



T.C.

**BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ**

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**MUHASEBE VE DENETİM BİLİM DALI**

**BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARINDA MÜŞTERİ  
İLİŞKİLERİ YÖNETİMİ ÜZERİNE NİTEL BİR ARAŞTIRMA**

**(YÜKSEK LİSANS TEZİ)**

**Sezen Safiye GÖNÜL**

**BURSA-2020**





T.C.

**BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ**

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**MUHASEBE VE DENETİM BİLİM DALI**

**BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARINDA MÜŞTERİ  
İLİŞKİLERİ YÖNETİMİ ÜZERİNE NİTEL BİR ARAŞTIRMA**

**(YÜKSEK LİSANS TEZİ)**

**Sezen Safiye GÖNÜL**

**Danışman:**

**Filiz Eren BÖLÜKTEPE**

**BURSA-2020**

T.C.

**BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ**

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE**

İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı'nda 701618026 numaralı Sezen Safiye Gönül'ün hazırladığı "Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Müşteri İlişkileri Yönetimi Üzerine Nitel Bir Araştırma" konulu Yüksek Lisans Tezi ile ilgili tez savunma sınavı, **.13../.02../2020** günü **10:00-13:00** saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin başarılı/başarısız olduğuna oybirliği/oy çokluğu ile karar verilmiştir.



Üye

(Tez Danışmanı ve Sınav Komisyonu Başkanı)

Dr. Öğretim Üyesi Filiz Eren Bölüktepe

Bursa Uludağ Üniversitesi

İnegöl İşletme Fakültesi



Üye

Doç. Dr. Orhan Bozkurt

Bursa Uludağ Üniversitesi

İnegöl İşletme Fakültesi



Üye

Doç. Dr. Zehra Nuray Nişancı

İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi

İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

**.13../.02../2020**



SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
YÜKSEK LİSANS/DOKTORA İNTİHAL YAZILIM RAPORU

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tarih: 28/01/2020

**Tez Başlığı/Konusu:** Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Müşteri İlişkileri Yönetimi Üzerine Nitel Bir Araştırma

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam xiv+74 sayfalık kısmına ilişkin, ...../...../2020 tarihinde şahsım tarafından *Turnitin* adlı intihal tespit programından (*Turnitin*)\* aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre, tezimin benzerlik oranı %10'dur.

Uygulanan filtrelemeler:

1. Kaynakça hariç
2. Alıntılar hariç/dâhil
3. 5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Özgünlük Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

Adı Soyadı: Sezen Safiye Gönül  
Öğrenci No: 701618026  
Anabilim Dalı: İşletme  
Programı: Muhasebe ve Denetim/Tezli  
Statüsü:  Yüksek Lisans  Doktora

Tarih ve İmza  
28.01.2020

Danışman  
(Adı, Soyadı, Tarih)

Dr. Öğretim Üyesi Filiz Eren BÖLÜKTEPE

\*Turnitin programına Bursa Uludağ Üniversitesi Kütüphane web sayfasından ulaşılabilir.

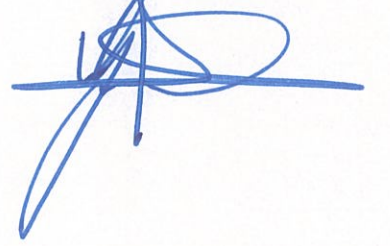


## YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Müşteri İlişkileri Yönetimi Üzerine Nitel Bir Araştırma” başlıklı çalışmanın bilimsel araştırma, yazma ve etik kurallarına uygun olarak tarafımdan yazıldığına ve tezde yapılan bütün alıntıların kaynaklarının usulüne uygun olarak gösterildiğine, tezimde intihal ürünü cümle veya paragraflar bulunmadığına şerefim üzerine yemin ederim.

Tarih ve İmza

28.01.2020



**Adı Soyadı:** Sezen Safiye Gönül

**Öğrenci No:** 701618026

**Anabilim Dalı:** İşletme

**Programı:** Muhasebe ve Denetim/Tezli

**Statüsü:**  Yüksek Lisans  Doktora

## ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı : Sezen Safiye Gönül  
Üniversite : Bursa Uludağ Üniversitesi  
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Anabilim Dalı : İşletme  
Bilim Dalı : Muhasebe ve Denetim  
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi  
Sayfa Sayısı : xiv+74  
Mezuniyet Tarihi : ...../...../2020  
Tez Danışmanı : Dr. Öğretim Üyesi Filiz Eren Bölüktepe

### **BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARINDA MÜŞTERİ İLİŞKİLERİ YÖNETİMİ ÜZERİNE NİTEL BİR ARAŞTIRMA**

Küreselleşen dünya, büyüyen ekonomik yapılanmalar, kurumlar ve işletmelere ait finansal bilgilerin doğruyu yansıttığına dair güven duygusunun önemini artırmıştır. Bu durum ise bağımsız denetim faaliyetlerinin ve bağımsız denetim kuruluşlarının dünyada hızla yer edinmesine sebep olmuştur. Diğer hizmet işletmelerinde olduğu gibi bağımsız denetim kuruluşları da müşteri firmalar ile iletişim sürecinde birçok sorunla karşılaşmaktadır. Bağımsız denetim kuruluşlarının denetim ile ilgili yasal ve etik yükümlülüklerini yerine getirebilmeleri açısından müşteri ilişkileri yönetimi önem taşımaktadır.

Bu çalışmanın amacı bağımsız denetim kuruluşlarında müşteri ilişkileri yönetiminin etkinliğini ortaya koymaktır. Bu çerçevede çalışmanın odak konuları teorik olarak incelendikten sonra bağımsız denetim kuruluşlarında çalışan bağımsız denetçiler ile gerçekleştirilen nitel bir araştırmaya yer verilmiştir. Çalışmanın bağımsız denetim kuruluşlarında müşteri ilişkileri yönetiminin farklı boyutlarını ele alarak literatüre katkıda bulunulacağı düşünülmektedir.

Araştırma sonucunda bağımsız denetim kuruluşlarında müşteri ilişkileri yönetimi bilincinin olduğu, ancak denetlenen müşteri firmalarda henüz yeterince bağımsız denetim anlayışının benimsenmediği; bu durumun ise müşteri ilişkilerini olumsuz yönde etkilediği tespit edilmiştir.

