

**MESLEKİ AİDİYETİN**  
**BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ ÜZERİNE ETKİSİ:**  
**BAĞIMSIZ DENETÇİLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**  
**Gül YEŞİLÇELEBİ**  
**(Yüksek Lisans Tezi)**  
**Eskişehir, 2014**

**MESLEKİ AİDİYETİN  
BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ ÜZERİNE ETKİSİ:  
BAĞIMSIZ DENETÇİLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

**Gül YEŞİLÇELEBİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ  
İşletme Anabilim Dalı  
Danışman: Prof. Dr. Seval SELİMOĞLU**

**Eskişehir  
Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Ağustos, 2014**

## JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

**Gül YEŞİLÇELEBİ'nin, "Mesleki Aidiyetin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma" başlıklı tezi 04 Ağustos 2014 tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, İşletme (Muhasebe) Anabilim Dalında, yüksek lisans tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.**

**İmza**

**Üye (Tez Danışmanı) : Prof.Dr.Seval SELİMOĞLU**

**Üye : Prof.Dr.Necdet SAĞLAM**

**Üye : Yrd.Doç.Dr.Erkan ÖZATA**

**Prof.Dr.B.Zafer ERDOĞAN**  
**Anadolu Üniversitesi**  
**Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü**

## Yüksek Lisans Tez Özü

### **MESLEKİ AİDİYETİN BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ ÜZERİNE ETKİSİ: BAĞIMSIZ DENETÇİLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

**Gül YEŞİLÇELEBİ**

**İşletme Anabilim Dalı**

**Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ağustos 2014**

**Danışman: Prof. Dr. Seval SELİMOĞLU**

Günümüzde finansal tablolara ilişkin güvenilir bilgiye olan gereksinim giderek artmaktadır. Bu bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği ise bağımsız denetim aracılığı ile sağlandığından, bağımsız denetimin kalitesi giderek önem kazanmaktadır. Bağımsız denetim faaliyetlerinin kaliteli olarak gerçekleştirilmesi bağımsız denetçinin sorumluluğundadır. Dolayısıyla bağımsız denetim kalitesini belirleyen en önemli etkenlerden biri, bağımsız denetçi görüş ve tutumlarıdır.

Bu araştırmanın amacı, mesleki aidiyetin bağımsız denetim kalitesine etkisini belirlemektir. Araştırmada veri toplama araçları olarak, bağımsız denetçilerin mesleki aidiyete yönelik tutumlarını tespit etmek için mesleki aidiyet ölçeği, bağımsız denetim kalitesine ilişkin bağımsız denetçi görüşlerini saptamak için bağımsız denetim kalitesi anketi ve kişisel bilgiler anketi kullanılmıştır. 103 bağımsız denetçiden elde edilen veriler, keşfedici faktör analizi, doğrulayıcı faktör analizi ve yapısal eşitlik modeli ile analiz edilmiştir. Araştırmanın sonucunda, mesleki aidiyetin bağımsız denetim kalitesini doğrudan etkilediği görülmüştür.

**Anahtar Kelimeler:** Mesleki Aidiyet, Bağımsız Denetim Kalitesi, Bağımsız Denetçiler, Yapısal Eşitlik Modeli.

## Abstract

### **THE EFFECT OF PROFESSIONAL COMMITMENT ON INDEPENDENT AUDIT QUALITY: A RESEARCH ON INDEPENDENT AUDITORS**

**Gül YEŞİLÇELEBİ**

**Department of Business Administration**

**Anadolu University, Graduate School of Social Sciences, August 2014**

**Adviser: Prof. Dr. Seval SELİMOĞLU**

Nowadays, the need for reliable information on the financial statements is increasing. The accuracy and reliability of this information through independent audit is provided, independent audit quality is getting important. Implementation of the quality in independent audit activities is the responsibility of the independent auditor. Therefore, independent auditor's opinion and attitudes is one of the most important factors determining the quality of independent audit.

The purpose of this research was to determine the effect of professional commitment on independent audit quality. The data gathering instruments of the research were; professional commitment scale, which was used to determine independent auditors' attitudes of professional commitment; independent audit quality questionnaire, which was used to gather independent auditors' opinions related to the independent audit quality; and demographic data of the independent auditors. The datas, which are provided from 103 independent auditors, were analysed with exploratory factor analysis, confirmatory factor analysis and structural equation modelling. Finding indicated that professional commitment has direct effect on independent audit quality.

**Keywords:** Professional Commitment, Independent Audit Quality, Independent Auditors, Structural Equation Modelling.

04/08/2014

**Etik İlke ve Kurallara Uygunluk Beyannamesi**

Bu tez çalışmasının bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmamın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumunda bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilmeyen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmanın Anadolu Üniversitesi tarafından kullanılan bilimsel intihal tespit programıyla tarandığını ve hiçbir şekilde intihal içermediğini beyan ederim.

Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçlara razı olduğumu bildiririm.

Gül YEŞİLÇELEBİ

## Önsöz

Bu araştırmanın gerçekleşmesi aşamasında bana rehberlik eden ve bana sürekli destek olan değerli danışman hocam Prof. Dr. Seval SELİMOĞLU'na, yardımlarıyla bana güç veren sayın hocam Doç. Dr. Hilmi Erdoğan YAYLA'ya, araştırma süresince katkılarını esirgemeyen ve her konuda bana destek olan sayın hocam Yard. Doç. Dr. Tarhan OKAN'a ve ilgisini esirgemeyen sayın hocam Doç. Dr. Ekrem CENGİZ'e sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca bana her zaman destek olarak çalışmamı tamamlamamı sağlayan aileme teşekkürü bir borç bilirim.

Gül YEŞİLÇELEBİ

## **Özgeçmiş**

Gül YEŞİLÇELEBİ

İşletme (Muhasebe) Anabilim Dalı

Yüksek Lisans

### **Eğitim**

- Ls. 2011 Anadolu Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi (İİBF),  
İşletme (İngilizce) Bölümü
- Lise 2006 Eskişehir Cumhuriyet Lisesi, Türkçe-Matematik Bölümü

### **Kişisel Bilgiler**

Doğum yeri ve yılı: Eskişehir/1989 Cinsiyet: Kadın Yabancı dil: İngilizce



## İçindekiler

Jüri ve Enstitü Onayı.....	ii
Öz.....	iii
Abstract.....	iv
Etik İlke Beyannamesi.....	v
Önsöz.....	vi
Özgeçmiş .....	vii
Tablolar Listesi .....	xii
Şekiller Listesi .....	xiii
Kısaltmalar Listesi .....	xiv
Giriş.....	1

### Birinci Bölüm

#### Mesleki Aidiyet Kavramı ve Bağımsız Denetim Mesleği

1. Mesleki Aidiyet Kavramı .....	3
1.1. Mesleki Aidiyet ile İlgili Yaklaşımlar.....	6
1.1.1. Meyer, Allen ve Smith'in yaklaşımı.....	7
1.1.2. Carson, Carson ve Bedeian'ın yaklaşımı.....	8
1.1.3. Blau'nun yaklaşımı.....	8
1.2. Mesleki Aidiyetle İlgili Diğer Kavramlar .....	9
1.3. Mesleki Aidiyetin Önemi .....	9
1.4. Mesleki Aidiyeti Etkileyen Faktörler .....	11
1.4.1. Örgütsel Aidiyet.....	11
1.4.2. Mesleki statü .....	12
1.4.3. Ücret .....	13
1.4.4. Çalışma koşulları.....	13
1.4.5. Yükselme olanakları.....	14
1.4.6. İşin kendisi .....	15
1.4.7. İş arkadaşları ile ilişkiler .....	15
1.4.8. Yetki ve sorumluluk .....	15

1.4.9. Maddi ve manevi ödüller .....	16
1.4.10. Eğitim .....	16
1.4.11. Kararlara katılma .....	17
1.4.12. Yöneticilerin tutumları .....	17
1.4.13. İş güvenliği ve iş güvencesi .....	17
2. Bağımsız Denetim Mesleği .....	18
2.1. Dünyada Bağımsız Denetim Mesleğinin Tarihsel Gelişimi.....	19
2.2. Türkiye’de Bağımsız Denetim Mesleğinin Tarihsel Gelişimi .....	20

## İkinci Bölüm

### Bağımsız Denetimde Kalite

1. Denetim Kavramı.....	22
1.1. Denetim Türleri.....	23
1.1.1. İç denetim.....	23
1.1.2. Kamu denetimi .....	24
1.1.3. Bağımsız denetim.....	24
1.2. Denetçi Türleri .....	26
1.2.1. İç denetçi .....	26
1.2.2. Kamu denetçisi .....	26
1.2.3. Bağımsız denetçi .....	27
2. Kalite Kavramı.....	27
3. Bağımsız Denetim Kalitesi .....	28
3.1. Bağımsız Denetimde Kalitenin Önemi ve Gerekliliği.....	29
3.2. Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler .....	31
3.2.1. Bağımsız denetçi ile ilgili faktörler .....	31
3.2.2. Bağımsız denetim firması ile ilgili faktörler .....	32
3.2.3. Müşteri işletme ile ilgili faktörler .....	33
3.3. Bağımsız Denetimde Kalite Ölçütleri.....	33
3.3.1. Bağımsız denetçinin uyması gereken kalite standartları .....	34
3.3.1.1. Genel kabul görmüş denetim standartları .....	34
3.3.1.1.1. Genel standartlar.....	35

3.3.1.1.2. Çalışma alanı standartları .....	37
3.3.1.1.3. Raporlama standartları .....	39
3.3.1.2. Bağımsız denetim standardı 220 .....	41
3.3.1.3. Etik ilkeler .....	42
3.3.2. Bağımsız denetim firmasının uyması gereken kalite standartları..	43
3.3.2.1. Kalite kontrol standardı 1 .....	43
3.3.3. Müşteri işletmenin uyması gereken kalite standartları .....	48
3.3.3.1. Kurumsal yönetim ilkelerine uyulması .....	49
3.3.3.2. ISO 9001: 2008.....	50

### Üçüncü Bölüm

#### Mesleki Aidiyetin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisinin Belirlenmesine Yönelik Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma

1. Problem.....	51
2. İlgili Araştırmalar .....	52
2.1. Türkiye’de Yapılan Araştırmalar .....	52
2.2. Yurtdışında Yapılan Araştırmalar.....	55
3. Araştırmanın Amacı .....	58
4. Araştırmanın Önemi.....	58
5. Sayıtlar.....	58
6. Sınırlılıklar .....	59
7. Tanımlar .....	59
8. Yöntem.....	59
8.1. Araştırma Modeli.....	60
8.2. Evren ve Örneklem.....	63
8.3. Verilerin Toplanması.....	66
8.3.1. Mesleki aidiyet ölçeği .....	68
8.3.2. Bağımsız denetim kalitesi anketi.....	72
8.3.3. Kişisel bilgiler anketi.....	76
8.4. Verilerin Çözümlemesi.....	76
10. Bulgular ve Yorum .....	80

<b>11. Sonuç, Tartışma ve Öneriler</b> .....	<b>82</b>
<b>Ekler</b> .....	<b>86</b>
<b>Kaynakça</b> .....	<b>98</b>

## Tablolar Listesi

<b>Tablo 1. Bağımsız Denetçi Unvanları ve Sorumlulukları .....</b>	<b>12</b>
<b>Tablo 2. Denetimin Tarihsel Gelişimi .....</b>	<b>19</b>
<b>Tablo 3. Denetim Türüne Göre Kullanılan Ölçütler ve İlgili Taraflar.....</b>	<b>23</b>
<b>Tablo 4. Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Çerçevesi.....</b>	<b>30</b>
<b>Tablo 5. Kalite Kontrolün 5 Unsuru .....</b>	<b>45</b>
<b>Tablo 6. Kalite Kontrol Sistemi İlkelerinin Karşılaştırılması .....</b>	<b>45</b>
<b>Tablo 7. Mesleki Aidiyetin Denetim Kalitesi Üzerine Etkisine Yönelik Araştırmalar .....</b>	<b>57</b>
<b>Tablo 8. Araştırmanın Hipotezleri .....</b>	<b>62</b>
<b>Tablo 9. Bağımsız Denetçilerin Yaşları İtibariyle Dağılımı.....</b>	<b>63</b>
<b>Tablo 10. Bağımsız Denetçilerin Cinsiyetleri İtibariyle Dağılımı.....</b>	<b>64</b>
<b>Tablo 11. Bağımsız Denetçilerin Öğrenim Durumu İtibariyle Dağılımı .....</b>	<b>64</b>
<b>Tablo 12. Bağımsız Denetçilerin Mesleki Unvanları İtibariyle Dağılımı.....</b>	<b>65</b>
<b>Tablo 13. Bağımsız Denetçilerin Çalışma Süreleri İtibariyle Dağılımı.....</b>	<b>65</b>
<b>Tablo 14. Bağımsız Denetçilerin Çalıştıkları Denetim Firması İtibariyle Dağılımı .....</b>	<b>66</b>
<b>Tablo 15. Mesleki Aidiyet Ölçeği Keşfedici Faktör Analizi ve Güvenilirlik Analizi Sonuçları.....</b>	<b>69</b>
<b>Tablo 16. Mesleki Aidiyet Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizi Sonuçları .....</b>	<b>71</b>
<b>Tablo 17. Bağımsız Denetim Kalitesi Ölçeği Keşfedici Faktör Analizi ve Güvenilirlik Analizi Sonuçları.....</b>	<b>73</b>
<b>Tablo 18. Bağımsız Denetim Kalitesi Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizi Sonuçları .....</b>	<b>75</b>
<b>Tablo 19. Yapısal Modele Ait Hesaplanan Uyum İndeksleri.....</b>	<b>78</b>
<b>Tablo 20. Yapısal Modelin Hipotez Testi Sonuçları .....</b>	<b>79</b>

## Şekiller Listesi

<b>Şekil 1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....</b>	<b>35</b>
<b>Şekil 2. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, Kalite Kontrolü, AICPA’da Yer Alan Denetim Firmaları Birimi ve Meslektaş Gözüyle İnceleme Arasındaki İlişki.....</b>	<b>48</b>
<b>Şekil 3. Araştırmanın Temel Modeli .....</b>	<b>60</b>
<b>Şekil 4. Araştırmanın Modeli.....</b>	<b>61</b>
<b>Şekil 5. Mesleki Aidiyet Ölçeği İçin Elde Edilen Kavramsal Yapı.....</b>	<b>71</b>
<b>Şekil 6. Bağımsız Denetim Kalitesi Ölçeği İçin Elde Edilen Kavramsal Yapı .....</b>	<b>75</b>
<b>Şekil 7. Mesleki Aidiyetin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisini Gösteren Yapısal Eşitlik Modeli .....</b>	<b>77</b>

## Kısaltmalar

<b>ABD</b>	:	Amerika Birleşik Devletleri
<b>AICPA</b>	:	American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
<b>BDDK</b>	:	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
<b>BDS</b>	:	Bağımsız Denetim Standartları
<b>BDY</b>	:	Bağımsız Denetim Yönetmeliği
<b>CFA</b>	:	Doğrulayıcı Faktör Analizi
<b>EPDK</b>	:	Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
<b>GKGDS</b>	:	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
<b>GKGMİ</b>	:	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
<b>IAASB</b>	:	International Auditing and Assurance Standards Boards (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu)
<b>IFAC</b>	:	International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
<b>IIA</b>	:	Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü
<b>INTOSAI</b>	:	Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü
<b>KGK</b>	:	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
<b>KHK</b>	:	Kanun Hükmünde Kararname
<b>KKS</b>	:	Kalite Kontrol Standartları
<b>PCAOB</b>	:	Public Company Accounting Oversight Board (Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurumu)
<b>SPK</b>	:	Sermaye Piyasası Kurulu
<b>TDK</b>	:	Türk Dil Kurumu
<b>TDS</b>	:	Türkiye Denetim Standartları
<b>TÜRMOB</b>	:	Türkiye Serbest Muhasebeci, Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
<b>UDS</b>	:	Uluslararası Denetim Standartları
<b>VUK</b>	:	Vergi Usul Kanunu
<b>YEM</b>	:	Yapısal Eşitlik Modeli

## Giriş

Günümüzde işletmelerin faaliyetlerinin inanılmaz bir hızla büyümesi, küreselleşmesi ve işletmeler arası ticari ilişkilerin artması ile birlikte finansal tablolara dair güvenilir bilgiye olan gereksinim de giderek artmaktadır. Şöyle ki, finansal piyasa ve kurumların küreselleşmesine paralel olarak işletme faaliyetlerinden etkilenen ilgili tarafların sayısında gün geçtikçe artış yaşanmakta ve işletmenin finansal durumu sadece pay sahiplerini değil, işletmeye yatırım yapacakları, devleti, kredi verenleri dolayısıyla toplumu ilgilendirir hale gelmektedir. Bu bağlamda ilgili tarafların doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacı bakımından finansal verilerin güvenilirlik derecesi önem arz etmektedir. Bu bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği ise bağımsız denetim aracılığı ile sağlandığından bağımsız denetimin kalitesi giderek önem kazanmaktadır.

Bağımsız denetimde kalitenin sağlanması amacıyla, hem uluslararası hem de ulusal düzeyde standartlar oluşturulmakta ve yasal düzenlemeler yapılmaktadır. Bu düzenlemeler bağımsız denetimde kalitenin sağlanması adına tek başlarına yeterli gelmemekte ve bağımsız denetçilere yol gösterici bir nitelik taşımaktadır. Dolayısıyla kaliteli bir bağımsız denetim çalışmasının belirlenen standartlara uygun olarak gerçekleştirilmesi bağımsız denetçi sorumluluğundadır ve bağımsız denetimde kaliteyi belirleyen en önemli etkenlerden biri, bağımsız denetçi görüş ve tutumlarıdır. Bu nedenden dolayı bu araştırmanın amacı, bağımsız denetçilerin mesleki aidiyete yönelik tutumlarını tespit ederek, denetim kalitesine ilişkin görüşlerinde farklılık olup olmadığını belirleyebilmektir.

Araştırmanın birinci bölümünde mesleki aidiyet kavramı, mesleki aidiyet ile ilgili yaklaşımlar, mesleki aidiyetle ilgili diğer kavramlar, mesleki aidiyetin önemi ve mesleki aidiyeti etkileyen faktörler ile bağımsız denetim mesleği, dünyada ve ülkemizde bağımsız denetim mesleğinin tarihi gelişimi konularına yer verilmiştir.

İkinci bölümde bağımsız denetim kalitesi üzerinde durulmuştur. Denetim kavramı, denetim türleri, denetçi türleri, kalite kavramı, bağımsız denetim kalitesi, bağımsız



denetimde kalitenin önemi ve gerekliliği, bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörler ve bağımsız denetimde kalite ölçütleri konularına yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde mesleki aidiyetin bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisinin belirlenmesi amacıyla yapılan araştırmanın detayları verilmiştir. Bu bölümde, ilk iki bölümde yapılan teorik açıklamalar çerçevesinde, Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetim firmalarında çalışan denetçilerin mesleki aidiyetlerinin bağımsız denetim kalitesine ilişkin görüşleri saptanarak ilgili değerlendirmeler yapılmıştır. Bu bağlamda araştırmanın problemi açıklanmış, ilgili araştırmalara yer verilmiş, araştırmanın amacı, önemi ve yöntemi açıklanmıştır. Araştırmanın yöntemi kapsamında araştırma modeli, evren ve örneklem, verilerin toplanması, kullanılan veri toplama araçlarının geçerlilik ve güvenilirlik analizleri ve verilerin çözümlenmesi konularına yer verilmiştir. Araştırma verileri yapısal eşitlik modeli ile çözümlenerek, bulgular yorumlanmıştır. Son olarak araştırmaya ilişkin sonuç, tartışma ve öneriler sunulmuştur.

## Birinci Bölüm

### Mesleki Aidiyet Kavramı ve Bağımsız Denetim Mesleği

Bu bölümde mesleki aidiyet kavramı, mesleki aidiyet ile ilgili yaklaşımlar, mesleki aidiyetle ilgili diğer kavramlar, mesleki aidiyetin önemi ve mesleki aidiyeti etkileyen faktörler ile bağımsız denetim mesleği, dünyada ve ülkemizde bağımsız denetim mesleğinin tarihi gelişimi konularına yer verilmektedir.

#### 1. Mesleki Aidiyet Kavramı

Aidiyet kavramı “ait olma” veya “bağlı olma” durumunu ifade etmektedir. Alan yazında “aidiyet duygusu” olarak da geçmektedir. Aynı zamanda aidiyet, “bağlılık”<sup>1</sup> şeklinde de kullanılmaktadır.

Türk Dil Kurumu (TDK)’na göre ise aidiyet “ilişkinlik, ilgi” olarak tanımlanmaktadır. İnsanlar bir şeye veya birine ve hatta ikisine yönelik aidiyet hissedebilirler. Bu tanımdan yola çıkarak aidiyet kavramının, bir kişiye, bir topluma, bir kültüre ya da bir mesleğe bağlı olma, ait olma anlamına geldiği söylenebilir. Böylelikle aidiyet hissedilen şeye göre de, aidiyet/bağlılık türleri ortaya çıkmaktadır.

Aidiyet kavramı araştırmacılar tarafından farklı şekillerde tanımlanmaktadır. Meyer ve Herscovitch (2001: 308) aidiyeti, “bireyi belirli bir amaca yönelik davranmaya iten güç” olarak açıklarken, Tellefsen ve Thomas (2005: 24) aidiyeti, “değer verilen bir ilişkiyi, uzun süreli sürdürme isteği” olarak tanımlamaktadır. Vroom (Akt. Şahinkuş, 2006: 41) ise aidiyeti, “çalışanların sahip oldukları işteki rolüne karşı duygusal tepkiler” şeklinde ifade etmektedir. Bir başka deyişle aidiyet, “yükümlü olmaya başlama veya duygusal olarak mecbur olma durumu” dur (Mish, 1989: 265). Bu kavram bireysel ve örgütsel davranışları analiz etmek için sosyolojik araştırmalarda kullanılmaktadır. J. Tiffin ve E. Mc Cormick aidiyetin, kişilerin sahip oldukları değerler; yaptıkları işle özdeşleşmeleri ve duydukları haz ile ilgili olduğunu ifade ederken; Korman ise aidiyetin, içeriğini

---

<sup>1</sup> İngilizce “commitment” kavramına karşılık gelmektedir.

etkileyen çeşitli etkenler ve bunların sonuçlarından doğan denge, eşitlik, iyilik kavramlarına yol açtığını vurgulamaktadır (Şahinkuş, 2006: 41).

İşle ilgili aidiyet, örgütsel davranış alanında yaygın olarak araştırılan kavramsal bir yapıdır. Bu çerçevede, işe ilişkin aidiyetin boyutları ve odaklarına dikkat edilmelidir. Aidiyet çok boyutlu kavramsal bir değişken olarak ele alındığında ve ölçüldüğünde boyut söz konusu iken, odak ‘neye yönelik aidiyet’ sorusuna cevap vermektedir ve çalışanın aidiyet hedefini yansıtmaktadır (Tsoumbris ve Xenikou, 2010: 401). Yani aidiyet farklı odaklarda ve farklı boyutlarda olabilir. Farklı odaklardan kasıt, kişinin örgüte, mesleğe, lidere veya kültüre karşı aidiyet duygusu hissetmesidir. Örnek olarak örgütsel aidiyet, mesleki aidiyet, işe bağlılık, lidere bağlılık, kariyer bağlılığı verilebilir. Farklı boyutlardan kastedilen ise, aidiyet odaklarına karşı hissedilen duyguların nedeni ile ilgilidir. Örneğin, kişi mesleğini/örgütünü gerçekten sevdiği için, patronundan memnun olduğu için, meslekte kalmaya mecbur olduğu için ya da başka iş imkânlarına sahip olmadığı için de mesleğine ilişkin aidiyet hissedebilir.

Mesleki aidiyet kavramının ilk olarak Greenhaus tarafından 1971 yılında tanımlandığı görülmektedir. Mesleki aidiyet alan yazında hâkim görüş Greenhaus tarafından kariyer odaklı olarak sunulmaktadır. Greenhaus (1971’den akt. Morrow 1983: 489) mesleki aidiyeti, “mesleğin kişinin yaşamında önemli hale gelmesi” şeklinde tanımlarken, Aranya ve arkadaşları (1981) mesleki aidiyeti, “bireyin meslekle özdeşleştiği göreceli bir güç” olarak ifade etmektedir. Morrow (1983: 487) ise İş Bağlılığı Modeli’nde mesleki aidiyeti, diğer aidiyet türleri ile ilişkilendirmekte ve mesleki aidiyeti “kariyer bağlılığı”<sup>2</sup> olarak tanımlamaktadır.

Lee ve arkadaşları (2000: 800) mesleki aidiyetin, birey ve mesleği arasındaki duygusal bağ olduğunu ileri sürmekte ve bu duygusal bağın, bireyin meslekte kalmayı isteyip istememesi üzerinde etkisi olduğunu belirtmektedirler. Güney (2004: 167) mesleki aidiyeti, “kişinin mesleği ile özdeşleşmesi” şeklinde ifade etmektedir. Mesleki aidiyet kavramı için yapılan diğer bir tanım ise, kariyer motivasyonunu ve uzmanlaşmayı içermektedir. Buna göre bu tanım, “kişinin mesleğine yönelik tutumu” dur (Blau, 2001:

---

<sup>2</sup> Uluslar arası alan yazında “career commitment” olarak geçmektedir.

280). Mesleki aidiyet “bir bireyin seçtiği mesleğin veya iş hattının değerlerini kabul etmesi ve inanması ve bu meslek içindeki üyeliğini sürdürmeye istekli olması” şeklinde tanımlanmaktadır (Morrow ve Wirth, 1989’dan akt. Vandenberg ve Scarpello, 1994: 535). Yaygın olarak kabul edilen bu tanıma göre, mesleki aidiyet duygusal boyutla sınırlıdır (Bagraim, 2003: 6).

Hall (1971’den akt. Blau, 1985: 277) mesleki aidiyeti, “kişinin bağlandığı mesleki rolde çalışmak için sahip olduğu güdünün gücü” ile ilişkilendirirken; Baysal ve Paksoy (1999: 8) ise mesleki aidiyeti, “bireyin belirli bir dalda beceri ve uzmanlık kazanmak üzere yaptığı çalışmalar sonucunda mesleğinin yaşamındaki önemi ve yeri” ile ilişkili olduğunu söylemektedir. Marshall ve Wisting de mesleki aidiyeti, “bir kimsenin hayatının bütün aşamalarında işine genel bağlılığı olup, işe ilişkin faaliyetlerin kişinin yaşamında ne ölçüde planlandığı ile ilgili” olduğunu ifade etmektedir (Blau, 1985: 278). Kısacası mesleki aidiyet, bireylerin mesleklerine karşı oluşturdukları ilgileri olarak adlandırılabilir (Elias, 2006: 84).

Mesleki aidiyet, çalışanın işi ile ilgili çeşitli tutum ve davranışlarıyla ilişkilidir ve çalışanın mesleğine ilişkin hedeflerini de kapsar, dolayısıyla mesleki aidiyet, bireyin davranışını etkileyen önemli unsurlardan biridir (Greenfield vd., 2008: 422). Aynı zamanda mesleki aidiyet derecesi kişiden kişiye farklılık göstermektedir. Yüksek mesleki aidiyete sahip bireyler, güçlü inanç ve mesleğin amaçlarının kabulüne sahip, mesleği adına çaba sarf etmeye ve meslekte üyeliğini sürdürmeye yönelik istekli olarak karakterize edilmektedir (Lord ve DeZoort, 2001: 6).

Mesleki aidiyet, muhasebe araştırma ve uygulamalarına ilişkin çeşitli sonuçları açısından çok önemli bir konuma sahiptir. Mesleki aidiyeti yüksek denetçilerin mesleği bırakma ihtimalinin daha düşük olması, onların firmada kalmasını sağlayacağından bu durum denetim firmaları açısından önem taşımaktadır (Smith ve Hall, 2008: 75). Bu nedenle denetim firmaları açısından düşünüldüğünde mesleki aidiyet, denetçilerin denetim mesleğini içselleştirerek, mesleğinde uzmanlaşarak ve mesleği istikrarla sürdürme noktasında önemli görülmektedir.

Bireyin mesleğe olan ilgisini (Elias, 2006: 84) ifade eden mesleki aidiyet, örgütlerde sık olarak görülen ve işle ilgili aidiyet türlerinden biridir. Birey işine karşı ilgiliyse, aidiyet duygusunun varlığından söz edilebilir. Tam tersi durumda ise, yani birey işine ilgisizse aidiyet duygusundan mahrum olduğu söylenebilir. Denetim mesleğinde aidiyet duygusunun mahrumiyeti söz konusu olduğunda, denetim raporlarının kalitesi ve güvenilirliği doğrudan etkilenmektedir.

Morrow (1993'ten akt. Blau, 1999: 688)'a göre mesleki aidiyet, işe ilişkin aidiyet türleri içinde iş ve örgütsel aidiyetten daha güçlüdür. Bir kimse mesleğine çok fazla emek sarf edip, mesleği giderek kendisi için daha önemli hale geldiğinde birey, mesleki değerleriyle kendisini özdeşleştirmeye başlamaktadır (Özdevecioğlu ve Aktaş, 2007: 5). Bu bağlamda mesleki aidiyet üç alt düzeyde ele alınmaktadır (Greenhaus 1971'den akt. Morrow, 1983: 489):

- **İşe yönelik genel tutum:** Kişinin işine yönelik değer yargılarını içermektedir. (Örneğin, kişi mesleğini sevmediği takdirde kişinin hayattan zevk alması zordur.)
- **Mesleki planlama:** Kişi mesleğinde yükselebilmek ve iyi bir kariyere sahip olabilmek için gelecek planları yapmaktadır.
- **İşin nispi önemi:** Kişinin iş ve iş dışı etkinlikler arasında tercih yapmasıdır.

Mesleki aidiyet, bağımsız denetçilerin denetim kalitesi düzeyinin belirlenmesinde önemli bir rol oynamaktadır. Bir başka deyişle denetim uygulamalarının başarılı bir sonucunu elde etmek için, mesleki aidiyet denetim kalitesini belirleyen ana unsurdur. Daha yüksek düzeyde mesleki aidiyete sahip denetçilerin, kendileri ve çalıştıkları kurumları için daha fazla fayda ve avantaj sağlamaları muhtemeldir (Intakhan ve Ussahawanitchakit, 2009: 4).

### 1.1. Mesleki Aidiyet İle İlgili Yaklaşımlar

Örgütsel aidiyet alan yazında yaşanan gelişmeler, mesleki aidiyet alan yazını doğrudan etkilemekte ve geliştirmektedir. Bu etkileşim ve gelişmelere paralel olarak mesleki

aidiyetin tek boyutlu ve çok boyutlu olarak kavramsallaştırılması söz konusu olmaktadır (Çetin vd., 2012: 220). İlgili alan yazın incelendiğinde, mesleki aidiyetin Morrow (1983) ve Blau (1985) tarafından tek boyutlu; Meyer vd. (1993), Carson vd. (1995), Blau (2003) ve Blau ve Holladay (2006) tarafından ise çok boyutlu olarak ele alındığı görülmektedir.

Mesleki aidiyet ile ilgili çok boyutlu olarak üç yaklaşım ortaya atılmıştır. İlk olarak mesleki aidiyeti, 1993 yılında Meyer, Allen ve Smith üç boyuta ayırmışlardır. Daha sonra mesleki aidiyet yaklaşımını Carson, Carson ve Bedeian 1995 yılında kariyer odaklı incelemiş ve üç boyut altında ele almıştır. Son olarak Blau da 2003 yılında mesleki aidiyet yaklaşımını dört boyutlu halde incelemiştir. Bu araştırmada Blau'nun dört boyutlu mesleki aidiyet yaklaşımı kullanılmıştır.

#### **1.1.1. Meyer, Allen ve Smith'in mesleki aidiyet yaklaşımı**

Meyer, Allen ve Smith mesleki aidiyeti duygusal, normatif ve devamlılık boyutları olmak üzere üç başlık altında incelemiştir (Meyer vd., 1993: 539). Araştırmacılar bu incelemeyi üç boyutlu örgütsel aidiyet yaklaşımından yola çıkarak, mesleki aidiyet yaklaşımı olarak kavramsallaştırmışlardır.

- **Duygusal mesleki aidiyet:** Duygusal mesleki aidiyet, mesleği severek yapma, onunla özdeşleşmiş olmayı ifade etmektedir (Baysal ve Paksoy, 1999: 8). Dolayısıyla mesleğini severek yapan bireylerin, duygusal mesleki aidiyet derecesi yüksek çıkmaktadır (Blau, 2001: 285). Duygusal mesleki aidiyet derecesi yüksek olan kişi, mesleğine bağlı kalmayı sürdürür. Duygusal mesleki aidiyet aynı zamanda bireylerin mesleğindeki gelişmeleri takip etmesi ile ilgilidir (Çetin vd., 2010: 126).
- **Mesleki devamlılık aidiyeti:** Mesleki devamlılık aidiyeti, o mesleğe fazlaca emek harcamak ve mesleği bırakmanın doğuracağı yüksek maliyet ile ilgilidir (Baysal ve Paksoy, 1999: 8). Dolayısıyla mesleğinde kalma ihtiyacı duyan bireylerin, mesleki devamlılık aidiyet derecesi yüksek çıkmaktadır (Blau, 2001: 285).

- **Normatif mesleki aidiyet:** Normatif mesleki aidiyet, meslekte kalmaya ilişkin zorunluluk hissetme ile ilgilidir (Baysal ve Paksoy, 1999: 9). Dolayısıyla mesleğinde kalma yükümlülüğü hisseden bireylerin, normatif mesleki aidiyet derecesi yüksek çıkmaktadır (Blau, 2001: 285).

### 1.1.2. Carson, Carson ve Bedeian'ın mesleki aidiyet yaklaşımı

Meyer ve arkadaşları mesleki aidiyetin alt boyutlarını, duygusal mesleki aidiyet, mesleki devamlılık aidiyeti ve normatif mesleki aidiyet olarak adlandırırken; Carson ve arkadaşları mesleki aidiyeti, mesleki siper yaklaşımı adı altında inceleyerek, mesleki yatırımlar, duygusal bedeller ve sınırlı iş alternatifleri boyutlarına ayırmışlardır (Carson vd., 1995: 303-304):

- **Mesleki yatırımlar:** Mesleki yatırımlar, mesleğinden ayrılan bireyin ayrılıncaya dek o mesleğe harcamış olduğu zaman, para gibi yatırımları ifade etmektedir. Diğer bir ifadeyle, mesleki yatırımlar çalışanın mesleki başarısının birikmiş maliyetlerinin, başka bir mesleğe geçmesiyle değersiz hale gelmesidir.
- **Duygusal bedeller:** Duygusal bedeller, yeni bir meslek edinme ile ilişkilendirilmiş muhtemel duygusal maliyetleri ifade etmektedir. Bir mesleğe yapılan belirli yatırımlara ek olarak, duygusal bedellerin (örn: iş arkadaşlarından ayrılma) meslek değiştirmeye ilişkili olması muhtemeldir.
- **Sınırlı iş alternatifleri:** Sınırlı iş alternatifleri, yeni bir meslek edinmek için mevcut seçeneklerin az olmasını ifade etmektedir.

