etik*. [Çevrim-içi: <https://www.turmob.org.tr/mevzuat/Pdf/20135>], Erişim Tarihi: 24.02.2023.
- Tünaydın, İ.B. (2016). *Quality Control For Auditing Firms In Turkey: A Research On Difficulties Encountered By External Auditors In Compliance With Quality Control Standards*. [Doktora Tezi]. Marmara Üniversitesi.
- Türedi, H. (2000). *Denetim*. Celepler Matbaacılık.
- TURMOB. (1990). *Serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin çalışma usul ve esasları hakkında yönetmeliği*. [Çevrim-içi: https://www.turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/Yonetmelik_MMK_arari_Yasa_10_4_2018/3-Calisma%20Usul%20ve%20Esas_Hak_Yont_.pdf], Erişim Tarihi: 11.8.2023.
- Ural, T. (2003). *İşletme ve pazarlama etiği*. C. Yükselen (Ed.), Detay Yayıncılık.

- Uzay, Ş. (2004). Türkiye’de denetçi bağımsızlığı. MÖDAV, *the First Annual International Accounting Conference*, 3-5 November, İstanbul Bildiri Kitabı.
- Uzay, Ş., Tanç, A. ve Erciyes, M. (2009). Türkiye’de Muhasebe Denetimi Geçmişten Geleceğe-1. *Mali Çözüm Dergisi*, (95), 125 - 140.
- Uzun, Y. (2013). *6102 sayılı Türk ticaret kanununun muhasebe ve denetim uygulamasına getirdiği yenilikler*. [Yüksek Lisans Tezi]. Gazi Üniversitesi.
- Ünlü, Y. (2012). *Denetim kalitesini arttıran bir faktör olarak sektörel uzmanlaşmanın önemine ilişkin denetçi algısının ölçülmesi*. [Yüksek Lisans Tezi]. Galatasaray Üniversitesi.
- Yahyaoglu, G. (1991). Bağımsız Dış Denetimin Yapısı ve İşlevi. Maliye Yazıları: *Maliye, İktisat, Hukuk*, (Eylül-Ekim), 81-104.
- Yalçın, S. (2011). Muhasebe meslek mensupları ve işletmelerin etik konusundaki tutumları: Türkiye araştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 47-67.
- Yanık, S. ve Karataş, M. (2017). Denetim raporlarının geleceği: Yeni düzenlemeler ve ülke uygulamaları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (73), 1-26.
- Yaroğlu, Z., & Kurt, G. (2023). Denetim kalitesi göstergeleri ve bir model önerisi: Borsa İstanbul örneği. *Journal of Accounting and Taxation Studies*, 16(1), 125-155. <https://doi.org/10.29067/muvu.1243311>.
- Yaşar, A. (2011). *Bağımsız dış denetim kalitesinin kâr yönetimi üzerine etkisi: İMKB’de kayıtlı işletmeler üzerine bir uygulama*. [Doktora Tezi]. Çukurova Üniversitesi.
- Yerli, A. (1997). Muhasebe mesleğinde toplam kalite yönetimi. *16. Türkiye Muhasebe Kongresi, Ekonominin Denetim Düzeni ve Muhasebe*. Ankara: TÜRMÖB Yayınları. No:35. (11-13 Eylül): 240-259.
- Yılancı, M., Yıldız, B. & Kiracı, M. (2015). *Muhasebe denetimi*. (2. Baskı). Detay Yayıncılık.
- Yulianti, Y., Chandrarin, G., & Supanto, F. (2022). Effect of ethics and professionalism on audit quality: A moderating role of dysfunctional audit behavior. *Problems and Perspectives in Management*, 20(3), 529-539.
- Zakaria, M., Haron, H. ve Ismail, I. (2010). Do Moral Philosophies Influence Auditors’ Ethical Judgments?. *Malaysian Accounting Review*, 9(1), 43-65.
- Zerni, M. (2009). *Essays on Audit Quality*. Acta Universitatis Ouluensis.

Ziaee, M. (2014). The Effect Of Audit Quality On The Performance Of Listed Companies In Tehran Stock Exchange. *International Letters of Social and Humanistic Sciences*, (21), 36- 44.