Son olarak bulgular ve değerlendirmelerden yola çıkarak bağımsız denetim kuruluşları ve müşteri firmalar için öneriler geliştirilmiştir. Bağımsız denetim kuruluşlarında mesleki yetkinlik dışında müşteri ilişkileri yönetimi, iletişim ve

**hizmet sunma beceresine yönelik; müşteri firmalarda ise bağımsız denetime yönelik açıklayıcı ve bilgilendirici eğitim, seminer, konferans gibi programların faydalı olacağı düşünülmektedir.**

**Anahtar Sözcükler:** Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetim Kuruluşları,  
Müşteri İlişkileri Yönetimi





## ABSTRACT

Name and Surname : Sezen Safiye Gönül  
University : Uludag University  
Institution : Social Science Institution  
Field : Business Administration  
Branch : Accounting and Auditing  
Degree Awarded : Master  
Page Number : xiv+74  
Degree Date : ...../...../2020  
Supervisor : Assist. Prof. Dr. Filiz Eren Bölüktepe

### **A QUALITATIVE RESEARCH ON CUSTOMER RELATIONSHIP MANAGEMENT IN INDEPENDENT AUDITING FIRMS**

**Globalising world, have increased the importance of confidence to accuracy about financial data of growing economic structures, institutions and businesses. This conjuncture has given rise independent auditing firms and the services they supply to have taken a part rapidly in the globalizing world. Independent auditing firms just as the other service businesses, face issues in the process of communication with customers. Customer relationship management has a prominent importance for independent auditing firms to fulfill their legal and moral tasks on auditing.**

**This study aims to reveal the efficiency of management of customer relationship at independent auditing firms. After examining the focal points theoretically in this framework, a qualitative research that was made with the independent auditors who work for independent auditing firms will be included. It is thought that the study will contribute to the literature by addressing the different dimensions of customer relationship management in independent audit institutions.**

**As a result of the research, it was determined that there is an awareness of customer relationship management in independent audit organizations, but the audited customer companies do not have an independent audit understanding, and this situation negatively affects customer relations.**

**Finally, the recommendations have been developed based on findings and evaluations for independent audit organizations and customer companies. Except independent audit institutions of professional competence in customer relationship management, communication and service delivery skills; descriptive and**

**informative for the independent control of the firms customer training, seminars, conferences programs such as is thought to be beneficial.**

**Keywords:** Independent Auditing, Independent Auditing Firms, Customer Relationship Management



## ÖNSÖZ

Çalışma konusunun belirlenmesinden tamamlanmasına kadar bilgi ve tecrübesiyle her zaman yol gösterici olan değerli danışman hocam Dr. Öğretim Üyesi Filiz Eren Bölüktepe'ye, yüksek lisans eğitim hayatım boyunca maddi ve manevi desteğini esirgemeyen sevgili anneme, çalışma süresince yanımda olan sevgili arkadaşlarıma ve araştırma çalışmasına katkılarını sunan kıymetli meslek mensuplarına sonsuz teşekkür ederim.



# İÇİNDEKİLER

sayfa

ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	vi
ÖNSÖZ.....	viii
İÇİNDEKİLER.....	ix
TABLolar.....	xii
ŞEKİLLER.....	xiii
KISALTMALAR.....	xiv
GİRİŞ.....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### BAĞIMSIZ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI

1. DENETİM KAVRAMI VE DENETİM TÜRLERİ.....	3
2. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI VE ÖZELLİKLERİ.....	5
3. BAĞIMSIZ DENETİMİN TEMEL İŞLEVLERİ VE FAYDALARI.....	8
3.1. Bağımsız Denetimin Temel İşlevleri.....	8
3.2. Bağımsız Denetimin Faydaları.....	9
4. BAĞIMSIZ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETÇİLER.....	10
5. YASAL ÇERÇEVEDE BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI.....	14
6. HİZMET KAVRAMI VE HİZMET İŞLETMELERİ.....	16
7. BİR HİZMET İŞLETMESİ OLARAK BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI.....	18
8. BÜYÜKLÜK AÇISINDAN BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI.....	20

## İKİNCİ BÖLÜM

### BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARINDA MÜŞTERİ İLİŞKİLERİ YÖNETİMİ SÜRECİNİN FARKLI BOYUTLARDA DEĞERLENDİRİLMESİ

1. İLİŞKİSEL PAZARLAMA YAKLAŞIMI VE MÜŞTERİ İLİŞKİLERİ YÖNETİMİ.....	21
2. MÜŞTERİ İLİŞKİLERİ YÖNETİMİNİ UYGULAMA SÜRECİ.....	23
2.1. Müşterilerin Tanımlanması.....	24
2.2. Müşterilerin Farklılaştırılması.....	24

2.3. Müşterilerle Etkileşim .....	24
2.4. Müşterilere Birebir Hizmet Sunulması.....	25
3. MÜŞTERİ İLİŞKİLERİ YÖNETİMİ VE MÜŞTERİ DEĞERİ .....	25
4. BAĞIMSIZ DENETİMDE DENETLENEN BİR İŞLETME OLARAK MÜŞTERİLER.....	27
5. BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARINDA ÇALIŞANLAR VE MÜŞTERİ İLİŞKİLERİ YÖNETİMİ.....	29
6. BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI VE HİZMET HATALARI .....	30
7. BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARINDA HİZMET HATALARINA NEDEN OLAN FAKTÖRLERİN İNCELENMESİ .....	31
8. BAĞIMSIZ DENETİMDE HİZMET KALİTESİ VE MÜŞTERİ MEMNUNİYETİ .....	33
9. BİR SÜREÇ OLARAK BAĞIMSIZ DENETİM VE MÜŞTERİ İLİŞKİLERİ.....	34
10. REKLAM YASAĞI VE MÜŞTERİ İLİŞKİLERİ .....	38
11. MÜŞTERİ İLİŞKİLERİ YÖNETİMİ UYGULAMALARI KONUSUNDA YAPILAN YURT İÇİ ÇALIŞMALAR.....	39