### 1.1.3. Blau'nun mesleki aidiyet yaklaşımı

Blau (2003: 469), Carson ve arkadaşlarının duygusal bedeller ve mesleki yatırımlar boyutlarını tek bir boyut adı altında birleştirmiş ve bu boyutu “birikmiş maliyetler” olarak belirtmiştir. Bu boyuta, Meyer ve arkadaşlarının duygusal ve normatif mesleki aidiyet boyutlarını ve Carson ve arkadaşlarının sınırlı iş alternatifleri boyutunu ekleyerek dört boyutlu mesleki aidiyet ölçeğini geliştirmiştir (Blau, 2003: 470):

- **Duygusal mesleki aidiyet:** Duygusal mesleki aidiyet, bireyin mesleğine ilişkin duygusal bağlıdır.
- **Normatif mesleki aidiyet:** Normatif mesleki aidiyet, bireyin mesleğinde kalma yükümlülüğü hissetmesidir.
- **Birikmiş maliyetler:** Birikmiş maliyetler, bireyin mesleğine yapmış olduğu yatırımlar ve duygusal bedelleri içermektedir. Bu yatırım ve bedellerden dolayı bireyin meslek değiştirmesi zorlaşmaktadır.
- **Sınırlı alternatifler:** Sınırlı alternatifler, bireyin mesleğini değiştirmek için mevcut seçeneklerin az olmasını ifade etmektedir.

## 1.2. Mesleki Aidiyetle İlgili Diğer Kavramlar

Mesleki aidiyeti çeşitli araştırmacılar “mesleki bağlılık”, “mesleğe bağlılık”, “meslekle özdeşleşme”, “mesleki değerlerle özdeşleşme”, “mesleki adanmışlık”, “kariyer bağlılığı” ve “işe bağlılık” gibi kavramlarla ifade etmişlerdir.<sup>3</sup> Bunun yanı sıra, mesleki aidiyet alan yazında meslek<sup>4</sup> kavramının yerine, diploma/uzmanlık gerektiren meslek ve kariyer kavramlarının kullanımına da rastlanılmaktadır. Aranya ve arkadaşları, Meyer ve arkadaşları ile Blau “mesleki (occupational) aidiyet” ifadesini kullanmaktadır (Meyer vd., 1993: 539). Çünkü bu ifade, hem diploma gerektiren hem de diploma gerektirmeyen meslekleri içerdiğinden daha kapsamlı bir kavramdır (Blau, 2001: 281). Carson (1995) ise “kariyer bağlılığı” ifadesini tercih etmektedir. Morrow’a göre kariyer bağlılığı öncelikle mesleki devamlılık aidiyeti ile ilişkilendirilmelidir ve bu yüzden mesleki devamlılık aidiyetinin duygusal aidiyetten önce sunulması için öncelikle kavramsal destek verilmesi gereklidir (Cohen, 1999: 291).

## 1.3. Mesleki Aidiyetin Önemi

Mesleki aidiyet bireylerin yaşam kalitesini etkilemektedir. Çünkü bireyin mesleği yaşamının önemli bir parçasını oluşturmaktadır (Özdevecioğlu ve Aktaş, 2007: 5).

---

<sup>3</sup> Mesleki aidiyet kavramı uluslararası alan yazında “professional commitment”, “occupational commitment”, “career commitment”, “work commitment” ve “job commitment” gibi kavramlarla ifade edilmektedir.

<sup>4</sup> Uluslararası alan yazında meslek “occupation”, diploma/uzmanlık gerektiren meslek “profession” ve kariyer “career” ifadelerine karşılık gelmektedir.



Diğer bir deyişle, mesleki aidiyet bireyin yaşam kalitesiyle bire bir ilişkili olup, bireyin mesleki tatmini de doğrudan yaşamını etkilemektedir.

Mesleki aidiyet, iş performansını doğrudan etkilemektedir (Lee vd., 2000: 808). Mesleğe karşı herhangi bir aidiyet hissetmeyen çalışan, işine gereken önemi vermez ve bunun sonucunda da hatalar yapabilir. Bu da yaptığı işin kalitesinin bozulmasına yol açmaktadır.

Mesleki aidiyet, çalışanın motivasyonunu sağlaması açısından son derece önemlidir. Bireyin mesleki aidiyeti işine olan bağlılığını artırarak iş performansını doğrudan etkilemektedir. Başka bir deyişle bireyin yaptığı işe karşı motivasyonunun sağlanması sonucunda işinden alacağı tatminle birlikte iş verimi önemli oranda artacaktır (Tella vd., 2007: 4).

Mesleki aidiyet, iş performansını geliştirmek (Lee vd., 2000: 808), işi bırakma oranını düşürmek, örgütsel ve mesleki düzeyde memnuniyeti arttırmak gibi önemli sonuçlarla bağlantılıdır (Elias, 2006: 85). Yüksek düzeyde mesleki aidiyet, örgüt için yararlı olan olumlu davranışlarla ilişkilidir. Buna göre, mesleki aidiyeti yüksek olan bireyler firmaya zarar veren faaliyetlerde daha az bulunurlar (Greenfield vd., 2008: 422).

Lee ve arkadaşları (2000: 799), mesleki aidiyet kavramının tam olarak anlaşılabilmesi için dört unsur ortaya koymuşlardır. İlk olarak, kişinin kariyeri, hayatında önemli bir odak noktasını oluşturmaktadır. Örneğin, bireylerin eğitim seviyeleri yükseldikçe iş daha özel hale gelir ve çalışanlar yoğun örgütsel değişimle başa çıkarlar. İkincisi, mesleki aidiyet ile mesleği sürdürme arasındaki bağ insan kaynakları yönetimini etkilemektedir. Şöyle ki, toplumun ihtiyaç duyduğu bir meslekte veya örgütte çalışanların işten ayrılmasını en az düzeyde tutmak insan kaynakları yönetimi uygulamalarında önemlidir. Üçüncüsü, mesleki aidiyet iş performansı ile bağlantılı olduğundan önemlidir. Son olarak, bireylerin mesleki gelişimleriyle ilgilidir.

Mesleki aidiyet çalışmalarının önemi ve gerekliliği, ekonomideki hızlı değişim ve son yıllarda insanların mesleki yaşamlarından kaynaklanmaktadır. Belirsizlik ve iş hayatının

zorluklarıyla başa çıkmak, çoğu çalışanın aidiyet hedeflerini yeniden tanımlamasına neden olmaktadır. Örgütlerin genellikle küçülme ve dış kaynak tedariki gibi stratejileri kullanmalarından (Tsoumbris ve Xenikou, 2010: 402) dolayı, çalışanlar iş yaşamları üstünde daha fazla kontrole sahip olduklarına inandıkları için mesleki aidiyete yönelmektedirler.

#### **1.4. Mesleki Aidiyeti Etkileyen Faktörler**

Mesleki aidiyeti etkileyen çeşitli faktörler mevcuttur. Farklı araştırmalar sonucunda ortaya konulan, mesleki aidiyeti etkileyen farklı faktörler aşağıda yer almaktadır:

##### **1.4.1. Örgütsel aidiyet**

Örgütsel aidiyet, bir çalışanın kendini belirli bir örgütle ve onun amaçlarıyla özdeşleştirme ve onun üyesi olarak kalma isteğinin derecesidir (Robbins ve Judge, 2012: 77). Meyer örgütsel aidiyeti, “bir örgütün amaçlarını ve değerlerini kabul etme ve amaçlarına ulaşmasında üstün bir çaba gösterme” olarak tanımlamaktadır (Herscovitch ve Meyer, 2002: 475’ten akt. Özdevecioğlu ve Aktaş, 2007: 2). Başka bir deyişle bu kabul düzeyi yüksek olan bireylerin, örgütsel amaçlara uygun kararlar vermeleri olası görülmektedir (Demir ve Okan, 2009: 499). Yani, bireyler kişisel ihtiyaçlarını karşılayan ve gelişimlerini destekleyen bir örgütte çalışıyorlarsa ona ilişkin daha yüksek aidiyet hissederler (Kalleberg, 1977: 124).

Örgütsel aidiyet ve mesleki aidiyet arasında pozitif veya negatif yönlü bir ilişki söz konusudur (Meyer vd., 1993: 549). Diğer bir ifadeyle, çalışan mesleğine karşı yüksek aidiyet hissederken, örgütüne karşı aynı şekilde yüksek aidiyet hissedebilir veya hissetmeyebilir. Bu durum Irving, Coleman ve Cooper (1997: 449)’un çalışmasıyla ortaya konmuştur.

#### 1.4.2. Mesleki statü

TDK statüyü, “bir kimsenin, bir kurum veya bir toplum içindeki durumu” veya “kadro bakımından bağlı olduğu durum, pozisyon” olarak tanımlamaktadır.

Yapılan meslek toplum içinde bir saygınlık, itibar getireceğinden, meslek bir statü sembolüdür. Örneğin meslekler arası ya da bir meslek içinde bireyler arası statü farklılıklarının neden olduğu çeşitli durumlar, mesleki yaşamın günlük işleyişine yön vermektedir. Mesleğin çalışanları yüksek yerlere taşıyarak çalışanlara statü kazandırmasından dolayı, çalışanın mesleki aidiyeti artmaktadır (Khanifar vd., 2010: 564). Bu duruma örnek olarak da bağımsız denetçiler arasında; sırasıyla denetçi yardımcısı, denetçi, kıdemli denetçi, baş denetçi ve sorumlu ortak baş denetçi unvanlarının bulunması verilebilir. Bu unvanlar ve sorumlulukları Tablo 1’de verilmektedir.

*Tablo 1. Bağımsız Denetçi Unvanları ve Sorumlulukları*

Unvan	Ortalama Deneyim Süresi	Görev ve Sorumluluk
Denetçi Yardımcısı	2-3 yıl	Birden çok denetim görevinde, birden çok denetçi refakatinde ayrıntılı denetim çalışmalarının büyük bir kısmını yerine getirirler.
Denetçi-Kıdemli Denetçi	3-6 yıl	Denetçi denetim programının hazırlanmasından, denetçi yardımcılarının işler ve denetim sahaları arasında görevlendirilmesinden, onların çalışmalarına nezaret etmek ve hazırladıkları çalışma kağıtlarını incelemekten, işin zor bölümlerini bizzat yürütmekten sorumludur. Kıdemli denetçi denetiminin planlanması, yürütülmesi, çalışma kağıtlarının incelenmesi, gerekli vizyonların yapılması ve müşteri yetkilileri ile görüşülmesi gibi konularda denetçilerin sorumluluklarını paylaşır.
Baş Denetçi	10 yıl	Denetçi ve kıdemli denetçilere nezaret eder, onları yönlendirir, tamamlanan çalışmaları gözden geçirerek inceler, ortaya çıkan sorunların çözümlenmesini sağlar, müşteri ile ilişkileri düzenler. Baş denetçi aynı anda birkaç farklı denetim sözleşmesinin sorumluluğunu üstlenebilir.
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	10+ yıl	Sorumlu ortak baş denetçi bağımsız denetim kuruluşunda pay sahibi olup denetim çalışmasını kuruluş adına kendi kişisel sorumluluğu ile yürüten ve kuruluş adına denetim raporlarını imzalamaya yetkili gerçek kişidir. Diğer tüm kademedeki denetçilerin görev, yetki ve sorumluluklarına ek olarak, finansal tabloların mevzuat ve finansal raporlama standartlarına uygunluğu konusunda karar vermekle yükümlüdür. Kendisi denetim programının uygulanmasından ve denetim çalışmalarının yeterli ve etkin bir biçimde gözetim ve koordinasyonundan sorumludur.

**Kaynak:** Güredin, 2010: 39.

### 1.4.3. Ücret

TDK ücreti, “iş gücünün karşılığı olan para veya mal” olarak tanımlamaktadır. “Bir işletmede bir görev için yapılan ödeme, aynı nitelikte olan başka görevlere yapılan ödemeye denk olmalı ve normal şartlarda bir çalışan bir üst makama geçtiğinde, yeni görevde aldığı ücret eskisinden daha yüksek olmalıdır” (Ergül, 2006: 96).

Her meslek grubunda olduğu gibi denetçiler arasında da unvan aldıkça ücretler değişmektedir. Denetçilerin farklı statülerde aldıkları ücretlerin değişimi ise mesleki aidiyetlerini de etkilemektedir. Ücretinden memnun olmayan denetçi, başka meslek arama yoluna gidebilmektedir.

Aidiyet konusunda yapılan çalışmalar, aidiyet veya aidiyetsizliğin temel etkenlerden birisinin de ücret olduğunu göstermektedir. Çünkü bireyin yaptığı işin karşılığında aldığı ücret, mesleki aidiyetini doğru orantılı olarak etkilemektedir (Hanifah, 2013: 552). Ancak ücret, iş tatmini açısından tek başına yeterli bir ölçüt değildir. Çalışanlar iyi ücret ya da tatmin edici ücret almasının yanında çalıştıkları örgütte insan olarak kabul edilme, diğer ihtiyaçlarının karşılanması, kendisinin gerekli bilgi ve beceriye sahip olması, yaptığı işin örgüt için sağladığı katkıyı görebilmesi vb. faktörler açısından da tatmin edilmek ister. Bununla birlikte düşük ya da temel ihtiyaçları karşılamayan bir ücretle çalışmak iş tatminini olumsuz yönde etkilemektedir.

### 1.4.4. Çalışma koşulları

Çalışanların tatminini etkileyen önemli faktörlerden olan çalışma ortamı ve çalışma koşulları daha çok çalışanın iş ortamına ilişkin kişisel algıları ile ilgilidir. Çalışma koşulları fiziksel, psikolojik ve sosyal olmak üzere üç bileşenden oluşur (Jain ve Kaur, 2014: 2). Çalışma koşulları işin yapılması adına çok önemlidir.

Çalışma koşullarının iyi veya kötü olması, bireyin mesleki aidiyet duygusunda farklılıklar yaratmaktadır. Roelofsen (2002’den akt. Mokaya vd., 2013: 80) çalışma koşullarını iyileştirmenin verimliliği artırırken, şikayet ve devamsızlıkları azalttığını

belirtmektedir. Başka bir ifadeyle kötü çalışma koşulları çalışanların hem zihinsel hem de fiziksel performanslarını olumsuz etkilemektedir (Parvin ve Kabir, 2011: 116). Ayrıca çalışanların hayal kırıklığı, kaygı ve endişe nedenlerini ortadan kaldırmak iş tatminini yükseltebilmektedir (Jain ve Kaur, 2014: 1).

Bağımsız denetim mesleğinin yoğun iş temposu, stresi ve belirsiz çalışma saatleri gibi nedenlerden dolayı denetim firmalarında çalışan denetçiler, başka firmalara geçiş yapmaktadırlar. Çalıştıkları süre içinde edindikleri tecrübe ve aldıkları eğitim sayesinde de kolayca iş bulabilmektedirler.

#### **1.4.5. Yükselme olanakları**

Çalışanlar iş hayatlarına bir takım hayaller, arzular ve beklentiler ile işe başlamaktadır. Fakat çoğu zaman iş ortamının kendilerine sunduğu imkânlarla kendi beklentileri çatışmaktadır. Çalışanlar işlerinde tecrübeleri arttıkça, kendilerinin daha fazla sorumluluk ve saygınlığı olan pozisyonlara yükselmelerini beklemektedirler. Meslekte yükselme olanağı bulunması birey açısından mesleki aidiyeti daha da güçlendirmektedir. Çünkü yükselme olanağı iş açısından bir güdüleme aracı olmaktadır.

İşte terfi imkânının bulunması, çalışanların iş tatmin düzeyini artıran önemli faktörlerden biridir. Terfi çalışanın maaşının yanı sıra, yetki ve sorumluluklarının önemli ölçüde artması anlamına gelmektedir. Böylelikle çalışan kendisinin değerinin fark edildiğini düşünmekte ve yaptığı işten tatmin olmaktadır (Naveed vd., 2011: 301).

Yükselme olanaklarına ilişkin verilebilecek somut bir örnek, bağımsız denetim mesleğine ilişkindir. Bağımsız denetim mesleğinde yükselme olanakları, ilgili kanunda açıkça belirtilmektedir. Buna göre; denetçi yardımcısı 3 yıl çalıştıktan sonra denetçiliğe, denetçi 6 yıl çalıştıktan sonra kıdemli denetçiliğe, kıdemli denetçi 10 yıl çalıştıktan sonra baş denetçiliğe, baş denetçi daha sonra sorumlu ortak baş denetçiliğe yükselmektedir.

#### **1.4.6. İşin kendisi**

İnsanlar zevk aldıkları bir işi yaptıklarında mesleki aidiyetleri de yüksek olmaktadır. Çalışanlar yaptıkları işe değer verdiklerinde daha çok çalışmaktadırlar. Bu da yapılan işlerin kalitesini arttırmaktadır. Kısacası mesleki aidiyet, kişinin bir işte sürekli olarak ve yüksek sorumluluk duyarak çalışma duygusudur (Khanifar, 2012: 6426).

Çalışanlardan yapmaları istenen işin tekdüze olması, çalışanın birbirine benzeyen davranışlarda bulunmasını gerekli kılmaktadır. Çalışan bu gibi işlerde sadece dikkatini kullanmakta ve zihinsel bir çabaya ihtiyaç duymamaktadır. Bu da zekânın verdiği yaratıcılık ve yeteneklerini kullanmasını engellemektedir. Bu ihtiyaçlar giderilmediği takdirde işin tekdüzeliği aidiyetsizliğe yol açmaktadır (Şahinkuş, 2006: 51).

#### **1.4.7. İş arkadaşı ile ilişkiler**

Bireyin iş arkadaşları ile olan ilişkisi, iletişimi mesleki aidiyetini de etkilemektedir. Aidiyet güdüsü yüksek olan bireyler, arkadaşlık ilişkilerine de önem vermektedirler. İşten ayrılmak, iş arkadaşlarından da ayrılmak anlamına geldiğinden dolayı, bireylerin mesleklerini bırakması daha zor olmaktadır. Çalışanlar, yaptıkları iş karşılığında sadece para ve başarı beklememektedirler. Gününün büyük kısmını iş yerinde çalışarak geçiren birey, iş arkadaşları ile birlikte sosyalleşme içerisindedir. Dolayısıyla çalıştığı işletmedeki iş arkadaşları ile uyumlu çalışanın iş tatmini de artmaktadır (Karadal, 1999'dan akt. Bozkurt ve Bozkurt, 2008: 4).

#### **1.4.8. Yetki ve sorumluluk**

Bağımsız denetçinin müteselsil sorumluluğu söz konusudur. Statüye göre yetki ve sorumluluklar da değişiklik göstermektedir. Bu da bağımsız denetçilerin mesleki aidiyetleri üzerine etki etmektedir. Denetim mesleği doğası gereği, denetçilere inisiyatif kullanma yetkisi sağlamaktadır. Tabii, burada inisiyatif kullanmaktan kasıt, denetçilerin standartların dışına çıkmadan, kararlar almasıdır. Denetim işinde planlama söz konusudur. Denetim planlaması ise belli yetki ve sorumluluklara göre yapılmaktadır.

#### **1.4.9. Maddi ve manevi ödüller**

TDK ödülü “bir başarı karşılığında verilen armağan, mükâfat” olarak tanımlamaktadır. Çalışanlar yaptıkları işin karşılığında elde etmiş oldukları maddi kazancın yanında başarılarının ödüllendirilmesini ve takdir edilmesini beklemektedirler. Çalışanın motivasyonunu ve bağlılık düzeyini artıran önemli etkenlerden birisi de yapılan çalışmalar sonrasında ödüllendirilme ve takdir edilmedir (Galanou vd., 2010: 104). Her çalışan işvereninden kendi performansının değerlendirilerek ödüllendirilmesini istemektedir (Khanifar vd., 2010: 564).

Çalışanları işe özendirmek adına maddi ya da manevi ödüller verilmektedir. Hediye, ikramiye, izin ve ücret artışı maddi ödüller içinde yer almaktayken; takdir edilme, yetki ve sorumlulukların genişletilmesi manevi ödüllerin kapsamındadır (Galanou vd., 2010: 104-105). Çalışanlara verilen ödüllerin niteliği önem arz etmekte olup, çalışan için ödülün ifade ettiği anlama göre motivasyon etkilenmektedir (Şahinkuş, 2006: 53).

Bu ödüllendirme ve takdir sonucunda çalışan işine ve işyerine ilişkin olumlu bir tutuma sahip olmaktadır (Lincoln ve Kallerberg, 1990’dan akt. Sarwar ve Abugre, 2013: 24). Bununla beraber övülmek her insanın arzuladığı ve kendine güven duymasına neden olan bir ihtiyaçtır. Çalışanın yaptığı olumlu çalışmalar sonucunda çevresindeki kişilerce övülmesi onun mutlu olmasını ve iş ile ilgili veriminin artmasını sağlamaktadır.

#### **1.4.10. Eğitim**

Günümüzün sürekli değişen rekabet dünyasında bilgi ve teknoloji çok önemli bir yere sahiptir. İşletmeler değişen iş dünyasına ayak uydurabilmek adına kendilerini sürekli olarak yenilemek durumunda kalmaktadır. Bu da çalışanların bilgi düzeylerinin artırılması ve teknoloji kullanmayı öğrenmesiyle mümkün olmaktadır. Bu sebepten dolayı örgütler çalışanlarının bilgi ve becerilerini artırmak için örgütün amaçlarına uyumlu (Landy, 1985: 306) hizmet içi ve hizmet dışı eğitimler düzenlemektedir. Bunun sonucunda da işinde daha uzman çalışanlar ortaya çıkmakta ve bu çalışanların işe karşı bilgi ve ilgilerinin artması, mesleki aidiyet duygularının değişiklik göstermesine yol

açmaktadır. Mesleki aidiyeti yüksek olan bireyler, mesleki gelişimlerine karşı daha duyarlı olmaktadır (Meyer vd., 1993: 548) .

#### **1.4.11. Kararlara katılma**

Katılımcı yönetim anlayışının etkin olduğu kurumlarda çalışanların iş tatmini düzeylerinin yüksek olduğu görülmektedir. Çalışanlara düşüncelerini söyleme imkânı sunulduğunda, onlar kendi düşüncelerinin değerli olduğunu ve kendilerine önem verildiğini hissederek işle ilgili tatmin elde etmektedirler.

#### **1.4.12. Yöneticilerin tutumları**

Örgütün yönetim biçimi ve örgütte oluşturulan ortamın çalışanların iş tatmini ile ilişkisi oldukça yüksektir. Güven veren, dürüst, adil, çatışmaların en az olduğu bir ortam çalışanın tatminini olumlu etkilemektedir. Ayrıca örgüt çevresinin geniş olması, örgütün çevrede tanınmış olması, çalışanın bilgi, yetenek ve yaratıcılığına yer vermesi iş tatminini arttırmaktadır. Yönetici, çalışanlar arasında görev dağılımı yapmakla, verilen görevleri tanımlamakla, işin yürütülmesinde izlenecek ilke ve kuralları koymakla yükümlüdür (Başaran, 1991: 109)

Son yıllarda örgütlerde yönetici tutumları ile ilgili konularda birtakım değişiklikler yaşanmakta ve bu değişim çok dinamik ve canlı şekilde sürmektedir. Dolayısıyla örgüt beşeri ilişkiler açısından çalışanın başarılı ya da başarısız olmasını direkt etkilemektedir (Şahinkuş, 2006: 50). Beşeri ilişkiler, bireylerin bir bütün olarak onları birlikte verimli çalışma yönünden motive eden ve ekonomik psikolojik sosyal tatmin sağlayan bir işe yönlendirmeleri anlamına gelmektedir.

#### **1.4.13. İş güvenliği ve iş güvencesi**

İşletmeler çalışanlarına ne kadar iyi ücret verirlerse, onlara yükselme ve gelişme imkânı tanısalar, uyumlu ve ahenkli bir iş ortamı sağlasalar da, eğer iş güvenliği ve iş güvencesi verilmemiş ya da sağlanmamış ise diğer faktörler önemini yitirmektedir. Başka bir



deyişle, iş güvenliği ve iş güvencesinin sağlandığı örgütlerde çalışanların iş tatmini düzeylerinin yüksek olması beklenmektedir. Aksi bir durumda ise çalışanların örgüte ilişkin bağlılığı ve performansları olumsuz etkilenmektedir (Rosenblatt ve Ruvio, 1996'dan akt. Akpan, 2013: 84).

Kişiler işletmelerinde herhangi bir hata yaptığı zaman hemen cezalandırılması, ücretinden kesinti yapılması ve hatta işten atılması durumunda, çalışanların işyerinden memnun kalmaları ya da tatmin olmaları söz konusu olamaz. İş güvenliği; çalışanın kendini fiziksel olarak güvencede hissetmesi olarak ifade edilirken, iş güvencesi ise, işten atılma endişesinin bulunup bulunmaması ile ilgilidir. Bağımsız denetim mesleğinde devlet memurluğu gibi iş güvencesinin olmaması, denetçilerin işten atılma endişesi taşıması ve işten yeterince tatmin olunmaması durumuyla sıklıkla karşılaşılmaları beklenmektedir.

## **2. Bağımsız Denetim Mesleği**

Meslek, “bireylerin yaşamsal faaliyetlerini sürdürebilmek ve maddi kazanç sağlamak amacıyla bir işte belirli bir süre çalışmaları” şeklinde ifade edilmektedir (Lee vd., 2000: 800). Bir diğer ifadeyle, meslek bireyin yaşamını idame ettirebilmek için yaptığı “sürekli iş” veya “uğraş” tır. Meslek kavramı, toplum çıkarlarının tatmininin ötesinde, toplumun belirlediği düzenleme ve yasaların da üzerinde bir davranış sorumluluğu demektir (Güredin, 1998: 115).

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 ifade etmektedir (BDY, 2012: md. 4/b).

Bağımsız denetim mesleği, asgari bir eğitim düzeyini (dört yıllık lisans eğitimi) gerektiren, çeşitli uygulama ve ahlak standartlarına sahip olan ve bir yetki belgesine sahip olunması şartı ile yapılabilen bir meslektir (Kavut, 2000: 252).

## 2.1. Dünyada Bağımsız Denetim Mesleğinin Tarihsel Gelişimi

Bağımsız denetim mesleği dünyada ilk olarak İngiltere’de ortaya çıkmıştır. 1880 yılında beş yerel muhasebe birliğinin birleşmesiyle İngiltere ve Galler Uzman Muhasebeciler Enstitüsü (Institute of Chartered Accountants of England and Wales) kurulmuştur. Bu kurum, denetim hizmetleri dışında mali danışmanlık, vergi danışmanlığı ve yönetim danışmanlığı gibi hizmetleri de vermiştir. Daha sonra 1900 yılında çıkarılan bir kanun ile sınırlı sorumlu işletmelere denetim zorunluluğu getirilmiştir. Yaşanan tüm bu gelişmelerle İngiltere, kamu muhasebeciliği mesleğinin ve Yeminli Mali Müşavirlerin ortaya ilk çıktığı ülke olmuştur (Çarıkçioğlu, 1995: 313-314).

Mesleğin yasal dayanağa kavuşması Almanya’da 1886, Hollanda’da 1895, ABD’de 1896, Fransa’da 1927, İsviçre’de 1941, Arjantin’de 1945, Brezilya’da 1946 Meksika ve Hindistan’da 1949, Yunanistan’da 1950, Nijerya ve İtalya’da 1955 yılında olmuştur (Erdoğan, 2005: 8). Japonya’da ise meslekle ilgili yasa 1948 yılında çıkarılmıştır (Çarıkçioğlu, 1995: 314).

Tablo 2. Denetimin Tarihsel Gelişimi

Zaman Dilimi	Denetim Yaklaşımı	Denetimin Amacı	İlgili Taraflar (Bilgiyi Kullananlar)
Sanayi Devrimi Öncesi	% 100’lük bir inceleme	Yanıltmaların bulunması	İşletme sahipleri
Sanayi Devrimi- 1900 Yılları Arası	% 100’lük bir inceleme	Yanıltmaların bulunması	Ortaklar ve işletmeye borç verenler
1900-1930 Yıllar Arası	% 100’lük bir inceleme ve örnekleme başvurma	Bilançonun 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

**Kaynak:** Güredin, 2010: 14.

Büyük denetim firmaları, alan yazında Büyük-8, Büyük-6, Büyük-5 veya Büyük-4 olarak geçmektedir. Bunun nedeni, 1989 öncesine kadar dünya çapında faaliyet gösteren en büyük denetim firmalarının sayısının sekiz olmasıdır. Bunlar kullandıkları marka adları ile “Arthur Andersen”, “Arthur Young”, “Coopers and Lybrand”, “Deloitte Haskins and Sells”, “Ernst and Whinney”, “KPMG”, “Price Waterhouse” ve “Touche Ross” idi. 1989 yılında “Ernst and Whinney” ile “Arthur Young” birleşerek “Ernst and Young”; “Deloitte Haskins and Sells” ile “Touche Ross” birleşerek “Deloitte Touche” denetim firmalarını kurmuşlar, böylece büyük denetim firmaları Büyük-6 olarak isimlendirilmeye başlanmıştır. 1997 yılında ise “Coopers and Lybrand” ile “Price Waterhouse” birleşerek “Pricewaterhousecoopers” isimli denetim firmasını oluşturmuşlar ve bu tarihten sonra Büyük-5 ismi kullanılmaya başlanmıştır. Son olarak Enron sonrasında “Arthur Andersen”ün iflası ile Büyük-4 (Big-4) ismi kullanılmaya başlanmıştır. Bu nedenle alan yazın çalışmalarında, büyük denetim firmaları, çalışmaların yapıldığı yıllara göre bu isimlendirmeler ile ifade edilmiştir (Altıntaş, 2011: 39).

Dünyada bağımsız denetim alanında faaliyet gösteren firmalar incelendiğinde, dünyadaki denetim piyasalarında “Big 4” olarak isimlendirilen KPMG, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst&Young, ve Price Waterhouse Coopers adlı 4 firmanın hakimiyeti dikkat çekmektedir. Türkiye’de de bu firmaların sektörde üyelikleri mevcuttur.

## **2.2. Türkiye’de Bağımsız Denetim Mesleğinin Tarihsel Gelişimi**

Türkiye’de bağımsız denetim faaliyetleri ilk olarak, 1960’lı yıllarda uluslararası piyasalarda işlem yapan yerli bankalarının denetime olan ihtiyacı ile ortaya çıkmış ve bu bankalar, finansal bilgi kullanıcıları için kredi kurumlarının güvenilir ve doğru finansal bilgi ihtiyacını karşılamak zorunda kalmışlardır (Selimoğlu, 2009: 30). Kısaca, Türkiye’de bağımsız denetim mesleğinin oluşmasında uluslararası finansal piyasalarda işlem yapan banka ve diğer mali kurumların ihtiyacı etkili olmuştur. Buna bağlı olarak 1970’li yıllar itibarıyla, ülkemizde faaliyet gösteren işletmelerin uluslararası piyasalarda faaliyet göstermeye başlaması, yabancı işletmelerin ülkemizde yaptığı yatırımlarının artması, yerli işletmeler için uluslararası finansman bulma olanaklarının artmaya

başlaması gibi nedenlerden dolayı, ülkemizde bağımsız denetim zorunlu bir ihtiyaç olarak ortaya çıkmıştır (Kiracı, 2009: 42).

Türkiye’de bağımsız denetim, Sermaye Piyasası Kanunu’na göre 1987 yılında çıkarılan yönetmelikle birlikte, ilk kez kurallara bağlanmıştır (Sanlı ve Özbirecikli, 2012: 3). Bu düzenleme, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)’nın 13 Aralık 1987 tarihinde çıkartmış olduğu “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik” tir. Bu yönetmelik kapsamında da bağımsız denetim kuruluşları ortaya çıkmıştır.

13 Haziran 1989 tarihinde yürürlüğe giren 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile bağımsız denetim mesleği, serbest bir meslek olarak, ülkemizde muhasebe hukukunu düzenleyen temel kanun olmuştur.

Ülkemizde Maliye Bakanlığı, SPK, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK) ve Hazine Müsteşarlığı da bağımsız denetimle ilgili çeşitli tebliğ ve yönetmelik yayınlamışlardır. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)’nın kurulduğu tarih (2/11/2011) itibariyle bağımsız denetimde tek yetkili adres olmuştur. Buna göre Türkiye’de bağımsız denetim alanında yapılan en son düzenleme KGK’nın yayınlamış olduğu Bağımsız Denetim Yönetmeliği (BDY)’dir. SPK, BDDK, EPDK ve Hazine Müsteşarlığı da KGK’nın Bağımsız Denetim Yönetmeliği (26/12/2012) yayımlandığından beri bu yönetmeliği baz almaktadırlar. Yönetmelikte belirlenen konular “denetimin amacı ve kapsamı, denetimin konusu, denetimin tarafları, denetim kıstası, denetim kanıtı, denetim raporu” şeklindedir.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nde bağımsız denetimle SPK ve BDDK da yetkilendirilmiştir. Ancak en yetkili kurum Kamu Gözetim Kurumu’dur. Ülkemizde şu anda KGK’nın yayınladığı Bağımsız Denetim Yönetmeliği geçerli olup, denetim hizmeti yönetmelikteki “denetim firması” içerisinde yapılanmaktadır.

## İkinci Bölüm

### Bağımsız Denetimde Kalite

Bu bölümde denetim kavramı, denetim türleri, denetçi türleri, kalite kavramı, bağımsız denetim kalitesi, bağımsız denetimde kalitenin önemi ve gerekliliği, bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörler ve bağımsız denetimde kalite ölçütleri konularına yer verilmektedir.

#### 1. Denetim Kavramı

Denetim, İngilizce “auditing” kavramının Türkçe karşılığıdır. TDK sözlüğünde denetim, “bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma, denetleme, bakı, teftiş, murakabe, kontrol” olarak geçmektedir. Black’s Hukuk Sözlüğü’nde ise denetim “muhasebe kayıtları üzerinde çözümlenmeler, tahliller ve doğrulamalar içeren sistematik kontrollerdir” şeklinde ifade edilmektedir (Karacan ve Uygun, 2012: 24).

Denetim kavramı köken olarak Latince “işitmek veya dikkatlice dinlemek, anlamak” anlamına gelen “audire” fiiline dayanmaktadır. Mesleki unvan olarak da “auditor” yani “denetçi” kavramı ilk kez 1289 yılında İngiltere’de karşımıza çıkmış, denetçiler ilk örgütlerini 1581’de Venedik’te kurmuşlardır (Selimoğlu, 2009: 1).