EKLER

EK A Anket Formu

Sayın Katılımcı,

Bu anket Kastamonu Üniversitesi'nde Dr. Öğretim Üyesi Kezban Şimşek danışmanlığında “bağımsız denetçilerin etik unsurlara ve bağımsız denetim kalitesine ilişkin algılarını” tespit etmek amacıyla hazırlanan yüksek lisans tezinin veri toplama aracı olarak geliştirilmiştir. Vereceğiniz cevaplar anonim olarak toplanılacak ve yalnızca bu araştırma kapsamında bilimsel amaçla kullanılacaktır. Araştırmanın amacına hizmet edebilmesi vereceğiniz cevaplarda samimi ve titiz olmanıza bağlıdır. Çalışmaya sağladığınız değerli katkılar için teşekkür ederiz.

Yüksek Lisans Öğrencisi

Asiman Bayramov

Tez Danışmanı

Dr. Öğretim Üyesi Kezban Şimşek

DEMOGRAFİK DEĞİŞKENLERE İLİŞKİN İFADELER (Aşağıdaki seçeneklerden sizin için uygun olanı işaretleyiniz)

1. Cinsiyetiniz?
☐ Kadın ☐ Erkek
2. Yaş aralığınız?
☐ 24 ve altı ☐ 25-34 ☐ 35-44 ☐ 45-54 ☐ 55 ve üzeri
3. Eğitim durumunuz?
☐ Üniversite ☐ Yüksek Lisans ☐ Doktora
4. Aylık Geliriniz (TL)?
☐ 50.000TL ve altı ☐ 51.000-75.000 ☐ 76.000-100.000 ☐ 100.000TL ve üzeri
5. Bağımsız denetçi olarak mesleki deneyim süreniz?
☐ 5 yıldan az ☐ 5-10 yıl ☐ 11-15 yıl ☐ 16-20 yıl ☐ 21-25 yıl ☐ 25 yıldan az
6. Unvanınız?
☐ Sorumlu ortak baş denetçi
☐ Baş denetçi
☐ Kıdemli Denetçi
☐ Denetçi
☐ Denetçi Yardımcısı

Ek A'nın Devamı

BAĞIMSIZ DENETİMDE ETİK UNSURLARA İLİŞKİN İFADELER (ETİK ÖLÇEĞİ)
(Aşağıda yer alan ifadelere katılım düzeyinizi 1: Kesinlikle Katılmıyorum, 2: Katılmıyorum, 3: Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum, 4: Katılıyorum, 5: Kesinlikle Katılıyorum şeklinde işaretleyiniz.)

D1. Denetçiler denetim sürecinde doğru işi doğru yapmalıdır.

D2. Denetçiler bütün mesleki ve iş ilişkilerinde dürüst olmalıdır.

D3. Denetçiler bütün mesleki ve iş ilişkilerinde açık olmalıdır.

D4. Denetçiler bütün mesleki ve iş ilişkilerinde güvenilir olmalıdır.

D5. Denetçiler bilgilerin önemli düzeyde yanlış veya yanıltıcı beyan içerdiğini düşündüklerinde, düzeltici adımlar atmalıdır.

T6. Denetçilerin belirli bir konudaki çıkarları mesleki faaliyet yürüttüğü tarafın çıkarları ile çatışmamalıdır.

T7. Denetçilerin işle ilgili önyargıları işle ilgili muhakemelerini ve kararlarını etkilememelidir.

T8. Denetçiler işle ilgili muhakemelerini ve kararlarını başka kişi ve grupların etkisi altında vermemelidir.

T9. Denetçiler denetimini yaptığı işletmelerle finansal ilişkiler bakımından kamuoyunda şüpheye yol açacak söz ve davranışlarda bulunmamalıdır.

T10. Denetçiler denetim sürecinde kendi uzmanlıklarına güven duyarak hareket etmelidir.

T11. Denetçiler denetim sürecinde kendi yargı güçlerine güven duyarak hareket etmelidir.

T12. Denetçiler nesnel düşünerek ve davranarak denetimi yürütmelidir.

M13. Denetçiler denetim görevini gerçekleştirebilecek yeterli teknik bilgiye ve beceriye sahip olmalıdır.

M14. Denetçiler uzman bir denetçinin yanında gerekli bir süre çalışarak deneyim kazanmalıdır.

M15. Denetçiler mesleğe giriş sınavları gibi evrelerden geçmelidir.

M16. Denetçiler bilimsel akıl yürütebilen, bilimsel ilgisini ve araştırmalarını sürekli kılabilen, öğrenmeye açık kişiler olmalıdır.

M17. Denetçiler örgüt içi ilişkilere ve iletişime önem vermelidir.

M18. Denetçiler denetim görevini gerçekleştirirken mesleğin gerektirdiği çabayı ve titizliği göstermelidir.