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARINDA MÜŞTERİ İLİŞKİLERİ YÖNETİMİ ÜZERİNE NİTEL BİR ARAŞTIRMA

1. ARAŞTIRMANIN AMACI .....	41
2. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ .....	41
2.1. Araştırmanın Örnekleme.....	42
2.2. Bir Nitel Araştırma Yöntemi Olarak Derinlemesine Mülakat .....	42
2.3. Derinlemesine Mülakat ve Yarı Yapılandırılmış Soru Formu .....	43
3. BULGULAR.....	44
3.1. Bağımsız Denetim Kuruluşları ile İlgili Genel Bilgiler .....	44
3.2. Bağımsız Denetçiler ile İlgili Genel Bilgiler.....	46
3.3. Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Müşteri İlişkileri Yönetimi Hakkında Mevcut Görüş ve Uygulamalar ile İlgili Bulgular.....	48
3.4. Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Müşteri İlişkileri Yönetiminin Önemi Ortaya Çıkartan Faktörler.....	49
3.5. Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Müşteri İlişkilerini Olumlu Yönde Etkileyen Faktörler ile İlgili Bulgular .....	50
3.6. Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Müşteri İlişkilerinde Karşılaşılan Sorunlar ile İlgili Bulgular .....	52

3.7. Bağımsız Denetim Kuruluşlarında İletişim Sürecinde Karşılaşılan Sorunlar ile İlgili Bulgular .....	55
3.8. Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Eğitime Verilen Önem ile İlgili Bulgular .....	57
SONUÇ .....	59
KAYNAKLAR .....	64
EKLER.....	72





## TABLolar

	sayfa
<b>Tablo 1:</b> Bağımsız Denetim Sürecinin Temel Aşamaları.....	35
<b>Tablo 2:</b> MİY Uygulamaları Konusunu İçeren Çalışmalar.....	40
<b>Tablo 3:</b> Araştırmada Yer Alan Kuruluşlara Ait Tanımlayıcı Bilgiler .....	44
<b>Tablo 4:</b> Bağımsız Denetim Hizmeti Dışında Sunulan Diğer Hizmetler .....	45
<b>Tablo 5:</b> Bağımsız Denetim Hizmeti Sunulan Müşteri Firmaların Sektör Dağılımları .....	46
<b>Tablo 6:</b> Bağımsız Denetçilerin Eğitim Düzeyleri.....	47
<b>Tablo 7:</b> Bağımsız Denetçilerin Denetçi Unvanları .....	47
<b>Tablo 8:</b> Bağımsız Denetçilerin İş Tecrübeleri .....	47
<b>Tablo 9:</b> Müşteri İlişkileri Yönetimi Hakkında Mevcut Görüş ve Uygulamalara Yönelik Bazı Katılımcıların Görüşleri.....	48
<b>Tablo 10:</b> Müşteri İlişkileri Yönetiminin Önemini Ortaya Çıkartan Faktörlere Yönelik Frekans ve Yüzde Tablosu .....	49
<b>Tablo 11:</b> Müşteri İlişkilerini Olumlu Yönde Etkileyen Faktörlere Yönelik Frekans ve Yüzde Tablosu .....	50
<b>Tablo 12:</b> Müşteri İlişkilerini Olumlu Yönde Etkileyen Faktörlere Yönelik Bazı Katılımcıların İfadeleri.....	51
<b>Tablo 13:</b> Müşteri İlişkilerinde Karşılaşılan Sorunlara Yönelik Frekans ve Yüzde Tablosu.....	53
<b>Tablo 14:</b> Müşteri İlişkilerinde Karşılaşılan Sorunlara Yönelik Bazı Katılımcıların Görüşleri.....	54
<b>Tablo 15:</b> İletişim Sürecinde Karşılaşılan Sorunlara Yönelik Frekans ve Yüzde Tablosu.....	55
<b>Tablo 16:</b> İletişim Sürecinde Karşılaşılan Sorunlara Yönelik Bazı Katılımcıların Görüşleri.....	56
<b>Tablo 17:</b> Eğitim Hakkında Mevcut Görüş ve Uygulamalara Yönelik Bazı Katılımcıların Görüşleri .....	58

## ŞEKİLLER

	<b>sayfa</b>
<b>Şekil 1:</b> Denetim Türleri .....	5
<b>Şekil 2:</b> Müşteri İçin Değer Yaratma Süreci.....	26
<b>Şekil 3:</b> Bağımsız Denetim Kuruluşları ile Müşteri Firma Arasındaki İletişim Sorunları.....	57



## KISALTMALAR

<b>AMA</b>	American Marketing Association
<b>BDS</b>	Bağımsız Denetim Standartları
<b>CRM</b>	Customer Relationship Management
<b>İMKB</b>	İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
<b>KGK</b>	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
<b>KHK</b>	Kanun Hükmünde Kararname
<b>MİY</b>	Müşteri İlişkileri Yönetimi
<b>SMMM</b>	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
<b>SPK</b>	Sermaye Piyasası Kurulu
<b>YMM</b>	Yeminli Mali Müşavir

# GİRİŞ

Dünyada yaşanan finansal skandallar, yolsuzluk, etik olmayan iş uygulamaları, ekonomik ve toplumsal gereklilikler, bağımsız denetim olgusunu gün geçtikçe daha fazla gündeme getirmektedir. Görünen odur ki, bağımsız denetim süreci, yasal, etik, ekonomik, toplumsal ve davranışsal boyutları ile daha fazla tartışılacak, gündemdeki yerini korumaya devam edecektir.

Bir hizmet işletmesi olarak bağımsız denetim kuruluşları, bağımsız denetim hizmeti üreten ve pazarlayan kuruluşlar olarak tanımlanabilir. Diğer hizmet işletmelerinde olduğu gibi bağımsız denetim kuruluşlarının büyümesi, gelişmesi, varlığını sürdürebilmesi açısından hizmet kalitesi ve müşteri memnuniyetinin sağlanması oldukça önemlidir.

İçinde bulunduğumuz dünya şartları ve rekabet ortamında her işletme kendini sürekli yenilemeli ve sunduğu ürün veya hizmet adına pazarda en iyi konumda olmayı hedeflemelidir. Bu durum hizmet sunmakta olan bağımsız denetim kuruluşları için de geçerlidir.

