

BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER ÜZERİNE BİR LİTERATÜR İNCELEMESİ**A DESCRIPTIVE REVIEW ON THE FACTORS IMPACTING THE INDEPENDENT AUDIT QUALITY**

Yrd. Doç. Dr. Şebnem ADA

Selçuk Üniversitesi, Çumra U.B.Y.O., YBS Bölümü, sebnemada@selcuk.edu.tr, Konya/Türkiye

Doç. Dr. Mahmut YARDIMCIOĞLU

Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü,
mahmutyardimcioglu@gmail.com, Kahramanmaraş/Türkiye**ÖZ**

Son dönemde Türkiye’de ve tüm dünyada önemi giderek artan bir kavram olarak karşımıza çıkan bağımsız denetim sürekli gelişme eğiliminde bulunmakta ve bu alanda yeni düzenlemeler yapılmaktadır. Muhasebe bilgilerinin bağımsız, tarafsız ve doğru bir şekilde sunulması bağımsız denetim ile gerçekleştirilebilmektedir. Bağımsız denetim faaliyetinin istenen niteliklerde gerçekleştirilebilmesi de bağımsız denetimin kalitesini ortaya koymaktadır. Bağımsız denetim kalitesi son yıllarda hem meslek mensupları hem de akademik çevreler tarafından giderek daha fazla ilgi görmeye ve incelenmeye başlamıştır. Bu çalışmanın amacı literatürde bağımsız denetimin kalitesini etkileyen faktörleri ele alan ve ulaşılabilen tüm çalışmalar içerisinde ampirik olanları belirleyip tanımlayıcı bir literatür incelemesi (descriptive review) yapmaktır. Bu kapsamda ilk olarak bağımsız denetim ve bağımsız denetim kalitesi kavramları tanımlanarak bir çerçeve oluşturulmuştur. Daha sonra bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörler tanımlanmıştır. Son olarak da araştırmanın metodolojisi bölümünde kaliteyi etkileyen faktörleri ele alan çalışmalar sınıflandırılıp sayısallaştırılarak içerik analizine tabi tutulmuştur. Yapılan literatür incelemesi sonucu denetim kalitesini etkileyen faktörlerin beş ana başlık altında toplandığı sonucuna varılmıştır.

Anahtar kelimeler: Bağımsız denetim, denetim kalitesi, literatür incelemesi

ABSTRACT

The importance of independent audit has recently been gradually increasing in Turkey and throughout the world, and new arrangements in this area have been done. The independent, impartial, and accurate presentation of accounting information can only be realized by independent audit. Practicing independent audit at the desired level of quality brings up the notion of independent audit quality. Recently, the concept of independent audit quality increasingly draws attention of the audit professionals as well as the academic environments. The objective of the current study is to review the studies that examine the factors impacting the independent audit quality. This review study locates and collects all of the empirical studies in the related field and provides a descriptive review. At the outset, the notions of independent audit and independent audit quality have been defined and a conceptual framework have been created. Subsequently, the factors impacting the independent audit quality have been defined. Finally, in the section devoted to the research methodology, empirical studies examining the factors impacting the independent audit quality have been categorized and subjected to a content analysis. Based on this content analysis, the current study identified five factors having an influence on independent audit quality.

Keywords: Independent audit, audit quality, descriptive review.

1. GİRİŞ

Özellikle 2000’li yıllardan itibaren Türkiye’de ve tüm dünyada bağımsız denetim akademik ve sektörel alanda pek çok çalışmaya konu olmuştur. İşletmelerin finansal tablolarına ait bilgilerinin ve işletme ile ilgili birtakım sözel bilgileri de içeren faaliyet raporunun da belirli standart ve ilkelere bağlı olarak bir sıra dahilinde ispatlarıyla birlikte incelenip doğrulanması ve bu incelemenin ilgili çıkar gruplarına bir rapor şeklinde sunulması (Haftacı ve Badem, 2011: 10) şeklinde tanımlanan bağımsız denetimin özellikle bağımsız bir şekilde gerçekleştirilmesi, muhasebe kayıtları ve oluşturulan finansal tabloların güvenilir olmaları ya da güvenilirlik düzeylerinin yüksek olması ile yakından ilişkili bulunmaktadır. Bağımsız denetime tabi olup bu denetim

sonucunda hazırlanan rapordan olumlu görüş almak işletmeler açısından iyi bir referans olmakta ve bu durum işletmelerin kredi imkânlarını da arttırmaktadır.

Bağımsız denetimin kalitesi ise bağımsız denetçilerin görüş belirttikleri denetim sürecinde belirtilen görüşün doğruluğu ve bu görüşe ne kadar güven duyulabileceğinin derecesini ifade etmektedir (Oktay, 2013: 47).

Bu çalışmanın amacı literatürde bağımsız denetim kalitesi ile ilgili yapılmış çalışmaları çalışmanın evreni olarak kabul edip bu çalışmalardan ampirik olanları tespit edip bunlar arasında bir analiz yapmaktır. Bu amaçla öncelikle bu konudaki ulusal ve uluslararası literatürde inceleme yapılmıştır.