Denetim kavramı değişik biçimlerde tanımlanmaktadır. Bunlardan en yaygın olan denetim tanımına göre, “Denetim, iktisadi 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” (Auditing Concepts Committee, 1972: 18). Denetimi ayrıca tüm iddia ve eylemlerin yasaya ve yürürlükte bulunan mevzuata uygunluk derecesini irdeleyen, sonuçlar çıkaran bir süreç olarak da tanımlamak mümkündür (Güçlü, 2008: 1). Ayrıca denetim, yönetimin finansal işlemleri değerlendirmesinde ve yararlanmasındaki olumlu ve olumsuz yönleri de belirlemektedir (Çaldağ, 2007: 37).

## 1.1. Denetim Türleri

Genel olarak denetim, bağımsız denetim, kamu denetimi ve iç denetim olarak üç başlık altında ele alınmaktadır. Tablo 3’te denetim türleri, ölçütleri ve ilgili bilgiyi kullanan taraflara ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verilmektedir.

*Tablo 3. Denetim Türüne Göre Kullanılan Ölçütler ve İlgili Taraflar*

Denetim Türü	Ölçütler	İlgili Taraflar
İç Denetim <sup>5</sup>	Yönetim tarafından hazırlanmış bütçeler ve/veya diğer başarı (performans) ölçütleri	Yönetim
Kamu Denetimi <sup>6</sup>	İlgili mevzuat, yasa veya sözleşmeler	Mevzuat, yasa veya sözleşmelerle ilgili taraflar
Bağımsız Denetim <sup>7</sup>	Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri	Ortaklar, kredi verenler, resmi kurumlar ve devlet

**Kaynak:** Güredin, 2010: 9.

### 1.1.1. İç denetim

Bir denetim türü olan iç denetimin, 1960’lı yıllardan itibaren gelişmeye başladığı görülmektedir (Bozkurt, 2012: 29). Performans denetimi olarak da adlandırılan iç denetim, işletmenin hedeflerine ulaşabilmesi için kaynakların yüksek etkinlikte kullanılması ve bu sürecin işleyişinin garanti altına alınmasıdır (Toroslu, 2012: 68). Diğer bir ifadeyle iç denetim, “işletmenin ya da denetlenen kuruluşun faaliyetlerinin verimlilik, karlılık, etkinlik ve etkililik açısından ya da işletmenin kuruluş amaçlarına uygunluğu açısından denetimini içerir” (Bozkurt, 2012: 29).

İç denetimde, mali ve mali nitelikte olmayan faaliyetler gözden geçirilir, değerlendirilir ve sonuçlar rapor edilerek işletme yönetimi bilgilendirilir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 18). Ayrıca üretim işletmelerinde vergi inceleme elemanları tarafından yapılan randıman incelemeleri de iç denetim kapsamında değerlendirilebilir (Karacan ve Uygun, 2012: 33)

<sup>5</sup> İç Denetim, ilgili alan yazında Faaliyet Denetimi ve Performans Denetimi olarak da adlandırılmaktadır.

<sup>6</sup> Kamu Denetimi, ilgili alan yazında Uygunluk Denetimi ve Usul Denetimi olarak da kullanılmaktadır.

<sup>7</sup> Bağımsız Denetim, ilgili alan yazında Finansal Tablo Denetimi ve Muhasebe Denetimi olarak da geçmektedir.

İç denetim, içerik ve amaç bakımından bağımsız denetimden farklı bir alana sahip olmakla birlikte, esasen maliyet ve yönetim muhasebesinin uygulama alanıdır (Can ve Uyar, 2010: 5). Dolayısıyla iç denetim muhasebe işlemlerinin yanı sıra işletmenin başka işlevleri ile ilgilendiğinden uygulama alanı geniştir. İç denetim finansal kontroller, muhasebe kontrolleri, pazarlama politikaları, işletmenin örgüt yapısı faaliyetlerin yönergelerine uygunluğu gibi çeşitli ve kapsamlı faaliyetleri içermektedir. Bu nedenle diğer denetim türleriyle kıyaslandığında iç denetimin uygulanması, daha karmaşıktır. Ayrıca iç denetimde kullanılan karşılaştırma ölçütleri diğerlerine göre daha soyuttur. Genelde başarı ölçüleri, bütçeler, oranlar ve sektör ortalamaları gibi ölçütler kullanılmaktadır (Bozkurt, 2012: 29).

### **1.1.2. Kamu denetimi**

Kamu denetimi, “kamu ve özel işletmelerin yasalara, yönetmeliklere, devletin ekonomik politikasına uygunluğunu kamu yararını göz önünde bulundurarak yapılan denetim türüdür” (Güredin, 2010: 21). Başka bir deyişle kamu denetimi, işletmenin vergi ve iş kanunlarına veya kuruma ait yönetmelik, emir, talimatname, bütçe mevzuatlarına uyulup uyulmadığını incelemeyi amaçlamaktadır (Kaval, 2008: 11). Bu nedenle kamu denetimi, özellikle vergi kontrolünde işletmelerin uyması gereken esaslara ilişkin düzenlemelerin bulunduğu Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümleri ile vergi matrahının tespitine yönelik bağlayıcı düzenlemelere uygun davranılıp davranılmadığına ilişkin denetimdir (Toroslu, 2012: 67).

Kamu denetimi işletme içi kişilerce yapılabildiği gibi işletme dışı kişilerce de yapılabilmektedir (Karacan ve Uygun, 2012: 32). Kamu denetimi, usul denetimi ve uygunluk denetimi olarak da adlandırılmaktadır.

### **1.1.3. Bağımsız denetim**

Toplumsal ve ekonomik değişime bağlı olarak işletmelerin inanılmaz bir hızla büyümesi, küreselleşmesi ve şirketler arası ticari ilişkilerin artması ile birlikte finansal tablolara dair ilgi giderek çoğalmaktadır. Bu ilgi neticesinde şirketlerin birbirleriyle

rekabet etme isteği de güçlenmekte ve dolayısıyla bu istek finansal tabloların karmaşıklaşmasına neden olmaktadır. Bu da finansal tablolara ilişkin güvenilir bilgi ihtiyacını doğurmaktadır. Finansal tabloların güvenilirliği ise bağımsız denetim aracılığı ile sağlanmaktadır (Güredin, 2010: 11).

Amerikan Muhasebe Birliği<sup>8</sup>’ne bağlı olarak çalışan Temel Denetim Kavramları Komitesi<sup>9</sup> bağımsız denetim kavramını, 1972 yılında tanımlamıştır. Bu tanıma göre, bağımsız denetim “iktisadi 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 süreç” tir (Arens, vd., 2008: 4, Güredin, 2010: 25).

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 ifade etmektedir (BDY, 2012: md. 4/b).

Bağımsız denetim, “bağımsız denetçinin mali tabloların bütün yönleri ile yürüklükteki finansal raporlama standartları çerçevesinde hazırlandığı ve önemli nitelikteki yanlış yansımaların bulunmadığı hususunda yüksek derecede güvence içeren görüş beyan etmesi” olarak da tanımlanmaktadır (Selimoğlu, 2009: 5). Bu bağlamda bağımsız denetimin amacı, işletmelerdeki yolsuzlukları ortaya çıkarmak değil, finansal tabloların genel kabul görmüş standartlara uygun olup olmadığını saptamaktır (Güredin, 2010: 11).

Bağımsız denetim kavramı yerine, bazı araştırmacılar, dış denetim, mali tablolar denetimi, denetim, muhasebe denetimi veya finansal denetim ifadelerini

---

<sup>8</sup> American Accounting Association

<sup>9</sup> Basic Auditing Concepts Committee



kullanılmaktadırlar. Uluslararası Denetim Standartları (UDS)'nda ise, bağımsız denetim “finansal tabloların denetimi” olarak geçmektedir.

## **1.2. Denetçi Türleri**

Latince’de “dinleme” anlamına gelen “audire”den hareketle “auditor” yani “denetçi, denetleyen” kavramı ortaya çıkmıştır (Karacan ve Uygun, 2012: 46). TDK Türkçe sözlüğünde denetçiyi “denetim yetkisine sahip ve fiilen bu görevi yapan kişi” olarak tanımlamaktadır. Denetçi, “denetim faaliyetlerini yürüten, mesleki bilgi birikimi ve tecrübesine sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki nitelikler taşıyan uzman bir kişi” dir (Karacan ve Uygun, 2012: 46). Denetçiler yaptıkları denetim çalışmalarının içeriğine ve konularına göre genelde üç gruba ayrılmaktadırlar (Bozkurt, 2012: 31). Bunlar, iç denetçiler, kamu denetçileri ve bağımsız denetçilerdir.

### **1.2.1. İç denetçi**

İç denetçiler, “işletmenin organizasyon yapısı içinde işletme faaliyetlerinde önceden belirlenmiş ilke ve prensiplere uyulup uyulmadığını denetleyen kişilerdir” (Toroslu, 2012: 88). İşletmenin sürekli çalışanı olan iç denetçiler, işletme bünyesindeki denetim faaliyetlerini yürütmekle yükümlüdürler. İç denetçilerin temel amacı, işletme tepe yönetiminin istekleri doğrultusunda denetim hizmeti vermektir (Bozkurt, 2012: 33). Dolayısıyla iç denetçiler, işletme yöneticilerine ya da sahiplerine karşı sorumluluk taşımaktadırlar. Ayrıca iç denetçilerden denetim faaliyetlerini yürütürken ve iç denetim raporunu düzenlerken tarafsız olmaları beklenmektedir (Karacan ve Uygun, 2012: 48).

### **1.2.2. Kamu denetçisi**

Kamu denetçileri “ kamu kurumlarına bağlı olarak çalışıp, kamu yararına denetim yapan kişilerdir” (Bozkurt, 2012: 33). Diğer bir ifadeyle, kamu kurumlarının tüm faaliyetleri ile özel sektördeki kuruluşların özellikle vergi yasalarına uyup uymadıklarını ve beyanlarının doğruluğunu araştıran ücretleri devlet tarafından ödenen denetçilerdir (Karacan ve Uygun, 2012: 48). Kamu denetçilerine örnek olarak; SPK denetçileri,

Hesap Uzmanı, Milli Emlak Kontrolörü, Vergi Denetmeni, Maliye Müfettişi gösterilebilir.

### **1.2.3. Bağımsız denetçi**

Bağımsız denetçiler, “denetimini yaptıkları işletmeyle işçi-işveren ilişkisi olmayan, işletmelere denetim ve diğer hizmetleri sunan kişilerdir” (Bozkurt, 2012: 31). Bağımsız denetçiler bir denetim şirketine bağlı olarak çalışabildikleri gibi aynı zamanda kendi başlarına profesyonel denetim hizmeti sunan uzman kişilerdir (Güredin, 2010: 19).

Bağımsız denetçilere çeşitli ülkelerde “dış denetçi”, “diplomalı kamu muhasibi”, “fermanlı muhasip”, “iktisat murakıçı”, “hesap uzmanı” adları verilmektedir (Bozkurt, 2012: 31). Bağımsız denetçilerin dış denetçi olarak da anılmalarının nedeni, denetledikleri işletmenin bir çalışanı olmamalarından ileri gelmektedir (Karacan ve Uygun, 2012: 46).

## **2. Kalite Kavramı**

Kalite kavramı Latince “qualitas” kelimesinden türetilmiştir. Bu kelime ilk kez eski Yunanlı yazarlar tarafından “mahiyet” ya da “nitelik” anlamında kullanılmıştır (Halis, 2013: 18). Birçok tanımı yapılan bu kavramın ilk çağrıştırdığı anlamlar, “standartlara uygunluk, kullanıma uygunluk, çevreye uygunluk, değer ve fiyat uyumu, maliyetin uygunluğu ve müşterilerin gerçek ihtiyaçlarının karşılanması” gibi sıralanabilir (Halis, 2013: 19).

TDK kaliteyi “bir ürünün bilinen en iyi özellikleri bünyesinde taşıması durumu” olarak tanımlamaktadır. Kalite; genel olarak “müşteri ihtiyaçlarının karşılanması, beklentilere uygunluk, operasyon performansının iyileştirilmesi, maliyetlerin düşürülmesi ve standartların yükseltilmesinde kullanılan stratejik bir yönetim aracıdır” (Ceylan, 2007: 220). Crosby’ e göre ise kalite, bir ürünün gerekliliklere uygunluk derecesidir (Karacan ve Uygun, 2012: 290).

### 3. Bağımsız Denetim Kalitesi

Denetim doğruluk ve uygunluk ölçütlerini esas aldığından, bu faaliyetin kalite ve güvenilirlik sorgulamasına tabi tutulması gerekmektedir (Karacan ve Uygun, 2012: 50). Bu noktada ise denetim kalitesi kavramı ortaya çıkmaktadır. Alan yazında denetim kalitesi kavramının çok çeşitli tanımlarına rastlanılmaktadır. Denetim kalitesinin en bilinen tanımlaması 1981’de DeAngelo tarafından yapılmıştır. DeAngelo (1981: 186) denetim kalitesini “denetlenen firmanın muhasebe sistemindeki maddi hataların, yanlışlıkların, eksikliklerin veya düzensizliklerin ortaya çıkarılması ve gerçeğe uygun bir şekilde raporlanması olasılığı” olarak tanımlamıştır. DeAngelo tanımlamasında, denetçilerin bağımsızlığının sektör içinde değerlendirilmesi üzerinde önemle durmuştur.

Palmrose (1988: 56) ise denetim kalitesini güvence derecesi açısından tanımlamaktadır. Bu tanıma göre denetimin amacı, finansal tablolar üzerinde güvence sağlamak olduğundan, denetim kalitesi ise finansal tabloların önemli bir hata içermeme olasılığıdır. Temelde denetim kalitesi, bir şirketin finansal tablolarına dair görüş bildirmek ve bu görüşü geçerli kanıtlar ve nesnel yargılarla desteklemek olarak tanımlanabilmektedir. Diğer bir ifadeyle denetçiler denetim raporlarını bağımsız, güvenilir, yeterli ve uygun denetim kanıtlarıyla destekleyerek kaliteli bir hizmet sunmuş olmaktadır (Karacan ve Uygun, 2012: 302).

Davidson ve Nue (1993: 480) denetimde kalitenin, raporlanan net gelirin içerdiği önemli hata ve manipülasyonların ortaya çıkarılmasının ve bu hatalardan arındırılmasının denetçilerin yeteneğine bağlı olduğunu ifade etmişlerdir. Lam ve Chang (1994’den akt. Dang, 2004: 16) denetim kalitesinin firma bazında ayrı ayrı durumlar için farklı tanımlanması gerektiğini belirtmişlerdir. Titman ve Trueman ise denetim kalitesinden ziyade denetçi kalitesinin tanımını yapmışlardır. Buna göre denetçi kalitesi, denetçilerin yatırımcılara sağladıkları bilgilerin doğruluğudur (Titman ve Trueman, 1986: 160).

Alan yazında denetim kalitesinin ölçülmesine yönelik kesin bir ölçüt bulunmamakla beraber genel olarak iki ölçüt göze çarpmaktadır. Bunlardan ilki denetim sürecinin

kalitesine, ikincisi ise denetim sonuçlarına ilişkindir. Denetim sürecinin kalitesi ile ilgili ölçütler; denetim faaliyetlerinin güvenilirliği ve kalitesini sağlamak üzere hem denetim firmalarının hem de denetçilerin uyması gereken mesleki standartlardır. Denetim sonuçlarına ilişkin ölçüt ise, finansal tablo kullanıcılarının denetçi raporuna olan güvenilirlik derecesini içermektedir (Kavut, 2001: 4). Kısacası denetim kalitesi, “denetçinin ve denetim firmasının kendi içindeki iç süreçlerinin belirli bir kalite düzeyinde, istenilen sonuçları sağlayacak ve bunu güvence altına alacak bir sisteme sahip olması” anlamını ifade etmektedir (Kapıcıgil, 2007: 207).

### **3.1. Bağımsız Denetimde Kalitenin Önemi ve Gerekliliği**

Bağımsız denetim kalitesiyle anlatılmak istenen, denetim faaliyeti sonucunda varılan yargının güvenilirliğidir (Ergun, 1999: 396). Güvenilir bir yargıya ulaşılabilmesi ise, denetim faaliyetlerinin genel kabul görmüş denetim standartları göz önünde alınarak yapılmasını gerektirmektedir. Bu bağlamda denetim kalitesinin sağlanmasındaki sorumluluk, bağımsız denetim firmasına doğal olarak sorumlu ortak baş denetçi veya denetçilere aittir (Altıntaş, 2011: 72). Denetim yapılan işletme ile ilgili finansal bilgiler, denetim raporu aracılığıyla bilgi kullanıcılarına sunulmaktadır. Bu rapor doğrultusunda işletme ile ilgili çıkar grupları, işletmenin finansal tablolarındaki bilgilere dayanarak karar vermektedirler. Verilecek kararların doğruluğu ise söz konusu bilgilerin şeffaflığı ile yakından bağlantılı olduğundan, denetim raporunun gerçeği yansıtması son derece önemlidir. Bu da kaliteli olarak yapılan bir denetim faaliyeti ile gerçekleştirilebilmektedir (Stetler, 1977’den akt. Ergun, 1999: 396).

Denetim uygulamalarında istenilen kalitenin sağlanabilmesi; genel kabul görmüş denetim standartları ve meslek ahlaki standartlarının yanında kalite kontrol standartlarının da dikkate alınması gereğini ortaya çıkarmıştır. Bağımsız denetimde kalite ancak düzenlemeler ve standartlarla sağlanabilmektedir. Standartların yetersiz kaldığı ve/veya standartlara uygunluğun kontrol edilmediği durumlarda kaliteyle ilgili önemli sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Bu sorunlarda ancak bağımsız denetimde kaliteyi sağlamaya yönelik yeni standartların geliştirilmesiyle ve bunlara uygunluğun denetimiyle çözüme kavuşturulabilmektedir (Özyurt, 2010: 12).

Bağımsız denetim kalitesi ile ilgili, düzenleyici, standart koyucu ve mesleki kuruluşlardan oluşan sistemde, standartlar, etik, iç ve dış kalite kontrol incelemeleri olmak üzere üç temel unsur öne çıkmaktadır. Tablo 4’te bağımsız denetimde kalite kontrol çerçevesi adı altında ilgili standartlar ve kurumlar gösterilmektedir. Buna göre, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC<sup>10</sup>) ve Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA<sup>11</sup>) gibi kurumlar standartları, mesleki ve düzenleyici kurumlar etik kurallarını hazırlamakta, Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurumu (PCAOB<sup>12</sup>) kamu düzenlemesini yapmaktadır. Mesleki kuruluşlar ve bağımsız denetim şirketleri, bireysel denetim ve mesleki izlemeden sorumlu iken, düzenleyici kurumlar ve mahkemeler disiplin suçları ve cezalarıyla ilgilenmektedir (Esendemir, 2011: 59-60).

*Tablo 4. Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Çerçevesi*

<b>Bağımsız Denetim’de Kalite Kontrol Çerçevesi</b>	
<b>Çerçevenin Unsurları</b>	<b>İlgili Kurumlar</b>
<b>Standartlar:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Genel Standartlar</li> <li>▪ Çalışma Alanı Standartları</li> <li>▪ Raporlama Standartları</li> </ul>	IFAC (Uluslararası), AICPA (ABD), PCAOB (ABD), FRC (İNGİLTERE), Avrupa Komisyonu, vs.
<b>Etik Kurallar (IFAC ve/veya AICPA) IFAC Etik Kuralları</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Dürüstlük</li> <li>▪ Tarafsızlık</li> <li>▪ Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen</li> <li>▪ Gizlilik</li> <li>▪ Mesleki Tutum</li> <li>▪ Teknik Standartlar</li> </ul> <b>AICPA Mesleki Kurallar İlkeleri</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Sorumluluklar</li> <li>▪ Kamu Yararı</li> <li>▪ Dürüstlük</li> <li>▪ Tarafsızlık ve Bağımsızlık</li> <li>▪ Gerekli Özen</li> <li>▪ Hizmetlerin Kapsamı ve Niteliği</li> </ul>	Mesleki ve Düzenleyici Kurumlar
<b>Kamu Düzenlemesi (Dış Kaynaklı)</b>	İlgili Kurumlara Örnek Olarak: PCAOB, IFAC
<b>Bireysel Denetim (İç Kaynaklı)</b>	Muhasebe Meslek Kuruluşları ve Düzenleyici Kurumlar
<b>Mesleki İzleme ve Denetim (Kuruluş ve Meslek Seviyesinde)</b>	Mesleki Kuruluşlar ve Bağımsız Denetim Şirketleri
<b>Disiplin Suçları ve Cezaları</b>	Düzenleyici Kurumlar ve Mahkemeler

**Kaynak:** Soltani, 2007: 444’den akt. Esendemir, 2011: 60.

<sup>10</sup> International Federation of Accountants

<sup>11</sup> American Institute of Certified Public Accountants

<sup>12</sup> Public Company Accounting Oversight Board

### 3.2. Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler

İlgili alan yazın incelendiğinde, bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörler; bağımsız denetçi, bağımsız denetim firması ve müşteri işletme ile ilişkili olarak üç grupta incelenmektedir.

#### 3.2.1. Bağımsız denetçi ile ilgili faktörler

Bağımsız denetçi ile ilgili faktörler bağımsız denetim faaliyetlerinin kalitesi üzerinde etkiye sahiptir. Bu faktörlerden bazıları aşağıda sunulmaktadır.

- **Bağımsız denetçinin bağımsızlığı, tarafsızlığı ve dürüstlüğü:** Bağımsız denetçilerden mesleki faaliyetlerini yürütürken bağımsız, tarafsız ve dürüst olmaları esastır. Bağımsız denetçilerin, tarafsız ve dürüst olmaları ile denetim çalışmasının ve denetim raporunun doğruluğu ve güvenilirliği arasında doğrudan bir ilişki bulunmaktadır (Oktay, 2013: 57-58).

- **Bağımsız denetim süreci:** Denetim süreci, denetim işi üstlenilmeden önce müşteri işletmenin teklifinin alınması ve değerlendirilmesi ile başlar, daha sonra planlama sürecine geçilir, son olarak hazırlanan denetim planı uygulanır ve raporlama yapılır (Kaval, 2008: 65). Bağımsız denetim, bağımsız denetçiler aracılığıyla yerine getirilmektedir. Dolayısıyla bu süreç denetim kalitesiyle doğrudan ilişkilidir.

- **Bağımsız denetçinin mesleki yeterliliği ve tecrübesi:** Bağımsız denetçinin mesleğine ilişkin yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olması, bağımsız denetimin kalitesi üzerinde önemli bir etkidir. Mesleki yeterlilik; bağımsız denetçinin mesleğini yerine getirmede eğitim yoluyla kazanılan mesleki bilgiye ve tecrübeye sahip olmasını ifade etmektedir (Kavut, 2002: 8).

Bağımsız denetçilerin muhasebe ve denetim alanında yapılan düzenlemelere ayak uydurabilmeleri, mevzuatı, güncel konuları sürekli olarak takip etmelerine bağlıdır. Bağımsız denetçilerin, denetlenen finansal tablolardaki usulsüzlükleri ortaya çıkarması,

yeterli ve uygun denetim kanıtlarına karar vermesi ve güvenilir sonuçlara ulaşması noktasında edindikleri tecrübeler önemli rol oynamaktadır.

### 3.2.2. Bağımsız denetim firması ile ilgili faktörler

Bağımsız denetim firması ile ilgili faktörler bağımsız denetim faaliyetlerinin kalitesi üzerinde etkiye sahiptir. Bu faktörlerden bazıları aşağıda sunulmaktadır.

- **Bağımsız denetim firması kültürü:** Yönlendirme ve ödüllendirme işletme kültürünü etkileyen unsurlardır. Yönlendirme ile çalışanlara kültürel değerler aktarılmaktadır. Ödüllendirme ile çalışanların, işletme kültürüne uygun davranışları göstermeleri pekiştirilmektedir. Böylelikle ödüllendirilen davranışların işletme içerisinde tekrarlanma oranı artmaktadır (Çırpan ve Koyuncu, 1998: 224). Dolayısıyla yönlendirme ve ödüllendirme denetim kalitesinin artırılmasına katkı sağlamaktadır. Ayrıca bağımsız denetim firması kültürü gereği, denetçi denetim yaparken kamu çıkarlarını göz önünde bulunduruyorsa ve denetim firması müşteri kabulü için bir sistem kurmuşsa, denetim firması kültürü denetim kalitesinin artırılmasında rol oynamaktadır (Senal, 2011: 23-24).

- **Bağımsız denetim firmasının büyüklüğü:** Bağımsız denetim firmasının büyüklüğü, bağımsız denetimin kalitesini etkileyen önemli unsurlardan biridir. Alan yazın incelendiğinde, büyük firmaların küçük firmalara kıyasla denetim kalitesi düzeyinin daha memnun edici olduğu görülmektedir (Geiger ve Rama, 2006: 3). Aynı zamanda büyük firmalar çok sayıda müşteriye sahip olmakla birlikte farklı alanlarda hizmet vermektedir (Sawan ve Alsaqqa, 2013: 213).

- **İç kontrol sistemi:** İç kontrol sistemi, işletme yönetiminin kontrol fonksiyonu ile ilgilidir (Kaval, 2008: 107). İşletmelerin büyümesi, işlem sayısının çoğalması, faaliyetlerin karmaşıklaşması, hataların giderilmesi, gelir ve gider unsurlarının saptanması, ölçütlerle karşılaştırılabilmekte ve güvenilir verilerin toplanması işletme yönetimleri için bir gereklilik halini almaktadır (Göğer, 2006: 26). İyi ve yeterli bir iç kontrol sisteminin olduğu işletmelerde, denetim görüşünün güvenilirliği artmakta iken;

tam tersi durumda ise hatalı işlemlerin, kayıpların ve kaçakların düzeyi artmaktadır (Kaval, 2008: 107).

- **Kalite kontrol sistemi:** Bağımsız denetim firmasının yapısına uygun bir şekilde oluşturulmuş, etkin bir şekilde işleyen kalite kontrol sisteminin varlığı, sistemle ilgili bilgilerin gerekli mercilere rapor edilmesi ve bu raporların gözetiminin ve denetiminin yapılması; bağımsız denetim kalitesini etkileyen önemli faktörlerden biridir (Oktay, 2013: 54).

### 3.2.3. Müşteri işletme ile ilgili faktörler

Müşteri işletme ile ilgili faktörler bağımsız denetim faaliyetlerinin kalitesi üzerinde etkiye sahiptir. Bu faktörlerden bazıları aşağıda sunulmaktadır.

- **Müşteri işletmenin tutumu:** Denetlenen müşteri işletmenin bağımsız denetime karşı tutumu da denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkidir. Çünkü müşteri işletme yönetimleri denetim firmalarına kendi finansal tablolarına dair olumlu görüş bildiren raporlar hazırlamaları konusunda baskı yapabilmektedir. Ayrıca müşteri işletme yönetimleri bu tarz baskıları, gelecek dönemde bağımsız denetim firması değişikliğine gidilebileceğini belirterek gerçekleştirmektedir. Bu tarz baskılarla denetçilerde denetimlerde tespit edilen hataları görmezden gelerek incelemelerini daha yüzeysel tutmakta ve denetim firmaları bir sonraki dönemde de aynı müşteri işletme ile çalışabilmek için ilişkileri olumlu bir düzeyde tutmaya çalışmaktadır (Wilson, 1998: 90).

### 3.3. Bağımsız Denetimde Kalite Ölçütleri

“Standart” kelimesinin TDK sözlük anlamı, “bir nitelik veya niceliğin kabul edilmiş şekli” dir. Tüm mesleklerde standart denilince, meslek mensuplarının asgari düzeyde uygulamaları gereken kurallar ve ilkeler anlaşılır. Meslek standartları yapılan işin kalitesini güvence altına alan bir model oluştururlar (Karacan ve Uygun, 2012: 50).



Denetim standartları, bağımsız denetçiler tarafından yürütülen denetimin kalitesinin sağlanması ile ilgili standartlardır (Kavut, 2000: 249). Denetim standartlarını, denetim faaliyetlerini yürütürken denetçiye asgari ölçüde rehberlik eden bağlayıcı ilke ve kurallar bütünü olarak tanımlamak mümkündür (Toroslu, 2012: 93). Yapılan denetimin güvenilir olması için denetçinin bu ilke ve kurallara daima uyması gerekmektedir (Karacan ve Uygun, 2012: 50).

Bağımsız denetim uygulamalarını yönlendiren denetim standartları kaliteli bir denetim çalışması için oluşturulmuş ölçütlerdir. Diğer bir deyişle, denetim mesleği için geliştirilen çeşitli standartlar kabul edilebilir bir kalite düzeyinin ölçüleridir ve her denetçinin bu kurallara uyması bir zorunluluktur (Kavut, 2000: 253). Bağımsız denetim faaliyetleri yürütülürken temel alınan kalite standartları bağımsız denetçinin, bağımsız denetim firmasının ve müşteri işletmenin uyması gereken kalite standartları olarak üç grupta toplanabilir.

### **3.3.1. Bağımsız denetçinin uyması gereken kalite standartları**

Denetçinin denetim işini icra ederken uyması gereken kalite standartları, genel kabul görmüş denetim standartları, bağımsız denetim standardı 220<sup>13</sup> ve etik ilkeler olmak üzere üç grupta toplanabilir.

#### ***3.3.1.1. Genel kabul görmüş denetim standartları***

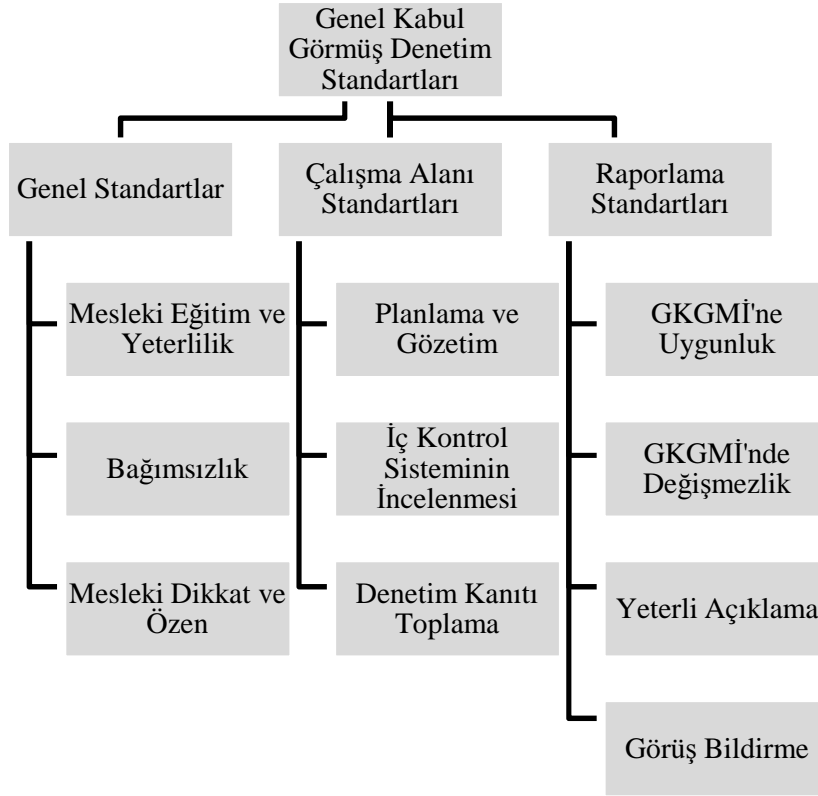
AICPA tarafından 1947 yılında yayınlanan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS<sup>14</sup>) geniş uygulama alanı bulmuştur. GKGDS, mesleğin bir disiplin içinde yürütülmesini sağlayan ve denetçi görüşünden yararlanacak olan bilgi kullanıcılarına kaliteli ve güvenilir bir denetimin güvencesini veren genel nitelikli ilkelerdir (Kavut, 2000: 253).

---

<sup>13</sup> Bağımsız Denetim Standartları (BDS) Türkiye’de resmi gazetede 2013’den itibaren yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

<sup>14</sup> Generally Accepted Auditing Standards (GAAS)

AICPA tarafından kabul edilen genel kabul görmüş denetim standartları, üç grup altında, toplam on standarttan oluşmaktadır. Bu standartlar, denetçi nitelikleri ve sorumlulukları ile ilgili olup, denetim faaliyetleri sırasında denetçilere yol gösteren genel ilkelerdir (Bozkurt, 2012: 35). Şekil 1’de bu standartlar gösterilmektedir.



Şekil 1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Denetçinin uyması gereken standart “genel standartlar” dır. Bunlar da üç adet olup, şekildeki gösterildiği üzere isimlendirilmiştir. Diğer çalışma alanı ve raporlama standartları ise denetçinin yaptığı çalışmanın kalitesini, işi yerine getirişi açısından etkilemektedir. Bu bağlamda genel standartlar denetçinin kalitesini etkileyen en önemli standart olarak karşımıza çıkmaktadır.

### 3.3.1.1.1. Genel standartlar

Genel standartlar, denetim faaliyetlerinin kimler tarafından yürütüleceğini belirleyen standartlardır. Bu standartlar denetçi olmak ve denetçiliği sürdürebilmek için taşınması

gereken özellikleri tanımlamaktadır. Bu bakımdan genel standartlara denetçiye ilişkin standartlar, kişisel standartlar da denilmektedir (Karacan ve Uygun, 2012; 52).

Genel standartlar; mesleki eğitim ve yeterlilik standardı, bağımsızlık standardı ve mesleki dikkat ve özen standardı olmak üzere üç tanedir.

- **Mesleki eğitim ve yeterlilik:** “Denetim faaliyeti yeterli teknik bilgi, deneyim ve uzmanlığa sahip kişilerce gerçekleştirilmelidir” (AU Section 210.01).

Denetçinin mesleki eğitim ve yeterliliği, denetçinin en az lisans mezunu olmasını, mesleki deneyiminin bağımsız denetim yapabilecek düzeyde olmasını ve mesleğini sürdürürken sürekli olarak mesleki eğitim almasını ifade etmektedir (Toroslu, 2012: 95).

Ülkemizde ise bu standart şu şekilde uygulama bulmuştur:

Denetim faaliyetinde bulunmak isteyenlerin:

- (a) Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurulunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olması veya diğer öğretim dallarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından en az lisansüstü seviyesinde diploma almış olması,
- (b) Meslek mensubu olması,
- (c) Türkiye’de yerleşik olması,
- (ç) Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunması,
- (d) 15. maddede belirtilen uygulamalı mesleki eğitimi tamamlamış olması,
- (e) 16. maddede belirtilen denetçilik sınavında başarılı olması,
- (f) 26/9/2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 53. maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış veya hükmün açıklanması geri bırakılmış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, milli savunmaya karşı

suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûmiyeti olmaması,

(g) Faaliyet izninin daha önce Kurum tarafından iptal edilmemiş olması,

(ğ) Bağımsız denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumunun bulunmaması, olumsuz bir itibara sahip olmaması, şartlarını taşıması gerekir (BDY, 2012: md. 14).

- **Bağımsızlık:** “Denetim faaliyetinin her aşamasında, denetçi veya denetçiler bağımsız davranmalıdır” (AU Section 210.01).