Bağımsız denetim kuruluşlarında müşteri ilişkileri sürecinde karşılaşılan çeşitli sorunlar, iletişimi engelleyen faktörler, müşteri şikayetleri, belirsizlik ve çatışma ortamları sorgulandığında müşteri ilişkileri yönetimi yaklaşımı ön plana çıkmaktadır. Karmaşık bir yapıda olan ve müşteri firma ile sürekli etkileşim içinde olmayı gerektiren bağımsız denetim olgusu, bağımsız denetim kuruluşları ile müşteri firmalar arasında etkin bir şekilde planlanması ve yürütülmesi gereken müşteri ilişkileri ihtiyacı yaratmaktadır.

Bu çalışma, bağımsız denetim sürecinin davranışsal boyutunu inceleyen diğer çalışmalardan farklı özellikler taşımaktadır. Çalışmada bağımsız denetim kuruluşlarında bağımsız denetim süreci ile müşteri ilişkileri yönetimi yaklaşımı bir arada ele alınarak incelenmiştir. Farklı değişkenlerin birlikte ele alınmasıyla yapılan çıkarımlara ve bu bağlamda nitel bir uygulamaya yer verilerek literatüre katkıda bulunulması düşünülmektedir. Bu çalışmada bağımsız denetim kuruluşlarında müşteri ilişkileri yönetim yaklaşımı, yöntem ve uygulamalarının ne ölçüde geçerli ve etkili olduğunun incelenmesi amaçlanmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde öncelikle denetim kavramı ve denetim türleri açıklanmıştır. Ayrıca bağımsız denetimin kavramsal çerçevesi ve özellikleri üzerinde durularak temel işlevleri ve faydaları anlatılmıştır. Ardından bağımsız denetim ve bağımsız denetçiler, yasal çerçevede bağımsız denetim kuruluşları, hizmet kavramı ve hizmet işletmeleri, bir hizmet işletmesi olarak bağımsız denetim kuruluşları, son olarak ise büyüklük açısından bağımsız denetim kuruluşları olmak üzere beş ana başlık altında anlatımlara yer verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde ilişkisel pazarlama yaklaşımı ve müşteri ilişkileri yönetimi kavramları açıklanmıştır. Ardından müşteri ilişkileri yönetimini uygulama sürecine ve müşteri değeri kavramına değinilmiştir. Daha sonra bağımsız denetimde denetlenen bir işletme olarak müşteriler, bağımsız denetim kuruluşlarında çalışanlar ve müşteri ilişkileri yönetimi, bağımsız denetim kuruluşları ve hizmet hataları, bağımsız denetim kuruluşlarında hizmet hatalarına neden olan faktörlerin incelenmesi, bağımsız denetimde hizmet kalitesi ve müşteri memnuniyeti, bir süreç olarak bağımsız denetim ve müşteri ilişkileri, reklam yasağı ve müşteri ilişkileri ana başlıklar altında anlatılmıştır. Son olarak ise müşteri ilişkileri yönetimi uygulamaları konusunda yapılan yurt içi çalışmalara yer verilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde bağımsız denetim kuruluşlarında müşteri ilişkileri yönetimi üzerine nitel bir araştırmaya yer verilmiştir. Araştırmanın örneklemini oluşturan bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler ile derinlemesine mülakat yapılmıştır. Ardından elde edilen bulgular detaylı bir biçimde analiz edilerek yorumlanmıştır. Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetim hizmeti alan müşteri firmalar için bulguların yorumlanmasından yola çıkarak birtakım öneriler geliştirilmiş ve çalışma sonlandırılmıştır.

# BİRİNCİ BÖLÜM

## BAĞIMSIZ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI

Çalışmanın birinci bölümünde öncelikle denetim kavramı ve denetim türleri açıklanacaktır. Daha sonra bağımsız denetim, kavramsal çerçevede incelenip farklı boyutlarıyla ele alınacaktır. Ardından yasal çerçeve kapsamında bağımsız denetim kuruluşlarına yer verilip bir hizmet işletmesi olarak incelenecektir.

### 1. DENETİM KAVRAMI VE DENETİM TÜRLERİ

Denetim kavramına sosyolojik açıdan bakıldığında insanlığın varoluşundan günümüze kadar toplumsal yaşamda düzenin sağlanması, yapılan faaliyetlerin kontrol altında olması, toplumların büyümesi ve gelişmesi adına önemli bir rol oynadığı görülmektedir. Erdoğan (2002: 51) tarafından belirtildiği üzere *“Bir toplumun büyümesi ve gelişmesi onu oluşturan kurumların faaliyetlerini başarılı bir şekilde yürütebilmesine bağlıdır. Kurumların/organizasyonların başarıya ulaşması ise belirli ölçüklere sahip bir denetim mekanizmasına sahip olunmasıyla mümkündür.”* ifadesi denetim kavramının önemini vurgulamaktadır.

Toplumsal yapıların ve ekonomik faaliyetlerin temel yapı taşlarından biri olan işletmelerde yönetim olgusu bir süreç olarak ele alındığında planlama, organize etme, yürütme, koordinasyon ve denetim fonksiyonlarından oluşmaktadır (Parlak, 2016: 173). Bu çerçevede yönetim sürecinin son aşaması olan denetim, *“işletmede plan çerçevesinde alınan kararların ne ölçüde başarıya ulaştığını gösteren; ne yapıldığını, nereye ulaşıldığını ve nerede bulunduğunu belirlemeye yarayan bir fonksiyon”* olarak tanımlanmaktadır (Efil, 2015: 206). Bu bağlamda denetim, bir işletmenin veya yönetiminin en önemli fonksiyonlarından biridir (Erol, 2010: 13). Genel olarak denetimin amaçları ise *“performans standartlarının oluşturulması, performansın ölçülmesi, planlarla gerçek sonuçların kıyaslanması, gerekli görülen yerlerde düzeltici faaliyetlerin yürütülmesi”* şeklinde sıralanabilmektedir (Genç, 2017: 176).



