

DENETÇİLERİN DENETİM KALİTESİNE İLİŞKİN TEORİK ALGILARI VE PRATİKTEKİ UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRILMASI

Prof. Dr. Nurten ERDOĞAN*
Arş. Gör. Dr. Nurcan AZGIN**

Makale Gönderim Tarihi : 14/08/2018 / Kabul Tarihi : 28/10/2018

ÖZ

Son yıllardaki yaşanan hızlı değişim ve gelişim yaşamımızın her alanını etkilediği gibi denetim mesleğini de etkilemiştir. Teknolojideki gelişmelere paralel olarak işletme faaliyetlerinin karmaşıklaşması, işletmede gerçekleşen işlemlerin sayısının artması gibi durumlar denetim faaliyetlerinin zorlaşmasına neden olmaktadır. Ayrıca denetim skandallarının yaşanmasıyla birlikte denetim kalitesi kavramı gündeme gelmiştir. Denetimin amacına ulaşabilmesi, etkililiği ve etkinliğinin sağlanabilmesinin ancak kaliteli bir denetimle olanaklı olduğu genel kabul görmektedir. Bu doğrultuda çalışmada, denetçilerin denetim kalitesine ilişkin teorik algıları ile pratikteki uygulamaları arasında bir fark olup olmadığının araştırılması amaçlanmıştır. Çalışmada denetim kalitesi için geliştirilen ölçeğe önce keşfedici faktör analizi yapılmış ve sonrasında her bir alt boyuta Wilcoxon İşaretli Sıralar Testi uygulanarak boyutların karşılaştırılması yapılmıştır. Çalışmanın sonucunda, denetçilerin denetim kalitesine ilişkin teorik algıları ile pratikteki uygulamaları arasında bir fark olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Denetim Kalitesi, Wilcoxon İşaretli Sıralar Testi

Jel Sınıflandırması: M41, M42

* Prof. Dr. Nurten ERDOĞAN, Anadolu Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, nerdogan@anadolu.edu.tr

** Arş. Gör. Dr. Nurcan AZGIN, Bitlis Eren Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, nazgin@beu.edu.tr

COMPARISON OF THE AUDITORS' THEORETICAL PERCEPTIONS RELATED WITH AUDIT QUALITY AND IMPLEMENTATIONS IN PRACTICE**ABSTRACT**

Rapid change and development which has taken place in recent years has affected all the fields of our lives and also the profession of auditing. The situations in parallel with technological developments such as becoming more complicated business activities, increasing number of transactions in business cause the audit activities to become more difficult. Furthermore, with the occurrence of audit scandals, audit quality concept is became a current issue. It is generally accepted that achieving audit's purpose, ensuring its efficiency and effectiveness are only possible with a quality audit. In this study, it is aimed to investigate whether there is a difference between the auditors' theoretical perceptions related with audit quality and implementations in practice. Firstly confirmatory factor analysis was applied to the scale developed for audit quality and then comparison of dimensions is done by applying Wilcoxon signed-rank test on each subdimension. As a result of the study, it is concluded that there is a difference between the auditors' theoretical perceptions related with audit quality and implementation in practice.

Keywords: Audit, Audit Quality, Wilcoxon Signed-Rank Test

Jel Classifications: M41, M42

1. KALİTE VE DENETİM KALİTESİ

Kalite kavramı, son yıllarda tüm alanlarda önemi artan bir konu haline gelmektedir. Bunun en önemli nedenleri arasında işletmelerin karlılığının, başarısının ve devamlılığının sağlanmasında kalitenin önemli bir etken olması gelmektedir.

Kalite, insanların ve sistemlerin "hata yapması" ve "mükemmele ulaşma isteğinin" bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Kalite, Latince kökenli bir kelime olup "Qualitas" sözcüğünden türemiştir (Durukan ve Kapucuğil İkiz, 2007:33). Kalite, müşterinin ihtiyaçlarının tatmin edilmesi, beklentilere uygunluk, işlemlerin performansının iyileştirilmesi, maliyetlerin minimize edilmesi ve standartların yükseltilmesinde yönetimin kullandığı bir araç şeklinde tanımlanabilir (Acar ve diğerleri, 2011:75).

Denetim kalitesi ise, finansal tabloların önemli hata ve yanlışlıklar barındırmadığına dair güvence seviyesi şeklinde tanımlanmaktadır. Bu tanıma göre güvence seviyesi arttıkça denetimin kalitesi de artacaktır ve denetim kalitesi arttıkça denetim başarısızlığı azalacaktır şeklinde bir çıkarım yapılabilir (Yaşar, 2013:467). Denetim kalitesi, "denetlenen firmanın muhasebe sistemindeki önemli hataların, yanlışlıkların, eksikliklerin veya düzensizliklerin ortaya çıkarılması ve gerçeğe uygun bir şekilde raporlanması olasılığıdır" şeklinde tanımlanmaktadır (DeAngelo, 1981:186).