Denetimde bağımsızlık, denetçinin denetlediği firmadan ve denetim sonucu düzenlediği raporun kullanıcılarından bağımsız olması anlamını taşımaktadır (Karacan ve Uygun, 2012: 54). Bağımsızlık standardıyla kastedilen, denetçinin herhangi bir baskı altında olmadan, tarafsız ve dürüst olarak mesleğini icra etmesidir. Her meslekte bağımsızlık çok önemlidir fakat denetim mesleğinin doğası gereği yüklendiği sorumluluktan dolayı bu meslekte bağımsızlık kat kat önem kazanmaktadır.

- **Mesleki dikkat ve özen:** “Denetim faaliyetinin her aşamasında, gerekli olan mesleki özen ve titizlik gösterilmelidir” (AU Section 230.01).

Mesleki dikkat ve özen standardı, denetçinin gerek denetim çalışmalarını yaparken ve gerekse denetim çalışmaları sonucunda denetim raporunu hazırlarken mesleğin gerektirdiği dikkat ve özeni göstermesini ifade eder (Toroslu, 2012: 97).

### 3.3.1.1.2. Çalışma alanı standartları

Bu standartlar, genel anlamda denetçiye denetim çalışmaları esnasında nasıl bir davranış göstereceğini belirtmektedir (Usul, 2013: 36).

Çalışma alanı standartları; planlama ve gözetim standardı, iç kontrol sisteminin incelenmesi standardı ve kanıt toplama standardı olmak üzere üç tanedir.

- **Planlama ve gözetim:** “Denetim faaliyeti yeterli bir şekilde planlanmalı ve varsa denetçi yardımcıları uygun şekilde gözetlenmelidir.” (AU Section 311.01)

Bu standart, denetçinin yapacağı çalışmayı önceden iyi bir şekilde planlaması ve varsa denetçi yardımcılara uygun şekilde sorumluluk vererek, gözetim altında tutması gerektiğini belirtmektedir. Denetimde planlama yapılırken, işgücü planlaması, zaman planlaması ve kaynakların verimli kullanımının planlamasının yapılması esastır (Toroslu, 2012: 98).

Denetim planıyla amaçlanan, denetim faaliyetini belirli alanlara bölmek, denetçileri ve yardımcıları bu denetim alanları arasında dağıtarak görevlendirmek, her bir denetim alanında uygulanması öngörülen denetim yöntem ve işlemlerini belirlemek ve ayrıca, denetim faaliyetini işgücü ve zaman açısından planlamaktır (Karacan ve Uygun, 2012: 58). Böylelikle, denetim sürecinin her aşamasında etkin zaman kontrolü sağlanmış olmaktadır ve herhangi bir aksamada anında müdahale olasılığı olmaktadır.

- **İç kontrol sisteminin incelenmesi:** “Denetim faaliyetinin planlanması ve yapılacak testlerin niteliğinin, zamanlamasının ve kapsamının belirlenebilmesi için işletmenin iç kontrol sistemi incelenmeli ve değerlendirilmelidir” (AU Section 319.01).

Bu standarda göre, denetimin planlanması ve denetime ilişkin yapılacak testlerin niteliğini, kapsamını ve miktarını belirlemek için ve daha sonraki çalışmalara dayanak oluşturması amacıyla, denetçi tarafından işletmenin iç kontrol sistemi incelenmeli, iç kontrol yapısı hakkında yeterli bilgi edinilmeli ve değerlendirilmelidir (Karacan ve Uygun, 2012: 59). Bir işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin var olması, finansal raporların doğruluk ve güvenilirlik derecesini arttırmaktadır (Toroslu, 2012: 99).

- **Kanıt toplama:** “İncelenen mali tablolar hakkında bir görüşe ulaşılmasına yardımcı olması bakımından; gözlem, soruşturma, doğrulama gibi denetim tekniklerini kullanarak yeterli sayı ve güvenilirlikte kanıt elde edilmelidir” (AU Section 326.01).

Kanıt toplama standardı, bir denetim görüşüne ulaşmadan önce yeterli miktarda ve uygun kanıtların toplanması gerektiğini öngörmekte olup, bir denetim kanıtının kalitesine genel olarak aşağıda belirtilen unsurlar etki etmektedir (Toroslu, 2012: 98):

- Kanıtın geçerliliği,
- Kanıtın nesnelliği,
- Kanıtın zamanlılığı,
- Kanıtın sürekliliği.

#### 3.3.1.1.3. Raporlama standartları

Raporlama standartları, denetçi görüş ve yargılarının tam olarak sunulması ile ilgili ilke ve düzenlemeleri kapsamaktadır. Bu standardın temel amacı, denetim raporu kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu bilgilerin yeterli ölçüde açık ve kesin olarak belirli bir sistematik çerçeve içerisinde sunulmasını sağlamaktır (Karacan ve Uygun, 2012; 60).

Raporlama standartları; genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardı, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde değişmezlik standardı, tam açıklama standardı ve görüş bildirme standardı olmak üzere dört tanedir.

- **Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk:** “Denetim raporunda, incelenen mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı belirtilmelidir” (AU Section 410.01).

Bu standarda göre, denetçi denetimini yaptığı işletmenin muhasebe kayıtlarının işlenmesi ve finansal tabloların düzenlenmesi sırasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyulup uyulmadığını araştırmak, incelemek ve görüşünü bildirirken bu

ilkelere uygunluğun var olup olmadığını açık olarak denetim raporunda belirtmek zorundadır (Karacan ve Uygun, 2012: 61).

- **Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde değişmezlik (tutarlılık):** “Denetim raporunda, incelenen dönemde geçerli olan muhasebe politikalarının ve yöntemlerinin önceki dönemde de aynen uygulanıp uygulanmadığı belirtilmelidir” (AU Section 420.01).

Bu standart, muhasebenin temel kavramlarından olan tutarlılık ile ilgilidir. Tutarlılık kavramı gereği, işletmenin birbirini takip eden mali dönemlerinde finansal tablolarının karşılaştırılabilir olması açısından, işletme tarafından aynı muhasebe politika ve yöntemlerinin uygulanması gereklidir.

- **Yeterli açıklama:** “Denetim raporunda aksi belirtilmedikçe, incelenen mali tabloların eklerinde yer alan açıklayıcı bilgilerin (dipnotların) yeterli olduğu kabul edilir” (AU Section 430.01).

Bu standart, muhasebenin temel kavramlarından biri olan tam açıklama ile ilgilidir. Bu kavram, finansal tabloların bu tablolardan yararlanacak kişi ve kurumların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olması gerektiğini ifade etmektedir (Karacan ve Uygun, 2012: 62).

- **Görüş bildirme:** “Denetim raporunda, denetim faaliyetlerinin sonucunu ortaya koyacak şekilde, mali tabloların bütünü ile ilgili bir yargıya ulaşılmalı ve bu görüş; olumlu şartlı ya da olumsuz olarak açıklanmalı görüş bildirmekten kaçınılacaksa bu durumun nedenleri ayrıntılı olarak denetim raporunda yer almalıdır. Ayrıca yapılan incelemelerin özellikleri ve denetçinin sorumluluk derecesi raporda açıkça belirtilmelidir” (AU Section 504.01).

Bağımsız denetçi, denetim sonucu ulaştığı denetim görüşünü dört farklı şekilde bildirebilir:

- Olumlu görüş bildirme,
- Şartlı görüş bildirme,
- Olumsuz görüş bildirme,
- Görüş bildirmekten kaçınma.

### **3.3.1.2. Bağımsız denetim standardı 220**

Uluslararası Denetim Standartları (UDS), 1977 yılında farklı ülkelerdeki muhasebe meslek mensupları tarafından kurulan IFAC bünyesinde faaliyet gösteren Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından yayınlanmaktadır. UDS, denetçinin denetim alanındaki hedeflerine dair net bir açıklama içermektedir. Türkiye’de ise Kamu Gözetimi Kurumu, UDS ile uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) yayınlamıştır.

ISA<sup>15</sup> 220, IFAC bünyesinde Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB<sup>16</sup>) tarafından hazırlanarak 2002 yılında yayınlanan kalite kontrolü ile ilgili uluslararası denetim standardıdır. 2013 yılı itibariyle, KGK bu standardı uyarlayarak Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 220 olarak mevzuata kazandırmıştır.

BDS 220, “finansal tabloların denetimine ilişkin kalite kontrol prosedürleri açısından denetçinin özel sorumluluklarını düzenler ve uygun hallerde bu standart ayrıca denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin sorumluluklarını düzenler” (BDS 220, 2013: md. 1). Bu standart Finansal Tablo Denetiminde Kalite Kontrol<sup>17</sup> olarak geçmektedir. Bu standartla amaçlanan, yapılan bağımsız denetimin kalitesinin kontrol edilmesine ilişkin ilke, usul ve esaslarının belirlenmesidir (Toroslu, 2012: 106). Bu standardın içeriğinde; “hem denetimden sorumlu ortak baş denetçinin bağımsız denetimin genel kalitesinin sağlanması konusundaki sorumluluklarına, hem de gerekli kalitede bir

---

<sup>15</sup> International Standard on Auditing

<sup>16</sup> International Auditing and Assurance Standards Boards

<sup>17</sup> Quality Control for an Audit of Financial Statements



denetimin yapılıp yapılmadığına ilişkin gözetimi yapacak olan denetçinin sorumluluklarına açıklık getirilmiştir” (Toroslu, 2012: 106).

### **3.3.1.3. Etik ilkeler**

Etik kavramı, muhasebe mesleği açısından ele alındığında, müşteriler, toplum ve diğer meslek mensupları ile olan ilişkilerde uyulması gereken kuralların yerine getirilmesi olarak ifade edilmektedir (Karacan, 2014: 68). Mesleki etik ilke ve standartlar, tüm muhasebe mesleği üyeleri için geçerli olup, onlardan beklenen davranış özelliklerini yansıtmaktadır (Güredin, 2010: 115). Bu mesleki etik ilke ve kuralların çerçevesi ise meslek örgütleri tarafından belirlenmektedir.

Bağımsız denetim mesleği ile ilgili olarak IFAC ve AICPA tarafından düzenlenen etik kurallar mevcuttur. Meslek etiği ile ilgili AICPA, Mesleki Davranış Yasası İlkelerini ve Mesleki Davranış Yasası Kurallarını yayınlamıştır. IFAC Muhasebe Mesleği İçin Meslek Etiği Kurallarını çıkarmıştır. Türkiye’de ise 3568 Sayılı Kanuna göre Meslek Etiği Kuralları, TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci, Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) Düzenlemelerinde Meslek Etiği Kuralları ve Sermaye Piyasası Kurulu Tebliğlerinde Meslek Etiği Kurallarına yer verilmiştir. KGK ise Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kuralları yayınlamıştır ve bu kurallara bağımsız denetçilerin uyması gerekmektedir.

Meslek ahlakı, mesleki davranışla ilgili neyin doğru, neyin yanlış, neyin haklı, neyin haksız olduğu konusunda oluşturulmuş inanç ve kanılara dayalı ilkeler ve kurallar topluluğu olarak tanımlanabilir (Haftacı, 2011: 26).

Mesleki Etik Standartlar, kaliteli bir bağımsız denetim için, meslek mensuplarının uymaları gereken ahlaki davranış kuralları ve ilkelerinin uluslararası kurumlar ve uluslararası meslek örgütleri tarafından şekillendirildiği standartlardır. Meslek etiği ile ilgili olarak, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI), IFAC, AICPA ve Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) gibi kuruluşlar tarafından düzenlemeler yapılmıştır. Örneğin; IFAC Etik Komitesi tarafından hazırlanan bağımsız

denetçiler ve muhasebeciler için etik standartlar, üye kuruluşlarca benimsenmiş ve uyulması zorunlu hale getirilmiştir. Söz konusu etik standartlar; dürüstlük, ahlak ve mesleki yeterlik kavramları ile desteklenmekte ve tüm meslek mensuplarına uygulanmaktadır (Yaşar, 2011: 21).

### **3.3.2. Bağımsız denetim firmasının uyması gereken kalite standartları**

Bağımsız denetim firmasının uyması gereken kalite standartları olarak kalite kontrol standardı 1 gösterilebilir.

#### **3.3.2.1. Kalite kontrol standardı 1**

Kalite Kontrol Standartları (KKS), 1978 yılında AICPA tarafından hazırlanarak yayınlanmıştır. Denetim firmaları tarafından uyulması zorunlu olan standartlardır. KKS'ler de GKGDS gibi denetim sürecinin ayrılmaz bir parçasıdır ve aynı zamanda denetim faaliyetlerinin etkinliğini artırmak üzere uyulan politika ve prosedürleri içermektedir (Selimoğlu, 2009: 22).

IFAC'a bağlı olarak çalışan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından 2004 yılında yayınlanan Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 1<sup>18</sup>, "Finansal Tabloların Denetimi ve Sınırlı İnceleme Çalışmaları ile Diğer Güvence ve Alakalı Hizmetler Sunan Firmalarda Kalite Kontrol"<sup>19</sup> adlı standarttır. KGK, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle (KHK) kendisine verilen Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) yayınlama yetkisi çerçevesinde, ISQC 1 ile uyumlu Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1)'i yayınlayarak mevzuata kazandırmıştır

KKS 1, "denetim şirketlerinin; finansal tabloların bağımsız denetimleri, incelemeleri ile diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin kalite kontrol sistemleriyle ilgili sorumluluklarını düzenlemektedir" (KKS 1, 2013: md. 1).

---

<sup>18</sup> International Standards On Quality Control 1-ISQC 1

<sup>19</sup> Quality Controls for Firms that Performs Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements

KKS 1’de “denetim” kavramı; “finansal tabloların bağımsız denetimleri, incelemeleri ile diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin olarak denetim şirketi tarafından verilen her bir hizmeti” ifade etmektedir (KKS 1, 2013; md. 7).

Denetim şirketinin amacı;

(a) Denetim şirketinin ve personelinin mesleki standartlara ve yürürlükteki yasal ve diğer düzenleyici hükümlere uygunluğunu ve

(b) Denetim şirketi veya sorumlu denetçi tarafından düzenlenen raporların, içinde bulunulan koşullara uygun olduğuna ilişkin makul güvence sağlayan bir kalite kontrol sistemi kurmak ve bu sistemin devamlılığını sağlamaktır (KKS 1, 2013: md. 11).

- **Kalite kontrol sistemi:** Kalite kontrol sistemi “Bağımsız denetim kuruluşlarının, denetimde gerekli kaliteyi sağlamak amacıyla, Kurum düzenlemelerine uygun olarak bünyelerinde oluşturacakları sistemi” ifade etmektedir (BDY, 2012: md. 4/1).

- **Kalite kontrol sisteminin unsurları:** Denetim firmaları kalite kontrol standartlarını firma içerisinde oluşturarak uygulamaya koyabilirler. GKGDS ile kalite kontrol standartlarını bağdaştırarak kendi kalite kontrol sistemlerini oluştururlar. Bu oluşturulan kalite kontrol sistemleri firmaların yapılarından kaynaklanan nedenlerle farklılık gösterebilir. Ancak kalite kontrol sistemleri her ne kadar farklılık gösterse de, Tablo 5’te ayrıntılı olarak açıklanan 5 unsuru yapısında bulundurmamak zorundadır. Bu beş unsur daima bir arada ve birbirleri ile ilişkili olarak ele alınmalıdır. Bu standartların tek başlarına ele alınmaları durumunda kalite kontrol sistemi için bir şey ifade etmez (Selimoğlu, 2009: 22-23).

Tablo 5. Kalite Kontrolün 5 Unsuru

Kalite Kontrolü İlkesi	Bu İlkeye İlişkin Yükümlülüklerin Özeti	Bu İlkeye İlişkin Yordamlara Örnek
Bağımsızlık, dürüstlük ve tarafsızlık	Bir denetim çalışmasında görev alan tüm personel “gerçekte” ve “görünürde” bağımsız olmalı, mesleki sorumluluklarını dürüstlük ve tarafsızlık içinde yerine getirmelidir.	Denetim firmasının bütün ortakları ve çalışanları, her yıl bağımsız olduğuna dair “bilgilendirme formu” doldurmalıdır. Bu bilgilendirme formunda sahip oldukları hisse senetleri veya üyesi oldukları yönetim kurulu üyelikleri gibi hususlar sorulmalıdır.
Personel yönetimi	Denetim firmasının aşağıda belirtilen konularda yeterli güvence verebilmesine olanak sağlayacak politikalar ve yordamlar oluşturulmalıdır: <ul style="list-style-type: none"> <li>Yeni işe başlayan personelin tümü, kendilerine verilecek işleri yapabilecek yetkinliğe sahip olmalıdır.</li> <li>İşler uygun mesleki eğitime ve yeterliliğe sahip personele verilmelidir.</li> <li>Tüm personel kendilerine verilen sorumlulukları yerine getirebilmeleri için sürekli mesleki eğitimlere ve mesleki geliştirme faaliyetlerine katılmalıdır.</li> <li>Terfi ettirilmesine karar verilen personel, yeni sorumluluklarını yerine getirebilecek özelliklere sahip olmalıdır.</li> </ul>	Tüm çalışanlar, katıldıkları her denetim çalışmasındaki performansı için değerlendirilmelidir. Bunun için firmanın kendi oluşturacağı “çalışma değerlendirme raporu” kullanılmalıdır.
Müşterilerin ve işlerin kabulü ve elde tutulması	Yeni bir müşterinin kabul edilmesi veya mevcut müşteri ile devam edilmesine ilişkin karar alma için politika ve yordamlar oluşturulmalıdır. Bu politika ve yordamlar yöneticilerin dürüst olmadığı bir müşteri ile çalışma riskini en aza indirmelidir. Ayrıca, sadece gerekli mesleki yetkinlik ile tamamlanabilecek denetim işleri kabul edilmelidir.	Önceki denetçinin yorumları ve işletme yönetiminin tutumunun değerlendirilmesi gibi konuları içeren bir müşteri değerlendirme formu hazırlanmalıdır.
Denetimin yapılması	Denetimde görev alan personelin yaptığı çalışmanın, uygulanması gereken mesleki standartlara, yasal düzenlemelere ve denetim firmasının kalite kontrol standartlarına uygun olmasını sağlayacak politikalar ve yordamlar olmalıdır.	Denetimi yapanlar firmanın muhasebe ve denetimden sorumlu yöneticisine her zaman danışabilirler ve yönetici yapılan tüm işleri tamamlanmasından önce onaylamalıdır.
İzleme	Diğer kalite kontrol ilkelerinin etkin şekilde uygulanmasını sağlayacak politikalar ve yordamlar olmalıdır.	Kalite kontrolü ile sorumlu olan ortak kalite kontrol yordamlarını, firmanın kalite kontrolüne uymasını sağlayacak şekilde, yılda en az bir kez test etmelidir.

**Kaynak:** Arens, Elder ve Beasley. 2008: 38.

AICPA ve IFAC’a göre kalite kontrol sistemi ilkelerinin karşılaştırılması ise Tablo 6’da sunulmaktadır. AICPA, KKS 2’yi ve IFAC ise UDS 220’yi yayınlamıştır.

Tablo 6. Kalite Kontrol Sistemi İlkelerinin Karşılaştırılması

Kuruluş	AICPA	IFAC
<b>Düzenleme</b>	<b>Kalite Kontrol Standardı 2</b>	<b>Uluslararası Denetim Standardı 220</b>
<b>1.</b>	Bağımsızlık, Dürüstlük, Tarafsızlık	Kalite Kontrolünün Sağlanmasında Liderlik Sorumluluğu Etik Yükümlülükler
<b>2.</b>	Personel Yönetimi	İnsan Kaynakları
<b>3.</b>	Müşterilerin ve İşlerin Kabul Edilmesi ve Elde Tutulması	Müşterilerin ve İşlerin Kabul Edilmesi ve Elde Tutulması
<b>4.</b>	Denetimin Yapılması	Denetimin Yapılması
<b>5.</b>	İzleme	İzleme

**Kaynak:** Altıntaş, 2011: 81.

Denetim şirketlerinin, aşağıda yer alan unsurların her birine yönelik politika ve prosedürleri içeren bir kalite kontrol sistemi oluşturması ve bu sistemin sürekliliğini sağlaması gerekmektedir (KKS 1, 2013: md. 16):

- **Denetim şirketi bünyesinde kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları:** “Denetim şirketi kaliteyi, denetimlerin yürütülmesinde vazgeçilmez bir unsur olarak kabul eden bir kurumsal kültürü teşvik etmek için politika ve prosedürler oluşturur” (KKS 1, 2013: md. 18).

- **İlgili etik hükümler:** “Denetim şirketi; kendisinin ve personelinin ilgili etik hükümlere uyumu hususunda makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturur” (KKS 1, 2013: md. 20). Etik Kurallar ise mesleki etiğin temel ilkelerini belirlemekte olup, bu ilkeler ise aşağıda yer alan unsurları içermektedir (KKS 1, 2013: md. 20/A7):

- Dürüstlük,
- Tarafsızlık,
- Mesleki yeterlik ve özen,
- Sır saklama
- Mesleğe uygun davranış.

- **Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi:** “Denetim şirketinin yeni veya mevcut bir müşteriden yeni bir denetim sözleşmesi kabul edebilmesi için gerekli yeterlik, kabiliyet ve kaynaklara sahip olup olmadığının değerlendirilmesi, söz konusu denetime özgü hükümler ile mevcut bağımsız denetçi ve ilgili tüm kademelerdeki çalışanların profillerinin gözden geçirilmesini gerektirir” (KKS 1, 2013: md. 26/A18). Denetim firması müşteriyi kabul etme veya elde tutma konusunda karar verirken, firmanın bağımsızlığı, müşteriye yönelik uygun hizmet verme yeteneği ve müşteri yönetiminin dürüstlüğü göz önünde bulundurulmalıdır (Selimoğlu, 2009: 23).

- **İnsan kaynakları:** “Denetim şirketi gerekli yeterliğe ve beceriye sahip uygun personelin görevlendirilmesine yönelik politika ve prosedürler geliştirir” (KKS 1, 2013: md. 29). Kalite kontrol sisteminin yapılandırılmasında denetim firması çalışanlarına yönelik olarak firma içinde yeterli güvenilirliği sağlayacak personel politikalarını geliştirmelidir (Selimoğlu, 2009: 23).

- **Denetimin yürütülmesi:** “Denetim şirketi, denetimin mesleki standartlar ile yürürlükteki kanun ve düzenleyici hükümlere uygun olarak yürütülmesine ve denetim şirketinin veya sorumlu denetçinin koşullara uygun biçimde raporlar düzenlemesine ilişkin olarak kendisine makul güvence sağlayacak politika ve prosedürler oluşturur” (KKS 1, 2013: md. 32).

- **İzleme:** “Denetim şirketi, kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve prosedürlerin yerinde, yeterli ve etkin şekilde işlediğine dair makul güvence sağlayan bir izleme süreci oluşturur” (KKS 1, 2013: md. 48).

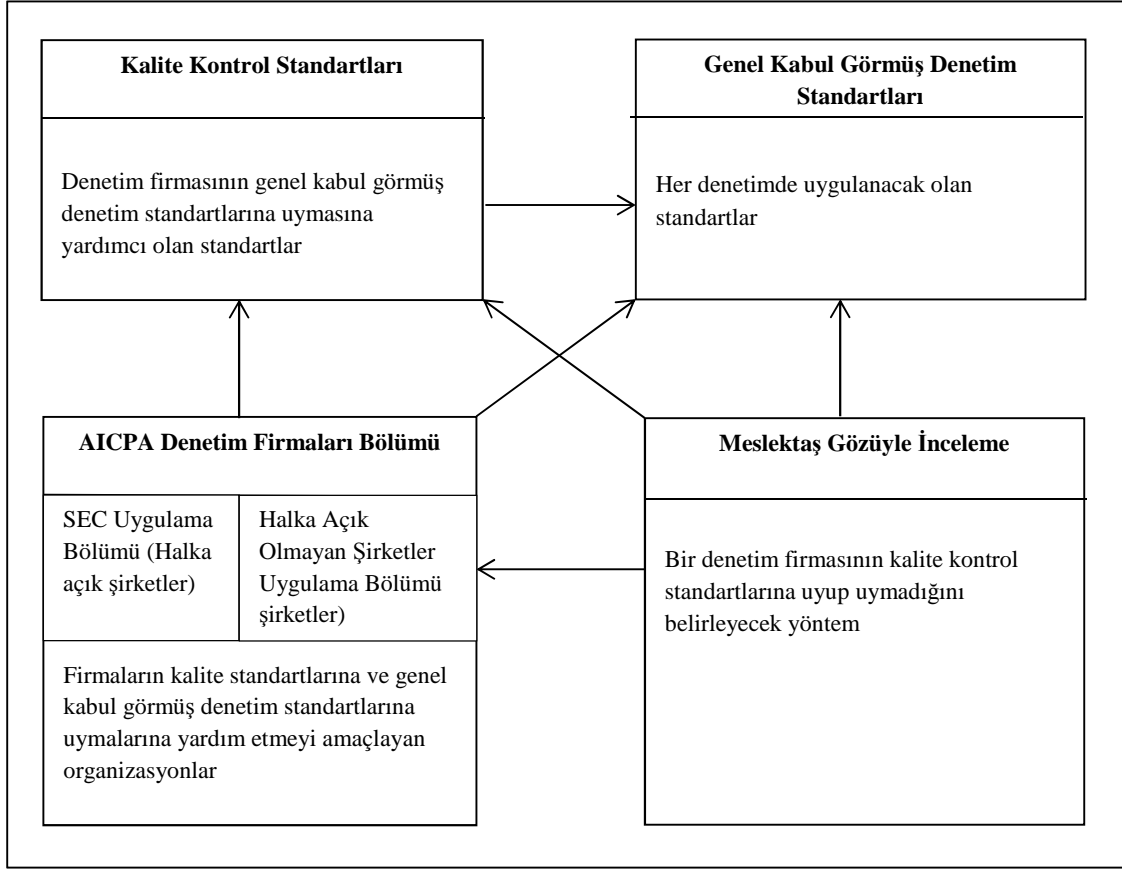
İzleme, denetim firması içinde kalite kontrol amacıyla belirlenmiş politika ve prosedürlere tam olarak uyulup uyulmadığının gözlemlenmesi anlamına gelmektedir. Bu yolla denetim firması kendi kalite kontrol sisteminin daha etkin bir şekilde çalışmasını sağlamayı amaçlamaktadır. Ayrıca denetim firmaları bünyelerinde oluşturulan kalite kontrol sistemleri, her üç yılda bir firma dışından “dış gözlemci” adı verilen birliğe bağlı bir bölüm tarafından incelemeye tabi tutulmakta, problem yaratan alanların neler olduğu tespit edilmekte ve sorunlar giderilmeye çalışılmaktadır (Selimoğlu, 2009: 24).

Bağımsız denetimin kalite kontrolü ile ilgili önemli bir yaklaşım, “meslektaş gözüyle inceleme<sup>20</sup>” dir. Meslektaş gözüyle inceleme, denetçinin yapmış olduğu çalışmanın bir başka firmada çalışan bir diğer denetçi tarafından incelenmesi anlamına gelir (Arens vd. 2008: 38). Bu incelemede, denetim firmasının organizasyon yapısı, incelenen denetime ait çalışma kağıtları ve raporları gözden geçirilir, firmanın kalite kontrolünün

---

<sup>20</sup> Peer review

sağlanması ile ilgili diğer faaliyetleri incelenerek yapılmış olan denetim hakkında görüş belirtilir (Altıntaş, 2011: 80).



Şekil 2. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, Kalite Kontrolü, AICPA'da Yer Alan Denetim Firmaları Birimi ve Meslektaş Gözüyle İnceleme Arasındaki İlişki

**Kaynak:** Arens, Elder ve Beasley, 2008: 39.

Bu şekil AICPA'ya göre düzenlenmiştir. Ancak ülkemiz IFAC'ın üyesi olması nedeniyle UDS'leri temel almış ve BDS'leri yayınlamıştır. Bu tabloyu ülkemiz için uyarlayacak olursak "GKGDS" "BDS" ile yer değiştirmelidir.

### 3.3.3. Müşteri işletmenin uyması gereken kalite standartları

Müşteri işletmenin uyması gereken kalite standartları, kurumsal yönetim ilkelerine uyulması ve ISO 9001: 2008 olmak üzere iki grupta toplanabilir.

### 3.3.3.1. Kurumsal yönetim ilkelerine uyulması

Etkili bir kurumsal yönetim anlayışı için, eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk kavramları olarak kabul edilen kurumsal yönetim ilkelerine uyulması gerekmektedir.

- **Eşitlik ilkesi:** Eşitlik ilkesi ortakların haklarının korunması, yapılan sözleşmelerin uygulanabilir tutulması, şirket yönetiminin bütün hak sahiplerine karşı eşit davranmasını ifade etmekte ve ortakları mülkiyetin sahibi olarak tanımaktadır. Bu tanım çerçevesinde ortakların şirketteki çıkarlarını sürdürme veya elden çıkarma hakkına sahip olduğunu kabul etmektedir (Haftacı, 2011: 48). Diğer bir deyişle, şirket yönetiminin tüm faaliyetlerinde paydaşlarına eşit davranmasını ve çıkar çatışmalarının önüne geçilmesini ifade etmektedir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 22).

- **Şeffaflık ilkesi:** Kurumsal yönetimin dayandığı temel ilkelerinden biri olan şeffaflık, şirketle ilgili çeşitli bilgilerin karşılaştırılabilir olarak zamanında ve eksiksiz bir biçimde kamuya açıklanmasıdır. Böylece kamu aydınlatılmış, ilgili bilgi kullanıcıları işletme ile ilgili olarak bilgilendirilmiş olurlar. Bu durum, başta ortaklar olmak üzere potansiyel yatırımcılar ve diğer ilgililerin işletmeye güven duymasını sağlar. Şeffaflığın artması o işletmeye duyulan güveni de artırır. Şeffaflık şirket tarafları için gerçek doğru ve yeterli bilgilerin, bilgilerin edinebilmesi, yatırımcıların yatırım tercihlerini sağlıklı bir biçimde yapabilmesi açısından önemlidir. Şirketle ilgili bilgiler,

- Şirketin finansal durumu,
- Şirketin performansı,
- Şirketin sermaye yapısı,
- Şirketin yönetim yapısı gibi konulardır (Haftacı, 2011: 47).

- **Hesap verebilirlik ilkesi:** Kurumsal yönetimin dayandığı temel ilkelerden bir diğeri olan hesap verebilirlik, işletmelerde karar verme ve faaliyette bulunma noktasında olan kişilerin verdikleri kararlar ve yaptıkları faaliyetlerden sorumlu olmaları ve bunlarla ilgili olarak hesap vermek zorunda olmalarıdır.



Kurumsal yönetim anlayışı içinde kurallar ve sorumluluklar net ve açık bir şekilde tanımlanır. Yönetimle ortaklar arasındaki çıkar paralelliği gözetilir. Bu ilke şirket yönetimi tarafından alınan tüm kararların tüm kesimler tarafından sorgulanmasını sağlar. Bu ilke yöneticilerin beklenmedik kararlar alma eğilimlerini sınırlayarak, alınan karara taraf olanların güvenlerinin zedelenmesini önler. Böylece şirketle ilgili taraflar daha etkili kararlar alabilirler (Haftacı, 2011: 47).

- **Sorumluluk ilkesi:** Şirket yönetiminde söz sahibi olan yönetim kurulu üyeleri ve üst düzey yöneticiler, şirket adına yürütülen tüm faaliyetlerin ana sözleşmeye, mevzuat ve şirket içi düzenlemelere uygun olarak yürütülmesinden sorumlu oldukları bilinci ile hareket etmelidirler. Bunun için kurum içi görev ve sorumluluk dağılımının net ve açık olarak belirlenmesi ve herkes tarafından bilinmesi gerekir. Bu ilke gereğince kurumda sağlıklı bir iş bölümü yapılmalı, sorumluluklar bu iş bölümü kapsamında dağıtılmalıdır (Haftacı, 2011: 48).

### 3.3.3.2. *ISO 9001: 2008*

1987 yılında yayınlanan Kalite Güvence Sistem Standardı, ISO 9001, ISO 9002 ve ISO 9003 olmak üzere üç alt boyuttan oluşmaktadır. Yıllar itibariyle standart revizyona uğramış ve standartlar ISO 9001: 2008 olarak tek standart halini almıştır. Kuruluşların faaliyet alanları ne olursa olsun bu belgeyi almakta ve şartlarını uygulamaktadırlar. ISO belgeleri, kalite ve müşteri memnuniyetini sağlamak ve bu güveni müşteriye vermek amacıyla alınmalıdır. Bağımsız denetim firmaları bir hizmet işletmesi olduğundan dolayı, ISO 9001: 2008 almak zorundadırlar.

## Üçüncü Bölüm

### Mesleki Aidiyetin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisinin Belirlenmesine Yönelik Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma

Bu bölümde, ilk iki bölümde yapılan teorik açıklamalar çerçevesinde, Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetim firmalarında çalışan denetçilerin mesleki aidiyetlerinin bağımsız denetim kalitesine ilişkin görüşleri saptanarak ilgili değerlendirmeler yapılmıştır. Bu bağlamda araştırmanın problemi açıklanmış, ilgili araştırmalara yer verilmiş, araştırmanın amacı, önemi ve yöntemi açıklanmıştır. Araştırmanın yöntemi kapsamında araştırma modeli, evren ve örneklem, verilerin toplanması, kullanılan veri toplama araçlarının geçerlilik ve güvenilirlik analizleri ve verilerin çözümlenmesi konularına yer verilmiştir. Araştırma verileri yapısal eşitlik modeli ile çözümlenerek, bulgular yorumlanmıştır. Son olarak araştırmaya ilişkin sonuç, tartışma ve öneriler sunulmuştur.

#### 1. Problem

2001 yılında Amerika’da yaşanan Enron skandalıyla bağımsız denetimde kalitenin önemi iyice artmıştır. Enron’un aniden iflas etmesinin ardından Amerika’daki birçok büyük işletme de raporlamayla ilgili finansal zorluklarla karşılaşmış ve kamu işletmelerinin denetimiyle ilgili sorunlar yaşanmıştır. Ayrıca Enron ve WorldCom da olduğu gibi Qwest, Tyco ve Adelphia ve diğerlerinde de ortaya çıkan finansal raporlama yetersizlikleri bağımsız denetimde, uluslararası denetim standartlarının dışında, yeni düzenlemelerin yapılmasının gerekliliğini ortaya koymuştur. Böylece Sarbanes-Oxley Yasası (Sarbanes-Oxley Act of 2002) 2002 yılında ABD’de yürürlüğe koyulmuş olup ardından kısa süre içinde tüm dünyada uygulanmaya başlanmıştır. Ancak bu düzenlemeler bağımsız denetimde kalitenin sağlanması adına tek başlarına yeterli gelmemekte ve bağımsız denetçilere yol gösterici bir nitelik taşımaktadır. Dolayısıyla kaliteli bir bağımsız denetim çalışmasının belirlenen standartlara uygun olarak gerçekleştirilmesi bağımsız denetçi sorumluluğundadır ve bağımsız denetimde kaliteyi belirleyen en önemli etkenlerden biri, bağımsız denetçi görüş ve tutumlarıdır.