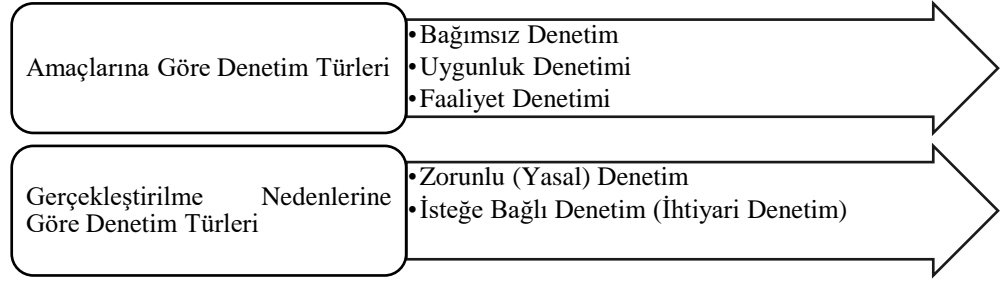
Denetim kavramı muhasebe açısından ele alındığında; ekonomik kaynak ve faaliyetlerin akışını sağlayan işletmelere ait finansal verilerin daha güvenilir bilgilerden oluşması açısından büyük önem taşımaktadır (Kardeş Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, 2019: 4). Muhasebe açısından denetim kavramı, denetlenecek finansal unsurlar hakkında tarafsız bir şekilde kanıtların toplanması, bu kanıtların süzülerek doğru bilgiye ulaşılması ve değerlendirilmesi, ortaya çıkan sonuçların ilgili taraflarla paylaşılması amacıyla raporlanması faaliyetlerini içeren bir süreç olarak açıklanmaktadır (Rittenberg, Johnstone, Gramling, 2010: 7).

Bu bağlamda muhasebe ve denetimin bütün yapılar olduğu görülmektedir. İşletmelerde muhasebe verilerinin akışını sağlayan finansal birimler, muhasebe denetiminin temel yapı taşını oluşturmaktadır. Muhasebe denetimi ise finansal birimlerin sağlamasını yapan, uygunluk durumunu ölçen bir rol üstlenmektedir (Erdoğan, 2002: 54).

Öyle ki, işletmelerin finansal bilgilerinin gerçeği yansıtmadığı denetim sayesinde ortaya çıkar. Dolayısıyla işletmelerin geleceğe dair alacağı kararların sağlıklı olması, güvenilir bilgilerin yönetime ulaşması denetim ile sağlanacaktır (Kardeş Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, 2019: 4). Muhasebe açısından denetim sürecinde mesleki etik kurallar çerçevesinde “şeffaflık” ve “hesap verebilirlik” büyük önem taşımaktadır (Yürekli, Uyar, 2016: 784). Şeffaflık, “işletmenin finansal olan veya olmayan tüm bilgilerini saklamaksızın kamu ve ilgili taraflar ile paylaşması” durumunu ifade etmektedir. Hesap verebilirlik ise “işletmede gerçekleşen, yetki ile sorumluluk kapsamındaki faaliyetlerin belirlenmiş standartlara uygunluğuna karşı cevap verebilmesi” anlamına gelmektedir (Samsun, 2003: 18).

Literatürde denetimin çeşitli ölçütlere göre sınıflandırıldığı görülmektedir. Bu ölçütler arasında en sık kullanılan “denetimin yapılış nedenlerine göre yapılan sınıflandırma” ile “denetimin amaçlarına göre yapılan sınıflandırma” olduğu tespit edilmiştir. Yapılış nedenlerine göre denetim türleri “zorunlu (yasal) denetim” ve “isteğe bağlı (ihtiyari denetim)” olmak üzere iki başlık altında ele alınmıştır. Amaçlarına göre denetim türleri ise “bağımsız denetim (finansal tablo denetimi, muhasebe denetimi)”, “uygunluk denetimi (kamu denetimi)” ve “faaliyet denetimi (iç denetim)” olarak üç temel grup altında sınıflandırılmıştır. İncelenen denetim türleri ise Şekil 1’de sunulmuştur (Kardeş Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, 2019: 13).

### Şekil 1: Denetim Türleri



**Kaynak:** (Kardeş Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, 2019: 13)

Şekil 1’ de sunulduğu üzere, bu sınıflandırmaya göre çalışma konusunun da odak noktasını oluşturan bağımsız denetim, *“işletme içinden olmayan kişi veya kurumlar tarafından gerçekleştirilen ve işletme ile hiçbir organik bağ bulundurmayan”* denetim türüdür (Kavut, Taş, Şanlı, 2009: 36). Bununla birlikte uygunluk denetimi, bir işletmede veya organizasyonda önceden belirlenen usul, esas ve kurallara ne kadar uyulup uyulmadığının tespitini sağlayan denetim türüdür (Tekin, Çelikkaya, 2016: 29). Son olarak faaliyet denetimi ise *“işletmenin örgütsel yapısını, iç kontrol sistemlerini, iş akışlarını ve yönetimin başarısını saptamaya yönelik çalışan geniş kapsamlı bir çalışma”* durumunu ifade etmektedir (Güredin, 2014: 17).

Öte yandan, Şekil 1’de sunulduğu üzere, yapılış nedenlerine göre denetim türlerinden isteğe bağlı denetim, *“hiçbir yasal zorunluluk olmaksızın işletmelerin kendi talepleri ile yaptırıkları denetim türü”* olarak açıklanmaktadır. Zorunlu denetim ise *“yasal düzenlemeler çerçevesinde işletmelerin yaptırmakla yükümlü olduğu denetim süreci”* olarak ifade edilmektedir (Kardeş Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, 2019: 14). Bu çalışmanın araştırma konusu olan bağımsız denetim kavramı, bir sonraki başlıkta ayrıntılı olarak incelenmiştir.

## 2. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI VE ÖZELLİKLERİ

Amerikan Muhasebeciler Birliği Denetim Kavramları Komitesi tarafından yapılan bağımsız denetim tanımına literatürde sıklıkla yer verildiği görülmektedir. Buna göre, bağımsız denetim, sistemli bir çalışma, tarafsız veri ve kanıt toplama, değerlendirme yöntemleri ile denetlenen işletmeye ait ekonomik işlemleri, olayları tanımlamak için ileri sürülen bilgilerin, geliştirilmiş ilkelere olan uygunluğunun incelenerek oluşturulan

görüşleri işletmelerle ilgili kullanıcılara iletmek olarak açıklanabilmektedir (Bayazıtlı, 2015: 145; Demir, Ülker, Arslan, 2018: 92).