2. DENETİM KALİTESİNİN GEREKLİLİĞİ VE ÖNEMİ

Teknolojinin hızlı bir şekilde gelişmesi, işletme faaliyetlerinin karmaşıklaşması, yönetimin zorlaşması, işletme ile işletmenin tarafları arasında çıkar çatışmalarının oluşması, muhasebe ve denetime ilişkin yeni düzenlemelerin getirilmesi, işletmelerin ürettiği finansal nitelikli bilgilere olan güveni etkilemektedir. Bu bilgilerin güvenilirliğinin araştırılması ise denetim sayesinde gerçekleştirilmektedir. Yaşanan şirket skandalları sonrasında denetim mesleğine olan güven azalmıştır ve denetimde kalite kavramı ortaya çıkmıştır. Denetimde kaliteyi sağlamak amacıyla yasal düzenlemeler ve uluslararası standartlar ortaya konulmuştur. Buradan hareketle denetimde kalitenin ancak yasal düzenlemelere ve standartlara uymakla sağlanacağını söyleyebiliriz.

Denetimde kalite gereklidir ve aynı zamanda önemlidir. Kalitenin önemi bağımsız denetim hizmetinin sağladığı yararlar açıklanarak ortaya koyulabilir. Bu yararları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Oktay, 2013:48):

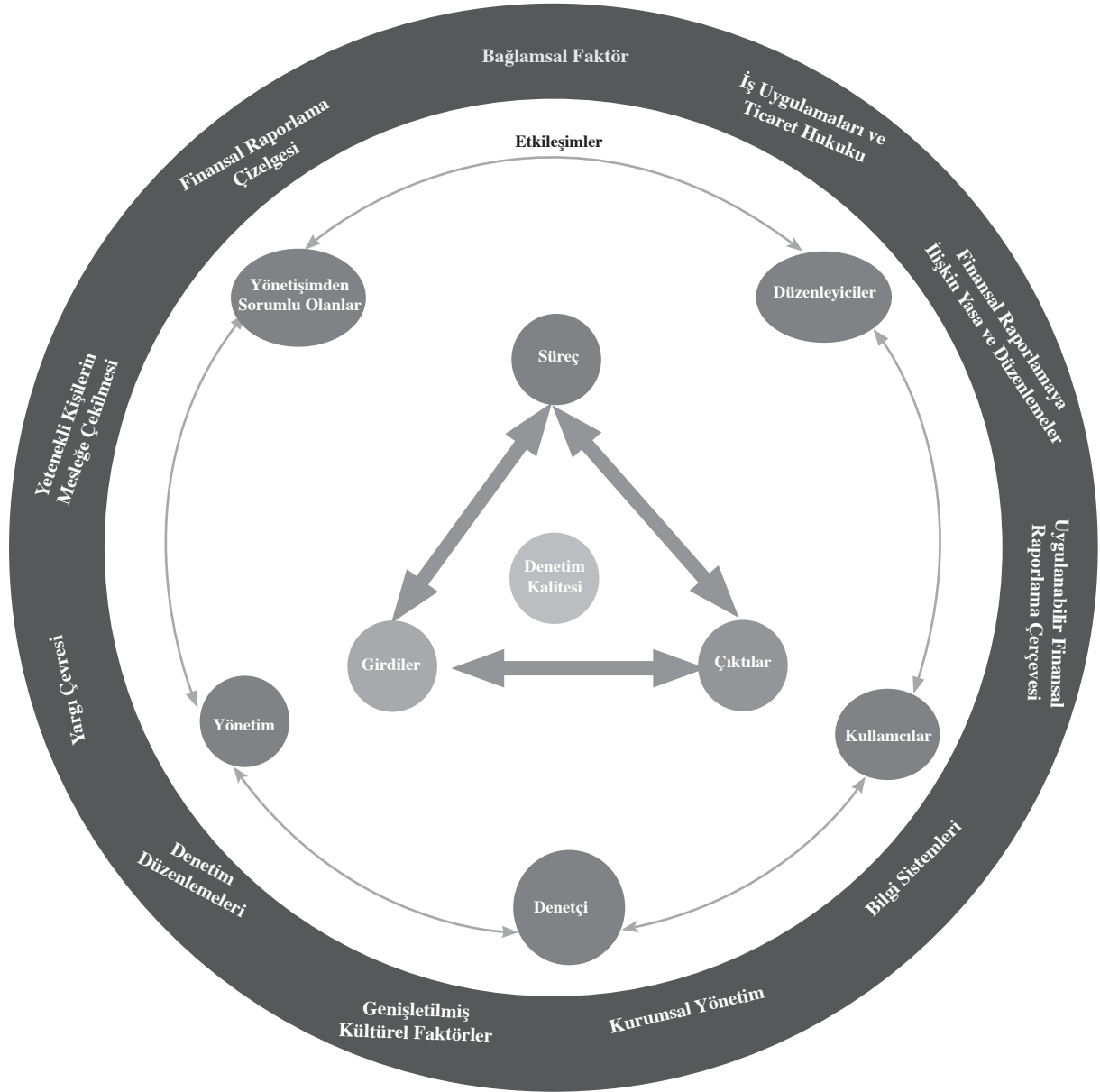
- Denetim raporlarını kullanarak karar vereceklere karşı olan sorumluluk yerine getirilmiş olur.
- Kaliteli bir denetim ile denetim firmasının güvenilirliği ve güvenilirliğinin yanında getirdiği itibar korunur ve geliştirilir.
- Denetim firmasının piyasadaki rekabet gücü artar.
- Denetim firması mevcut müşterilerini elinde tutar.
- Sürekli değişim ve gelişim gösteren sermaye piyasasının başarısını artırır.
- Denetim firmasının aleyhine açılacak dava sayısı azalır.
- Meslek kuruluşları ve/veya düzenleyici otoriteler tarafından konulan yaptırıma maruz kalma olasılığı azalır.
- Üstün niteliklere sahip kişiler çalışmak için kaliteli denetim hizmeti veren firmaları seçer.