Bu çalışmanın sonraki bölümleri aşağıdaki gibi organize edilmiştir. İkinci bölümde konuya kavramsal bir çerçeve kazandırmak amacıyla bağımsız denetim ve bağımsız denetim kalitesi ve kaliteyi etkileyen faktörler tanımlanmıştır. Üçüncü bölümde, araştırmanın yöntemi, evren ve örnekleme ile denetim kalitesini etkileyen faktörlerin belirlenmesi ile ilgili literatür çalışmalarının sınıflandırılması ve bu sınıflandırmalar dahilinde analiz edilmesinden bahsedilmektedir. Son olarak da bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörleri konu alan ampirik çalışmaların yıllara göre ve dünya üzerindeki dağılımı ile bu araştırmaların veri toplama ve istatistiki teknikleri incelenmekte ve bulgular dahilinde denetim kalitesinde etkili olan faktörler gruplandırılmaktadır.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

2.1. Bağımsız Denetim

Latince işitmek, duymak, haber almak anlamında kullanılan “audire” kelimesinden gelen denetim kavramı işletme açısından karar verici konumunda olan kişi ve kurumlar tarafından işletmelerin güvenilirlikleri, objektif ve şeffaflıklarının tespit edilmesi amacıyla profesyonel olarak gerçekleştirildiğinde bağımsız denetim faaliyeti olarak karşımıza çıkmakta ve kontrol aracı olarak kullanılmaktadır (Lee ve Azham, 2008: 1).

Bağımsız denetim kavramı ile ilgili çeşitli kurum ve kanunlarda tanımlamalar yapılmıştır. Bağımsız Denetim; Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 4/b maddesinde “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” olarak tanımlanmaktadır (KGK, 22.09.2017, www.kgk.gov.tr).

Amerikan Muhasebeciler Birliği Temel Denetim Kavramları Komitesi tarafından ise denetim; “ekonomik faaliyetler ve olaylar hakkındaki beyanlar ile önceden oluşturulmuş kriterler arasındaki uygunluk derecesini belirlemek için bu ekonomik faaliyetler ve olaylar hakkındaki beyanlarla ilgili kanıtların tarafsız olarak elde edilmesi, değerlendirilmesi ve sonuçlarının ilgili kişilere iletilmesinden oluşan sistematik bir süreç” şeklinde ifade edilmektedir (Silvoso, 1972: 18, Güredin, 1999: 5-6).

Sermaye Piyasası Kanunu'nun 4. md.'si, bağımsız denetimi; “işletmelerin kamuya açıklanacak olan finansal bilgilerinin finansal raporlama standartlarına uygun olarak ve doğru bir şekilde, yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi için bağımsız denetim standartlarında belirtilen bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak denetlenmesi ve sonucun bir rapora bağlanması” olarak tanımlamaktadır (SPK, 12.10.2017, www.spk.gov.tr).

Hazine Müsteşarlığı tarafından yayımlanan Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmeliğin 5. md. sinde de bağımsız denetim; “şirketlerin hesap ve kayıtlarının kuruluşlarca bu yönetmelikte düzenlenen denetim ilkelerine göre incelenmesi ve bu inceleme sonuçlarına dayanılarak oluşturulan hesap ve kayıtların kanuna göre yürürlüğe konulan hesap ve kayıt düzenine ilişkin mevzuata ve kanuna uygunluğu hususunda oluşturulan görüş çerçevesinde finansal tabloların denetlenmesi ve rapora bağlanması” olarak tanımlanmaktadır (Hazine Müsteşarlığı, 12.10.2017, www.hazine.gov.tr).

Tüm bu tanımlar incelendiğinde bağımsız denetimle ilgili dikkat çeken bazı temel özelliklerden bahsedilebilmektedir. Bu özellikler; bağımsız denetimin sistematik bir süreç olması, uzman ve objektif kişiler tarafından gerçekleştirilmesi, bu sürecin uluslararası denetim standartlarına uyumlu olarak gerçekleştirilmesi, yeterli sayı ve güvenilir kanıt toplanması ve işletmenin durumu ile ilgili varılan sonucun bir rapor şeklinde ilgililere duyurulmasıdır (Köksal, 2008: 11-15).

2.2. Bağımsız Denetim Kalitesi

Bağımsız denetim süreci boyunca işletmelerin faaliyetlerinin dürüst ve güvenilir bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği tespit edilirken yapılan işten çok tüm aşamaların kaliteli bir şekilde tamamlanması önem arz etmektedir.

2.2.1. Bağımsız Denetim Kalitesi Kavramı

Yabancı literatürde ve bağımsız denetim sürecinde yer alan tüm çıkar grupları açısından denetim kalitesi farklı şekillerde ele alınıp tanımlanmaktadır.

Linda Elizabeth DeAngelo, denetim kalitesini “denetim yetkisi verilen denetçi tarafından müşteri işletmenin muhasebe sistemindeki usulsüzlüğün (hata ve hilenin) tespit edilip bu usulsüzlüğün raporlanarak kamuya açıklanması ile ilgili denetim piyasasındaki olasılıkların birleşimi olarak tanımlamıştır (DeAngelo,1981, s.186).

Finansal tablo kullanıcıları açısından denetim kalitesi finansal tablolarda önemli derecede yanıltıcı ve yanlış ifadelerin olmaması iken denetimi yapan denetçi açısından denetim firmasının denetim sürecindeki tüm görevleri eksiksiz olarak yerine getirmesi ve kanun yapıcılar tarafından da birtakım kural ve standartlara uyulması şeklinde tanımlanmaktadır (Knechel vd., 2013: 385-386).

Carcello vd. (1992) ne göre denetim kalitesi; finansal tablo kullanıcıları, denetçiler ve ilişkili diğer taraflar açısından denetimin gerçekleştirilmesi için gösterilen çaba ve davranışların tümü şeklinde ifade edilmiştir.

Amerikan Sayıştay'ı (GAO, American General Accounting Office) tarafından yapılan tanıma göre ise denetim kalitesi; bağımsız denetçinin gerçekleştirdiği denetim faaliyetinde, denetlenen finansal tabloların ve ilgili açıklamaların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanması ve herhangi bir hata ya da hileden dolayı gerçeğe aykırı beyanda bulunulmadığı ile ilgili kabul edilebilir bir güvence sağlamak için denetim faaliyetinin genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilmesidir (GAO, 2003).