Bu araştırmanın problemi, Türkiye’de bağımsız denetim kalitesinin sağlanmasında mesleki aidiyet rolünün etkisi olup olmadığının bilinmeyiştir. Ana probleme bağılı olarak mesleki aidiyet boyutlarının bağımsız denetim kalitesine etki dereceleri de cevaplandırılması gereken alt problemleri oluşturmaktadır.

## **2. İlgili Araştırmalar**

Mesleki aidiyet ve bağımsız denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi ortaya çıkarmak üzere yapılan çalışmaları belirlemek amacıyla, alan yazın taraması yapılmış, ulaşılan araştırmalara ilişkin sonuçlar değerlendirilmiştir. Bu bölümde Türkiye’de araştırmayla doğrudan ilişkili bir çalışma bulunmadığı ve yurtdışında da az sayıda çalışma olduğu için mesleki aidiyete ve bağımsız denetim kalitesine yönelik çalışmalar bir arada incelenmiştir. Yapılan bu çalışmalar Türkiye’de yapılan araştırmalar ve yurtdışında yapılan araştırmalar olmak üzere iki başlık halinde sunulmuştur.

### **2.1. Türkiye’de Yapılan Araştırmalar**

Mesleki aidiyeti konu edinen araştırmalara bakıldığında, mesleki aidiyet kavramını açıklayan ve tanımlayan araştırmaların yanı sıra mesleki aidiyet boyutlarının ve mesleki aidiyeti etkileyen faktörlerin yer aldığı araştırmalara rastlanılmaktadır. Mesleki aidiyet ile ilgili araştırmaların sağlık, eğitim gibi çeşitli alanlarda (Aslan, 2008; Baysal ve Paksoy, 1999; Ceylan ve Bayram, 2006; Çetin vd., 2010; Çetin vd., 2012; Özdevecioğlu ve Aktaş 2007; Özmen vd., 2005; Şimşek ve Aslan 2007; Tak ve Çiftçioğlu, 2008; Tak ve Çiftçioğlu, 2009) uygulandığı görülmektedir. Muhasebe alanında ilgili araştırmalara bakıldığında ise, mesleki aidiyete ilişkin araştırmaların (Çiftçioğlu, 2011; Günlük, 2010; Uyar, 2010) azlığı dikkat çekmektedir.

Çiftçioğlu (2011) “Mesleki Bağlılık ve Meslekten Ayrılma Niyeti İlişkisinin Tükenmişlik Sendromu Bağlamında İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma” adlı araştırmasında muhasebe mesleği mensuplarının mesleki bağlılıkları ve meslekten ayrılma niyetleri arasındaki ilişkide tükenmişlik sendromu unsurlarının rolünü ortaya koymayı amaçlamıştır. Araştırma İstanbul Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler

Odası'na kayıtlı 162 kişi muhasebeci üzerinde yürütülmüştür. Veriler anket yoluyla toplanmıştır. Ulaşılan veriler regresyon ve doğrulayıcı faktör analizleri kullanarak çözümlenmiştir. Tükenmişlik sendromunun yalnızca duygusal tükenme boyutunun, bireylerin duygusal mesleki bağlılıkları ile meslekten ayrılma niyeti arasındaki ilişkide aracı rol üstlendiği sonucuna ulaşılmıştır.

Günlük (2010) “Muhasebecilerin Mesleki ve Örgütsel Bağlılık, İş Memnuniyeti ve İşten Ayrılma Eğilimleri Üzerine Bir Araştırma” adlı doktora tezinde muhasebe meslek üyeleri ile stajyerlerin mesleki ve örgütsel bağlılıklarının, iş memnuniyeti ve işten ayrılma eğilimleri kavramlarıyla ilişkilendirilerek araştırılmasını amaçlamıştır. Örneklem bağımlı ve bağımsız olarak çalışan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavir unvanlarına sahip muhasebeciler (1208 kişi) ve staj yapan muhasebecilerden (260 kişi) oluşmuştur. Araştırmada veri toplama yöntemi olarak anket kullanılmıştır. Toplanan veriler SPSS 17 istatistik programı kullanılarak çözümlenmiştir. Araştırmada muhasebecilerin örgütsel bağlılıklarının işten ayrılma eğilimlerini ve iş memnuniyetlerinin örgütsel bağlılıklarını istatistiksel olarak anlamlı bir biçimde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.

Uyar (2010) “Muhasebecileri Bilişsel Ahlaki Gelişim Seviyelerinin Etik Kararlara ve Mesleki Bağlılığa Etkisi” adlı doktora tezinde, muhasebe meslek mensuplarının, bilişsel ahlaki gelişimlerinin, etik karar ve mesleki bağlılıkları üzerindeki etkilerini belirlemeyi amaçlamıştır. Araştırma verileri, Türkiye'deki 539 muhasebe meslek mensubundan anket yoluyla toplanmıştır. Elde edilen verilerle ilgili olarak tanımlayıcı istatistikler hesaplanarak; ANOVA, korelasyon, faktör ve çoklu regresyon analizleri yapılmıştır. Ortaya konan modelin bütünüyle test edilmesi için yapısal eşitlik modeli kullanılmıştır. Araştırmada muhasebe meslek mensubunun etik yöneliminin mesleki bağlılığı üzerinde istatistiki olarak anlamlı bir etkisinin olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Bağımsız denetim kalitesini konu edinen araştırmalara bakıldığında, davranışsal boyutu inceleyen araştırmalar (Altıntaş, 2011; Göğer, 2006; Kavut, 2001, 2002; Özyurt, 2010) mevcut olmakla birlikte, yapılan araştırmalarda kaliteyi etkileyen etmenlerin neler olduğu üzerinde de durulduğu görülmektedir.

Özyurt (2010) “Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Etmenlerden Bağımsız Denetçi Özelliklerinin İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma” adlı yüksek lisans tezinde, denetçi özelliklerinden hangilerinin denetim kalitesini etkileyen faktörler arasında sayılabileceğini araştırmayı amaçlamıştır. Araştırma verileri anket yoluyla toplanmış ve Türkiye’deki 113 bağımsız denetçiden mail veya yüz yüze görüşmeler sonucunda elde edilmiştir. Verilerin analizinde SPSS 15.0 paket programı kullanılmıştır. Uygulanan istatistiksel yöntemler sonucunda mesleki yeterlilik, öğrenim durumu, deneyim, bağımsızlık, dürüstlük, profesyonellik, etik anlayış, problem çözme yeteneği, algılanan denetim kalitesi, yasal sorumluluk, mesleki özen ve titizlik, uzmanlaştığı sektörlerde denetim faaliyeti sürdürmesi faktörlerinin denetim kalitesini yüksek oranda etkilediği tespit edilirken; yaş, cinsiyet, risk profili, ücret konusundaki beklenti faktörlerinin denetim kalitesi üzerinde beklenen oranda etkili olmadıklarını sonucuna ulaşılmıştır.

Göğer (2006) “Türkiye’de Bağımsız Denetim Uygulamalarında Bağımsız Denetim Kalitesini Belirleyen Etkenler ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma” adlı yüksek lisans tezinde bağımsız denetim hizmetinde kalitenin hangi etkenlere bağlı olduğunu ortaya koymaya çalışmıştır. Araştırma verileri Türkiye’de SPK kanunu kapsamında faaliyet gösteren bağımsız denetim firmalarında çalışan 85 bağımsız denetçiden anket yoluyla elde edilmiştir. Anket verilerinin analizi için ki-kare test yönteminden yararlanılmıştır. Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin cevapları değerlendirildiğinde, bağımsız denetçilerin, GKGDS’na ve GKGMİ’ne uygun denetimler gerçekleştirilmesinden çok, bağımsız denetim firmalarının örgütsel yapıya sahip olmalarını ve bağımsız denetçilerin denetim faaliyetlerinde bağımsız, tarafsız ve dürüst davranmalarını, bağımsız denetim kalitesini belirleyen en önemli etkenler olarak gördükleri belirlenmiştir.

Sonuç itibarıyla muhasebe ve denetim alanında yapılan araştırmalar incelendiğinde, Türkiye’de bağımsız denetim kalitesine ilişkin birçok araştırma mevcutken, mesleki aidiyet çalışmalarının azlığı dikkat çekmektedir. Ayrıca mesleki aidiyet ve bağımsız denetim kalitesini bir arada inceleyen herhangi bir araştırmaya rastlanılmamaktadır.

## 2.2. Yurtdışında Yapılan Araştırmalar

Mesleki aidiyeti konu edinen araştırmalar incelendiğinde, mesleki aidiyet kavramının çok sık olarak ele alındığı ve bu kavramı açıklamaya yönelik araştırmalar yapıldığı göze çarpmaktadır (Blau, 1985, 1999, 2001, 2003; Carson vd., 1995; Chang vd., 2007; Choen ve Freund, 2005; Greenfield vd., 2008; Hall vd., 2005; Irving vd., 1997; Lee vd., 2000; Meyer vd., 1993; Scarpello ve Vandenberg, 1994). Bunun yanı sıra meslek mensuplarının mesleki aidiyet düzeylerinin belirlenmesine yönelik ölçek geliştirme çalışmalarına (Blau, 2003; Carson vd., 1995; Meyer vd., 1993) rastlanılmaktadır. Buna ek olarak muhasebe alanında da mesleki aidiyet kavramına ilişkin çok sayıda araştırma (Ahmad vd., 2012; Aranya vd., 1981; Bline vd., 1991; Lord ve DeZoort, 2001; Sweeney vd., 2003) olduğu görülmektedir.

Bline ve arkadaşları (1991) “Örgütsel ve Mesleki Aidiyetin Ölçülmesi: Yaygın Olarak Kullanılan İki Psikometrik Ölçeğin İncelenmesi” adlı araştırmalarında mesleki ve örgütsel aidiyet ölçeklerinin aslında iki farklı yapıyı ölçtüğünü kanıtlamayı amaçlamışlardır. Araştırma 427’si kamu muhasebecisi ve 350’si akademisyen olmak üzere toplam 777 muhasebeci üzerinde yürütülmüştür. Veriler anket yoluyla toplanmıştır. Verilerin çözümlenmesinde madde analizi, faktör analizi, korelasyon ve t-testinden yararlanılmıştır. Araştırma sonucunda duygusal mesleki aidiyetin iş tatminini olumlu yönde etkilediği, örgütten ve meslekten ayrılma eğilimini ise negatif yönde etkilediği görülmüştür.

Aranya ve arkadaşları (1981) “Kamu Muhasebesinde Mesleki Aidiyetin İncelenmesi” adlı araştırmalarında muhasebecilerin mesleki aidiyetlerini inceleyerek mesleki aidiyet ile örgütsel aidiyet, örgütsel-mesleki çatışma ve iş tatmini arasındaki ilişkiyi belirlemeyi amaçlamışlardır. Araştırma verileri, Kanada’daki Muhasebeciler Birliği’ne bağlı olarak çalışan yönetici, ortak ve diğer muhasebeciler olmak üzere toplam 1206 muhasebeciden elde edilmiştir. Veriler ANOVA ve regresyon analizi ile çözümlenmiştir. Araştırmada örgüte duygusal aidiyetin, duygusal mesleki aidiyeti olumlu yönde etkilediği; örgütsel mesleki çatışmanın duygusal mesleki aidiyeti negatif yönde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca yönetici ve ortakların duygusal mesleki aidiyetinin mesleğe yeni

başlayanların ve stajyerlerin duygusal mesleki aidiyetlerinden daha yüksek olduğu belirtilmiştir.

Bağımsız denetim kalitesini konu edinen çalışmalara bakıldığında, davranışsal boyut üzerinde duran çok sayıda araştırmaya rastlanılmaktadır. Özellikle denetçi ile ilgili faktörlerin denetim kalitesi üzerine etkisini inceleyen çalışmalar mevcuttur. Bu çalışmalar incelendiğinde cinsiyet, deneyim, ücret ve yasal sorumluluk gibi denetçi özelliklerine (Deis ve Giroux, 1996; Hardies vd., 2009) sıkça yer verildiği görülmektedir. Bunun yanı sıra bağımsız denetim kalitesine yönelik algıları tespit etmeyi amaçlayan çalışmalar da mevcuttur.

Hardies ve arkadaşları (2009) cinsiyetin denetim kalitesi üzerine olan etkisini, Choi ve arkadaşları (2006) denetçi ücret beklentisinin denetim kalitesi üzerine etkisini Suil ve arkadaşları (2001) denetçi çabasının ve yasal sorumluluğunun denetim kalitesi üzerine etkilerini, Craswell ve arkadaşları (2001) denetçi bağımsızlığının denetim kalitesi üzerine etkisini araştırmışlardır. Deis ve Giroux (1996) denetçi tecrübesinin denetim ücreti, denetim süresi ve denetim kalitesi üzerine etkisini incelemişlerdir. Bağımsız denetçiler mesleğe yeni başladıkları yıllarda düşük ücret almalarına rağmen denetim zamanını daha verimli geçirdikleri ve denetim faaliyetlerini kaliteli bir biçimde yürüttükleri sonucuna ulaşılmıştır.

DeAngelo (1981) denetçi itibarı ve denetçi izleme gücünün denetim kalitesine etkisini araştırmıştır. Araştırma sonucunda itibar kazanmış denetçilerin güvenilirliklerini kaybetmemeleri için bağımsızlıklarını tehlikeye düşürecek fırsatçı davranışlarda bulunmayacaklarına dair teorik deliller ortaya konulmuştur.

Bu araştırmalardan yola çıkarak, bağımsız denetim kalitesine ilişkin yapılan çalışmalarda denetçi özellikleri ile ilgili faktörlerin ön plana çıktığı görülmektedir. Başka bir ifadeyle, denetçi özellikleri ile bağımsız denetim kalitesi ilişkilendirilerek incelenmiştir.

İlgili alan yazın incelendiğinde, mesleki aidiyet ve denetim kalitesini birlikte inceleyen çalışmaların azlığı dikkat çekmektedir. Bu çalışmalar aşağıda Tablo 7’de gösterilmiştir.

*Tablo 7. Mesleki Aidiyetin Denetim Kalitesi Üzerine Etkisine Yönelik Araştırmalar*

<b>Yazar Adı (Yayın Yılı)</b>	<b>Araştırmanın Amacı</b>	<b>Araştırmanın Yöntemi</b>	<b>Araştırma Bulguları/Sonuçları</b>
Hanifah (2013)	Denetim ücreti, mesleki aidiyet ve denetçi yeterliliğinin denetim kalitesine etkisini araştırmaktır.	Araştırmanın evrenini Endonezya’daki 91 muhasebe firması, örneklemini ise bu firmalarda çalışan ve tesadüfi örnekleme yöntemi ile seçilen denetçiler oluşturmuştur. Veriler anket yolu ile toplanmış, yol analizi yöntemi ile çözümlenmiştir.	Mesleki aidiyetin denetim kalitesini doğrudan etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca üç değişken içinde denetim kalitesini en çok mesleki aidiyetin etkilediği görülmektedir.
Tandiontong (2013)	Mesleki ve örgütsel aidiyetin, iş tatminine ve denetim kalitesine etkisini araştırmaktır.	Araştırmanın evrenini Endonezya’daki 79 muhasebe firması, örneklemini ise tesadüfi örnekleme yöntemi ile seçilen 347 bağımsız denetçi oluşturmuştur. Anket yoluyla toplanan veriler, yapısal eşitlik modeli kullanılarak çözümlenmiştir.	Mesleki ve örgütsel aidiyet, denetim kalitesini olumlu yönde etkilemektedir. Mesleki ve örgütsel aidiyet, denetçilerin iş tatminini etkilemektedir.
Baotham ve Ussahawanitchakit (2009)	Denetçi bağımsızlığı, denetim kalitesi ve güvenilirliğin denetçinin itibarına etkisini araştırmaktır.	Araştırmanın evrenini Tayland’daki 1870 denetçi, örneklemini ise bu denetçilerin 415’i oluşturmuştur. Veri toplama yöntemi olarak anket kullanılmıştır. Anketler mail yoluyla ulaştırılmıştır. Veriler t-testi, faktör analizi, çoklu regresyon analizi kullanılarak çözümlenmiştir.	Denetçi bağımsızlığı, denetim kalitesi ve güvenilirliği olumlu yönde etkilemektedir, Denetim kalitesi ve güvenilirliği arasında olumlu bir ilişki vardır. Mesleki aidiyet denetçi bağımsızlığını etkilememektedir.
Intakhan ve Ussahawanitchakit (2009)	Mesleki aidiyet ve etik oryantasyonun denetim kalitesi üzerine etkisini araştırmaktır.	Araştırmanın evrenini Tayland’daki 1000 denetçi, örneklemini ise bu denetçilerin 194’ü oluşturmuştur. Veri toplamada anket kullanılmıştır. Anketler mail adreslerine gönderilmiştir. Elde edilen verilerin tanımlayıcı istatistikleri hesaplanmıştır. Veriler faktör ve regresyon analizleri ile çözümlenmiştir.	Mesleki aidiyet ve etik oryantasyon denetim kalitesini doğrudan ve olumlu etkilemektedir.



### **3. Araştırmanın Amacı**

Bu araştırmanın çıkış noktasını, “Bağımsız denetçilerin aidiyet duyguları ile bağımsız denetim kalitesi arasında anlamlı bir ilişki var mıdır?” sorusu oluşturmaktadır. Araştırmanın amacı, denetim mesleğinde aidiyet duygusunun bağımsız denetim kalitesine etkisini belirlemektir. Bu amaçla, denetim mesleğindeki aidiyet duygusunun bağımsız denetim kalitesine etkisi olup olmadığı araştırılmıştır. Bu etkiler Türkiye’de çalışan bağımsız denetçilerin görüşlerine dayalı olarak belirlenmiştir. Böylece bağımsız denetim kalitesi oluşturulmasında hangi faktörlerin etkisinin olduğu ve faktörlerin önem dereceleri ortaya konmuştur.

### **4. Araştırmanın Önemi**

Bu araştırma, Uluslararası alan yazında ve Türkiye’de gelişmekte olan bağımsız denetim alan yazınına birkaç noktada katkı sağlayabilir. Bunlardan birincisi, bağımsız denetim kalitesiyle ilgili araştırmalar denetim kalitesinin davranışsal boyutunu ihmal etmiştir. Bu araştırma, bağımsız denetçilerin mesleki aidiyet güdüleri ile bağımsız denetim kalitesi algısı arasında ilişki kurarak, alan yazındaki bu açığın kapanmasına katkı sağlayacak nitelikte bir araştırma konusuna sahiptir. Diğer taraftan Türkiye’deki alan yazında denetim mesleği mensuplarının aidiyet duygusunun incelendiği çalışmalar mevcut değildir. Bu açıdan, bu çalışmayla denetim mesleğinde aidiyet duygusu alan yazınına katkı sağlanabilir. Buna ek olarak Türkiye’de mesleki aidiyet ve bağımsız denetim kalitesini bir arada inceleyen bir araştırma olmadığından, bu araştırma mesleki aidiyetin bağımsız denetim kalitesine etkisinin sınanması bakımından ilk olma özelliğini taşımaktadır.

### **5. Sayıtlar**

Bu çalışmada,

- Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin kendilerine yöneltilen sorulara samimi bir şekilde cevap verdikleri,

- Veri toplama aracı ile elde edilen verilerin araştırmanın amacına ulaşılması için yeterli görüldüğü,
- Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin KGK'dan bağımsız denetçi yetki belgesi almış olup, fiilen bağımsız denetçi olarak çalıştığı varsayılmaktadır.

## 6. Sınırlılıklar

Bu araştırma,

- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun internet sayfasındaki bilgilere göre, 2014 Nisan ayı yılı itibariyle Türkiye'de 105 adet bağımsız denetim şirketi mevcuttur. Bu firmalarda çalışmakta olup araştırmaya katılan bağımsız denetçilerle,
- Bağımsız denetçilerden toplanan görüşler, ölçme aracında yer alan ifadelerle,
- Yapılan istatistiksel tekniklerle sınırlıdır.

## 7. Tanımlar

Bu araştırmada kullanılan kavramların anlamları şu şekildedir:

**Mesleki Aidiyet:** Bireyin meslekle özdeşleştiği göreceli bir güçtür (Aranya, 1981).

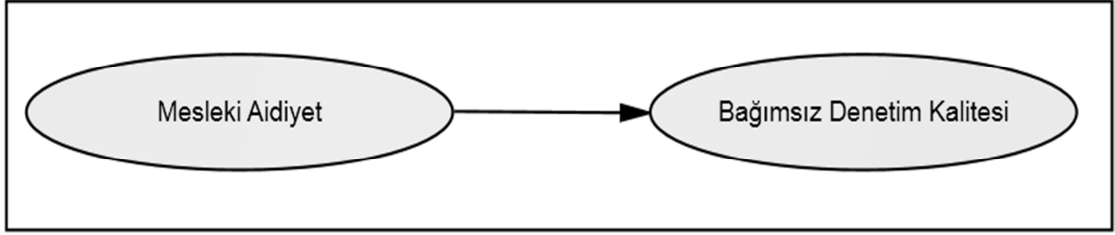
**Bağımsız Denetim Kalitesi:** Denetlenen firmanın muhasebe sistemindeki maddi hataların, yanlışlıkların, eksikliklerin veya düzensizliklerin ortaya çıkarılması ve gerçeğe uygun bir şekilde raporlanması olasılığıdır (DeAngelo, 1981: 186).

## 8. Yöntem

Bu kısımda araştırmanın modeli, evren ve örneklem, verilerin toplanması ve çözümlenmesi hakkında bilgiler verilmiştir.

## 8.1. Araştırma Modeli

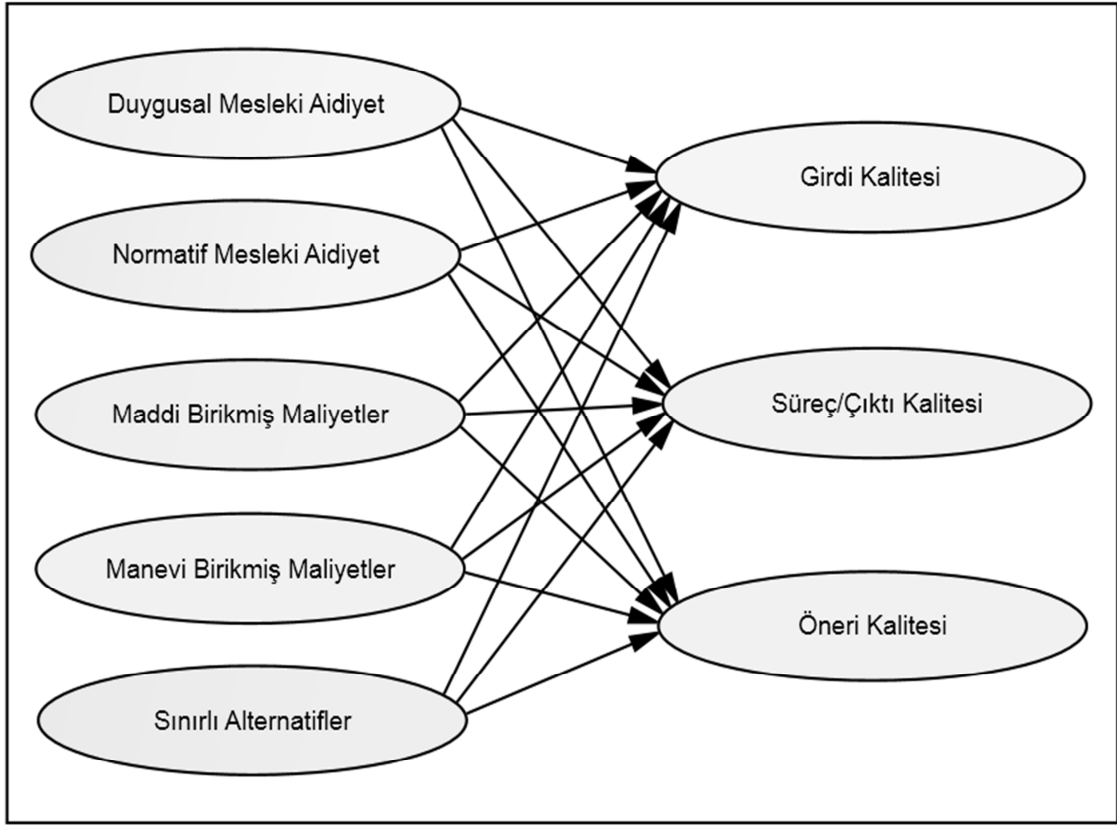
Bu araştırmada bağımsız denetim mesleğindeki aidiyetin, bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisini incelemek üzere ilişkisel tarama modeli kullanılmıştır. İlişkisel tarama modeli, “iki ve daha çok sayıdaki değişken arasında birlikte değişim varlığını ve/veya derecesini belirlemeyi amaçlayan araştırma modelleridir” (Karasar, 2011: 81). Araştırmaya ait temel model Şekil 3’te gösterilmiştir.



*Şekil 3. Araştırmanın Temel Modeli*

Bu araştırmanın kuramsal çerçevesi ve araştırmada kullanılan model, Blau (2003)’nun mesleki aidiyet ve Tandiotong (2013)’un denetim kalitesi etkilerini ampirik olarak araştıran çalışmalarına dayanmaktadır. Araştırmanın modeli mesleki aidiyetin, bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisini ortaya koyacak şekilde tasarlanmıştır. Bu bağlamda, Blau (2003) tarafından geliştirilen ölçek; alan yazında farklı zamanlarda ve araştırmacılar tarafından geliştirilmiş olan örgütsel (Meyer vd., 1991) ve mesleki aidiyet (Meyer vd., 1993; Carson vd., 1995) ölçeklerine dayanmaktadır.

Araştırma modelinde mesleki aidiyet 5 alt boyuttan oluşurken, bağımsız denetim kalitesi ise 3 alt boyuttan oluşmaktadır. Kuramsal çerçevede belirtilen ilişkiler kapsamında alt boyutların da yer aldığı araştırma modeli Şekil 4’te gösterilmiştir.



Şekil 4. Araştırmanın Modeli

Araştırma kapsamında bağımsız denetçilerin mesleki aidiyet algıları ile denetim kalitesi arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığına bakılmıştır. Bu ilişkiyi incelemeye yönelik olarak da mesleki aidiyetin alt boyutları ile bağımsız denetim kalitesi alt boyutları arasında ilişki incelenmiştir.

Modelin test edilmesi amacıyla araştırmada Yapısal Eşitlik Modeli (YEM) kullanılmıştır. YEM gözlenen<sup>21</sup> ve gözlenemeyen<sup>22</sup> (örtük) değişkenler arasındaki nedensel ilişkileri ortaya koyan ve bu ilişkilerin test edilmesinde kullanılan kapsamlı bir istatistiksel tekniktir. YEM’de gözlenen veya ölçülen değişkenler dikdörtgen sembolleri ile, direkt olarak gözlenemeyen veya gizil değişkenler de elips şeklinde gösterilmektedir. Gözlenen değişkenlere ait olan  $e$  sembolü ile gösterilen ölçüm hataları

<sup>21</sup> Gözlenen Değişkenler: Değerleri örneklemden direkt olarak gözlenmekte veya ana kütlede direkt olarak gözlenebilme olanağına sahip olabilmektedir (Bayram, 2010: 2).

<sup>22</sup> Gözlenemeyen Değişkenler: Direkt olarak gözlenemeyen veya ölçülemeyen değişkenlerdir. Bu değişkenler direkt gözlenemediği için doğrudan ölçülememektedirler. Bu nedenle gözlenemeyen değişken gözlenebilen bir değişkene bağlanarak ölçülmektedir (Bayram, 2010: 2-3).

(hata terimleri) elips şeklinde sunulmaktadır (Bayram, 2010: 3). Modelde yer alan mesleki aidiyet duygusu ve bağımsız denetim kalitesi doğrudan gözlenemediği için örtük değişkenlerdir ve elips şeklinde gösterilmiştir.

Gözlenen değişkenlere ilişkin ölçüm hatalarını hesaba katması, çok sayıda değişkenin yer aldığı karmaşık ilişkileri incelemesi, muhasebe alanında yapılan çalışmalarda bu modelin fazla kullanılmaması ve araştırmanın davranışsal boyutu incelemesinden dolayı bu çalışmada YEM kullanılmıştır.

Araştırma modelinden hareketle oluşturulan temel hipotez aşağıda verilmiştir. Şekil 4'te gösterilen araştırma modelinde yer alan boyutlara dair her bir ok alt hipotezleri temsil etmektedir. Bu bağlamda araştırmaya ilişkin oluşturulan alt hipotezler de Tablo 8'de sunulmuştur.

**H<sub>1</sub>**: Mesleki aidiyet bağımsız denetim kalitesini etkilemektedir.

*Tablo 8. Araştırmanın Hipotezleri*

<b>H<sub>1a</sub></b> : Duygusal mesleki aidiyet boyutu girdi kalitesi boyutunu etkilemektedir.
<b>H<sub>1b</sub></b> : Duygusal mesleki aidiyet boyutu süreç/çıkıtı kalitesi boyutunu etkilemektedir.
<b>H<sub>1c</sub></b> : Duygusal mesleki aidiyet boyutu öneri kalitesi boyutunu etkilemektedir.
<b>H<sub>2a</sub></b> : Normatif mesleki aidiyet boyutu girdi kalitesi boyutunu etkilemektedir.
<b>H<sub>2b</sub></b> : Normatif mesleki aidiyet boyutu süreç/çıkıtı kalitesi boyutunu etkilemektedir.
<b>H<sub>2c</sub></b> : Normatif mesleki aidiyet boyutu öneri kalitesi boyutunu etkilemektedir.
<b>H<sub>3a</sub></b> : Maddi birikmiş maliyetler boyutu girdi kalitesi boyutunu etkilemektedir.
<b>H<sub>3b</sub></b> : Maddi birikmiş maliyetler boyutu süreç/çıkıtı kalitesi boyutunu etkilemektedir.
<b>H<sub>3c</sub></b> : Maddi birikmiş maliyetler boyutu öneri kalitesi boyutunu etkilemektedir.
<b>H<sub>4a</sub></b> : Manevi birikmiş maliyetler boyutu girdi kalitesi boyutunu etkilemektedir.
<b>H<sub>4b</sub></b> : Manevi birikmiş maliyetler boyutu süreç/çıkıtı kalitesi boyutunu etkilemektedir.
<b>H<sub>4c</sub></b> : Manevi birikmiş maliyetler boyutu öneri kalitesi boyutunu etkilemektedir.
<b>H<sub>5a</sub></b> : Sınırlı alternatifler boyutu girdi kalitesi boyutunu etkilemektedir.
<b>H<sub>5b</sub></b> : Sınırlı alternatifler boyutu süreç/çıkıtı kalitesi boyutunu etkilemektedir.
<b>H<sub>5c</sub></b> : Sınırlı alternatifler boyutu öneri kalitesi boyutunu etkilemektedir.

## 8.2. Evren ve Örneklem

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun internet sayfasındaki bilgilere göre, 2014 yılı Nisan ayı itibariyle Türkiye'de 105 adet bağımsız denetimle yetkili denetim firması faaliyet göstermektedir<sup>23</sup>. Bu firmalar İstanbul, Ankara, Bursa, Antalya, İzmir, Kayseri, Elazığ, Çanakkale, Sakarya ve Samsun'da bulunmaktadır. Araştırmanın evrenini bu firmalarda çalışan bağımsız denetçiler oluşturmuştur. Örneklem olarak tesadüfi örneklem yöntemi kullanılmıştır. Buna göre araştırmanın örneklemine Türkiye'de faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerindeki araştırmaya katılan bağımsız denetçiler oluşturmuştur.

Online anket, e-posta ve yüz yüze yapılan görüşmeler sonucunda toplam 551 bağımsız denetçiye ulaşılmış olup, 105 bağımsız denetçi araştırmaya katılmıştır. Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerden 2'sinin cevapları eksik veya hatalı olduğu için araştırma kapsamı dışında tutulmuştur. Bu durumda araştırmanın örneklem hacmi 103 bağımsız denetçiden oluşmuştur. Araştırma kapsamında hazırlanan anket toplam 103 bağımsız denetçi tarafından cevaplandırılmış olup, araştırmaya katılan deneklerin demografik özellikleri aşağıdaki tablolarda ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

*Tablo 9. Bağımsız Denetçilerin Yaşları İtibariyle Dağılımı*

	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde (%)</b>
20-24 yaş arası	5	4,85
25-29 yaş arası	28	27,18
30-34 yaş arası	16	15,53
35-39 yaş arası	17	16,50
40-44 yaş arası	8	7,77
45-49 yaş arası	9	8,74
50 ve üstü	20	19,42
<b>Toplam</b>	<b>103</b>	<b>100,00</b>

<sup>23</sup> 2014 Temmuz ayı itibariyle, 123 adet bağımsız denetim kuruluşu faaliyet göstermektedir. Ayrıntılı bilgi için KGK'nın internet adresine bkz. <http://www.kgk.gov.tr/liste.aspx>

Tablo 9’da araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin yaşları itibariyle dağılımları görölmektedir. Bu verilere göre, araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %4.85’i 20-24 yaş arası, %27.18’i 25-29 yaş arası, %15.53’ü 30-34 yaş arası, %16.50’si 35-39 yaş arası, %7.77’si 40-44 yaş arası, %8.74’ü 45-49 yaş arası ve %19.42’si 50 ve üstü yaş arasında yer almaktadır. Bu yaş aralıklarında bulunan deneklerin frekanslarının dağılımı sırası ile 5, 28, 16, 17, 8, 9 ve kişidir.

*Tablo 10. Bağımsız Denetçilerin Cinsiyetleri İtibariyle Dağılımı*

	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde (%)</b>
Kadın	20	19,42
Erkek	83	80,58
<b>Toplam</b>	<b>103</b>	<b>100,00</b>

Tablo 10’da araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin cinsiyetleri itibariyle dağılımları görölmektedir. Buna göre, araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %19.42 (20 kişi)’si kadın ve %80.58 (83 kişi)’i erkektir.

*Tablo 11. Bağımsız Denetçilerin Öğrenim Durumu İtibariyle Dağılımı*

	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde (%)</b>
Lisans	74	71,84
Yüksek Lisans	25	24,27
Doktora	4	3,88
<b>Toplam</b>	<b>103</b>	<b>100,00</b>

Tablo 11’de araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin öğrenim durumu itibariyle dağılımları görölmektedir. Bu şekilden de anlaşıldığı üzere, araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %71.84’ü lisans mezunu, %24.27’si yüksek lisans mezunu ve %3.88’i doktora mezunudur.

*Tablo 12. Bağımsız Denetçilerin Mesleki Unvanları İtibariyle Dağılımı*

	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde (%)</b>
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	25	24,27
Baş Denetçi	13	12,62
Kıdemli Denetçi	11	10,68
Denetçi	24	23,30
Denetçi Yardımcısı	30	29,13
<b>Toplam</b>	<b>103</b>	<b>100,00</b>

Tablo 12’de araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin mesleki unvanları itibariyle dağılımları görülmektedir. Buna göre, araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %29.13’ü denetçi yardımcılarında, %23.30’u denetçilerden, %10.68’i kıdemli denetçilerden, %12.62’si baş denetçilerden ve %24.27’si sorumlu ortak baş denetçilerden oluşmaktadır.