3. DENETİM KALİTESİ İÇİN ÇERÇEVE

Denetim kalitesini tam anlamıyla ifade eden net bir tanım yapmak ve denetim kalitesinin çerçevesini belirlemek oldukça zordur. IAASB (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu) tarafından denetim kalitesi için bir çerçeve yayımlanmıştır. Denetim kalitesinin temel faktörlerinin farkındalığını arttırmak, kilit paydaşları denetim kalitesini geliştirmenin yollarını aramaya teşvik etmek, konuyla ilgili kilit paydaşlar arasında daha fazla iletişimin sağlanması için çerçeve hazırlanmıştır. IAASB bu çerçevenin, denetim kalitesini sürekli geliştirmek için tartışma ve olumlu eylemler üreteceğini beklemektedir. Çerçeve finansal tabloların denetiminde denetimin kalitesine denetim işi, denetim firması ve ulusal seviyede katkı sağlayan girdi, süreç ve çıktı faktörlerini ve çeşitli çevre faktörleri ile paydaşlar arasındaki etkileşimin önemini ortaya koymaktadır.

Denetim kalitesi için oluşturulan çerçeve Şekil 1’de de görüldüğü gibi beş kısımdan oluşmaktadır. Bunlar; girdi faktörleri, süreç faktörleri, çıktı faktörleri, temel etkileşim ve çevresel faktörlerdir (bağlamsal

faktörler). Çerçeve, denetim kalitesinin kilit unsurlarının farkındalığını arttırmıştır, denetim kalitesini arttırmak için paydaşları yeni yollar keşfetmeye cesaretlendirmiştir ve kilit paydaşlar arasındaki iletişimi kolaylaştırmıştır (IAASB, 2016:8).



Şekil 1. Denetim Kalitesi İçin Çerçeve (IAASB, 2014, s.5)

Kaliteli bir denetim muhtemelen;

- Uygun etik, değer ve davranış sergileyen,
- Uygun bilgi, beceri ve deneyime sahip ve denetim işi için yeterli zamanı ayırabilen,
- Sağlam bir denetim süreci ve kalite kontrol yordamları uygulayan, geçerli standartlar, yasa ve düzenlemelere uyan,
- Kullanıcılarına kullanışlı ve zamanlı raporlar sağlayan,
- İlgili paydaşlar ile uygun bir etkileşim sağlayan;

bir denetim ekibiyle başarılıdır. Kaliteli bir denetimin sorumluluğu öncelikli olarak denetçide olsa da, yüksek kaliteli finansal raporlama ortamındaki tüm paydaşların desteği, etkileşimi ve katılımı önemli rol oynar (IAASB, 2016: 8-9).

Çerçeve önemli girdiler, süreçler ve çıktıları vurgular. Girdiler; denetim firmasındaki kültürden etkilenen etik, değer ve davranışlar ile denetçilerin denetim işinin gerektirdiği bilgi, beceri ve tecrübeye sahip olmaları ve denetim işini yapmak için kendilerine ayrılmış yeterli zamana sahip olmalarıdır. Süreçler; kapsamlı bir denetim süreci ve kalite kontrol yordamlarını ifade etmektedir. Çıktılar ise; fayda sağlayan ve zamanında yapılan raporlamalar ile farklı paydaşlar tarafından üretilen raporlamalardır.