2.2.2. Bağımsız Denetim Kalitesi İle İlgili Temel İlkeler

Denetimin kalitesi ile ilgili standart olarak kabul edilip her bir bağımsız denetim faaliyetinde uygulanması amacıyla Avrupa Birliği tarafından bir çalışma başlatılmış ve Orta ve Doğu Avrupa ülkeleri ile Malta, Kıbrıs ve Türkiye gibi ülkelerdeki üst denetim kurulu başkanlarının da katılımıyla bir rapor hazırlanmıştır. 2004 yılında “Denetim Kalitesi İle İlgili Temel İlkeler (Guidelines on Audit Quality)” başlığı ile yayınlanan bu rapor dört bölümden oluşmaktadır (ECA-II, 03.05.2016, www.eca.europa.eu):

- ✓ Birinci bölüm: Genel bilgiler, temel tanımlar, üst denetim kuruluşu türleri ve temel ilkelerin uygulandığı denetimler
- ✓ İkinci bölüm: Denetim sürecinin gözden geçirilmesini içeren “kalite kontrol”
- ✓ Üçüncü bölüm: Denetim sonrası kalite güvencesinin özellikleri
- ✓ Dördüncü bölüm: Kalitenin artırılması için gereken, özellikle insan kaynaklarının, kurumsal risklerin ve dış ilişkilerin yönetimi gibi kurumsal ölçütler

Denetim Kalitesi İle İlgili Temel İlkeler kapsamında denetimle ilgili sekiz adet temel özellikten bahsedilmektedir: Bunlardan bir tanesi önemlilik olup denetimi yapılan işletmenin büyüklüğü ve kamu üzerindeki etkisi ile tespit edilebilmektedir. Bir diğer özellik güvenilirlik olup denetim sürecindeki işlemlerin somut kanıtlarla ispatlanabilmesini ifade etmektedir. Üçüncü özellik denetimin tarafsız, adil ve önyargısız bir şekilde gerçekleştirilmesi olarak ifade edilen objektiftir. Denetimde kapsam ise gerçekleştirilen denetimin planlanan denetim sürecinde yer alan tüm unsurları içermesini öngören bir özelliktir. Zamanında olma özelliği, süreçteki tüm işlemlerin gerçekleştirilerek denetim sonuçlarının belirtilmiş olan zaman süresi içinde teslim edilmesi demektir. Denetim sonuç ve görüşlerinin herkes tarafından anlaşılabilir şekilde kısa ve öz olarak sunulması açıklık özelliğini tanımlarken; denetim için yeteri kadar kaynak tahsis edilmesi de verimlilik özelliğinin ifadesidir. Denetim kalitesi ile ilgili temel ilkeler kapsamında dikkat edilmesi gereken son özellik ise etkililik özelliği olup bu özellik de denetim sonuç ve görüşlerinin denetlenen işletme ve ilgili kamu kurumları tarafından kabul edilebilir olmasını ifade etmektedir (ECA-I, 2004: 5).

2.3. Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler

Geçmişten günümüze bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörlerin tespit edilmesi için yapılan çalışmalar doğrultusunda ağırlıklı olarak beş temel faktörün bağımsız denetim kalitesi üzerinde etkili olduğu üzerine çalışmalar yapılmıştır. Bu faktörler sırasıyla; Denetlenen İşletme, Bağımsız Denetim Firması, Bağımsız Denetçi, Bilişim Teknolojisi Kullanımı ve Yasal Düzenlemeler ve Kurumlardır.

Cahan ve Sun(2015), denetlenen işletmenin büyüklüğünün arttıkça denetim ücretinin ve denetimin kalitesinin artacağını ileri sürerken, Eddine(2015) de denetlenen işletme ile ilgili olarak bu işletmenin büyüklüğünü baz

almış ve büyüklük arttıkça devlet denetiminin de artacağını ve bu durumun da denetim kalitesini arttıracaklarını ileri sürmüştür. İkinci faktör olarak bağımsız denetim firmasının büyüklüğü ve hizmet kalitesi (Yang vd., 2015), denetim firması özellikleri(Blankley vd., 2014; Kilgore vd., 2014), zorunlu denetim firması rotasyonu(Kwone vd., 2014)nun bağımsız denetim kalitesi ile olan ilişkisi araştırılmıştır. Bir diğer faktör olan bağımsız denetçi unsurunun denetim kalitesi ile ilişkisini araştıran çalışmalar tarafından da denetçinin cinsiyet, eğitim, yaş gibi özelliklerinin(Ye vd., 2014), denetçinin uzmanlık ve bağımsızlığının (Al-Khaddash vd., 2013) denetim kalitesi ile olan ilişkisi konusunda ampirik çalışmalar yapılmıştır.

Diğer taraftan Meihami vd.(2013) bağımsız denetim sürecinde bilişim teknolojilerinin kullanılması ile denetimin verimliliği ve etkinliği arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Yine aynı konuda Munteanu(2014) de bilgisayar destekli denetim teknikleriyle denetim kalitesi ilişkisini analiz etmiştir. Yasal düzenlemeler ve kurumlar açısından da Beattie vd.(2013) ekonomik ve genel düzenlemeler ile Denetim Uygulamaları Kurulunun belirlediği standartlarla denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi incelerken, McGowan(2014) da Amerika Birleşik Devletleri'nde hastaneler üzerinde yaptığı çalışmada Sarbanes Oxley Kanunu ve denetim kalitesi ilişkisini araştırmıştır.