*Tablo 13. Bağımsız Denetçilerin Çalışma Süreleri İtibariyle Dağılımı*

	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde (%)</b>
0-4 yıl arası	39	37,86
5-9 yıl arası	21	20,39
10-14 yıl arası	13	12,62
15-19 yıl arası	13	12,62
20 ve üstü yıl arası	17	16,50
<b>Toplam</b>	<b>103</b>	<b>100,00</b>

Tablo 13’te araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin çalışma süreleri itibariyle dağılımları görülmektedir. Buna göre, araştırmaya katılan bağımsız denetçilerden 39 kişi 0-4 yıl arası (%37.86), 21 kişi 5-9 yıl arası (%20.39), 13 kişi 10-14 yıl arası (%12.62), 13 kişi 15-19 yıl arası (%12.62) ve 17 kişi ise 20 ve üstü yıl arasında (%16.50) tecrübeye sahiptir.



Tablo 14. Bağımsız Denetçilerin Çalıştıkları Denetim Firması İtibariyle Dağılımı

	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde (%)</b>
Ulusal Firma	52	50,49
Uluslararası Firma	28	27,18
Uluslararası Ortaklı Firma	23	22,33
<b>Toplam</b>	<b>103</b>	<b>100,00</b>

Tablo 14'te araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin çalıştıkları denetim firması itibariyle dağılımları görülmektedir. Şekle göre, araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %50.49 (52 kişi)'u ulusal firmalarda, %27.18 (28 kişi)'i uluslararası firmalarda ve %22.33 (23 kişi)'ü uluslararası ortaklı firmalarda çalışmaktadır.

### 8.3. Verilerin Toplanması

Araştırmada veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Araştırmanın amacı doğrultusunda bağımsız denetçilere yöneltilen ifadeler, ilgili alan yazın taraması yapılarak hazırlanmıştır. Bağımsız denetçilere yöneltilen ifadelerin yer aldığı anket formu üç bölümden oluşmaktadır. Bunlar mesleki aidiyet ölçeği, bağımsız denetim kalitesi anketi ve kişisel bilgiler anketidir. Anket formu, mesleki aidiyet ölçeği 24 ifade, bağımsız denetim kalitesi anketi 19 ifade ve kişisel bilgiler anketi 6 ifade olmak üzere toplam 49 ifade içermektedir. Anket formunda yer alan ifadeler 5'li Likert tipi (1- Kesinlikle Katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3-Kısmen Katılıyorum, 4-Katılıyorum ve 5- Kesinlikle Katılıyorum) ölçeğine göre oluşturulmuştur.

Anket formu e-posta yoluyla bağımsız denetçilere iletilmiş ve eş zamanlı olarak çeşitli tarihlerde bağımsız denetçilerle yüz yüze görüşmeler yapılarak formun cevaplanması sağlanmıştır.

Bu araştırmada mesleki aidiyet ve bağımsız denetim kalitesine ait alt boyutların kendi içlerinde ilişkisini ve mesleki aidiyet alt boyutlarının bağımsız denetim kalitesi alt boyutları üzerinde etkisi olup olmadığının araştırılmasına yönelik olarak, keşfedici faktör analizi, doğrulayıcı faktör analizi ve yapısal eşitlik modellerinden

yararlanılmıştır. Bu bağlamda, araştırmada kullanılan anket formunda yer alan ifadeler başka araştırmacılar tarafından kullanıldığı için, yani daha önce güvenilirlik ve geçerlilik analizleri yapılmış olduğundan öncelikle geçerlilik analizi yapılmış olup, sonra da güvenilirlik analizi yapılmıştır.

Araştırmada kullanılan ölçme araçlarının ölçülmek isteneni başka şeylerle karıştırmadan ölçebilme derecesini (Karasar, 2011: 151) belirlemek için geçerlilik analizi yapılmıştır. Bir başka ifadeyle geçerlilik, kullanılan ölçme aracının amaca ne derece hizmet ettiğini ifade etmektedir. Ölçme araçlarının dayandığı kuramsal çerçeve geçerliliğini test etmek amacıyla yapı geçerliliği uygulanmıştır. Bu bağlamda, her bir ölçme aracı için öncelikle verilerin faktör analize uygunluğunu belirleyen KMO (Kaiser-Meyer-Olkin) ve Bartlett testleri uygulanmış ve daha sonra modelin yapı geçerliliğini ölçen faktör analizi kullanılmıştır. Faktör analizinde amaç, çok sayıdaki ifadelerin daha az sayıdaki faktörlerle ifade edilmesidir (Karasar, 2011: 152). Doğrulayıcı faktör analizi (CFA) ile önceden belirlenmiş veya kurgulanmış bir yapının doğrulanması amaçlanmaktadır (Bayram, 2010: 42).

Geçerlilik analizinin ardından, ölçme araçlarının ölçmek istediği şeyi tutarlı ve istikrarlı bir biçimde ölçtüğünü (Altunışık vd., 2010: 122) ortaya koymak için güvenilirlik testi uygulanmıştır. Yani güvenilir bir ölçme aracı, benzer şartlarda tekrar uygulandığında benzer sonuçlar vermektedir. Bu araştırmada iç tutarlılık analizi yöntemlerinden biri olan Cronbach Alpha's Katsayısı kullanılmıştır.

Ayrıca araştırmada kullanılan ölçme araçlarının geçerlilik ve güvenilirlik analizlerinin belirlenmesi amacı ile 50 kişi üzerinde pilot uygulama yapılmıştır. Yapılan pilot uygulama sonucunda, güvenilirlik mesleki aidiyet ölçeği için ,85 ve bağımsız denetim kalitesi anketi için ise ,93 çıkmıştır.

### 8.3.1. Mesleki aidiyet ölçeği

Bu bölümde yer alan 24 ifade denetim mesleğinde aidiyet algısını ölçmek amacıyla Blau (2003)'dan uyarlanmıştır. Mesleki aidiyet ölçeği beş alt boyuttan oluşmaktadır. Bu boyutlar; duygusal mesleki aidiyet (6 ifade; s.1, s.2, s.3, s.4, s.5 ve s.6), normatif mesleki aidiyet (6 ifade; s.7, s.8, s.9, s.10, s.11 ve s.12), maddi birikmiş maliyetler (4 ifade; s.13, s.14, s.15, s.16) manevi birikmiş maliyetler (4 ifade; s.17, s.18, s.19 ve s.20) ve sınırlı alternatifler (4 ifade; s.21, s.22, s.23 ve s.24) faktörlerine aittir.

Araştırmada kullanılan mesleki aidiyet ölçeğinin güvenilirlik ve geçerliliğinin test edilmesi amacıyla güvenilirlik ve keşfedici faktör analizleri yapılmıştır. Yapılan analizler doğrultusunda, mesleki aidiyet ölçeğinden 2 ifade<sup>24</sup> (s.7 ve s.18) aynı anda birden fazla faktöre yüklendikleri için ölçekten çıkarılmıştır. Faktör yapılarının veri ile uyumunu test etmek amacı ile ayrıca doğrulayıcı faktör analizine başvurulmuştur. Ayrıca ölçeğin güvenilirliğini test etmek için Cronbach's Alpha yönetimi kullanılmıştır. Ölçeklerin güvenilir kabul edilebilmesi için, hesaplanan Cronbach's Alpha değerlerinin 0,70'in üzerinde olması gerekmektedir (Altunışık vd., 2010: 124).

Blau geliştirdiği dört boyutlu mesleki aidiyet ölçeğinde, üç farklı grup üzerinde uygulama yapmıştır. Araştırmada yaptığı analiz sonucunda, ölçeğin güvenilirlik analizi yüksek çıkmıştır. İlk gruptan elde edilen verilerle, mesleki aidiyetin her bir boyutunun faktörleri için güvenilirliği ,90'ın üzerinde hesaplanmış ve ortalama varyans değerleri ,65 olarak çıkmıştır. İkinci grup için, güvenilirlik ,90'ın üzerinde hesaplanmış olup, ortalama varyans değerleri ,69 olarak çıkarken; üçüncü grup için ise güvenilirlik en az ,85 olarak hesaplanmış ve ortalama varyans değerleri ,53 olarak çıkmıştır (Blau, 2003: 480). Mesleki aidiyet ölçeği için keşfedici faktör analizi ve güvenilirlik analizi sonuçları Tablo 15'te gösterilmiştir.

---

<sup>24</sup> Ölçekten çıkarılan ifadeler;

Nma 7. Denetim mesleğinde mesleki eğitim almış kişilerin o meslekte kalma sorumluluğu olduğuna inanıyorum.

Manbm 18. Denetim mesleğinden başka mesleğe geçmem, duygusal açıdan benim için kolay olmayacaktır.

Tablo 15. Mesleki Aidiyet Ölçeği Keşfedici Faktör Analizi ve Güvenilirlik Analizi Sonuçları

Ölçek Maddeleri	DMA <sup>25</sup>	NMA <sup>26</sup>	MADBM <sup>27</sup>	MANBM <sup>28</sup>	SA <sup>29</sup>
<b>Dma 1.</b> Denetim mesleği kimliğim açısından önemlidir.	,664				
<b>Dma 2.</b> Denetim mesleğine girdiğim için mutluyum.	,912				
<b>Dma 3.</b> Denetim mesleğinde olmaktan gurur duyuyorum.	,804				
<b>Dma 4.</b> Denetçi olmaktan hoşlanıyorum.	,916				
<b>Dma 5.</b> Denetim mesleği ile kendimi fazlasıyla özdeşleştiriyorum.	,856				
<b>Dma 6.</b> Denetim mesleği hakkında hevesliyim.	,865				
<b>Nma 8.</b> Denetim mesleğinde kalmak için zorunluluk hissediyorum.		,679			
<b>Nma 9.</b> Denetim mesleğinde devam etmek için sorumluluk hissediyorum.		,811			
<b>Nma 10.</b> Benim avantajıma olsa bile, şu anda denetim mesleğini bırakmamın doğru olacağını düşünmüyorum.		,710			
<b>Nma 11.</b> Denetim mesleğini bırakırsam kendimi suçlu hissederim.		,668			
<b>Nma 12.</b> Denetim mesleğinde kısmen mesleğime duyduğum bağlılıktan dolayı bulunmaktayım.		,682			
<b>Madbm 13.</b> Mesleğimi değiştiremeyecek kadar denetim mesleğine zaman harcadım.			,771		
<b>Madbm 14.</b> Mesleğimi değiştirmek gelir kaybım açısından çok pahalıya mal olacaktır.			,698		
<b>Madbm 15.</b> Şu an mesleğimi değiştiremeyecek kadar denetim mesleğine yatırım yaptım (örneğin; eğitim, kişisel çaba).			,868		
<b>Madbm 16.</b> Benim için başka mesleğe girmek, yapmış olduğum mesleki eğitim yatırımdan vazgeçmemi gerektirecektir.			,604		
<b>Manbm 17.</b> Mesleğimi değiştirmenin bana büyük bir duygusal bedeli olacaktır (örneğin; kişilerarası ilişkilerin bozulması).				,759	
<b>Manbm 19.</b> Denetim mesleğini değiştirmek, ailem üzerinde neden olacağı zorluklardan dolayı benim için duygusal olarak zor olacaktır.				,622	
<b>Manbm 20.</b> Denetim mesleğini bırakmak, benim için bazı duygusal travmalara neden olur.				,832	
<b>Sa 21.</b> Geçmişim ve deneyimim göz önüne alındığında, diğer mesleklerde benim için uygun, cazip seçenekler vardır.					,836
<b>Sa 22.</b> Eğer mesleğimi değiştirmeye karar versem, birçok iş seçeneğim olur.					,888
<b>Sa 23.</b> Meslek değiştirmede uygun birçok iş seçeneğine sahip olmaktan memnunum.					,840
<b>Sa 24.</b> Eğer denetim mesleğini bıraksaydım, peşinden koşmak için cazip iş seçeneklerim olurdu.					,728
<b>Açıklanan Varyans (%)</b>	21,069	20,008	17,440	7,304	9,394
<b>Açıklanan Toplam Varyans (%)</b>	75,215				
<b>Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) Test</b>	,816				
<b>Barlett's Test of Sphericity</b>	$\chi^2 = 1512,331; df=231 (P<,000)$				
<b>Cronbach's Alpha</b>	,922	,848	,843	,812	,861

<sup>25</sup> Duygusal Mesleki Aidiyet

<sup>26</sup> Normatif Mesleki Aidiyet

<sup>27</sup> Maddi Birikmiş Maliyetler

<sup>28</sup> Manevi Birikmiş Maliyetler

<sup>29</sup> Sınırlı Alternatifler

Tablo 15’te verilen mesleki aidiyet ölçeği için keşfedici faktör analizi sonuçlarına göre, toplam varyansın %75,21’ini açıklayan 5 faktörlü bir yapının elde edildiği görülmektedir. Bu faktörler içerisinde 6 ifadeden oluşan ilk faktör duygusal mesleki aidiyet, 5 ifadeden oluşan ikinci faktör normatif mesleki aidiyet, 4 ifadeden oluşan üçüncü faktör maddi birikmiş maliyetler, 3 ifadeden oluşan dördüncü faktör manevi birikmiş maliyetler<sup>30</sup> ve 4 ifadeden oluşan beşinci faktör sınırlı alternatifler olarak adlandırılmıştır.

Mesleki aidiyet ölçeği için genel olarak veri setinin faktör analizine uygunluğunu ölçmeye yarayan Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) ölçütü 0,81 olarak hesaplanmıştır. KMO değeri olarak 0,5-1,0 arası değerler kabul edilebilir olarak değerlendirilirken, 0,5’in altındaki değerler faktör analizinin söz konusu veri seti için uygun olmadığını göstergesidir. Ancak, KMO değeri için genel olarak araştırmacılarca kabul edilebilir düzey asgari olarak 0,7’dir (Altunışık vd., 2010: 266). Bu durumda hesaplanan KMO değerinin son derece anlamlı olduğu görülmektedir. Değişkenler arasında ilişkinin olmadığı hipotezinin test edilmesi ile ilgili olan Barlett’s Testi ise  $p < ,000$  olarak çıkmış olup, kabul edilebilir sınırlar içerisinde. Elde edilen tüm bu sonuçlar faktör yapısının kullanılabilir olduğunu göstermektedir.

Bu ölçek için hesaplanan Cronbach’s Alpha değerleri; duygusal mesleki aidiyet faktörü için ,92; normatif mesleki aidiyet faktörü için ,84; maddi birikmiş maliyetler faktörü için ,84; manevi birikmiş maliyetler faktörü için ,81 ve sınırlı alternatifler faktörü için ,86 olarak hesaplanmıştır. Yapılan güvenilirlik analizleri sonucunda, her bir faktör için Cronbach’s Alpha değerleri 0,70 değerinin üzerinde çıkmıştır. Ayrıca mesleki aidiyet ölçeği için Cronbach’s Alpha istatistiği ise ,84 olarak hesaplanmıştır. Araştırmada kullanılan mesleki aidiyet ölçeğinin güvenilirliğinin iyi derecede olduğu görülmektedir.

Mesleki aidiyet ölçeğinin faktör yapılarının yapı geçerliliğini test etmek amacıyla doğrulayıcı faktör analizi yapılmıştır. Doğrulayıcı faktör analizinde mesleki aidiyet

---

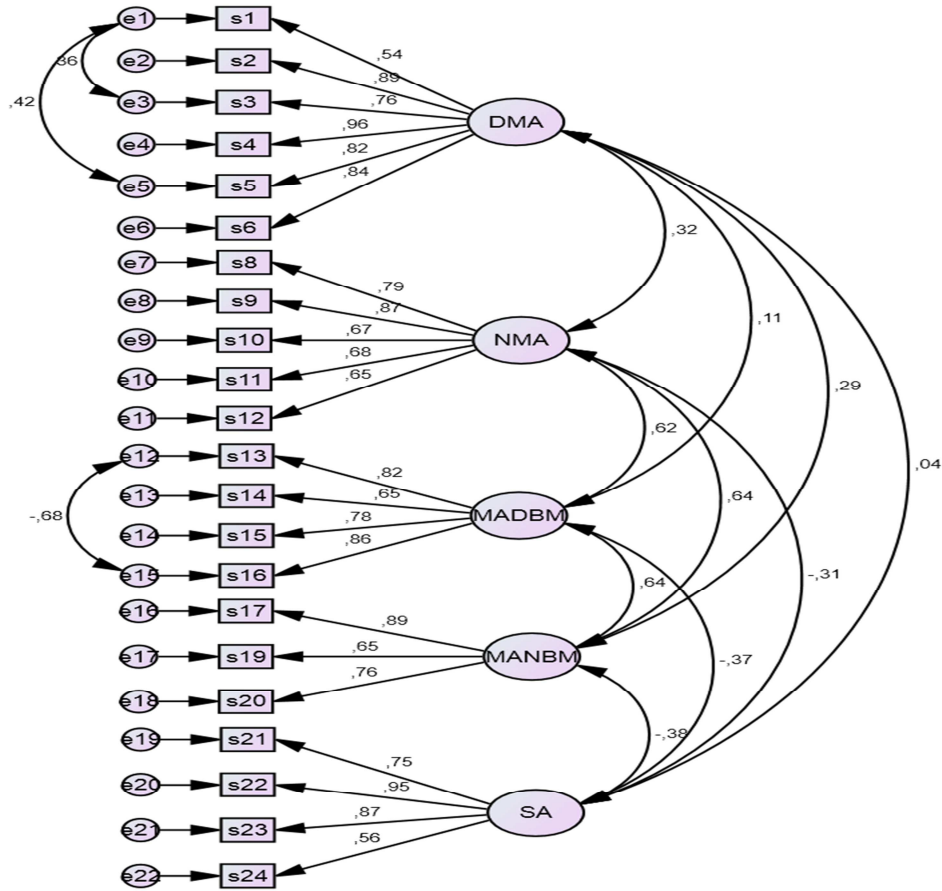
<sup>30</sup> Blau’nun dört boyutlu modelinde birikmiş maliyetler tek boyut altında ele alınırken, yapılan keşfedici ve doğrulayıcı faktör analizleri sonucuna göre bu araştırmada iki boyutta ele alınması veriyile daha uyumlu sonuç verdiği için bu boyut maddi birikmiş maliyetler ve manevi birikmiş maliyetler boyutu olarak isimlendirilmiştir.

ölçeği için elde edilen 5 faktörlü kavramsal yapı, 4 faktörlü yapı ile test edilmiştir. Bu bağlamda mesleki aidiyet ölçeği için öncelikle 4 faktörlü yapı test edilmiş ve sonra 5 faktörlü yapı test edilerek ki-karelerdeki değişime bakılmıştır. Tablo 16’da mesleki aidiyet ölçeği doğrulayıcı faktör analizi sonuçları gösterilmiştir.

Tablo 16. Mesleki Aidiyet Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizi Sonuçları

Model	$\chi^2$	df	$\chi^2/df$	CFI	TLI	RMSEA
Mesleki Aidiyet (4-Faktör)	370,758	200	1,854	,879	,860	,091
Mesleki Aidiyet (5-Faktör)	312,379	196	1,594	,918	,903	,076

Tablo 16’daki ki-karelerdeki değişim yorumlandığında, 5 faktörlü kavramsal yapının 4 faktörlü yapı modeline göre daha iyi bir veri uyumu gösterdiği görülmektedir. Modelin veri ile uyumunu ifade eden uyum indeksleri de kabul edilebilir düzeydedir (CFI=,91; TLI=,90; RMSEA=,076). Şekil 5’te mesleki aidiyet ölçeği için elde edilen kavramsal yapı gösterilmektedir.



Şekil 5. Mesleki Aidiyet Ölçeği İçin Elde Edilen Kavramsal Yapı

Araştırmada kullanılan mesleki aidiyet ölçeğinin alt boyutları için güvenilirlik değerleri 0,81-0,92 aralığında elde edilmiştir. Bu sonuçlara bakıldığında, ölçme aracının içsel tutarlılığının yani güvenilirliğinin yüksek olduğu görülmektedir.

Ölçeğin geçerlilik ve güvenilirlik analizleri ile, mesleki aidiyet için 5 faktörlü yapının geçerli ve güvenilir kabul edilebileceği doğrulanmaktadır. Araştırmada verilerin analizi sonucunda elde edilen bu 5 faktörlü yapı kullanılmıştır.

### **8.3.2. Bağımsız denetim kalitesi anketi**

Bu bölümde yer alan 19 ifade bağımsız denetim kalitesi hakkındaki denetçi görüşlerini saptamak için Tandiontong (2013)'den uyarlanmıştır. Bağımsız denetim kalitesi anketi ise üç boyuttan oluşmaktadır. Bu boyutlar; girdi kalitesi (7 ifade; d.1, d.2, d.3, d.4, d.5, d.6 ve d.7), süreç/çıktı kalitesi (7 ifade; d.8, d.9, d.10, d.11, d.12, d.13 ve d.14) ve öneri kalitesi (5 ifade; d.15, d.16, d.17, d.18 ve d.19) faktörlerine aittir.

Araştırmada kullanılan bağımsız denetim kalitesi anketinin güvenilirlik ve geçerliliğinin test edilmesi amacıyla güvenilirlik ve keşfedici faktör analizleri yapılmıştır. Yapılan analizler doğrultusunda, bağımsız denetim kalitesi anketinden 1 ifade<sup>31</sup> (d.12) aynı anda birden fazla faktöre yüklendiği için anketten çıkarılmıştır. Faktör yapılarının veri ile uyumunu test etmek amacı ile ayrıca doğrulayıcı faktör analizi yapılmıştır.

Ayrıca anketin güvenilirliğini test etmek için içsel tutarlılığın ölçümünde Cronbach's Alpha yönetimi kullanılmıştır. Bağımsız denetim kalitesi anketi için keşfedici faktör analizi ve güvenilirlik analizi sonuçları Tablo 17'de gösterilmiştir.

---

<sup>31</sup> Anketten çıkarılan ifade:

Sck 12. Çalıştırdığı diğer denetçilerin denetim performansını ölçebilen bir denetim şirketinde denetçi olarak çalışıyorum.

Tablo 17. Bağımsız Denetim Kalitesi Anketi Keşfedici Faktör Analizi ve Güvenilirlik Analizi Sonuçları

Anket Maddeleri	GK <sup>32</sup>	SCK <sup>33</sup>	OK <sup>34</sup>
<b>Gk 1.</b> Denetim hizmetlerini yerine getirirken, denetçinin yetkisi doğrultusunda, uygun personel seçimi yapan bir denetim şirketinde çalışıyorum.	,796		
<b>Gk 2.</b> Denetimde etkinliği artırmak amacıyla, diğer denetçiler, yönetici ortakları ve müşterilerin görüşmeleri için uygun yer ve zamanı yaratan bir denetim şirketinde çalışıyorum.	,817		
<b>Gk 3.</b> Denetim uygulamasını kolaylaştırmak için gerekli uzman yönetici kadrosuna sahip bir denetim şirketinde denetçi olarak çalışıyorum.	,817		
<b>Gk 4.</b> Denetçiler ve yöneticiler arasında iyi bir iş birliğinin olduğu bir denetim şirketinde denetçi olarak çalışıyorum.	,810		
<b>Gk 5.</b> Denetim uygulamasını desteklemek için kariyer olanakları açısından diğer denetçilerle aynı fırsatları sunan bir denetim şirketinde denetçi olarak çalışıyorum.	,777		
<b>Gk 6.</b> Diğer denetçilerle aynı terfi fırsatlarına sahip olduğum için bir şirkette denetçi olarak çalışıyorum.	,806		
<b>Gk 7.</b> Denetim uygulamasını kolaylaştırmak için ilgili kurumların kontrolüne her zaman hazır olan bir denetim şirketinde denetçi olarak çalışıyorum.	,755		
<b>Sck 8.</b> Denetim faaliyetini bağımsız olarak sürdürebilen bir denetim şirketinde denetçi olarak çalışıyorum.		,776	
<b>Sck 9.</b> Denetim yaparken, genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun denetim yapan bir denetim şirketinde denetçi olarak çalışıyorum.		,813	
<b>Sck 10.</b> Çalıştırdığı denetçilerin yaptığı denetimi kontrol eden bir denetim şirketinde denetçi olarak çalışıyorum.		,792	
<b>Sck 11.</b> Denetim yaparken yeterli mesleki yetkinliğe sahip bir denetim şirketinde denetçi olarak çalışıyorum.		,856	
<b>Sck 13.</b> Müşterileriyle işbirliğini kabul eden ve sürdürebilen bir denetim şirketinde denetçi olarak çalışıyorum.		,405	
<b>Sck 14.</b> Denetimde gerekli mesleki dikkat ve özeni gösterebilen bir denetim şirketinde denetçi olarak çalışıyorum.		,669	
<b>Ok 15.</b> Denetim önerilerinin uygulanması için denetim şirketleri müşteri şirketin yönetim kurulunu destekler.			,654
<b>Ok 16.</b> Müşteri şirketin iç düzenlemeleri denetim önerilerini uygulamasına olanak sağlar.			,809
<b>Ok 17.</b> İç kontrol sistemi denetim şirketindeki denetçilerin önerilerini uygulamasına olanak sağlar.			,837
<b>Ok 18.</b> Müşteri şirketin kültürü denetçilerin önerilerini uygulamasını mümkün kılar.			,840
<b>Ok 19.</b> Müşteri şirketteki fiziksel olanaklar denetçilerin önerilerini uygulama imkanı sağlar.			,845
<b>Açıklanan Varyans (%)</b>	35,926	18,636	13,710
<b>Açıklanan Toplam Varyans (%)</b>	68,272		
<b>Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) Test</b>	,899		
<b>Barlett's Test of Sphericity</b>	$\chi^2 = 1613,671$ ; df=153 (P<,000)		
<b>Cronbach's Alpha</b>	,948	,907	,878

<sup>32</sup> Girdi Kalitesi

<sup>33</sup> Süreç/Çıktı Kalitesi

<sup>34</sup> Öneri Kalitesi



Tablo 17’de verilen bağımsız denetim kalitesi anketi için keşfedici faktör analizi sonuçlarına göre, toplam varyansın %68,27’sini açıklayan 3 faktörlü yapı elde edilmiştir. Bu faktörler içinde 7 ifadeden oluşan ilk faktör girdi kalitesi, 6 ifadeden oluşan ikinci faktör süreç/çıkıtı kalitesi<sup>35</sup> ve 5 ifadeden oluşan üçüncü faktör öneri kalitesi olarak adlandırılmıştır.

Bağımsız denetim kalitesi anketi için ise Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) 0,89 olarak hesaplanmış olup, örneklem büyüklüğünün yeterli olduğu görülmektedir. Barlett’s Testi ise  $p < ,000$  olarak çıkmıştır ve bu değer kabul edilebilir sınırlar içerisinde. Elde edilen tüm bu sonuçlar faktör analizi çözümünün uygunluğunu göstermektedir.

Bu anket için hesaplanan Cronbach’s Alpha değerleri; girdi kalitesi faktörü için ,94; süreç/çıkıtı kalitesi faktörü için ,90 ve öneri kalitesi faktörü için ,87 olarak hesaplanmıştır. Yapılan güvenilirlik analizleri sonucunda, her bir faktör için Cronbach’s Alpha değerleri 0,70 değerinin üzerinde çıkmış olup, bağımsız denetim kalitesi anketi için Cronbach’s Alpha istatistiği ise ,94 olarak hesaplanmıştır. Bu sonuçlar doğrultusunda araştırmada kullanılan bağımsız denetim kalitesi anketinin güvenilirliğinin iyi derecede olduğu görülmektedir.

Bağımsız denetim kalitesi anketinin faktör yapılarının yapı geçerliliğini test etmek amacıyla doğrulayıcı faktör analizi yapılmıştır. Doğrulayıcı faktör analizinde bağımsız denetim kalitesi anketi için elde edilen 3 faktörlü kavramsal yapı test edilmiştir. Tablo 18’de bağımsız denetim kalitesi anketi doğrulayıcı faktör analizi sonuçları ayrıntılı olarak gösterilmiştir.

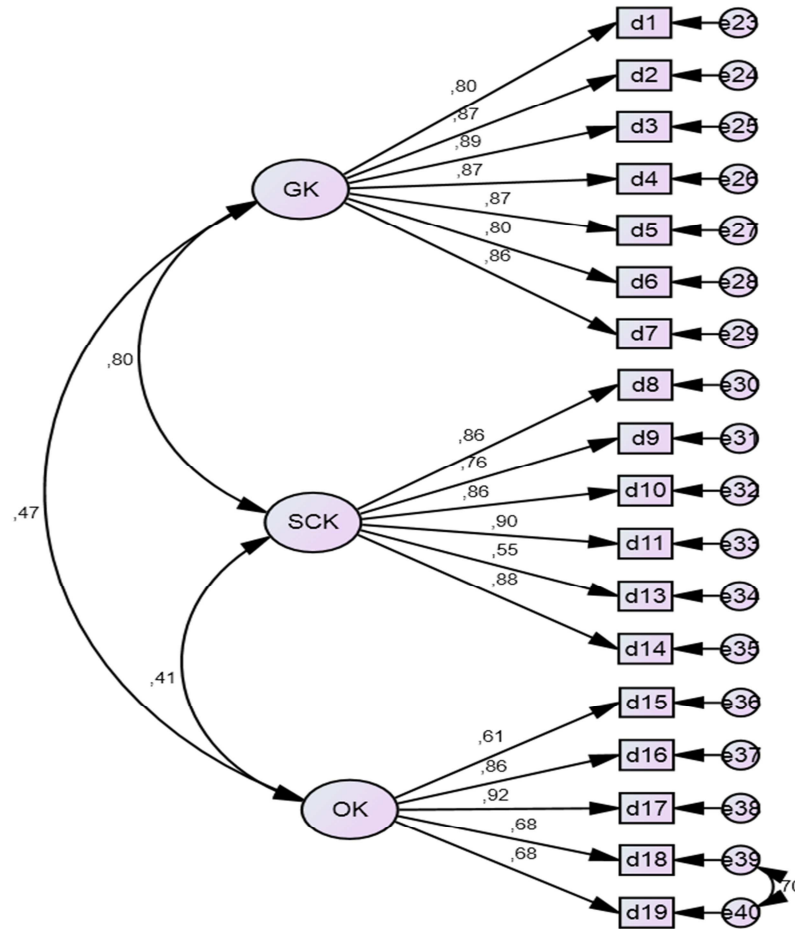
---

<sup>35</sup> Tandiontong’un dört boyutlu modelinde süreç kalitesi ve çıkıtı kalitesi iki ayrı boyut altında ele alınırken, yapılan keşfedici ve doğrulayıcı faktör analizleri sonucuna göre bu araştırmada tek boyutta ele alınması veriyile daha uyumlu sonuç verdiğiinden bu boyutlar süreç/çıkıtı kalitesi boyutu olarak isimlendirilmiştir.

Tablo 18. Bağımsız Denetim Kalitesi Anketi Doğrulayıcı Faktör Analizi Sonuçları

Model	$\chi^2$	df	$\chi^2/df$	CFI	TLI	RMSEA
Bağımsız Denetim Kalitesi (1-Faktör)	512,029	134	3,821	,760	,726	,166
Bağımsız Denetim Kalitesi (3-Faktör)	226,152	131	1,726	,940	,930	,084
Bağımsız Denetim Kalitesi (4-Faktör)	201,484	128	1,574	,953	,944	,075

Tablo 18 yorumlandığında, uyum indeksi değerlerinin modelin hem 3 faktörlü yapı için hem de 4 faktörlü yapı için uyumlu olduğunu ortaya koymaktadır, tek faktörlü yapının uyum indeksleri ise kabul edilemez düzeyde olduğundan modelin veriyle uyumu söz konusu olamaz. Bununla birlikte 3 faktörlü modelin, keşfedici faktör analizi sonucunda 3 faktörlü yapıda toplanmasından dolayı araştırmada bu model kullanılmıştır. Modelin veri ile uyumunu ifade eden uyum indekslerinin de kabul edilebilir düzeyde olduğu görülmektedir (CFI=,94; TLI=,93; RMSEA=,084). Bağımsız denetim kalitesi anketi için elde edilen kavramsal yapı Şekil 6’da gösterilmiştir.



Şekil 6. Bağımsız Denetim Kalitesi Anketi İçin Elde Edilen Kavramsal Yapı

Araştırmada kullanılan bağımsız denetim kalitesi anketinin alt boyutları için güvenilirlik değerleri 0,87-0,94 aralığında elde edilmiştir. Bu sonuçlara bakıldığında, lme aracının içsel tutarlılığının yani güvenilirliğinin yüksek olduğu grlmektedir.

Anketin geçerlilik ve güvenilirlik analizleri sonucunda, bağımsız denetim kalitesi için elde edilen 3 faktörlü yapının geçerli ve güvenilir kabul edilebileceği doğrulanmaktadır. Araştırmada verilerin analizi doğrultusunda elde edilen bu 3 faktörlü yapı kullanılmıştır.