Türkiye’de bağımsız denetim ile ilgili çalışmalar incelendiğinde “Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu” (KGK) tarafından yapılan tanımlamalara sıklıkla yer verildiği görülmektedir. KGK Tanıtım Broşüründe belirtildiği gibi Kamu Gözetimi, “*bağımsız denetim faaliyetlerinin mevcut yasal düzenlemelere uygunluğunun ve bu faaliyetlerin standartlara uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin, meslekten bağımsız, kamu yararını ön planda tutan bir kurum tarafından çeşitli uygulamalarla kontrol edilmesi süreci*” olarak ifade edilmiştir. Bu çerçevede KGK, Kamu Gözetimi alanında uluslararası gelişmelerin gereği olarak Yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca öngörülen bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile 2/11/2011 tarihinde kurulmuştur.

Yine aynı broşürde KGK’nin temel kuruluş amacı, “*Yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ile doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunun sağlanmasıdır. Bu doğrultuda başta borsa şirketleri, bankalar, sigorta şirketleri olmak üzere belirlenen büyük ölçekli şirketlerin denetimlerinin gözetilmesi ve izlenmesidir.*” şeklinde belirtilmiştir.

KGK’nin görevi ise kaliteli ve doğru finansal raporlama ve bağımsız denetim süreci yaratmak, finansal raporların dünya çapında kabul edilmiş standartlara paralel hazırlanmasını ve ortaya koyulmasını sağlayacak kurallar ortaya çıkarmak ve başarılı bir kamu gözetimi gerçekleştirmektir (Özçelik, Şenol, Aktürk, 2014: 57).

Bu çerçevede 26/12/2012 tarihli ve 28509 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan “Bağımsız Denetim Yönetmeliği” Madde 4b kısmında bağımsız denetim tanımına yer verilmiştir. Bu yönetmeliğe göre bağımsız denetim; “*Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanutlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade eder.*” şeklinde tanımlanmıştır.

Yukarıda belirtilen yasal ve kurumsal çerçeve kapsamında araştırmacılar tarafından yapılan pek çok bağımsız denetim tanımları da literatürde yer almaktadır. Rittenberg, Johnstone ve Gramling (2010: 7), dış denetim türlerinden biri olan bağımsız denetim, genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartları çerçevesinde işletmelerdeki finansal ve finansal olmayan faaliyetleri tespit etmek ve sonuçlarını ilgili taraflarla paylaşmak amacıyla tarafsız bir şekilde elde edilen somut kanıtları yorumlama süreci olarak tanımlamıştır. Karadeniz (2019: 175) ise bağımsız denetimi öz bir ifadeyle *“işletme veya şirketlerin finansal tablolarının tarafsız ve güvenilir bir biçimde dışarıdan, bağımsız bir denetçi tarafından denetlenmesi süreci”* şeklinde tanımlamıştır. Bu doğrultuda bağımsız denetim, KGK'nin yetkilendirdiği bağımsız denetim kuruluşları veya bu yetkiye sahip ve mesleklerini herhangi bir gerçek veya tüzel kişiye bağlı olmadan icra eden serbest muhasebeci mali müşavirler (SMMM) ya da yeminli mali müşavirler (YMM) tarafından yapılmaktadır.

Öte yandan, literatürde bağımsız denetim kavramı yerine, “dış denetim”, “finansal tablolar denetimi”, “muhasebe denetimi” veya “finansal denetim” ifadelerinin kullanıldığı da belirtilmektedir (Kardeş Selimoğlu, Yeşilçelebi, 2014: 30).

Yukarıda belirtilen bağımsız denetim tanımları ışığında bağımsız denetimin ayırt edici özellikleri ise şöyle özetlenebilir (Deniz, 2013: 18; Kızılgöl, 2014: 9):

- Bağımsız denetim sistematik bir süreçtir. Belirli bir sıra ve düzen içinde denetim faaliyeti aşama aşama yerine getirilir.
- Bağımsız denetim sonucunda rapor hazırlanır. Bu rapor denetçinin denetim hakkındaki görüşünü kapsamaktadır. Denetçi, son olarak bu görüşünü ve raporunu ilgililere beyan etmek zorundadır.
- Bağımsız denetim bir karşılaştırma sürecidir. Bir işletmenin faaliyetlerinin ve faaliyetlerinden doğan sonuçların önceden belirlenmiş muhasebe ilke ve standartlarına göre uygunluğunun araştırılmasıdır.
- Bağımsız denetimin temelini delilleri toplamak ve analiz etmek oluşturmaktadır.
- Delillerin kapsamını, önceden belirlenen muhasebe ilke ve standartlarının kapsadığı her türlü bilgi, belge ve kayıt oluşturur. Bağımsız denetimin gerçek bir sonuca varabilmesi için delillerin doğruluğu ve yeterliliği önem taşımaktadır.

- Bağımsız denetim bu konuda bilgi sahibi, uzman ve organik bir bağı bulunmayan kişi veya kurumlar tarafından gerçekleştirilir. Denetimi gerçekleştirecek olan denetçinin yeterli bilgi birikimine, deneyime ve etik ahlaki yapıya sahip olması bağımsız denetimin güvenilirliği ve kalitesi adına önem taşımaktadır.

### 3. BAĞIMSIZ DENETİMİN TEMEL İŞLEVLERİ VE FAYDALARI

Bağımsız denetimin amacı, finansal tabloların önceden belirlenen standartlara ve kurallara uygun olacak bir şekilde finansal durumu ve faaliyetlerinden doğan sonuçları, gerçeğe uygun olarak yansıtıp yansıtmadığının kapsamlı bir şekilde değerlendirilmesi ve bağımsız denetçinin bu hususta görüş bildirmesini sağlamaktır (Bağatır, 2019: 123).

Bağımsız denetimin temel amacı ise, *“finansal tabloların bir bütün olarak finansal durumu, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumdaki değişimleri, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda dürüst bir biçimde yansıtmakta olduğu hususunda bir yargıya ulaşmak”* şeklinde belirtilmektedir (Güredin, 1994: 11). Bağımsız denetim sürecinde genel kabul görmüş muhasebe standartlarının yanı sıra *“uluslararası muhasebe standartları”* doğrultusunda uygunluğun artmasının desteklenmesi de bağımsız denetimin önemli amaçları arasında yer almaktadır (Esendemir, 2011: 647).