Etkileşimler, finansal raporların hazırlanması, onaylanması, denetimi, analizi ve kullanımı ile ilgili kişi ve süreçler arasındaki ilişki ve etkileşimleri ifade eder. Denetçi, yönetim, yönetişimden sorumlu olanlar, düzenleyiciler ve kullanıcılar arasındaki etkileşimi ifade eder.

Çevresel faktörler ise, finansal raporların niteliğini ve kalitesini ve doğrudan veya dolaylı olarak denetim kalitesini etkileme potansiyeline sahiptir. İş uygulamaları (işin yapılış şekli) ve ticaret hukuku; yasa ya da düzenleme, ödemeyi temel alan vergi veya başka teşvikler denetimin kalitesini etkilemektedir. Bu durumlar aynı zamanda kurumların nasıl yapılandırıldığını da etkileyebilir. Geçerli (uygulanabilir) finansal raporlama çerçevesi ve yasa ve düzenlemeler; finansal raporlama çerçeveleri önemli yönetim yargularını tanıma ve ölçmenin temeli olarak ileriye dönük bilgilerin kullanımını gerektirir ve bu bilgilerin finansal tablolarda açıklanmasını bekler. Bilgi sistemleri; Bilgi sistemleri ve bilgi teknolojileri hızlı bir şekilde değişmekte, verileri dijital olarak yakalama ve iletme yeteneği, benzeri görülmemiş bir ölçekte ve neredeyse anlık zamanda gerçekleşmektedir. Bu durum, yapılandırılmış veya yapılandırılmamış olsun, “büyük veri” ye odaklanmaya neden olmaktadır. Kapsamlı ve güçlü dijital bilgi sistemleri, bu verilerle ilgili değişiklikleri ele alma, analiz etme, iletme ve bunlara yanıt verme konusunda giderek gelişmektedir. Kurumsal yönetim; denetim kalitesinin artırılmasında denetim komiteleri önemlidir. Denetim komiteleri, sadece finansal raporlama sürecini denetlemekle kalmaz, aynı zamanda denetçilerle olan ilişkileri de denetlemekte, yatırımcılar ve diğer dış paydaşlar adına daha aktif bir rol oynamaktadır. Yetenekli kişileri mesleğe çekme; denetim, iyi bir yargı, sorgulayıcı akıl, cesaret, finansal raporlama ve denetim bilgisi gerektiren zorlu bir entelektüel faaliyettir. Değişen iş ve düzenleyici çevre denetçileri zorlamış ve denetimlerin gerçekleşmesini etkilemiştir. Sonuç olarak, firmalar kendi yapılarını yeniden organize etmektedirler. Denetim firmaları, denetim ekiplerinin en iyi şekilde nasıl organize edileceğini

incelemekte ve makul bir maliyetle yüksek kalitede denetimler yapmak için uygun vasıflı ve yetkin personel almak için denetimler yapmaktadırlar. (IAASB, 2016.9-10).

4. ARAŞTIRMANIN AMACI

Bu çalışma, bağımsız denetçilerin denetim kalitesine ilişkin teorik alguları ile pratikteki uygulamaları arasında bir farklılık olup olmadığını ortaya koymayı amaçlamıştır. Bu amaçla fiilen bağımsız denetim yapan bağımsız denetçilerden sormaca formu aracılığıyla veriler toplanmıştır. 33 maddeyi içeren sormaca formu IAASB'nin yayınladığı denetim kalite çerçevesinden hareketle denetim kalitesini ölçmek için oluşturulmuştur ve Sulaiman'ın (2011) çalışmasındaki maddelerden de eklemeler yapılmıştır. Sormaca formuna katılımcıların yanıt verebilmesi amacıyla teori ölçeği için 5'li likert (1-Kesinlikle Katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3-Kararsızım, 4-Katılıyorum, 5-Kesinlikle Katılıyorum) ve uygulama ölçeği için 5'li likert (1-Hiçbir Zaman, 2-Nadiren, 3-Bazen, 4-Sık Sık, 5-Her Zaman) ölçeği kullanılmıştır. Sormaca formunun birinci bölümü denetçilerin demografik özelliklerini belirlemek üzere cinsiyet, yaş, mesleki deneyim ve denetim mesleğindeki unvanı olmak üzere toplam 4 maddeden oluşmaktadır. Formun ikinci bölümü (hem teori hem de uygulama için), ilk 9 madde denetim sürecine ilişkin girdileri, sonraki 18 madde denetim sürecini ve son 6 madde ise denetim sürecine ilişkin çıktıları ifade etmektedir.