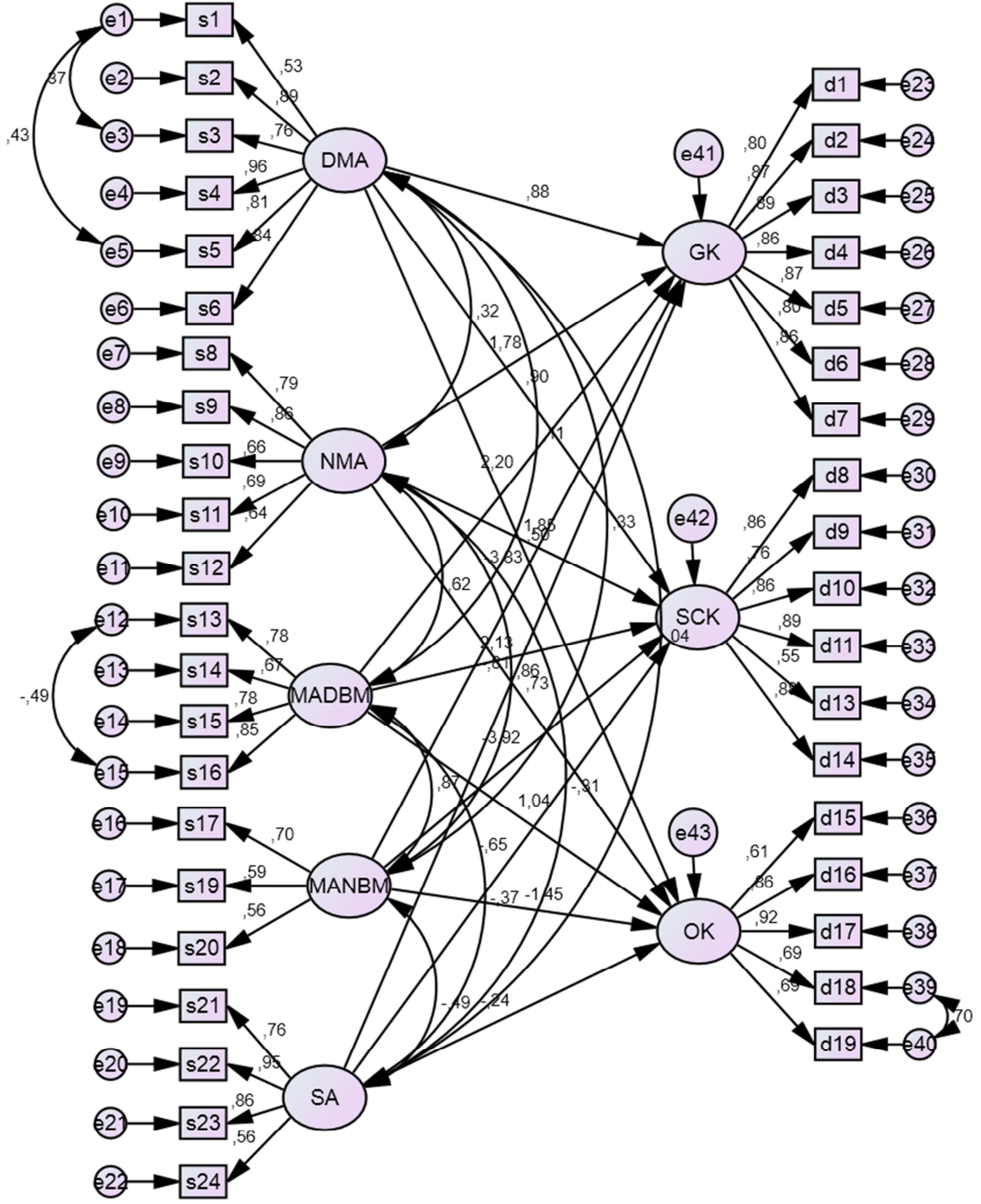
### **8.3.3. Kişisel bilgiler anketi**

Anket forumunun son bölümünde ise katılımcıların demografik özelliklerini saptamak için 6 ifadeye yer verilmiştir. Bu ifadeler katılımcıların yaş, cinsiyet, öğrenim, unvan, çalışma süresi ve çalışılan denetim firmasının yapısını belirlemeye yöneliktir.

Sonuç itibariyle, yapılan analizler doğrultusunda mesleki aidiyet leği için 5 faktörlü ve bağımsız denetim kalitesi anketi için ise 3 faktörlü yapıların geçerli ve güvenilir kabul edilebileceği doğrulanmaktadır. Araştırmada verilerin analizinden elde edilen bu faktör yapıları kullanılmıştır.

## **8.4. Verilerin zmlenmesi**

Mesleki aidiyetin bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisini gösteren yapısal eşitlik modeli Şekil 7’de gösterilmiştir. Şekilden anlaşılacağı üzere toplam 40 adet gözlenen değişken kullanılmış olup, bu değişkenlerden 22 tanesi mesleki aidiyet boyutuna, 18 tanesi ise bağımsız denetim kalitesi boyutuna ait maddeleri ifade etmektedir. Modelde yer alan örtük değişken sayısı ise 8’dir. Bunlardan 5’i (mesleki aidiyet alt boyutları) egzogen (bağımsız-dışsal) değişken ve 3’ (bağımsız denetim kalitesi alt boyutları) endojen (bağımlı-içsel) değişken olarak tanımlanmaktadır. YEM’de endojen değişkenler hata terimine sahiptir ve modelde her bir değişkene ilişkin hata terimi ise “e” ile gösterilmiştir.



Şekil 7. Mesleki Aidiyetin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisini Gösteren Yapısal Eşitlik Modeli

Yapısal eşitlik modeline göre, modelin bütünsel olarak kabul edilebilir düzeyde olması için modelde yer alan ilişkilerin veriye uyumlu olup olmadığını ölçmeye yarayan uyum indekslerine bakılmaktadır. Yapısal modele ilişkin hesaplanan uyum indeksleri ve bu indekslerin kabul edilebilir değerleri Tablo 19’da gösterilmiştir.

Tablo 19. Yapısal Modele Ait Hesaplanan Uyum İndeksleri

Uyum İndeksi	Model Değeri	İndeksin Kabul Edilebilir Değeri
$\chi^2$ (ki-kare)	1091,720	,000
Df (serbestlik derecesi)	711	,000
$\chi^2/df$	1,535	1-3 arası
TLI (Tucker-Levis İndeks)	,868	,90 üzeri
CFI (Comperative Fit İndeks)	,879	,90 üzeri
RMSEA (Root Mean Square Error of Approximation)	,072	,08'den küçük

Tablo 19 incelendiğinde, modelin veri ile uyumu ifade eden uyum indekslerinden TLI ve CFI değerlerinin kabul edilebilir düzeyde uyum vermediği görülmüştür. TLI ve CFI değerlerinin kabul edilebilir düzeyin altında kalmasına karşın, diğer ölçütlerin iyi bir uyuma sahip oldukları görülmüştür. Ayrıca, TLI ve CFI değerleri (CFI=,88; TLI=,87) kabul edilebilir düzeye çok yakın çıkmıştır. Buna göre modelin veri ile uyumunun kabul edilebilir düzeyde olduğu söylenebilir.

Modelin örneklem yeterliliği için Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) 0,81 olarak çıkmış olup, örneklemin yeterliği olduğu görülmektedir. Barlett's Testi ise  $p < ,000$  olarak çıkmıştır ve bu değer kabul edilebilir sınırlar içerisinde. Elde edilen tüm bu sonuçlar modelin faktör yapısının kullanılabilir olduğunu göstermektedir. Ayrıca modelin güvenilirliğini gösteren Cronbach's Alpha da ,92 olarak hesaplanmıştır. Modelin güvenilirliği oldukça yüksek çıkmıştır.

5 alt boyutta ele alınan mesleki aidiyetin, 3 boyutta ele alınan bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisini değerlendirmek ve yorumlamak için değişkenler arasındaki ilişki katsayılarına bakılması gerekmektedir. Tablo 20'de yapısal modelin hipotez testi sonuçları sunulmuştur.

Tablo 20. Yapısal Modelin Hipotez Testi Sonuçları

Değişkenler ve İlişkinin Yönü	Tahmin**	Standart Hata	T değeri	P (Anlamlılık)	Hipotez
DMA → GK	,883	,417	2,150	,032	H <sub>1a</sub> : Kabul
DMA → SCK	,901	,386	2,163	,031	H <sub>1b</sub> : Kabul
DMA → OK	,498	,159	2,422	,015	H <sub>1c</sub> : Kabul
NMA → GK	1,782	1,006	1,962	,050	H <sub>2a</sub> : Kabul
NMA → SCK	1,845	,928	2,006	,045	H <sub>2b</sub> : Kabul
NMA → OK	,727	,364	1,681	,093	H <sub>2c</sub> : %90*
MADBM → GK	2,196	,727	2,216	,027	H <sub>3a</sub> : Kabul
MADBM → SCK	2,133	,664	2,149	,032	H <sub>3b</sub> : Kabul
MADBM → OK	1,037	,268	2,162	,031	H <sub>3c</sub> : Kabul
MANBM → GK	-3,825	2,351	-2,172	,030	H <sub>4a</sub> : Kabul
MANBM → SCK	-3,924	2,153	-2,218	,027	H <sub>4b</sub> : Kabul
MANBM → OK	-1,448	,835	-1,759	,079	H <sub>4c</sub> : %90*
SA → GK	-,812	,724	-1,781	,075	H <sub>5a</sub> : %90*
SA → SCK	-,653	,658	-1,435	,151	H <sub>5b</sub> : Red
SA → OK	-,242	,257	-1,136	,256	H <sub>5c</sub> : Red

\*P<0,10

\*\*Standardize edilmiş regresyon katsayıları.

Mesleki aidiyetin bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisini test eden regresyon katsayıları yorumlandığında, duygusal mesleki aidiyet ile bağımsız denetim kalitesi boyutları arasında olumlu yönde ve anlamlı ilişkiler ( $P<,05$ ) gözlenmiştir. Buna göre duygusal mesleki aidiyetteki artış bağımsız denetim kalitesinin tüm alt boyutları için artışa neden olmaktadır. Bu bulgular doğrultusunda duygusal mesleki aidiyetle ilgili üç hipotez ( $H_{1a}$ ,  $H_{1b}$  ve  $H_{1c}$ ) kabul edilmiştir.

Benzer şekilde normatif mesleki aidiyet ile bağımsız denetim kalitesi boyutları arasındaki ilişkiye bakıldığında, girdi ve süreç/çıkıtı kalitesi alt boyutları için olumlu ve anlamlı ilişki ( $P<,05$ ) söz konusuken; öneri kalitesi alt boyutu için ise %10 düzeyinde olumlu ve anlamlı bir ilişki ( $P<,10$ ) söz konusudur. Buna göre normatif mesleki aidiyetteki artış bağımsız denetim kalitesinin girdi ve süreç/çıkıtı kalitesi alt boyutları için artışa neden olmaktadır. Bu durumda normatif mesleki aidiyetle ilgili olan iki

hipotez ( $H_{2a}$  ve  $H_{2b}$ ) %95 düzeyinde kabul edilirken, diğer hipotez ( $H_{2c}$ ) %90 düzeyinde kabul edilmiştir.

Maddi birikmiş maliyetler ile bağımsız denetim kalitesi boyutları arasında olumlu yönde ve anlamlı ilişkiler ( $P<,05$ ) gözlenmiştir. Buna göre maddi birikmiş maliyetlerdeki olumlu artışın bağımsız denetim kalitesinin tüm alt boyutlarında da aynı yönde artışa neden olacağını ifade etmektedir. Bu bulgular ışığında maddi birikmiş maliyetlerle ilgili üç hipotez ( $H_{3a}$ ,  $H_{3b}$  ve  $H_{3c}$ ) kabul edilmiştir.

Manevi birikmiş maliyetler ile bağımsız denetim kalitesi boyutları arasındaki ilişkiye bakıldığında, girdi ve süreç/çıkıtı kalitesi alt boyutları için negatif ve anlamlı ilişki ( $P<,05$ ) söz konusuken; öneri kalitesi alt boyutu için ise %10 düzeyinde olumsuz yönde ve anlamlı bir ilişki ( $P<,10$ ) söz konusudur. Buna göre manevi birikmiş maliyetlerdeki artış bağımsız denetim kalitesinin tüm alt boyutları için ise azalışa neden olmaktadır. Bu durumda manevi birikmiş maliyetlerle ilgili olan iki hipotez ( $H_{4a}$  ve  $H_{4b}$ ) %95 düzeyinde kabul edilirken, diğer hipotez ( $H_{4c}$ ) %90 düzeyinde kabul edilmiştir.

Sınırlı alternatifler ile bağımsız denetim kalitesi boyutları arasındaki ilişkiye bakıldığında, bağımsız denetim kalitesi alt boyutları için anlamlı bir ilişki ( $P<,10$ ) söz konusu olmazken; girdi kalitesi alt boyutu için ise %10 düzeyinde olumsuz yönde ve anlamlı bir ilişki ( $P<,10$ ) söz konusudur. Buna göre sınırlı alternatiflerdeki artış girdi kalitesi alt boyutu için ise azalışa neden olmaktadır. Bu durumda sınırlı alternatiflerle ilgili olan iki hipotez ( $H_{5b}$  ve  $H_{5c}$ ) red edilirken, diğer hipotez ( $H_{5a}$ ) %90 düzeyinde kabul edilmiştir.

## **9. Bulgular ve Yorum**

Bu bölümde araştırma probleminin çözümü için araştırma kapsamındaki bağımsız denetçilerden toplanan verilerin istatistiksel çözümlenmeleri ve yapısal eşitlik analizi sonucu ortaya çıkan bulgulara ve bu bulgulara ilişkin yorumlara yer verilmiştir.

Araştırmada mesleki aidiyetin bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi sınanmıştır. Buna yönelik olarak mesleki aidiyet ve bağımsız denetim kalitesinin alt boyutları dikkate alınmıştır. Bu bağlamda ölçme araçlarının her bir alt boyutuna ilişkin bulguları aşağıda verilmiştir:

Mesleki aidiyetin oluşumunda etkili olan faktörler duygusal mesleki aidiyet, normatif mesleki aidiyet, maddi birikmiş maliyetler, manevi birikmiş maliyetler ve sınırlı alternatiflerdir. Kavramsal çerçevede tek faktör içerisinde yer alan birikmiş maliyetler faktörünün, keşfedici ve doğrulayıcı faktör analizleri sonucuna göre bu araştırmada iki faktör (maddi birikmiş maliyetler ve manevi birikmiş maliyetler) olarak ele alınmasının daha uygun olacağı görülmüş ve iki boyuta ayrılmıştır. Faktör yükleri dikkate alındığında bu faktörler içerisinde mesleki aidiyeti en çok etkileyen faktörün duygusal mesleki aidiyet faktörü olduğu, daha sonra bu faktörü normatif mesleki aidiyet, maddi birikmiş maliyetler, sınırlı alternatifler ve manevi birikmiş maliyetler faktörlerinin takip ettiği görülmüştür.

Daha sonra bağımsız denetim kalitesinde yer alan alt boyutlar dikkate alınmıştır. Bağımsız denetim kalitesinin oluşumunda etkili olan faktörlerin girdi, süreç/çıkıtı ve öneri kalitesi olduğu ortaya çıkmıştır. Kavramsal çerçevede ayrı faktörler olarak ele alınan süreç ve çıkıtı kalitesi faktörlerinin keşfedici ve doğrulayıcı faktör analizleri sonucuna göre, bu araştırmada tek faktör (süreç/çıkıtı kalitesi faktörü içinde) olarak ele alınmasının daha uygun olacağı görülmüş ve bu iki faktör birleştirilmiştir. Faktör yüklerine bakıldığında bu faktörler içerisinde bağımsız denetim kalitesini en çok etkileyen faktörün girdi kalitesi olduğu görülmüş ve bu faktörü süreç/çıkıtı ve öneri kalitesi faktörlerinin takip ettiği ortaya konulmuştur.

Mesleki aidiyet ve bağımsız denetim kalitesi alt boyutlarının birbirleriyle ilişkisi ise aşağıda maddeler halinde sunulmuştur:

- Duygusal mesleki aidiyet, bağımsız denetim kalitesi alt boyutları olumlu yönde etkilemektedir.



- Benzer şekilde normatif mesleki aidiyet ile bağımsız denetim kalitesi alt boyutları arasında olumlu yönde ilişki söz konusudur.
- Maddi birikmiş maliyetler boyutu, bağımsız denetim kalitesinin tüm alt boyutlarını olumlu yönde etkilemektedir.
- Manevi birikmiş maliyetler ile bağımsız denetim kalitesi boyutları arasında olumsuz ilişki söz konusudur.
- Sınırlı alternatifler ile bağımsız denetim kalitesi boyutları arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

## 10. Sonuç, Tartışma ve Öneriler

Bu araştırma mesleki aidiyetin bağımsız denetim kalitesine etkisi ve aralarındaki ilişkinin belirlenmesi amacıyla yapılmıştır. İlişkilerin belirlenmesinde Blau (2003)'dan uyarlanan mesleki aidiyet ölçeği ve Tandiontong (2013)'dan uyarlanan bağımsız denetim kalitesi anketi ölçüm aracı olarak kullanılmıştır. Yapılan keşfedici ve doğrulayıcı faktör analizleri sonucunda, ölçme modelleri arasında yapısal eşitlik modelinin oluşturulmasına olanak sağlanmış ve araştırmanın hipotezleri yapısal eşitlik modeli ile test edilmiştir.

Mesleki aidiyet boyutları içerisinde bağımsız denetim kalitesi üzerine en yüksek etki duygusal mesleki aidiyet boyutuna aittir. Başka bir ifadeyle, açıklanan varyansın büyük bölümünü bu değişken oluşturmaktadır. Duygusal mesleki aidiyet, mesleği severek yapmayı ifade etmekte ve bu aidiyeti güçlü olan birey, mesleğine bağlılıkla çalışmaya devam etmektedir. Böylelikle de mesleğini severek yapması, işine gereken özeni ve dikkati göstermeyi beraberinde getireceğinden, bu durum yaptığı işin kalitesine yansıtacaktır.

Mesleki aidiyet boyutlarından girdi kalitesini en fazla etkileyen boyut maddi birikmiş maliyetlerdir. Maddi birikmiş maliyetler arttıkça, girdi kalitesi de artış göstermektedir. Mesleki aidiyet boyutlarından süreç/çıktı kalitesini en fazla etkileyen boyut manevi birikmiş maliyetlerdir. Mesleki aidiyet boyutlarından öneri kalitesini en fazla etkileyen boyut duygusal mesleki aidiyettir.

Mesleki aidiyet boyutları içerisinde yer alan sınırlı alternatifler boyutunun, bağımsız denetim kalitesi üzerine herhangi bir etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Sınırlı alternatifler boyutu, bireyin mesleğini değiştirebilmesi için mevcut seçeneklerin az olmasını ifade etmektedir. Dolayısıyla bağımsız denetçi, aslında gerçekten mesleğine karşı bağlılık hissettiği için mesleğine devam etmemekte, sadece iş alternatifleri az olduğu için devam etmektedir. Bu durumda da bu boyutun bağımsız denetim kalitesini etkilememesi tutarlılık göstermektedir.

Hanifah (2013), mesleki aidiyetin denetim kalitesini doğrudan etkilediği, Tandiontong (2013), mesleki aidiyetin, denetim kalitesini olumlu yönde etkilediği, Intakhan ve Ussahawanitchakit (2009), mesleki aidiyetin denetim kalitesini doğrudan ve olumlu etkilediği sonucuna ulaşmışlardır.

Araştırmanın sonucunda ulaşılan modele göre, önceki araştırmalarda olduğu gibi (Intakhan ve Ussahawanitchakit, 2009; Tandiontong, 2013; Hanifah, 2013), mesleki aidiyetin bağımsız denetim kalitesini etkilediği görülmüştür. Bu bağlamda, duygusal mesleki aidiyet, normatif mesleki aidiyet, maddi birikmiş maliyetler bağımsız denetim kalitesini olumlu yönde etkilerken; manevi birikmiş maliyetler olumsuz yönde etkilemektedir. Sınırlı alternatifler ise bağımsız denetim kalitesini etkilememektedir. Çünkü bağımsız denetçinin mesleğini gerçekten severek yapması sonucunda daha dikkatli ve özenli çalışması kaliteli bir denetim yapmasına neden olacaktır.

Kamu Gözetim Kurumu, TÜRMÖB ve bağımsız denetim kuruluşları, bağımsız denetçilerin mesleki aidiyet derecelerini yükseltmek adına, denetçileri her zaman etkin çalışmalarını ve usulsüzlükleri ortaya çıkarıp raporlayarak kaliteli hizmet vermeleri için teşvik etmeli ve bunu bir ödüllendirme sistemi ile de desteklemelidirler. Böylece bağımsız denetim kalitesi de artmış olacaktır.

Mesleki aidiyet artınca, bağımsız denetim kalitesi de artacağından KGK mesleği sevdirmeye, tanıtmaya, topluma benimsetmeye ve mesleğin öneminin algılanmasına yönelik ilgili gruplara (üniversite öğrencileri vs.) toplantı, seminer, panel düzenlemelidir. Böylece meslek hem toplumda daha iyi anlaşılacak hem de meslek mensubunun

(bağımsız denetçi) mesleki aidiyeti kuvvetlendirilecektir. Bu durum da denetim işinin daha kaliteli yapılmasına olanak sağlayacaktır.

İlgili alan yazında yapılan araştırmalar incelendiğinde, bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörler ortaya çıkarılmıştır. Bu araştırmada da mesleki aidiyetin bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörlerden biri olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Araştırmanın sonuçlarına bağlı olarak, gelecekte yapılabilecek çalışmalara yönelik önerilerde bulunmak mümkün olabilir.

Araştırmada veri toplama aracı olarak anket kullanılmış ve analizde ise yapısal eşitlik modelinden yararlanılmıştır. Yapılan bu araştırma farklı veri toplama ve analiz yöntemleri kullanılarak desenlenebilir.

Yapılan araştırmada mesleki aidiyet ve bağımsız denetim kalitesi arasındaki nedensel ilişki dikkate alınmıştır. Bundan sonraki yapılacak araştırmalarda mesleki aidiyet ile ilişkili örgütsel aidiyet, örgüt iklimi, başarı, motivasyon, iş tatmini gibi etkenlerle ve bağımsız denetim kalitesi ile ilişkili mesleki etik, denetçi bağımsızlığı, denetim ücreti gibi etkenlerin de araştırmaya dahil edilerek araştırmanın kapsamı genişletilebilir. Böylelikle bu etkenlerin birbirleriyle doğrudan ve dolaylı ilişkileri incelenebilir.

Araştırma bir şirkete bağlı olarak çalışan bağımsız denetçiler üzerine yürütülmüş ve bu kişilerin mesleki aidiyet algıları ile bağımsız denetim kalitesi görüşleri arasındaki ilişkileri ortaya koyan bir model ortaya konulmuştur. Bu araştırmayı bir şirkete bağlı olmadan çalışan bağımsız denetçiler üzerine uygulayarak, aradaki fark incelenebilir.

Araştırmada katılımcıların demografik özellikleri ile bağımsız denetim kalitesi arasında bir ilişki olup olmadığına bakılmamıştır. Daha sonra yapılacak araştırmalar için yaş, cinsiyet, öğrenim durumu, mesleki unvan, mesleki tecrübeleri gibi demografik özellikleri de araştırma kapsamına alınabilir.

Araştırma sadece bağımsız denetim sektöründe çalışmakta olan bağımsız denetçiler için tasarlanmıştır. Bu araştırma muhasebe alanında ve diğer alanlarda uygulanarak karşılaştırma yapılması sağlanabilir.

Araştırma Türkiye’de çalışan bağımsız denetçileri kapsamaktadır. Bu araştırma farklı ülkelerdeki bağımsız denetçilere uygulanabilir. Böylece ülke karşılaştırması yapılarak, ülkelerin gelişmişlik düzeyi ile mesleki aidiyet ve bağımsız denetim kalitesi arasındaki ilişki incelenebilir.

## Ekler

<b>Ek 1. Araştırmada Kullanılan Anket Formu .....</b>	<b>87</b>
<b>Ek 2. Araştırmada Kullanılan Anket Formundaki İfadelere Verilen Cevapların Frekans Dağılımı.....</b>	<b>89</b>
<b>Ek 3. Bağımsız Denetim Kuruluşları Listesi .....</b>	<b>91</b>
<b>Ek 4. Araştırmada Kullanılan Mesleki Aidiyet Ölçeği ve Bağımsız Denetim Kalitesi Anketinin Kullanımı İçin İzin Formu.....</b>	<b>94</b>
<b>Ek 5. Mesleki Aidiyet Ölçeği İçin Elde Edilen 4 Faktörlü Kavramsal Yapı.....</b>	<b>95</b>
<b>Ek 6. Bağımsız Denetim Kalitesi Anketi İçin Elde Edilen Tek Faktörlü Kavramsal Yapı .....</b>	<b>96</b>
<b>Ek 7. Bağımsız Denetim Kalitesi Anketi İçin Elde Edilen 4 Faktörlü Kavramsal Yapı .....</b>	<b>95</b>

## Ek 1. Araştırmada Kullanılan Anket Formu

### ANKET FORMU

#### Sayın Bağımsız Denetçi,

Bu anket formu “Mesleki Aidiyet ve Bağımsız Denetim Kalitesi” konusunda Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü’nde yürütmekte olduğumuz yüksek lisans tezi kapsamındaki araştırma amacıyla hazırlanmıştır. Ankette yer alan sorular tamamen ilgili akademik çalışma için kullanılacak olup, vereceğiniz cevaplar kesinlikle gizli tutulacaktır. Katılımınızdan dolayı şimdiden teşekkür ederiz.

Tez Danışmanı

Prof. Dr. Seval SELİMOĞLU

Tez Öğrencisi

Arş. Gör. Gül YEŞİLÇELEBİ

Aşağıdaki soruları “(1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Kısmen Katılıyorum, (4) Katılıyorum, (5) Kesinlikle Katılıyorum” seçeneklerine karşılık gelecek şekilde cevaplayınız.

	(1) Kesinlikle Katılmıyorum	(2) Katılmıyorum	(3) Kısmen Katılıyorum	(4) Katılıyorum	(5) Kesinlikle Katılıyorum
1. Denetim mesleği kimliğim açısından önemlidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2. Denetim mesleğine girdiğim için mutluyum.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
3. Denetim mesleğinde olmaktan gurur duyuyorum.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4. Denetçi olmaktan hoşlanıyorum.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5. Denetim mesleği ile kendimi fazlasıyla özdeşleştiriyorum.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
6. Denetim mesleği hakkında hevesliyim.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
7. Denetim mesleğinde mesleki eğitim almış kişilerin o meslekte kalma sorumluluğu olduğuna inanıyorum.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
8. Denetim mesleğinde kalmak için zorunluluk hissediyorum.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
9. Denetim mesleğinde devam etmek için sorumluluk hissediyorum.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
10. Benim avantajıma olsa bile, şu anda denetim mesleğini bırakmamın doğru olacağını düşünmüyorum.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
11. Denetim mesleğini bırakırsam kendimi suçlu hissederim.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
12. Denetim mesleğinde kısmen mesleğime duyduğum bağlılıktan dolayı bulunmaktayım.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
13. Mesleğimi değiştiremeyecek kadar denetim mesleğine zaman harcadım.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
14. Mesleğimi değiştirmek gelir kaybım açısından çok pahalıya mal olacaktır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
15. Şu an mesleğimi değiştiremeyecek kadar denetim mesleğine yatırım yaptım (örneğin; eğitim, kişisel çaba).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
16. Benim için başka mesleğe girmek, yapmış olduğum mesleki eğitim yatırımdan vazgeçmemi gerektirecektir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
17. Mesleğimi değiştirmenin bana büyük bir duygusal bedeli olacaktır (örneğin; kişilerarası ilişkilerin bozulması).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
18. Denetim mesleğinden başka mesleğe geçmem, duygusal açıdan benim için kolay olmayacaktır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
19. Denetim mesleğini değiştirmek, ailem üzerinde neden olacağı zorluklardan dolayı benim için duygusal olarak zor olacaktır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
20. Denetim mesleğini bırakmak, benim için bazı duygusal travmalara neden olur.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
21. Geçmişim ve deneyimim göz önüne alındığında, diğer mesleklerde benim için uygun, cazip seçenekler vardır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
22. Eğer mesleğimi değiştirmeye karar versem, birçok iş seçeneğim olur.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
23. Meslek değiştirmede uygun birçok iş seçeneğine sahip olmaktan memnunum.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
24. Eğer denetim mesleğini bıraksaydım, peşinden koşmak için cazip iş seçeneklerim olurdu.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

	(1) Kesinlikle Katılmıyorum	(2) Katılmıyorum	(3) Kısmen Katılıyorum	(4) Katılıyorum	(5) Kesinlikle Katılıyorum
1. Denetim hizmetlerini yerine getirirken, denetçinin yetkisi doğrultusunda, uygun personel seçimi yapan bir denetim şirketinde çalışıyorum.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2. Denetimde etkinliği artırmak amacıyla, diğer denetçiler, yönetici ortakları ve müşterilerin görüşmeleri için uygun yer ve zamanı yaratan bir denetim şirketinde çalışıyorum.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
3. Denetim uygulamasını kolaylaştırmak için gerekli uzman yönetici kadrosuna sahip bir denetim şirketinde denetçi olarak çalışıyorum.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4. Denetçiler ve yöneticiler arasında iyi bir iş birliğinin olduğu bir denetim şirketinde denetçi olarak çalışıyorum.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5. Denetim uygulamasını desteklemek için kariyer olanakları açısından diğer denetçilerle aynı fırsatları sunan bir denetim şirketinde denetçi olarak çalışıyorum.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
6. Diğer denetçilerle aynı terfi fırsatlarına sahip olduğum için bir şirkette denetçi olarak çalışıyorum.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
7. Denetim uygulamasını kolaylaştırmak için ilgili kurumların kontrolüne her zaman hazır olan bir denetim şirketinde denetçi olarak çalışıyorum.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
8. Denetim faaliyetini bağımsız olarak sürdürebilen bir denetim şirketinde denetçi olarak çalışıyorum.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
9. Denetim yaparken, genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun denetim yapan bir denetim şirketinde denetçi olarak çalışıyorum.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
10. Çalıştırdığı denetçilerin yaptığı denetimi kontrol eden bir denetim şirketinde denetçi olarak çalışıyorum.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
11. Denetim yaparken yeterli mesleki yetkinliğe sahip bir denetim şirketinde denetçi olarak çalışıyorum.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
12. Çalıştırdığı diğer denetçilerin denetim performansını ölçebilen bir denetim şirketinde denetçi olarak çalışıyorum.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
13. Müşterileriyle işbirliğini kabul eden ve sürdürebilen bir denetim şirketinde denetçi olarak çalışıyorum.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
14. Denetimde gerekli mesleki dikkat ve özeni gösterebilen bir denetim şirketinde denetçi olarak çalışıyorum.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
15. Denetim önerilerinin uygulanması için denetim şirketleri müşteri şirketin yönetim kurulunu destekler.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
16. Müşteri şirketin iç düzenlemeleri denetim önerilerini uygulamasına olanak sağlar.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
17. İç kontrol sistemi denetim şirketindeki denetçilerin önerilerini uygulamasına olanak sağlar.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
18. Müşteri şirketin kültürü denetçilerin önerilerini uygulamasını mümkün kılar.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
19. Müşteri şirketteki fiziksel olanaklar denetçilerin önerilerini uygulama imkanı sağlar.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

**Yaş:** (  ) 20-24 (  ) 25-29 (  ) 30-34 (  ) 35-39 (  ) 40-44 (  ) 45-49 (  ) 50-ve üstü

**Cinsiyet:** (  ) Kadın (  ) Erkek

**Öğrenim:** (  ) Lisans (  ) Yüksek Lisans (  ) Doktora

**Unvan:** (  ) Sorumlu Ortak Baş Denetçi (  ) Baş Denetçi (  ) Kıdemli Denetçi (  ) Denetçi (  ) Denetçi Yardımcısı

**Çalışma Süresi (yıl):** (  ) 0-4 (  ) 5-9 (  ) 10-14 (  ) 15-19 (  ) 20-ve üstü

**Çalışılan Denetim Firması:** (  ) Uluslararası Firma (  ) Ulusal Firma (  ) Uluslararası Ortaklı Firma

**Ek 2. Araştırmada Kullanılan Anket Formundaki İfadelere Verilen Cevapların Frekans Dağılımı**

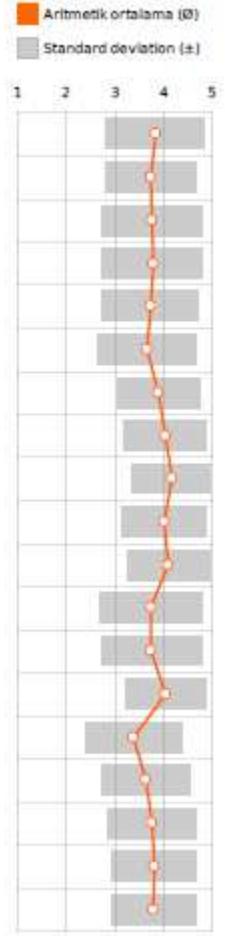
**Mesleki Aidiyet\***





## Bağımsız Denetim Kalitesi\*\*

	Kesinlikle Katılmıyorum (1)		Kısmen Katılmıyorum (2)		Kısmen Katılıyorum (3)		Katılıyorum (4)		Kesinlikle Katılıyorum (5)		Ø	±
	Σ	%	Σ	%	Σ	%	Σ	%	Σ	%		
1. De...	3x	2,91	8x	7,77	20x	19,42	46x	44,66	26x	25,24	3,82	1,00
2. De...	2x	1,94	10x	9,71	21x	20,39	51x	49,51	19x	18,45	3,73	0,94
3. De...	5x	4,85	7x	6,80	20x	19,42	47x	45,63	24x	23,30	3,76	1,04
4. De...	5x	4,85	6x	5,83	21x	20,39	47x	45,63	24x	23,30	3,77	1,03
5. De...	3x	2,91	9x	8,74	23x	22,33	47x	45,63	21x	20,39	3,72	0,98
6. Di...	4x	3,88	10x	9,71	22x	21,36	50x	48,54	17x	16,50	3,64	1,00
7. De...	2x	1,94	3x	2,91	23x	22,33	51x	49,51	24x	23,30	3,89	0,86
8. De...	-	-	6x	5,83	16x	15,53	49x	47,57	32x	31,07	4,04	0,84
9. De...	1x	0,97	3x	2,91	12x	11,65	51x	49,51	36x	34,95	4,15	0,81
10. Ç...	-	-	8x	7,77	13x	12,62	53x	51,46	29x	28,16	4,00	0,85
11. D...	1x	0,97	4x	3,88	15x	14,56	48x	46,60	35x	33,98	4,09	0,85
12. Ç...	5x	4,85	7x	6,80	23x	22,33	44x	42,72	24x	23,30	3,73	1,05
13. M...	5x	4,85	5x	4,85	27x	26,21	42x	40,78	24x	23,30	3,73	1,03
14. D...	1x	0,97	4x	3,88	15x	14,56	54x	52,43	29x	28,16	4,03	0,82
15. D...	3x	2,91	16x	15,53	37x	35,92	34x	33,01	13x	12,62	3,37	0,99
16. M...	2x	1,94	5x	4,85	40x	38,83	39x	37,86	17x	16,50	3,62	0,89
17. İ...	1x	0,97	9x	8,74	25x	24,27	47x	45,63	21x	20,39	3,76	0,91
18. M...	-	-	7x	6,80	29x	28,16	45x	43,69	22x	21,36	3,80	0,86
19. M...	2x	1,94	4x	3,88	28x	27,18	50x	48,54	19x	18,45	3,78	0,86



**Ek 3. Bağımsız Denetim Kuruluşları Listesi (Nisan 2014 itibariyle)**

<b>Sıra No</b>	<b>Ticaret Unvanı</b>
1	AAC Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
2	AC İstanbul Uluslararası Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
3	Adalya Uluslar Arası Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
4	Aday Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
5	ADM Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
6	Akademik Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
7	Akis Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
8	AKT Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
9	Aktan Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
10	Alternatif Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
11	Anadolu Ekol Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
12	Analist Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
13	Anıl Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
14	Arılar Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
15	Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM Anonim Şirketi
16	Artı Değer Uluslararası Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
17	As Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
18	Ata Uluslararası Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
19	Avrasya Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
20	AYK Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi
21	Bakış Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
22	Ban-Den Bağımsız Denetim Hizmetleri Anonim Şirketi
23	Başaran Nas Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
24	Batı Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
25	BD Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
26	BDD Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi
27	BDO Denet Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
28	Bilgi Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
29	Bilgili Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
30	Birikim Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
31	Birleşik Uzmanlar Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
32	Birleşim Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
33	BM Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
34	Boğaz Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
35	Çağdaş Bağımsız Denetim Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
36	Consulta Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
37	Çözüm Ünlüer Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
38	CPA Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi
39	Crowe Horwath Olgu Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
40	Değer Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
41	Denge Ankara Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
42	Denge Bağımsız Denetim Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
43	Denge İzmir Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
44	Detay Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi

45	DMF Sistem Uluslararası Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
46	DMR Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi
47	DRT Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
48	Ege Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
49	Elit Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
50	Endeks Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
51	Engin Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
52	Erciyes Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
53	Eren Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
54	Ereş Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
55	Etken Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
56	Güçbir Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
57	Güncel Bağımsız Denetim Danışmanlık ve YMM Anonim Şirketi
58	Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
59	Gürel Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri Anonim Şirketi
60	HLB Saygın Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
61	IHY Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
62	İrfan Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
63	Işık Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
64	Kapital Karden Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
65	Karar Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi
66	Kardem Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
67	Karma Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
68	Kavram Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
69	Köker Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
70	Legal Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
71	Lider Uluslararası Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
72	MBK Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
73	Mega Global Uluslar Arası Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
74	Mercek Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
75	Meridyen Kurumsal Çözüm ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
76	MGI Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
77	MMB Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi
78	Mod Bağımsız Denetim Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
79	Norm Grup Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
80	Oluşum Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi
81	Önder Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi
82	Pür Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
83	Randıman Denetim Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
84	Rasyonel Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
85	Referans Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi
86	Rehber Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
87	Report Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
88	Revizyon Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
89	Rota Bağımsız Denetim Ve Danışmanlık Anonim Şirketi
90	SAM-DEN Samson Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
91	Ser-Berker Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
92	Sinerji Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik Limited Şirketi
93	Sinerji Uluslararası Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi
94	SUN Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi

95	Süreç Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
96	Tam Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi
97	Tekden Uluslararası Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Revizyon Anonim Şirketi
98	Türkerler Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
99	Türkmen Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
100	Ulusal Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
101	Uzman Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
102	Yeditepe Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
103	YKY Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
104	Yöntem Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
105	Yorum Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi

## Ek 4. Araştırmada Kullanılan Mesleki Aidiyet Ölçeği ve Bağımsız Denetim Kalitesi Anketinin Kullanımı İçin İzin Formu

 Gary Blau (gblau@temple.edu) [Kişilere ekle](#) 12.07.2014 |  
Kime: gül yeşilcelebi  
Bilgi: GARY J. BLAU

Yes, of course, you have my permission, good luck with your research! 😊

gary blau

On Sat, Jul 12, 2014 at 9:02 AM, gül yeşilcelebi <[gyesilcelebi@hotmail.com](mailto:gyesilcelebi@hotmail.com)> wrote:

Dear Mr. Blau,

I am kindly asking your permission to use your the Occupational Commitment scale ( in your article "Testing for a four-dimensional structure of occupational commitment- year of 2003") in my master thesis which is about the effect of professional commitment on independent audit quality.