Bağımsız denetimin gerçekleşmesi ile işletme hacimlerinin artması, devletin işletmelere müdahale etmesinin çoğalması, piyasa ve rekabet ortamının güçlenmesi, insan faktörünün daha fazla önem arz etmesi doğru orantılıdır (Aktuğlu, 1996: 11). Bu durum ise bağımsız denetimin önemini ortaya koymaktadır.

#### 3.1. Bağımsız Denetimin Temel İşlevleri

Yukarıda belirtilen temel amaçlar doğrultusunda bağımsız denetimin temel işlevleri ise genellikle şöyle sıralanmaktadır (Çalıyurt, 2012: 86):

- Bilgilendirme işlevi
- Koruyucu işlevi
- Caydırıcılık işlevi

Bilgilendirme işlevi bağımsız denetimin en önemli unsurlarından biridir. Bilgilendirme işlevi, işletmelerin finansal bilgilerine ihtiyaç duyan tarafların, bağımsız denetim sayesinde objektif ve bağımsız bilgiye ulaşmasını ifade eder. Bilgilendirme işlevi ile kamuyu aydınlatma ilkesi de sağlanmaktadır. Yatırım yapmayı düşünen taraflar, karşılaşılabilecekleri olası risklere karşı bilinçlenerek doğru kararlar almış olacaklardır (Toroslu, 2016: 54).

Koruyuculuk işlevi yoluyla yatırımcıların korunması, yatırım yapılacak işletme içerisindeki kaynak sapmalarının tespit edilmesine ve durumun önüne geçilmesine bağlıdır. Dolayısıyla bağımsız denetim yatırımcılar için bir ihtiyaç haline gelmiştir (Newman, Patterson, Smith, 2005: 289). Koruyuculuk işlevi; *“yatırımcıları korumayı esas alan, tasarruflarını sermaye piyasasında değerlendirmeyi planlayanların doğru ve gerçeği yansıtan bilgiler ışığında karar vermesine yardımcı”* bir işlev olarak ifade edilmektedir (Mızrak, 2016). Bu bağlamda, yatırımcıların yanlış bilgiler doğrultusunda aldatılmasını engelleyen koruyucu bir araç görevi gördüğünü söylemek mümkündür.

Caydırıcılık işlevi ise; *“işletmelerin veya yapıların finansal verilerini beyan ederken kendi çıkarları doğrultusunda yanıltıcı bilgi akışında bulunmalarını engellemek adına var olan”* bir işlev olarak ifade edilmektedir (Toroslu, 2016: 55). Bu işlev ile hem finansal verilerdeki hata ve hile durumları tespit edilmiş olacak hem de daha sonraki süreçlerde hata ve hile durumlarının tekrarlanmasına karşı daha bilinçli ve özenli davranılması sağlanacaktır (Kocabıyık, 2018: 45).

### **3.2. Bağımsız Denetimin Faydaları**

Bağımsız denetim temel işlevlerinin etkili biçimde yerine getirilmesi durumunda, bağımsız denetimin farklı iş paydaşlarına yönelik faydaları ve yaygın etkilerine değinmek gereklidir. Bu çerçevede bağımsız denetimin faydaları “denetlenen işletmeye sağlanan faydalar”, “üçüncü kişilere sağlanan faydalar” ve “kamu kuruluşlarına sağlanan faydalar” olmak üzere üç temel grupta incelenebilmektedir.

**Bağımsız Denetimin Denetlenen İşletmeye Sağladığı Faydalar:** Bağımsız denetim ile işletme yönetimine finansal veriler ile ilgili doğru bilgi akışı sağlanır. Dolayısıyla geleceğe dair alınacak kararların yanlış olma riski azalır; yönetim



yatırımlarını mevcut duruma göre şekillendirir. İşletme çalışanları açısından ise, herhangi bir hile durumunun yapılmasına karşı, uyarıcı bir etki yaratılır. Çalışanlar denetim sonrası dönemlerde de bu bilinci kazanarak, titiz ve özenli bir şekilde iş hayatlarını sürdürürler. Ayrıca işletme ortaklarının menfaatleri koruma altına alınmış olur (Kardeş Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, 2019: 8; Güredin, 2014: 25).

**Bağımsız Denetimin Üçüncü Kişilere Sağladığı Faydalar:** İşletme yönetimleri, işletmenin faaliyetlerinden, karşılaşılabilecek risklerinden ve aynı zamanda işletmenin etik ahlaki yapısından ve bütünlüğünden sorumludur. Bu sorumluluğun gerekliliği olarak finansal raporlamanın etkin bir şekilde uygulanmasında ve yürütülmesinde büyük rol oynarlar. Nihayetinde yönetim, işletmelere yatırım yapmayı düşünen üçüncü taraflara ve kamuoyuna sunması gereken raporu; finansal durum ve faaliyetlerin durumunu, gerçeğini yansıtan bir şekilde ortaya çıkartan bağımsız denetim ile mümkün kılar (Kueppers, Sullivan, 2010: 288).

**Bağımsız Denetimin Kamu Kuruluşlarına Sağladığı Faydalar:** Bağımsız denetim ile bir işletmeye ait bütün delillerin ışığında, finansal tabloların gerçeğe göre kayıt altına alınıp alınmama durumu uzman tarafından incelenmektedir. İşletmenin gerçekleştirdiği faaliyetlerde uygunsuzluk tespit edilirse düzeltilir, standartlara ve yasal düzenlemelere göre olması sağlanır. Bu durumda finansal tablolar, vergi beyannameleri açısından güvenilir bir ortam yaratmaktadır. Bu bağlamda, bağımsız denetimin işletmelerin beyan etmekle yükümlü olduğu yasal zorunluluklar ve diğer yasal denetimler için doğru ve tarafsız veri sağladığını söylemek mümkündür. Ayrıca bağımsız denetimin gerçekleştiği işletmelerde, kamu kuruluşlarının yapacağı denetimin genişliği azalır, derin ve ayrıntılı denetim yapılmasına gerek kalmadığından iki taraf için de zaman tasarrufu doğar (Güredin, 2014: 26).