5. VERİLERİN ANALİZİ

Çalışmanın evreni fiilen bağımsız denetim yapan denetçilerdir ve örneklem seçim yöntemi olarak kartopu örnekleme kullanılmıştır. Uygulama aşaması için KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim firmalarına e posta gönderilmiş, denetçiler ofislerinde ziyaret edilmiş ve telefon görüşmeleri yapılarak denetçiler çalışmanın kapsamı hakkında bilgilendirilmiştir. Toplamda 201 denetçiye ulaşılmış olup, denetçilerden 14'ü uygulama ölçeğine ilişkin maddelere cevap vermediği için bu formlar analizden çıkarılmıştır ve analiz SPSS'de 187 sormaca formu üzerinden yapılmıştır. Geliştirilen 33 maddelik ölçeğe öncelikli olarak; madde istatistikleri, betimsel istatistikler uygulanmış ve yapı geçerliliğini test etmek için keşfedici faktör analizi yapılmıştır. Ayrıca verilerin normal dağılıp dağılmadığını tespit etmek için normallik testi yapılmıştır ve verilerin normal dağılmadığı görülmüştür. Bu yüzden denetçilerin teorik alguları ile pratikteki uygulamaları arasında fark olup olmadığını test etmek için nonparametrik testlerden Wilcoxon İşaretili Sıralar Testi yapılmıştır.

6. BULGULAR

Analiz aşamasında ilk olarak SPSS paket programı kullanılarak faktör gruplarının güvenilirliği, örneklem ve değişkenler arasındaki korelasyonun yeterli olup olmadığı test edilmiştir.

Faktör gruplarının güvenilirliği için bakılan Cronbach Alpha(α) değeri teori ölçeği için 0,90 ve uygulama ölçeği için 0,95'dir. Bu değerlere göre her iki ölçeğin güvenilirliği yüksek seviyededir.

Örneklem büyüklüğünün yeterliliği için Kaiser Mayer Olkin (KMO) değerlerine bakılmıştır. Bu değer 0,5'in üzerinde olması gerekir ve 1'e ne kadar yakınsa örneklem faktör analizi için o kadar uygundur (Hair ve diğerleri, 2006). Teori ölçeğine ilişkin KMO değeri 0,82 ve uygulama ölçeğine ilişkin KMO değeri ise 0,88'dir. KMO değerlerine göre örneklem büyüklüğünün faktör analizi için yeterli olduğu görülmüştür.

Değişkenler arasındaki korelasyonun yeterliliği için Barlett'in Küresellik test (Barlett's test of Sphericity-BTS) değerlerine bakılmıştır. Testin anlamlılık düzeyi p değeri $<0,05$ ise veri seti faktör analizi için uygundur. Teori ölçeği için p değeri $<0,001$ ve aynı şekilde uygulama ölçeği için p değeri $<0,001$ olarak bulunmuştur. Her iki ölçeğin de test sonucu anlamlılık düzeyleri %5'ten küçük olduğu için korelasyon matrisi birim matrisi değildir.

Sormacaya katılan bağımsız denetçilerin sosyo-demografik bilgileri aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 1. Denetçilerin Sosyo-demografik Bilgileri

| Sosyo-demografik Özellikler | n | (%) |
|-----------------------------|------------|------------|
| Cinsiyet | | |
| Kadın | 36 | 19,3 |
| Erkek | 147 | 78,6 |
| Cevaplamayan | 4 | 2,1 |
| Toplam | 187 | 100 |
| Yaş | | |
| 20-25 | 13 | 6,6 |
| 26-35 | 60 | 30,5 |
| 36-45 | 54 | 27,3 |
| 46-55 | 32 | 16,3 |
| 56-65 | 15 | 7,6 |
| 66 üstü | 10 | 5,1 |
| Cevaplamayan | 13 | 6,6 |
| Toplam | 187 | 100 |
| Deneyim | | |

| | | |
|--------------------|------------|------------|
| 1-5 | 59 | 29,9 |
| 6-10 | 28 | 14,2 |
| 11-15 | 38 | 19,3 |
| 16-20 | 23 | 11,7 |
| 21-25 | 12 | 6,2 |
| 26 üstü | 24 | 12,1 |
| Cevaplamayan | 13 | 6,6 |
| Toplam | 187 | 100 |
| Unvan | | |
| Sorumlu denetçi | 53 | 28,3 |
| Baş denetçi | 24 | 12,9 |
| Kıdemli denetçi | 27 | 14,4 |
| Denetçi | 41 | 21,9 |
| Denetçi yardımcısı | 31 | 16,6 |
| Cevaplamayan | 11 | 5,9 |
| Toplam | 187 | 100 |

Tablo 1’de de görüldüğü gibi çalışmaya katılan denetçilerin 36’sı kadın, 147’si erkektir. Katılımcıların yaş dağılımlarına bakıldığında çoğunluğun genç ve orta yaş denetçilerden oluştuğu görülmektedir. Denetçilerin deneyimlerine ilişkin bir yorum yapıldığında, çoğunluğunun 15 yılın altında deneyime sahip olduğu söylenebilir. Denetçilerin unvan bazında dağılımlarına bakıldığında, sorumlu denetçi ve denetçi sayısının oranının yüksek olduğu söylenebilir.