3. YÖNTEM

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörler üzerine literatürde 1990'lı yılların başından itibaren çok sayıda çalışma yapılmıştır. Ancak, bu konuyu genel olarak ele alan ve bu konudaki literatürün derinlemesine bir analizini yapan bir araştırmaya literatürde pek rastlanmamaktadır. Bu araştırmanın amacı, öncelikle bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörler üzerine geçmişten günümüze yapılmış tüm ampirik araştırmaların tespit edilip literatürün genel bir portresinin ortaya konulmasıdır. Araştırmanın diğer bir amacı ise, bu literatür araştırmasına dayanarak, denetim kalitesini etkileyen faktörleri genel başlıklar halinde belirlemek ve sınıflandırmaktır.

3.2. Araştırmanın Yöntemi

Bu araştırma kapsamında "tanımlayıcı literatür incelemesi" (descriptive review) olarak da adlandırılan inceleme yapılmış olup, literatürün genel bir portresinin ortaya konulması amaçlanmıştır. Tanımlayıcı literatür incelemesi yöntemi, mevcut literatürden yorumlanabilir bir örüntü ortaya çıkarmayı amaçlamaktadır (Guzzo vd., 1987). Bu yöntemde, belli bir düzeyde sayısallaştırma (frekans ve yüzde analizi, yayım tarihi, araştırma değişkenleri, yöntemi vb.) söz konusudur. Bu gibi literatür incelemelerinde arama, filtreleme ve sınıflandırma gibi sistematik bir süreç takip edilmektedir. Öncelikle konu ile ilgili literatür konusunda geniş kapsamlı bir online veri tabanı araması yapılarak mümkün olan tüm araştırmalar tespit edilmeye çalışılmaktadır. Örneklemin elde edilmesini takiben, örnekleme dahil edilen her bir çalışmaya, veri toplanan bir kayıt olarak yaklaşılmaktadır. Yani, analiz birimi "çalışma"dır (King ve He, 2005). Uygunluğu tespit edilen araştırmalar "içerik analizi"ne (content analysis) tabi tutulup belli kriterlere göre kodlanmaktadır. İçerik analizi sonucunda elde edilen verilere dayanarak, incelenen çalışmalar ile ilgili trendler ve örüntüler tespit edilmektedir (King ve He, 2005).

3.3. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Araştırmanın evrenini, denetim kalitesini etkileyen faktörler konusunda dünya üzerinde yapılmış tüm ampirik araştırmalar oluşturmaktadır. Bu araştırmaların tespit edilebilmesi için ulusal ve uluslararası düzeydeki veri tabanlarında (ASOS Index, DOAJ, EBSCO, Elsevier Science Direct, Emerald Management Journals, ISI Web of Science, JSTOR, Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi, ProQuest, Scopus, Taylor & Francis, Ulakbim Sosyal Bilimler Veritabanı, YÖK Tez Merkezi, vb.) arama gerçekleştirilmiştir. Adı geçen veri tabanlarında yapılan aramalar konu ile ilgili anahtar kelimeler (audit quality, audit effectiveness, factors impacting audit quality, independent auditing, quality, effectiveness, performance, denetim kalitesi, denetim kalitesini etkileyen faktörler, vb.) aracılığıyla gerçekleştirilmiştir.

Online veri tabanı arama süreci sonucunda toplam 348 çalışma tespit edilmiştir. Yapılan incelemeler sonucunda denetim kalitesini etkileyen faktörler üzerine yapılmış olan 91 adet ampirik araştırma¹ tespit edilmiş ve örnekleme dahil edilmiştir.

¹ Çalışmaların listesi yazarlardan temin edilebilir.

3.4. Araştırmanın Sınırlılıkları

Burada belirtilmesi gereken bir husus da bu araştırmanın sınırlılıkları ile ilgilidir. Araştırma kapsamında örnekleme dahil edilen araştırmaların dili, araştırmacının bildiği diller ile sınırlıdır. Yani örnekleme dahil olan toplam 91 ampirik araştırmanın dili İngilizce veya Türkçe'dir. Diğer yabancı dillerde konu ile ilgili yapılmış olan çalışmalar bu kısıtlamadan dolayı örneklem kapsamına alınamamıştır.

3.5. Verilerin Toplanması ve Analizi

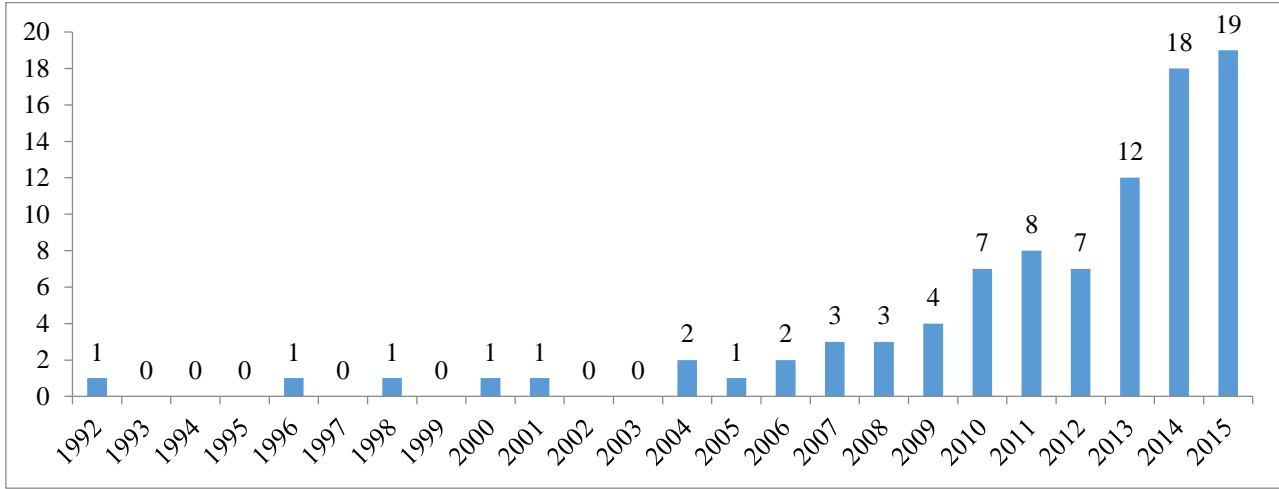
Arama süreci sonucunda elde edilen 91 adet ampirik araştırma belli kriterlere göre içerik analizine tabi tutularak kodlanmıştır. Her bir ampirik araştırma derinlemesine incelenerek aşağıdaki bilgiler kodlanmıştır:

- ✓ Araştırma yazarlarının adları
- ✓ Araştırmanın yayın yılı
- ✓ Araştırma değişkenleri
- ✓ Araştırmanın yapıldığı ülke
- ✓ Araştırmanın örnekleme
- ✓ Araştırmanın veri toplama ve analiz yöntemi
- ✓ Araştırmanın "denetim kalitesini etkileyen faktör" kategorisi

Bireysel ampirik araştırmalar yukarıdaki kriterlere göre kodlandıktan sonra özet tablo² oluşturularak tüm literatür özetlenmiştir. Özet tablodaki verilere dayanarak da frekans ve yüzde analizi yapılmıştır.

4. BULGULAR

Denetim kalitesini etkileyen faktörler üzerine yapılan çalışmaların yıllara göre dağılımı Şekil 1'de sunulmuştur. 2000'li yıllara kadar bu konu ile ilgili sınırlı sayıda çalışma tespit edilmekle birlikte, 2000'li yılların başlarından itibaren bu konudaki çalışmaların artış eğiliminde olduğu görülmektedir. Özellikle son 3 yılda toplam 50'ye yakın ampirik araştırma yapıldığı şekilden de gözlemlenmektedir.



Şekil 1: Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler Üzerine Yapılan Araştırmaların Yıllara Göre Dağılımı

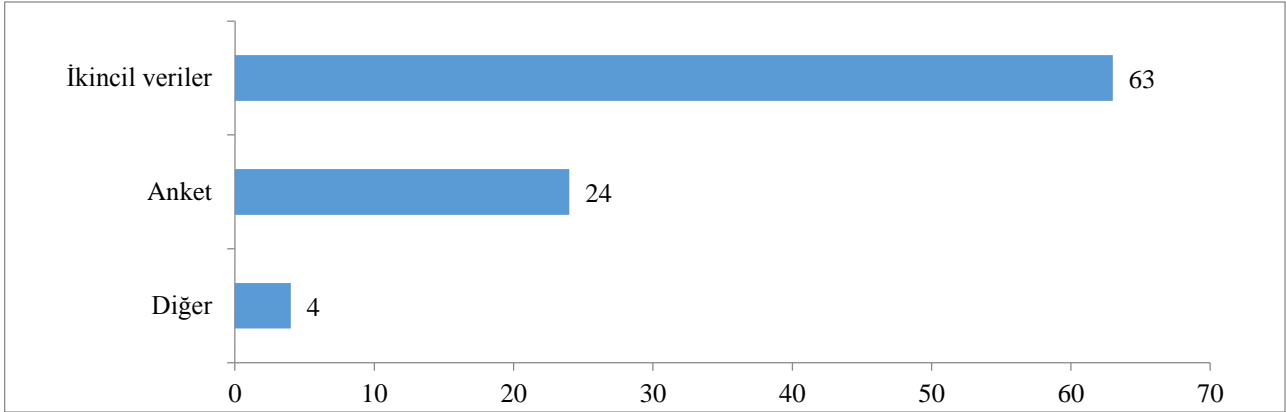
Denetim kalitesini etkileyen faktörler üzerine yapılan araştırmaların dünya üzerindeki dağılımı Şekil 2'de görülmektedir. Şekilde koyu gri renk ile belirtilen ülkelerde bu konu ile ilgili araştırma yapıldığı belirtilmektedir. Genel olarak konuşmak gerekirse, bu konu ile ilgili dünyada tüm kıtalarda araştırma yapılmıştır. En çok araştırmanın Avrupa (N=29; %32), Kuzey Amerika (N=28; %31) ve Asya (N=25; %27) kıtalarında yapıldığı görülmektedir. Okyanusya (N=7; %8), Afrika (N=1; %1) ve Güney Amerika (N=1; %1)'da da bu konuda araştırma yapılmıştır. Bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörler ile ilgili araştırmaların en çok Amerika Birleşik Devletleri (N=28; %31) ve Çin Halk Cumhuriyeti (N=8; %9) ülkelerinde yapıldığı tespit edilmiştir.

² Özet tablo yazarlardan temin edilebilir.