M19. Denetçiler denetim görevini gerçekleştirirken mesleki incelikleri uygulamalıdır.

Ek A'nın Devamı

M20. Denetçiler mesleki bilgi ve becerinin uygulanması sırasında doğru muhakemelerde bulunmalıdır.

M21. Denetçiler bir görevin gereklilikleri uyarınca dikkatli olmalı, derinlemesine ve zamanında hareket etmelidir.

M22. Denetçiler mesleki faaliyet kapsamında, yanında çalışan kişilerin uygun hizmet içi eğitim almalarını ve gözetime tabi olmalarını sağlamalıdır.

S23. Denetçiler mesleğin icrası sırasında edindikleri bilgilerin gizliliğini korumalıdır.

S24. Denetçiler mesleğin icrası sırasında edindikleri gizli bilgileri, kendilerinin veya üçüncü kişilerin çıkarları için kullanmamalıdır.

S25. Denetçiler sır saklama yükümlülüğünü kasıtlı ya da kasıtsız olmak suretiyle sürdürür.

S26. Denetçilerin sır saklama yükümlülüğü, denetçi ile müşterisi arasındaki ilişkinin sona ermesinden sonra da devam eder.

S27. Denetçiler kendi kontrolleri altındaki çalışanlar ile danışmanlık ve yardım aldığı kişilerin, denetçinin sır saklama yükümlülüğüne uymalarını sağlamak üzere uygun adımları atmalıdır.

U28. Denetçiler, ilgili mevzuata uygunluk sağlamalıdır.

U29. Denetçiler mesleğin itibarını zedeleyeceğini bildikleri veya bilmeleri gereken her tür tutum ve davranıştan kaçınmalıdır.

U30. Denetçiler kamu yararına hareket etme sorumluluğuna ilişkin farkındalık sahibi olmalıdır.

U31. Denetçiler pazarlama ve tanıtım çalışmalarında kendilerini tanıtırken mesleğin itibarını gözetmelidir.

U32. Denetçiler verebilecekleri hizmetler, sahip oldukları nitelikler ve edindikleri tecrübelerle ilgili aşırıya kaçan iddialarda bulunmamalıdır.

U33. Denetçiler başka denetçilerin işleri ile ilgili kötüleyici referanslar vermemelidir.

Ek A'nın Devamı

BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİNE İLİŞKİN İFADELER (KALİTE ÖLÇEĞİ) (Aşağıda yer alan ifadelere katılım düzeyinizi 1: Kesinlikle Katılmıyorum, 2: Katılmıyorum, 3: Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum, 4: Katılıyorum, 5: Kesinlikle Katılıyorum şeklinde işaretleyiniz.)

1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları(GKDS), denetçi için denetim sürecinin nihai ürünü olan denetim raporunun niteliğini belirler.
2. Denetçinin kamu yararına hareket etme sorumluluğuna ilişkin farkındalığı denetim raporlarının güvenilirliğini etkiler.
3. Bağımsızlık, denetçinin hazırladığı rapora güvenilirlik olarak yansıyacaktır.
4. Meslek etik kurallarına riayet denetimin her aşamasında, özellikle denetim raporunun hazırlanması bakımından önemlidir.
5. Denetim işinin kabul edilmesi/denetim işine devam edilmesi kararının verilmesinde müşteri işletme ile ilgili edinilen bilgiler göz önünde bulundurulmalıdır.
6. Denetim, denetim planlarına ve programlarına uygun olarak gerçekleştirilmelidir.
7. Denetim işinde görevlendirilecek denetçilerin o denetim işini yürütmeye özgü niteliksel özellikleri taşıması önemlidir.
8. Denetçinin denetim süresince karşılaşılan riskleri tanınması ve hazırlıklı olması gerekir.
9. Çalışma kâğıtları bir denetim firmasının iş disiplinin göstergesidir.
10. Denetim raporunda yer alan görüş yeterli nitelik ve nicelikteki kanıtla desteklenmelidir.
11. Denetim tarafsız, adil ve önyargısız gerçekleştirilmelidir.
12. Denetçi değerlendirmelerinde ve görüşünde dürüst ve gerçekçi olmalıdır.
13. Denetim sonuçları ve görüşü kısa, öz ve anlaşılır olarak denetim raporunda sunulmalıdır.
14. Denetim faaliyetleri için yeterli kaynak tahsisi yapılmalıdır.
15. Denetim sonuçları ihtiyaç duyulan zamanda teslim edilmelidir.