Teori ve uygulama ölçeği faktörlerin ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 2’de verilmiştir.

Tablo 2. Faktörlerin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

| Faktörler | Ortalama | Standart Sapma | Faktörler | Ortalama | Standart Sapma |
|--------------|----------|----------------|--------------|----------|----------------|
| Girdi | | | Girdi | | |
| Teo1 | 4,87 | 0,342 | Uyg1 | 4,41 | 0,738 |
| Teo2 | 4,86 | 0,367 | Uyg2 | 4,55 | 0,741 |
| Teo3 | 4,83 | 0,389 | Uyg3 | 4,53 | 0,720 |
| Teo4 | 4,59 | 0,611 | Uyg4 | 4,06 | 0,993 |
| Süreç | | | Süreç | | |
| Teo5 | 4,73 | 0,481 | Uyg5 | 4,30 | 0,877 |
| Teo6 | 4,63 | 0,536 | Uyg6 | 4,23 | 0,842 |
| Teo7 | 4,70 | 0,506 | Uyg7 | 4,25 | 0,918 |
| Teo8 | 4,80 | 0,465 | Uyg8 | 4,42 | 0,766 |
| Teo9 | 4,70 | 0,513 | Uyg9 | 4,43 | 0,739 |
| Çıktı | | | Çıktı | | |
| Teo10 | 4,06 | 1,313 | Uyg10 | 3,78 | 1,039 |
| Teo11 | 3,42 | 1,401 | Uyg11 | 3,25 | 1,193 |
| Teo12 | 3,09 | 0,851 | Uyg12 | 3,21 | 1,263 |
| Teo13 | 4,33 | 0,766 | Uyg13 | 3,92 | 0,958 |
| Teo14 | 4,40 | 0,744 | Uyg14 | 3,92 | 0,954 |
| Teo15 | 4,36 | 0,834 | Uyg15 | 3,95 | 0,942 |

Tablo 2’de de görüldüğü gibi denetçilerin denetim kalitesine ilişkin teorik algıları ve pratikteki uygulamalarına ilişkin tutumları genellikle olumlu yöndedir. Denetçiler teorik algı ve pratikteki uygulamaya ilişkin kendilerine yöneltilen ifadelere genellikle katılmışlardır. Her bir ifadenin ortalaması 3’ün üzerindedir.

Keşfedici faktör analizi sonucu faktör yükü 0,40’ın altında olan ve binişik faktör yüküne sahip maddeler analizden çıkarılmış olup, hem teori hem de uygulama ölçeği için 15 maddeden oluşan üç boyutlu faktöriyel bir yapı ortaya çıkmıştır. Faktör analizi sonucu teori ölçeğindeki 3 faktör toplam varyansın %60,3’ünü, uygulama ölçeğindeki 3 faktör toplam varyansın %63,66’sını açıklamaktadır. Faktör analizi sonucu teori ölçeği için elde edilen faktörlerin Cronbach Alfa(α) değerleri, faktör yükleri, özdeğerleri ve açıklanan varyans yüzdeleri Tablo 3’te verilmiştir.

Tablo 3. Teori Ölçeği İçin Faktörler ve Maddeler

| Faktörler ve Maddeler | Faktör Yükü | Açıklanan Varyans (%) | Özdeğer (λ) |
|--|-------------|-----------------------|-----------------------|
| Girdi (Cronbach Alfa(α) = 0,715) | | | |
| Denetçi, denetim için gerekli olan bilgi, beceri ve deneyime sahip olmalıdır. | 0,833 | 36,413 | 5,462 |
| Denetçi, denetim için gerekli olan etik ve değerlere uygun hareket etmelidir. | 0,789 | | |
| Denetçi, denetim için gerekli olan uygun davranışları (mesleki dikkat ve özen) sergilemelidir. | 0,757 | | |
| Denetçi, denetim için gerekli olan uygun davranışları sergileyebilmek için eğitim almalıdır. | 0,424 | | |
| Süreç (Cronbach Alfa(α) = 0, 839) | | | |
| Denetimde önemlilik düzeyleri doğru belirlenmelidir. | 0,804 | 13,431 | 2,015 |
| Denetimde uygun temsilde ve büyüklükte örneklem belirlenmelidir. | 0,766 | | |
| Denetçi, dış doğrulama taleplerine verilen yanıtlardan şüphe duyduğunda alternatif denetim yordamlarını uygulamalıdır. | 0,728 | | |
| Denetçi, uygun denetim görüşünü destekleyecek yeterli ve uygun kanıtları elde etmelidir. | 0,689 | | |
| Denetçi, tamamlanan denetim dosyalarında gerekli ölçüde belgelendirme yapmalıdır. | 0,628 | | |
| Çıktı (Cronbach Alfa(α) = 0,788) | | | |
| Denetlenen işletme ile çalışılan süre (yıl olarak) denetim kalitesi için önemlidir. | 0,706 | 10,456 | 1,269 |
| Denetim, müşteri tarafından değerlendirilmelidir. | 0,729 | | |
| Denetim, müşteri beklentilerini karşılamalıdır. | 0,703 | | |
| Denetçi, denetlenen işletmenin yönetimi ile etkin bir iletişim sürdürmelidir. | 0,696 | | |
| Denetçi, denetim komitesi ile etkin bir iletişim sürdürmelidir. | 0,664 | | |
| Denetçi, yönetimden sorumlu olanlarla etkin bir iletişim sürdürmelidir. | 0,549 | | |