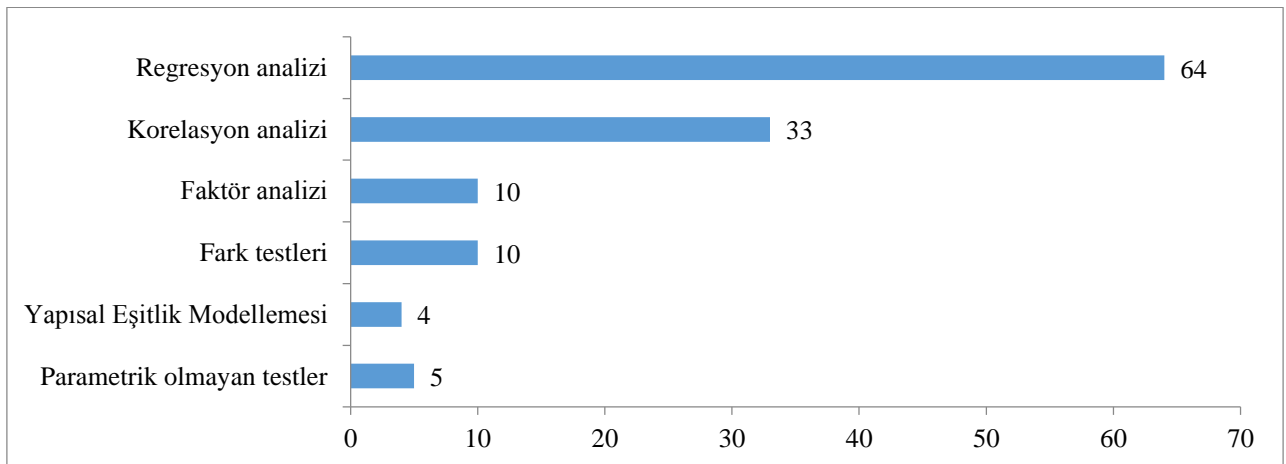
Şekil 2: Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler Üzerine Yapılan Araştırmaların Dünya Üzerindeki Dağılımı

Bu konu ile ilgili olarak yapılan çalışmaların daha çok ikincil veriler (N=63; %69) kullanılarak yapıldığı Şekil 3'den de görülmektedir. Araştırmacılar, anket (N=24; %27) gibi birincil veri toplama tekniklerinden daha az faydalanmakla birlikte, genellikle ikincil veri kaynaklarına yönelmişlerdir. Araştırmacıların kullandığı ikincil veriler bazı durumlarda online veri tabanları tarafından sağlanan veriler iken, bazı durumlarda firmaların finansal tabloları ve yıllık raporları, bazen de kamu kurumları tarafından sağlanan verilerdir. Araştırmacıların kullandığı diğer yöntemler (N=4; %4) ise deneysel tasarım, örnek olay çalışması ve yapay sinir ağlarıdır.



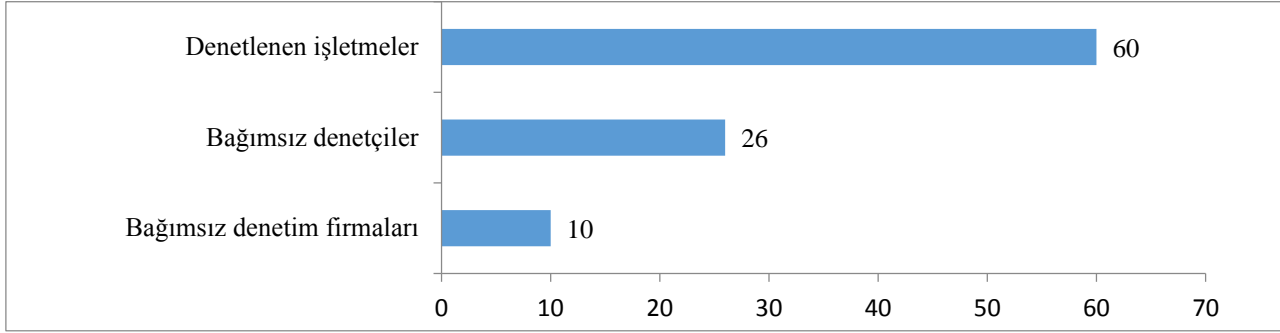
Şekil 3: Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler Üzerine Yapılan Araştırmaların Kullandığı Veri Toplama Teknikleri

Kullanılan istatistiksel analiz teknikleri söz konusu olduğunda, literatürde en çok kullanılan yöntemin regresyon analizi (N=64; %70) olduğu tespit edilmiştir. Şekil 4'den de görüldüğü üzere, regresyon analizini takiben korelasyon analizi (N=33; %36) ve faktör analizi (N=10; %11) teknikleri kullanılmaktadır. Bazı çalışmalarda ANOVA ve T-testi gibi fark testleri (N=10; %11) kullanılmakla birlikte, bazılarında parametrik olmayan testler (N=5; %5) kullanılarak analiz yapılmıştır. Literatürde en az kullanılan istatistiksel yöntemin ise yapısal eşitlik modellemesi (N=4; %4) olduğu sonucuna varılmıştır.



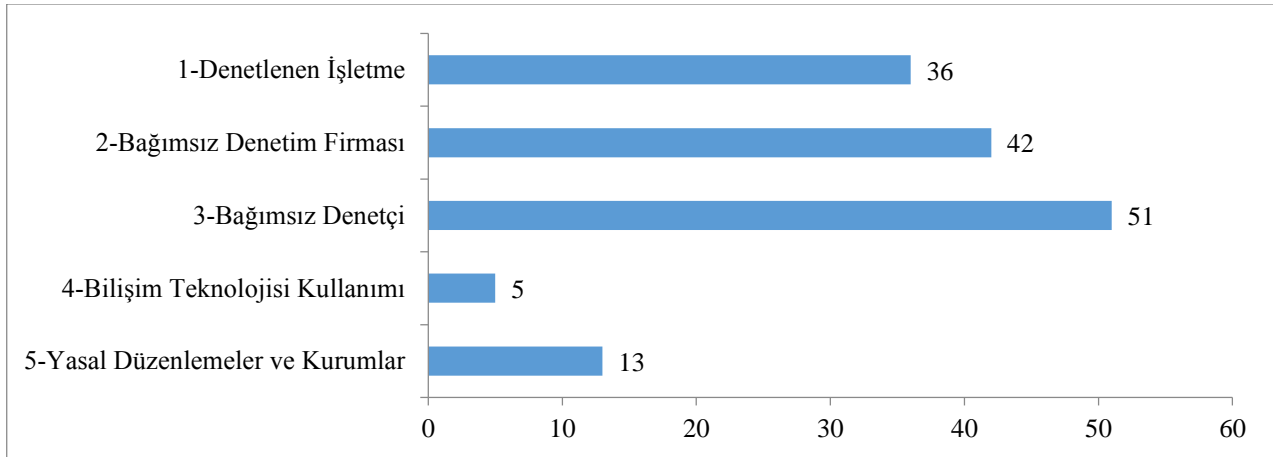
Şekil 4: Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler Üzerine Yapılan Araştırmaların Kullandığı İstatistiksel Teknikler