I am looking forward to get your response.

Thank you very much.

Yours sincerely,

Research assistant Gül Yeşilcelebi  
Gümüşhane University  
Faculty of Business Administration and Economics  
TURKEY

Bls: your paper's questionnaire

↑ ↓ ×



Mathius Tandiontong (m\_tandiontong@yahoo.com) [Kişilere ekle](#) | 29.05.2013 | [Belgeler](#)  
Kime: gül yeşilcelebi

📎 1 ek (213,9 KB)

Outlook.com [Etkin Görünüm](#)

Dear Mr. Gul Yesil Celebi

Sorry recently had a reply to your email.

Your query about the questionnaire in my study whose results I presented in bangkok, I submit the following.

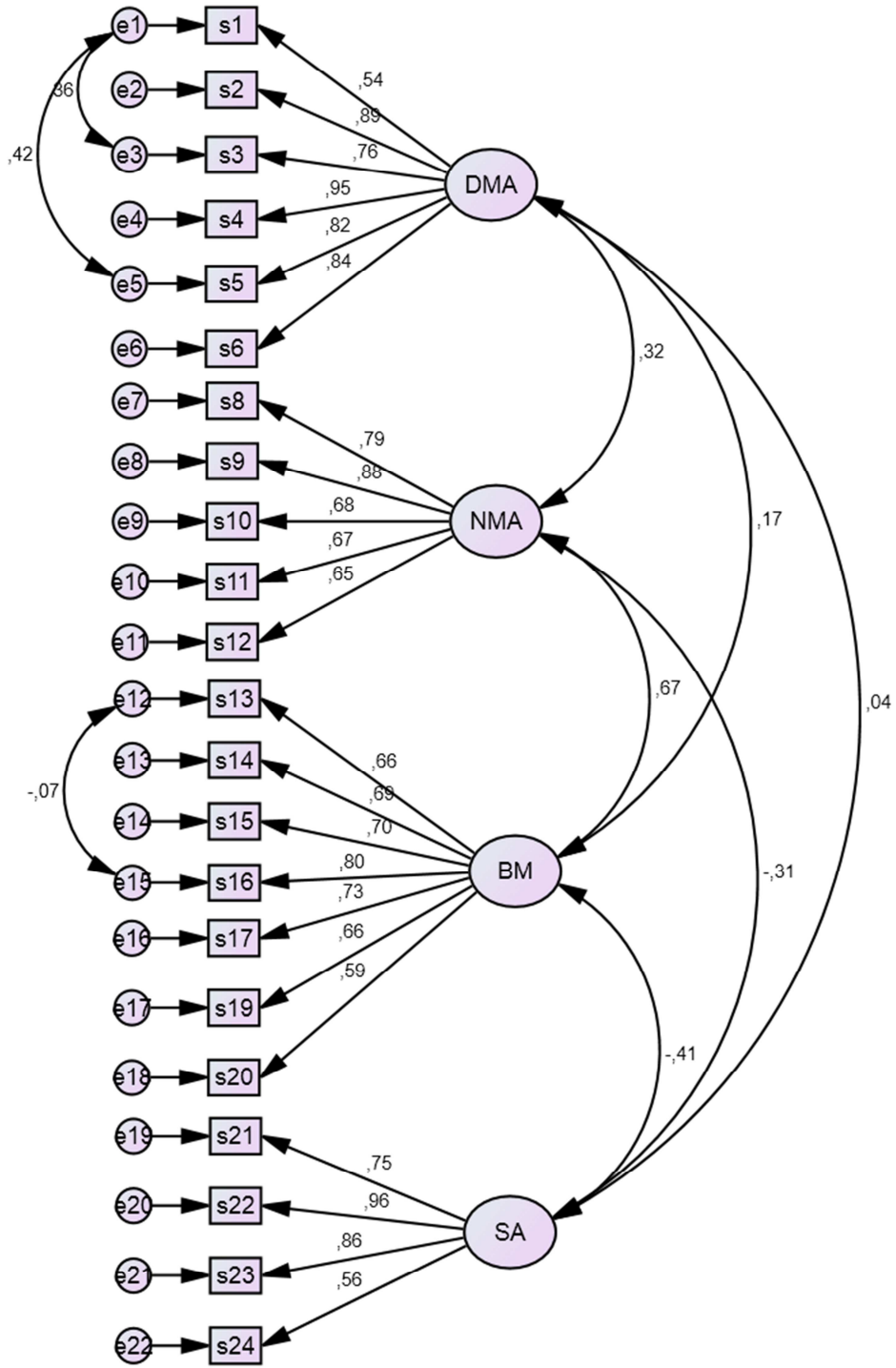
If there are things that need to be discussed, I am waiting for information from you.

Thank you

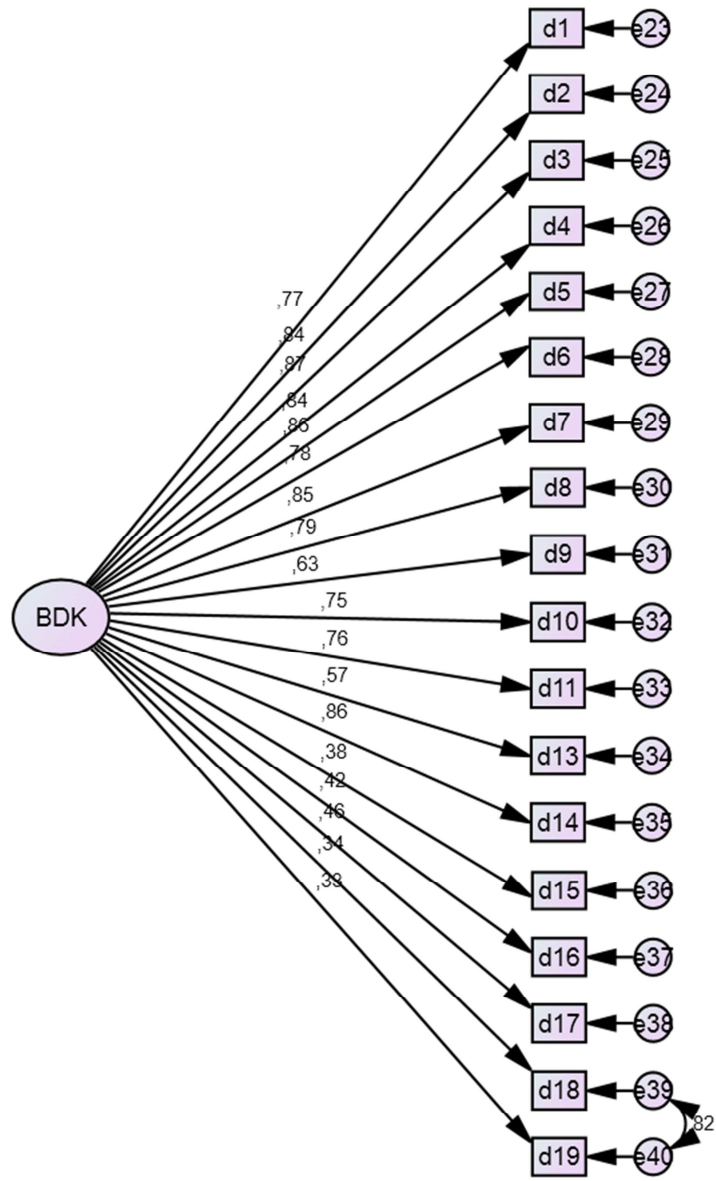
Yours sincerely,

mtandiontong

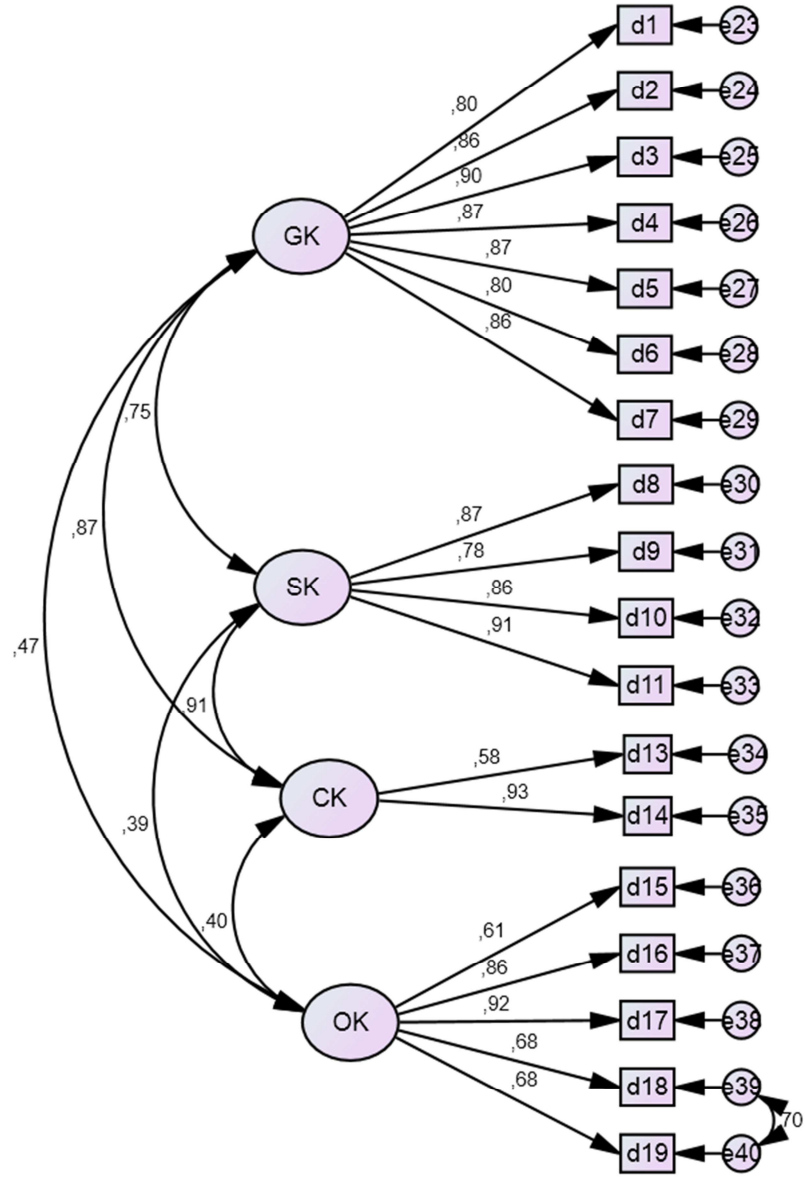
Ek 5. Mesleki Aidiyet Ölçeği İçin Elde Edilen 4 Faktörlü Kavramsal Yapı



**Ek 6.** Bağımsız Denetim Kalitesi Anketi İçin Elde Edilen Tek Faktörlü Kavramsal Yapı



Ek 7. Bağımsız Denetim Kalitesi Anketi İçin Elde Edilen 4 Faktörlü Kavramsal Yapı





## Kaynakça

- Ahmad, Z.; Anantharaman, R. N. and Ismail, H. (2012). Students' motivation, perceived environment and professional commitment: An application of Astin's college impact model. *Accounting Education: An International Journal*, 21 (2), 187-208.
- Akpan, C. P. (2013). Job security and job satisfaction as determinants of organizational commitment among university teachers in cross river state, Nigeria. *British Journal of Education*, 1 (2), 82-93.
- Altıntaş, T. (2011). *Halka açık şirketlerin bağımsız denetiminin kalitesi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Altunışık, R.; Coşkun, R.; Bayraktaroğlu, S. ve Yıldırım, E. (2010). *Sosyal bilimlerde araştırma yöntemleri SPSS uygulamalı* (6. baskı). Sakarya: Sakarya Yayıncılık.
- Aranya, N.; Pollock, J. and Amernic, J. (1981). An examination of professional commitment in public accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 6 (4), 271-280.
- Arens, A. A.; Elder, R. J. and Beasley, M. S. (2008). *Auditing and assurance services: an integrated approach* (12. edition) New Jersey: Pearson Prentice Hall.
- Aslan, Ş. (2008). Örgütsel vatandaşlık davranışı ile örgütsel bağlılık ve mesleğe bağlılık arasındaki ilişkilerin araştırılması. *Yönetim ve Ekonomi*, 15 (2), 163-178.
- Auditing Concepts Committee. (1972). Report of the committee on basic auditing concepts. *The Accounting Review*, 47, 15-74.
- Bagram, J. J. (2003). The dimensionality of professional commitment. *SA Journal of Industrial Psychology*, 29 (2), 6-9.
- Baotham, S. ve Ussahawanitchakit, P. (2009). Audit independence, quality, and credibility: Effects on reputation and sustainable success of CPAs in Thailand. *International Journal of Business Research*, 9 (1), 1-25.
- Bayram, N. (2010). *Yapısal eşitlik modellemesine giriş AMOS uygulamaları* (1. baskı). Bursa: Ezgi Kitabevi.
- Baysal, A. C. ve Paksoy, M. (1999). Mesleğe ve örgüte bağlılığın çok yönlü incelenmesinde Meyer-Allen modeli. *İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi*, 28 (1), 7-15.

- Blau, G. (1985). The measurement and prediction of career commitment. *Journal of Occupational Psychology*, 58, 277-288.
- Blau, G. (1999). Early-career job factors influencing the professional commitment of medical technologists. *The Academy of Management Journal*, 42 (6), 687-695.
- Blau, G. (2001). On assessing the construct validity of two multidimensional constructs occupational commitment and occupational entrenchment. *Human Resource Management Review*, 11, 279-298.
- Blau, G. (2003). Testing for a four-dimensional structure of occupational commitment. *Journal of Occupational and Organizational Psychology*, 76, 469-488.
- Blau, G. and Holladay, E. B. (2006). Testing the discriminant validity of a four-dimensional occupational commitment measure. *Journal of Occupational and Organizational Psychology*, 79, 691-704.
- Bline, D. M.; Duchon, D. and Meixner, W. F. (1991). The measurement of organizational and professional commitment: An examination of the psychometric properties of two commonly used instruments. *Behavioral Research in Accounting*, 3, 1-12.
- Bozkurt, N. (2012). *Muhasebe denetimi* (6. baskı). İstanbul: Alfa Yayınları.
- Bozkurt, Ö. ve Bozkurt, İ. (2008). İş tatminini etkileyen işletme için faktörlerin eğitim sektörü açısından değerlendirilmesine yönelik bir alan araştırması. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 9 (1), 1-18.
- Can, A. V. ve Uyar, S. (2010). *İşletmelerde faaliyet denetimi* (1. baskı). Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Carson, K. D.; Carson, P. P. and Bedeian, A. G. (1995). Development and construct validation of a career entrenchment measure. *Journal of Occupational and Organizational Psychology*, 68, 301-320.
- Ceylan, A. (2007). Kalite güvence standardı, Türkiye'deki durum ve meslek mensubunun sorumlulukları. 2. *Türkiye Muhasebe Forumu*. Ankara, 220-223.
- Ceylan, C. ve Bayram, N. (2006). Mesleki bağlılığın örgütsel bağlılık ve örgütten ayrılma niyeti üzerine etkilerinin düzenleyici değişkenli çoklu regresyon ile analizi. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 20 (1), 105-120.
- Chang, H. T.; Chi, N. W. and Miao, M. C. (2007). Testing the relationship between three-component organizational/occupational commitment and

- organizational/occupational turnover intention using a non-recursive model. *Journal of Vocational Behavior*, 70, 352–368.
- Cohen, A. (1999). Relationships among five forms of commitment: An empirical assessment. *Journal of Organizational Behavior*, 20, 285-308.
- Çaldağ, Y. (2007). *Denetim ve raporlama* (5.baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çarıkçioğlu, P. (1995). Türkiye'de muhasebe denetiminin gelişimi. *Türkiye'deki muhasebe denetimi alanında yayınlanan araştırmalar (1995-2005) ve seçme yazılar* (Ed: Ş. Uzay ve S. Kardeş Selimoğlu). İstanbul: ISMMMO Yayınları, 82, ss. 313-319.
- Çetin, M.; Cihangiroğlu, N. ve Türk, Y. Z. (2010). Bir grup eczacının mesleki bağlılık algılarının incelenmesi. *Pamukkale Tıp Dergisi*, 3 (3), 125-130.
- Çırpan, H. ve Koyuncu, M. (1998). İşletme kültürünün alt kademe yöneticileri üzerindeki etkisi: Bir örnek olay çalışması. *Öneri*, 2 (9), 223-230.
- Çetin, M.; Fedai, T. ve Teke, A. (2012). Hekimlerin mesleki bağlılık düzeylerini etkileyen faktörlerin incelenmesi. *Anatol J Clin Investig*, 6 (4), 220-224.
- Çiftçioğlu, A. (2011). Investigating occupational commitment and turnover intention relationship with burnout syndrome. *Business and Economics Research Journal*, 2 (3), 109-119.
- Dang, L. (2004). Assessing actual audit quality. Unpublished PhD Thesis. Philadelphia: Drexel University.
- Davidson, R. A. and Neu, D. (1993). A note on association between audit firm size and audit quality. *Contemporary Accounting Research*, 9 (2), 479-488.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3 (3), 183-199.
- Deis, D. R. ve Giroux (1996). The effect of auditor changes on audit fees, audit hours, and audit quality. *Journal of Accounting and Public Policy*, 15 (1), 55-76.
- Demir, H. ve Okan, T. (2009). Johari penceresi ve özdeşleşme. 17. *Ullusal Yönetim ve Organizasyon Kongresi'nde sunulan bildiri*, Eskişehir: Eskişehir Osmangazi Üniversitesi.
- Elias, R. Z. (2006). The impact of professional commitment and anticipatory socialization on accounting students' ethical orientation. *Journal of Business Ethics*, 68, 83-90.

- Erdoğan, M. (2005). *Denetim*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Ergun, Ü. (1999). Bağımsız denetimde kalitenin önemi ve Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında faaliyet gösteren bağımsız denetim kuruluşlarının görünümü. *Türkiye'deki muhasebe denetimi alanında yayınlanan araştırmalar (1995-2005) ve seçme yazılar* (Ed: Ş. Uzay ve S. Kardeş Selimoğlu). İstanbul: ISMMMO Yayınları, 82, ss. 393-411.
- Ergül, H. F. (2006). Kurumlarda ücret, ücret sistemleri ve ücret-başarı ilişkisi. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 5 (18), 92-105.
- Esendemir, E. (2011). Bağımsız denetim kalitesi ile yeni yaklaşımlar ve İzmir ilinde yeminli mali müşavirlere yönelik bir araştırma. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Manisa: Celal Bayar Üniversitesi.
- Galanou, E.; Georgakopoulos, G.; Sotiropoulos, I. and Dimitris, V. (2010). The effect of reward system on job satisfaction in an organizational chart of four hierarchical levels: a qualitative study. *Canadian Social Science*, 6 (5), 102-123.
- Geiger, M. A. and Rama, D. V. (2006). Audit firm size and going-concern reporting accuracy. *Accounting Horizons*, 20 (1), 1-17.
- Göğer A. (2006). Türkiye'de bağımsız denetim uygulamalarında bağımsız denetim kalitesini belirleyen etkenler ve Türkiye'deki denetim firmalarına yönelik bir araştırma. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi.
- Greenfield, A. C.; Norman, C. S. and Wier, B. (2008). The effect of ethical orientation and professional commitment on earnings management behavior. *Journal of Business Ethics*, 83, 419-434.
- Güçlü, F. (2008). *Muhasebe denetimi* (3. baskı). Ankara: Detay Yayıncılık.
- Güney, S. (2004). *Açıklamalı yönetim-organizasyon ve örgütsel davranış terimler sözlüğü*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Günlük, M. (2010). Muhasebecilerin mesleki ve örgütsel bağlılık, iş memnuniyeti ve işten ayrılma eğilimleri üzerine bir araştırma. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Kocaeli: Gebze Yüksek Teknoloji Üniversitesi.
- Güredin, E. (1998). Denetçinin meslek ahlakı, standartlar ve uygulamadan örnekler. *Türkiye 3. Muhasebe Denetimi Sempozyumu*. İstanbul: ISMMMO Yayınları.
- Güredin, E. (2010). *Denetim ve güvence hizmetleri SMMM ve YMM'lere yönelik ilkeler ve teknikler* (13. baskı). İstanbul: Beta Yayınları.

- Haftacı, V. (2011). *Muhasebe denetimi* (2. baskı). Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Halis, M. (2013). *Toplam kalite yönetimi MYO müfredatına uygun* (2. baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Hall, M.; Smith, D. ve Langfield-Smith, K. (2005). Accountants' commitment to their profession: Multiple dimensions of professional commitment and opportunities for future research. *Behavioral Research in Accounting*, 17 (1), 89-109.
- Hanifah, (2013). The influence of audit fee, professional commitment and auditors competency to audit quality. *3rd International Conference on Management*'da sunulan bildiri, Penang, Malaysia.
- Hardies, K.; Breech, D. and Branson, J. (2009). Are female auditors still women? Analyzing the sex differences affecting audit quality. *Accountancy & Bedrijfskunde*, 29 (7), 22–30.
- Intakhan, P. and Ussahawanitchakit, P. (2009). Impacts of professional commitment and ethical orientation on audit independence and audit quality via a moderator of professional responsibility: Evidence from CPAs in Thailand. *International Journal of Business Research*, 10 (4), 1-14.
- Irving, P. G.; Coleman, D. E. and Cooper, C. L. (1997). Further assessments of a three-component model of occupational commitment: Generalizability and differences across occupations. *Journal of Applied Psychology*, 82 (3), 444-452.
- Jain, R. and Kaur, S. (2014). Impact of work environment on job satisfaction. *International Journal of Scientific and Research Publications*, 4 (1), 1-8.
- Kalleberg, A. L. (1977). Work values and job rewards: A theory of job satisfaction. *American Sociological Review*, 42, 124-143.
- Kapıcıgil, A. (2007). Kalite nedir? Hizmet kalitesi nedir? Kalite güvencesi kavramı. 2. *Türkiye Muhasebe Forumu*. Ankara, 202-212.
- Karacan, S. (2014). *Etik kavramı ve muhasebe meslek etiği* (1. baskı). Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Karacan, S. ve Uygun, R. (2012). *Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu denetim ve raporlama* (1. baskı). Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Karasar, N. (2011). *Bilimsel araştırma yöntemi* (22. baskı). Ankara: Nobel Yayıncılık.

- Kaval, H. (2008). *Uluslararası finansal raporlama standartları (IFRS/IAS) uygulama örnekleri ile muhasebe denetimi* (4. baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kavut, L. (2000). Genel kabul görmüş denetim standartları ve Türkiye'deki durumu. *Türkiye'deki muhasebe denetimi alanında yayınlanan araştırmalar (1995-2005) ve seçme yazılar* (Ed: Ş. Uzay ve S. Kardeş Selimoğlu). İstanbul: ISMMMO Yayınları, 82, ss. 249-269.
- Kavut, L. (2001). Bağımsız denetçiler ile denetim hizmeti alan işletmelerin yöneticilerinin denetim kalitesine ilişkin görüş ve tutumları. *IMKB Dergisi*, 5 (20), 1-21.
- Kavut, L. (2002). Ulusal ve uluslararası bağımsız denetim firmalarında çalışan denetçilerin bağımsız denetim hizmetinin kalitesine ilişkin tutumları. *Yönetim*, 13 (41), 7-21.
- Kıracı, M. (2009). *Uluslararası denetim standartlarına göre örnekleme*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Khanifar, H. (2012). Analysis of job satisfaction and professional commitment between staffs. *Journal of Basic and Applied Scientific Research*, 2 (7), 6424-6429.
- Khanifar, H.; Jandaghi, G. and Shojaie, S. (2010). Organizational consideration between spirituality and professional commitment. *European Journal of Social Sciences*, 12, 558-571.
- Kurnaz, N. ve Çetinoğlu, T. (2010). *İç denetim güncel yaklaşımlar* (1. baskı). Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Landy, F. J. (1985). *Psychology of work behavior*. Homewood, IL: Dorsey Press.
- Lee, K.; Carswell, J. J. and Allen, N. J. (2000). A meta-analytic review of occupational commitment: Relations with person- and work-related variables. *Journal of Applied Psychology*, 85 (5), 799-811.
- Lord, A. T. and DeZoort, F. T. (2001). The impact of commitment and moral reasoning on auditors' responses to social influence pressure. *Accounting, Organizations and Society*, 26, 215-235.
- Meyer, J. P. and Herscovitch, L. (2001). Commitment in the workplace toward a general model. *Human Resource Management Review*, 11, 299-326.

- Meyer, J. P.; Allen, N. J. and Smith, C. A. (1993). Commitment to organizations and occupations: Extension and test of a three-component conceptualization. *Journal of Applied Psychology*, 78 (4), 538-551.
- Mokaya, S. O.; Musau, J. L.; Wagoki, J. and Karanja, K. (2013). Effects of organizational work conditions on employee job satisfaction in the hotel industry in Kenya. *International Journal of Arts and Commerce*, 2 (2), 79-90.
- Morrow, P. C. (1983). Concept redundancy in organizational research: The case of work commitment. *The Academy of Management Review*, 8 (3), 486-500.
- Naveed, A.; Usman, A. and Bushra, F. (2011). Promotion: A predictor of job satisfaction a study of glass industry of Lahore (Pakistan). *International Journal of Business and Social Science*, 2 (16), 301-305.
- Oktay, S. (2013). Bağımsız denetim etkinliğinin artırılmasında, denetim hizmetinde kalite ve kalite kontrol: ABD düzenlemeleri. *Maliye Finans Yazıları*, 27 (100), 42-94.
- Özdevecioğlu, M. ve Aktaş, A. (2007). Kariyer bağlılığı, mesleki bağlılık ve örgütsel bağlılığın yaşam tatmini üzerindeki etkisi: İş-aile çatışmasının rolü. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 28, 1-20.
- Özmen, Ö. T.; Özer, P. S. ve Saatçioğlu, Ö. Y. (2005). Akademisyenlerde örgütsel ve mesleki bağlılığın incelenmesine ilişkin bir örnek araştırma. *İşletme Fakültesi Dergisi*, 1-14.
- Özyurt, A. (2010). Bağımsız denetim kalitesini etkileyen etmenlerden bağımsız denetçi özelliklerinin incelenmesine yönelik bir araştırma. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Hacettepe Üniversitesi.
- Palmrose, Z. (1988). An analysis of auditor litigation and audit service quality. *The Accounting Review*, 60 (1), 55-73.
- Parvin, M. M. and Kabir, M. M. N. (2011). Factors affecting employee job satisfaction of pharmaceutical sector. *Australian Journal of Business and Management Research*, 1 (9), 113-123.
- Sawan, N. and Alsaqqa, I. (2013). Audit firm size and quality: Does audit firm size influence audit quality in the Libyan oil industry? *African Journal of Business Management*, 7 (3), 213-226.

- Sarwar, S. and Abugre, J. (2013). The influence of rewards and job satisfaction on employees in the service industry. *The Business & Management Review*, 3 (2), 22-32.
- Selimoğlu, S. (2009). Denetim standartları, meslek ahlakı ve yasal sorumluluklar. *Muhasebe denetimi* (Ed: S. Selimoğlu ve Ş. Uzun). Ankara: Gazi Kitabevi, ss. 1-25.
- Senal, S. (2011). Bağımsız denetim kalitesinin artırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun rolü: Bağımsız denetim firmaları üzerine bir araştırma. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi.
- Smith, D. and Hall, M. (2008). An empirical examination of a three-component model of professional commitment among public accountants. *Behavioral Research in Accounting*, 20 (1), 75-92.
- Sweeney, J. T.; Quirin, J. J. and Fisher, D. G. (2003). A structural equation model of auditors' professional commitment: The influence of firm size and political ideology. *Volume Advances in Accounting Behavioral Research* 6, 3-25.
- Şahinkuş, Y. (2006). Yönetici davranışları ve işgören farklılıklarının aidiyet duyguları üzerine etkisi. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Gazi Üniversitesi.
- Şimşek, M. Ş. ve Aslan, Ş. (2007). Mesleki ve örgütsel bağlılığın, işin özellikleri, rol stresi, örgüte ilişkin davranışsal sonuçlar, iş ve yaşam doyumuyla ilişkilerinin araştırılması. 15. *Ulusal Yönetim Organizasyon Kongresi'nde* sunulan bildiri, Sakarya: Sakarya Üniversitesi.
- Robbins, S. P. and Judge, T. A. (2012). *Örgütsel davranış* (Çev: İ. Erdem). Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Tandiontong, M. (2013). The influence of professional commitment of accountants, organization commitment of public accountant firms to job satisfaction of auditor's and implementation of independent audit on financial statements and its implication to audit quality. *The 2013 IBEA, International Conference on Business, Economics, and Accounting'de* sunulan bildiri, Bangkok, Thailand: CAAL.
- Tak, B. ve Çiftçioğlu, B. A. (2008). Mesleki bağlılık ile çalışanların örgütte kalma niyeti arasındaki ilişkiyi incelemeye yönelik görgül bir çalışma. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 63 (4), 155-178.



- Tak, B. ve Çiftçioğlu, B. A. (2009). Üç boyutlu mesleki bağlılık ölçeğinin Türkçe'de güvenilirlik ve geçerliliğinin incelenmesine yönelik bir alan araştırması. *İşletme Fakóltesi Dergisi*, 10 (1), 35-54.
- Tella, A.; Ayeni, C. O. and Popoola, S. O. (2007). Work motivation, job satisfaction, and organisational commitment of library personnel in academic and research libraries in Oyo State, Nigeria. *Library Philosophy and Practice*, 1-16.
- Tellefsen, T. and Thomas, G. P. (2005). The antecedents and consequences of organizational and personal commitment in business service relationships. *Industrial Marketing Management*, 34, 23-37.
- Titman, S. and Trueman, B. (1986). Information quality and the valuation of new issues. *Journal of Accounting and Economics*, 8 (2), 159-172.
- Toroslu, M. V. (2012). *Yeni Türk Ticaret Kanunu kapsamında finansal tablolar denetimi* (1. baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Tsoumbris, P. and Xenikou, A. (2010). Commitment profiles: The configural effect of the forms and foci of commitment on work outcomes. *Journal of Vocational Behavior*, 77, 401-411.
- Usul, H. (2013). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları uygulamalı bağımsız denetim* (1. baskı). Ankara: Detay yayıncılık.
- Uyar, M. (2010). Muhasebecilerin bilişsel ahlaki gelişim seviyelerinin etik kararlara ve mesleki bağlılığa etkisi. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Kocaeli: Gebze Yüksek Teknoloji Üniversitesi.
- Vandenberg, R. J. and Scarpello, V. (1994). A longitudinal assessment of the determinant relationship between employee commitments to the occupation and the organization. *Journal of Organizational Behavior*, 15, 535-547.
- Wilson, A. (1998). Muhasebe denetiminde meslek ahlakı açısından karşılaşılan güçlükler. III. *Türkiye Muhasebe Sempozyumu, Muhasebe Denetim Mesleğinde Yetkiler Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı* (Ed: R. Pekdemir). İstanbul: ISMMMO Yayınları, 20, ss. 90.
- Yaşar, A. (2011). Bağımsız dış denetim kalitesinin kar yönetimi üzerine etkisi: İMKB'de kayıtlı şletmeler üzerine bir uygulama. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Adana: Çukurova Üniversitesi.

- Kamu Gözetim Kurumu, (2012). *Bağımsız Denetim Yönetmeliği*.  
[http://www.kgk.gov.tr/content\\_detail-219-544-bagimsiz-denetim-yonetmeliği.html](http://www.kgk.gov.tr/content_detail-219-544-bagimsiz-denetim-yonetmeliği.html). erişim tarihi 15.01.2014.
- Kamu Gözetim Kurumu, (2013). *Kalite Kontrol Standardı 1*.  
<http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/kks1.pdf>. erişim tarihi 15.01.2014.
- Kamu Gözetim Kurumu, (2013). *Bağımsız Denetim Standardı 220*.  
[http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_220.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_220.pdf). erişim tarihi 15.01.2014.
- TDK Sözlüğü, [http://www.tdk.org.tr/index.php?option=com\\_gts&view=gts&Itemid=71](http://www.tdk.org.tr/index.php?option=com_gts&view=gts&Itemid=71),  
erişim tarihi 18.03.2013.
- IFAC, <http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history>. erişim tarihi 09.11.2013.
- AICPA, <http://www.aicpa.org/Pages/default.aspx>. erişim tarihi 09.11.2013.