Keşfedici faktör analizi sonucu uygulama ölçeği için elde edilen faktörlerin Cronbach Alfa değerleri, faktör yükleri, özdeğerleri ve açıklanan varyans yüzdeleri Tablo 4'te verilmiştir.

Tablo 4. *Uygulama Ölçeği İçin Faktörler ve Maddeler*

| Faktörler ve Maddeler | Faktör Yüğü | Açıklanan Varyans (%) | Özdeğer (λ) |
|--|-------------|-----------------------|-----------------------|
| Girdi (Cronbach Alfa(α) = 0,867) | | | |
| Denetçi, denetim için gerekli olan bilgi, beceri ve deneyime sahip olmalıdır. | 0,901 | 44,004 | 6,601 |
| Denetçi, denetim için gerekli olan etik ve değerlere uygun hareket etmelidir. | 0,878 | | |
| Denetçi, denetim için gerekli olan uygun davranışları (mesleki dikkat ve özen) sergilemelidir. | 0,822 | | |
| Denetçi, denetim için gerekli olan uygun davranışları sergileyebilmek için eğitim almalıdır. | 0,656 | | |
| Süreç (Cronbach Alfa(α) = 0, 896) | | | |
| Denetimde önemlilik düzeyleri doğru belirlenmelidir. | 0,644 | 11,836 | 1,775 |
| Denetimde uygun temsilde ve büyüklükte örneklem belirlenmelidir. | 0,670 | | |
| Denetçi, dış doğrulama taleplerine verilen yanıtlardan şüphe duyduğunda alternatif denetim yordamlarını uygulamalıdır. | 0,687 | | |
| Denetçi, uygun denetim görüşünü destekleyecek yeterli ve uygun kanıtları elde etmelidir. | 0,687 | | |
| Denetçi, tamamlanan denetim dosyalarında gerekli ölçüde belgelendirme yapmalıdır. | 0,644 | | |
| Çıktı (Cronbach Alfa(α) = 0,783) | | | |
| Denetlenen işletme ile çalışılan süre (yıl olarak) denetim kalitesi için önemlidir. | 0,412 | 7,829 | 1,174 |
| Denetim, müşteri tarafından değerlendirilmelidir. | 0,717 | | |
| Denetim, müşteri beklentilerini karşılamalıdır. | 0,841 | | |
| Denetçi, denetlenen işletmenin yönetimi ile etkin bir iletişim sürdürmelidir. | 0,500 | | |
| Denetçi, denetim komitesi ile etkin bir iletişim sürdürmelidir. | 0,462 | | |
| Denetçi, yönetimden sorumlu olanlarla etkin bir iletişim sürdürmelidir. | 0,547 | | |

Denetçilerin denetim kalitesine ilişkin teorik algıları ile pratikteki uygulamaları arasında fark olup olmadığını ortaya koymak için, faktör analizi sonucu oluşan her bir faktördeki maddelerin ortalaması alınıp girdi, süreç ve çıktı için toplam skorlar oluşturularak, bu toplam skorlar karşılaştırılmıştır Wilcoxon İşaretili Sıralar Testinin sonuçları Tablo 5'te verilmiştir.