Örnekleme oluşturan birimin türünün dağılımı ise Şekil 5’de sunulmaktadır. Literatürdeki araştırmaların çoğunluğunda analiz birimi denetlenen işletmeler (N=60; %66) iken, bunu bağımsız denetçiler (N=26; %29) ve bağımsız denetim firmaları (N=10; %11) takip etmektedir.



Şekil 5: Örnekleme Oluşturan Birimin Türünün Dağılımı

Şekil 6’da da görüldüğü gibi, literatürde denetim kalitesini etkileyen faktörleri inceleyen araştırmalarda en sık kullanılan faktörün denetimi gerçekleştiren denetçi ile ilgili özellikler (N=51; %56) olduğu tespit edilmiştir. Diğer yandan, denetimi yapan firma (N=42; %46) ve denetime tabi olan işletme ile ilgili özelliklerin (N=36; %40) denetim kalitesi üzerindeki etkisini inceleyen araştırmaların sayısı da azımsanmayacak ölçüdedir. Literatürdeki 91 ampirik araştırmanın 13 tanesi yasal düzenlemelerin ve kurumların denetim (N=13; %14) kalitesi üzerindeki etkisini incelerken, sadece 5 çalışmada bilişim teknolojisi (N=5; %5) ve denetim kalitesi arasındaki ilişki incelenmektedir.



Şekil 6: Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörlerin Dağılımı

6. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Bu çalışma ile bağımsız denetim kalitesi üzerinde etkili olan faktörlerin ayrıntılı olarak araştırılması ve bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörler üzerine geçmişten günümüze yapılmış ulaşılabilen tüm ampirik araştırmaların tespit edilip literatürün genel bir portresinin ortaya konulması amaçlanmıştır. Ayrıca yapılan ulusal ve uluslararası literatür incelemesi sonucunda denetim kalitesini etkileyen faktörler genel başlıklar halinde belirlenmiş ve sınıflandırılmıştır.

Yapılan incelemeler sonucunda literatürde bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörler üzerine yapılmış 91 adet ampirik çalışma tespit edilmiştir. Bu çalışmaların yıllara göre ve dünya üzerindeki dağılımları belirlenerek incelenen tüm çalışmalardaki veri toplama teknikleri ve analiz yöntemleri şekil üzerinde sınıflandırılarak gösterilmiştir. Elde edilen verilere göre özellikle 2000’li yıllardan sonra tüm dünyada büyük işletmelerde ortaya çıkan muhasebe skandalları nedeni ile bağımsız denetim kalitesi ile ilgili yapılan çalışmalarda bir artış gözlenmektedir. Çalışmaların dünyadaki dağılımına bakıldığında ise yine skandallarla ilişkilendirilerek en çok araştırmanın Avrupa ve Kuzey Amerika’da yapıldığı görülmektedir. Denetim kalitesini etkileyen faktörlerle ilgili yapılan çalışmalarda toplanan veriler daha çok ikincil veri niteliğinde olup anket yönteminin de ağırlıklı olarak kullanıldığı sonucu bulunmuştur. Çalışmalarda toplanan veriler ise büyük oranda regresyon ve korelasyon analizi ile değerlendirmeye tabi tutulmuş ve yapısal eşitlik modellemesi ve parametrik olmayan testlere de düşük oranda da olsa başvurulduğu gözlenmiştir.

Son olarak da çalışmalarda ele alınan bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörlerin temel olarak beş ana başlık altında incelenebileceği sonucuna varılmıştır. Araştırmalarda en sık kullanılan faktörün denetimi gerçekleştiren denetçi ile ilgili özellikler olduğu, denetimi yapan firma ile denetime tabi olan işletme ile ilgili özelliklerin de çalışmalarda kullanılan önemli bir faktör olarak bulunduğu sonucu görülmektedir. Özellikle bilişim teknolojisi ve denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi inceleyen az sayıda (N=5) çalışma olduğu da göze çarpmaktadır.

Bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörlerin belirlenmesine yönelik olarak yapılacak olan bundan sonraki ampirik araştırmalarda özellikle günümüzde her alanda etkisi giderek artan bilişim teknolojileri üzerinde yoğunlaşılması literatüre yeni çalışmalar katılması hususunda daha faydalı olacaktır. Ayrıca gerçekleştirilecek olan bu çalışmalarda yenilikçi olunması açısından farklı analiz teknikleri de kullanılabilir.

KAYNAKÇA

AL-KHADDASH, H., AL NAWAS, R. ve RAMADAN, A., 2013, "Factors Affecting The Quality Of Auditing: The Case Of Jordanian Commercial Banks", International Journal of Business and Social Science, 4(11), ss. 206-222.

BEATTIE, V., FEARNLEY, S. ve HINES T., 2013. "Perceptions of Factors Affecting Audit Quality in The Post-SOX UK Regulatory Environment", Accounting and Business Research, 43(1), ss. 56-81.