Tablo 5. *Wilcoxon İşaretli Sıralar Testi*

| | | N | Sıra puanları | z değerleri | p değerleri |
|-------|-----------------|-----------------|---------------|-------------|-------------|
| Girdi | Negatif sıralar | 92 ^a | 55,40 | -7,714 | ,000 |
| | Pozitif sıralar | 12 ^b | 30,25 | | |
| | Eşit sıralar | 81 ^c | | | |
| | Toplam | 185 | | | |
| Süreç | Negatif sıralar | 95 ^d | 65,61 | -7,594 | ,000 |
| | Pozitif sıralar | 22 ^e | 30,48 | | |
| | Eşit sıralar | 66 ^f | | | |
| | Toplam | 183 | | | |
| Çıktı | Negatif sıralar | 99 ^g | 80,14 | -5,228 | ,000 |
| | Pozitif sıralar | 46 ^h | 57,63 | | |
| | Eşit sıralar | 42 ⁱ | | | |
| | Toplam | 187 | | | |

- a. Uygulama girdi puanı < Teori girdi puanı
b. Uygulama girdi puanı > Teori girdi puanı
c. Uygulama girdi puanı = Teori girdi puanı
d. Uygulama süreç puanı < Teori süreç puanı
e. Uygulama süreç puanı > Teori süreç puanı
f. Uygulama girdi puanı = Teori süreç puanı
g. Uygulama çıktı puanı < Teori çıktı puanı
h. Uygulama çıktı puanı > Teori çıktı puanı
i. Uygulama çıktı puanı = Teori çıktı puanı

Tablo 5'te görüldüğü gibi, z değerleri sırasıyla girdi, süreç ve çıktı için; -7,714; -7,594 ve -5,228 olup teorik algı ile pratikteki uygulama skorları arasında 0,001'den düşük bir olasılıkla farklılık tespit edilmiştir. Yani denetçilerin denetim kalitesine ilişkin teorik algıları ve pratikteki uygulamaları arasında istatistiksel olarak teorik algı lehine anlamlı bir farklılık vardır.

7. SONUÇ VE ÖNERİLER

Yaşanan hızlı değişim, teknolojinin gelişmesi, her alanı etkilediği gibi denetim mesleğini de etkilemektedir. Bu şartlar altında denetçilerin daha kaliteli bir denetim hizmeti sunması değişimlere ve gelişmelere uyum sağlamakla, yasa ve düzenlemelere uymakla sağlanabilir. Denetime yön veren, denetimin nasıl yapılması gerektiğine ilişkin çerçeveyi belirleyen birçok düzenleyici kuruluş vardır. Denetim firmalarının ve denetçilerin, bu kuruluşların yayınlamış olduğu çalışmalarını takip etmesi ve uygulaması kaliteli bir denetimin yapılmasına katkı sağlayacaktır. Bu çalışma, denetim kalitesine ilişkin denetçilerin teorik algıları ve pratikteki uygulamaları arasında fark olup olmadığını ortaya koymayı amaçlamıştır. IAASB'nin denetim kalite çerçevesinden hareketle bir ölçek geliştirilmiş olup Sulaiman'ın (2011)'deki çalışmasından da ölçeğe eklemeler yapılmıştır. Çalışmanın sonucunda denetçilerin denetim kalitesine ilişkin teorik algıları ile pratikteki uygulamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu ortaya konulmuştur. Bu farklılık teorik algı lehinedir, yani denetçilerin denetim kalitesine ilişkin teorik algı puanları pratikteki uygulama puanlarından daha yüksektir. Bu farklılık gerek denetim firmasından gerekse denetçinin kişisel özelliklerinden kaynaklanmış olabilir. Daha sonraki çalışmalarda bu farklılığın neden kaynaklandığı ve farklılıkların nedenlerinin neler olduğu araştırılabilir.

KAYNAKÇA

- Acar, D., Senal, S. ve Usul H. (2011). Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma. SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 273-306.
- DeAngelo, L. E. (1981), "Auditor Size And Audit Quality". Journal Of Accounting And Economics, 3 (3), 183-199.
- Durukan, B. ve Kapucugil İkiz A. (2007). Denetim Kalitesi, Kalite ve Hizmet Kalitesine İlişkin Modeller. Mali Çözüm Dergisi, 82, 35-62.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., and Tatham, R. L. (2006). Multivariate Data Analysis. New Jersey: Pearson University Press.
- IAASB (2014). A Framework For Audit Quality: Key Elements That Create An Environment For Audit Quality.
- IAASB (2016). Enhancing Audit Quality In The Public Interest: A Focus On Professional Skepticism, Quality Control And Group Audits.
- Oktay, S. (2013). Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri. Maliye Finans Yazıları, 27 (100), 22-94.
- Sulaiman, N.A. (2011). Audit Quality in Practice: A Study of Perceptions of Auditors, Audit Committee Members and Quality Inspectors, Yayınlanmamış Doktora Tezi. Manchester Business School, Faculty of Humanities.
- Yaşar, A. (2011). Bağımsız Dış Denetim Kalitesinin Kar Yönetimi Üzerine Etkisi: İmkb'de Kayıtlı İşletmeler Üzerine Bir Uygulama. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Adana: Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.