BLANKLEY, A. I., HONG, K. P., KERR, D. ve WIGGINS, C. E., 2014. "A Note on The Effect of PCAOB Inspections On The Audit Quality Of Triennial CPA Firms", Research in Accounting Regulation, 26(2), ss. 212-216.

CAHAN, S. F. ve SUN, J., 2015. "The Effect of Audit Experience on Audit Fees and Audit Quality", Journal of Accounting, Auditing & Finance, 30(1), ss.78-100.

CARCELLO, J. V., HERMANSON, R. H. ve MCGRATH, N. T., 1992. "Audit Quality Attributes : The Perceptions of Audit Partners, Preparers and Financial Statement Users", Auditing: A Journal of Practice and Theory, Spring, 11 (1), ss.1-64.

DEANGELO, L. E., 1981. "Auditor Size and Audit Quality", Journal of Accounting and Economics, 3(3), ss. 183-199.

ECA-I (European Court of Auditors),Avrupa Birliği Üst Denetim Kuruluşu Başkanları İletişim Komitesi, 2004. Guidelines on Audit Quality, 57 s., http://www.eca.europa.eu/sites/cc/Lists/CCDocuments/1959843/1959843_EN.PDF , (03.10.2017).

ECA-II (European Court of Auditors), Avrupa Birliği Üst Denetim Kuruluşu Başkanları İletişim Komitesi, <http://www.eca.europa.eu/sites/cc/en/Pages/ExpertGrouponAuditQuality.aspx> , (03.10.2017).

EDDINE, C. O. H., 2015. "Audit Quality Influencing Factors: Comparative Study Between Islamic and Conventional Banks in Malaysia", Middle East Journal of Business, 10(1), ss.17-26.

GAO (United States General Accounting Office), 2003. Public Accounting Firms: Required Study on the Potential Effects of Mandatory Audit Firm Rotation. GAO Report No. 04-216, November, Washington, D.C., <http://www.gao.gov/new.items/d04216.pdf>, (25.09.2017).

GUZZO, R. A., JACKSON, S. E. ve KATZELL, R. A., 1987. "Meta-Analysis Analysis", Research in Organizational Behavior, 9, ss. 407-442.

GÜREDİN, E., 1999. Denetim, 9. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 470 s.

HAFTACI, V. ve BADEM, A. C., 2011. "Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler", Muhasebe ve Finansman Dergisi, ss. 1-16.

HAZİNE MÜSTEŞARLIĞI, Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik, <https://www.hazine.gov.tr/tr-TR/Mevzuat-Sunum-Sayfasi?mid=366&cid=35&nm=647>, (12.10.2017).

KGK, Bağımsız Denetim Yönetmeliği, http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Mevzuat/BDY/Bagimsiz_Denetim_Yonetmeli_guncel.pdf , (22.09.2017).

KILGORE, A., HARRISON, G. ve RADICH, R., 2014. "Audit Quality: What's Important to Users of Audit Services", Managerial Auditing Journal, 29(9), ss. 776-799.

- KING, W. R. ve HE, J., 2005. "Understanding the Role and Methods of Meta-Analysis in IS Research", *Communications of the Association for Information Systems*, 16(16), ss. 665-686.
- KNECHEL, W. R., KRISHNAN, G. V., PEVZNER, M., SHEFCHIK, L. B. ve VELURY, U. K., 2013. "Audit Quality: Insights from the Academic Literature", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), ss. 385-421.
- KÖKSAL, A., 2008. "Bağımsız Denetim Sözleşmesi", Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Özel Hukuk (Ticaret Hukuku) Anabilim Dalı, Ankara.
- KWON, S. Y., LIM, Y. ve SIMNETT, R., 2014. "The Effect Of Mandatory Audit Firm Rotation on Audit Quality and Audit Fees: Empirical Evidence From The Korean Audit Market", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(4), ss. 167-196.
- LEE, T., AZHAM, M.A., 2008. "The Evolution of Auditing: An Analysis of the Historical Development", *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 4(12), ss.1-9.
- MCGOWAN, M. M., 2014. "The Influence of The Sarbanes-Oxley Act on Audit Quality: Evidence from Non-profit Hospitals Subject to The Single Audit Act", Doktora Tezi, Nova Southeastern University, Florida, ABD.
- MEIHAMI, B., VARMAGHANI, Z. ve MEIHAMI, H., 2013. "The Role and Effect of Information Technology and Communications on Performance of Independent Auditors (Evidences Of Audit Institutions In Iran)", *Interdisciplinary Journal Of Contemporary Research In Business*, 4(12), ss. 829-849.
- MUNTEANU, C. C., 2014. "Aspects of Statistical Sampling as Selection Technique in Financial Auditing", *Vlahian Journal of Economic Studies*, 5(3), ss. 93-98.
- OKTAY, S., 2013. "Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri", *Maliye Finans Yazıları*, 27(100), ss.42-94.
- SILVOSO, J. A., 1972. Report of the Committee on Basic Auditing Concepts, *The Accounting Review*, Sayı:47, ss. 15-74.
- SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:X No:22), <http://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590> (12.10.2017).
- YANG, Y. F., YANG, L. W. ve LEE, M. N., 2015. "Service Quality, Size and Performance of Audit Firms: Consideration of Market Segments and Business Strategies", *The International Journal of Business and Finance Research*, 9(4), ss.51-66.
- YE, K., CHENG, Y. ve GAO, J., 2014. "How Individual Auditor Characteristics Impact The Likelihood of Audit Failure: Evidence from China", *Advances in Accounting*, 30(2), ss. 394-401.