#### **4. BAĞIMSIZ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETÇİLER**

Bağımsız denetim faaliyetleri hem müşterilerine denetim hizmeti sunan ve tek başına çalışan uzman kişiler hem de bir denetim işletmesinde görevli uzman kişiler tarafından yürütülebilmektedir (Çalıyurt, 2012: 88). Bağımsız denetim mesleğinin gelişim süreci incelendiğinde bu mesleğin iki temel özelliği sıklıkla vurgulanmaktadır.

Bunlardan birincisi, “denetçinin denetlediği işletmeden bağımsız olması, ikincisi ise denetim mesleğinin yürütülmesi için gerekli teknik ve mesleki birikime sahip olunması” özelliğidir (Alkan, 2018: 137). Birinci özellik olarak denetçi bağımsızlığı; “Denetçinin doğrudan ya da dolaylı olarak müşteri firma ile iş ilişkisinde olmaması, denetçi yakınlarının müşteri firmanın karar mevkiinde bulunmaması gereklidir. Aksi bir durumda bağımsızlığın zedelenmesi ve bu bağlamda ortaya çıkan etik sorunlar bağımsız denetim mesleğinin güvenilirliğini olumsuz yönde etkileyebilecektir.” şeklinde açıklanmaktadır (Sevim, Sarıca, 2017: 10). İkinci özellik olarak bağımsız denetçilerin mesleki birikim, eğitim ve uzmanlık alanı gibi konulara ise KGK tarafından yayımlanan “Bağımsız Denetim Yönetmeliği” kapsamında yer verildiği görülmektedir.

Bu çerçevede 26/12/2012 tarihli ve 28509 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan “Bağımsız Denetim Yönetmeliği” Madde 4a kısmında bağımsız denetçiler hakkında açıklamalara yer verilmiştir. Bu maddeye göre bağımsız denetçi; “Bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kurum tarafından yetkilendirilen kişiler” olarak ifade edilmektedir.

İlgili yönetmelik Madde 4c kısmında bağımsız denetim ekibi hakkında açıklamalara da yer verilmiştir. Bu maddeye göre bağımsız denetim ekibi, “Belirli bir bağımsız denetim görevini yerine getirmek üzere, sorumlu denetçi ve onun sorumluluğu altında görev yapan bağımsız denetçilerden oluşan ekip” olarak ifade edilmektedir. Bu bağlamda bağımsız denetim faaliyetlerinin yürütülmesi sürecinde etik içerikli bağımsız denetim yargısını oluşturabilmek amacıyla ekip çalışması yapılmaktadır. Bu doğrultuda oluşturulan bağımsız denetim ekipleri tarafından kanıt toplanmaktadır (Esendemir, 2011: 654). Eğitimli ve yetkin üyelerden oluşan bağımsız denetim ekipleri tarafından yapılan çalışmaların bağımsız denetimin hizmet kalitesini de olumlu yönde etkileyebileceği söylenebilir.

Yukarıda görüldüğü gibi bağımsız denetim mesleğinin etik boyutu bağımsız denetim faaliyetlerinin güvenilirliği ve etkinliği açısından oldukça önemlidir. Bu çerçevede 28/6/2013 tarihli ve 26241 sayılı Resmî Gazete’de Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yayımlanan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları

Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22)” İkinci Kısım Üçüncü Bölümde “Bağımsız Denetçilerin Uyacakları Etik İlkeler” açıklanmıştır. Bu bölümde belirtilen mesleki etik ilkeler şöyle özetlenebilir:

*“Mesleki şüphencilik Madde 11: Elde edilen bağımsız denetim kanıtlarının geçerliliğinin sorgulayıcı bir anlayışla değerlendirilmesi mesleki şüphenciligi ifade eder.”*

*“Bağımsızlık Madde 12: Mesleki faaliyetin dürüst ve tarafsız yürütülmesini sağlayacak bir davranış ve anlayışlar bütünüdür. Bağımsız denetim kuruluşları da bağımsızlığı tehdit eden hususları tespit ederek bağımsızlıkla ilgili politikalarını yazılı hale getirirler.”*

*“Bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar Madde 13: Bağımsız denetim kuruluşu veya bağımsız denetçilerde, bağımsızlığın zedelendiğine dair tereddüt oluşması halinde bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilir.”*

*“Mesleki özen ve titizlik Madde 14: Mesleki özen ve titizlik, basiretli bir bağımsız denetçinin aynı koşullar altında ayrıntılara vereceği önemi, göstereceği dikkat ve gayreti ifade eder.”*

*“Ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı Madde 15: Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler: Meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetlerde ve davranışlarda bulunamazlar.”*

*“Reklam yasağı Madde 16: Bağımsız denetim kuruluşları, iş elde etmek için dolaylı ve dolaysız reklam yapamazlar, reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar ve iş öneremezler. Ancak bağımsız denetim kuruluşları, tanıtıcı bilgiler içeren broşürler hazırlayıp dağıtabilirler, kendileri veya müşterileri için eleman aramaya yönelik ilanlar verebilirler, mesleki konularda bilimsel nitelikte yayın yapabilirler.”*

*“Sır saklama yükümlülüğü Madde 17: Bağımsız denetim kuruluşlarının yöneticileri, bağımsız denetçileri ve bütün çalışanları ile bağımsız denetim kuruluşlarına dışarıdan hizmet verenler, işleri dolayısıyla sahip oldukları sırları açıklayamazlar, bu sırları kendilerinin veya üçüncü kişilerin menfaatlerine kullanamazlar.”*

*“Karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet Madde 18: Bağımsız denetim kuruluşları ile bağımsız denetçiler, bağımsız denetim faaliyetinin niteliğini herhangi bir suretle olumsuz*

*yönde etkileyebilecek veya meslektaşlarına zarar verebilecek tarzda ve ölçüde rekabete giremezler.”*

Ardından KGK tarafından ilk olarak 21/5/2015 tarihli ve 29362 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan “Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı (Bağımsızlık Standartları Dâhil)” son sürümü, yayımı tarihinde yürürlüğe girmek üzere 22/9/2019 tarihli ve 30896 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır. Bu standartta yer alan etik kurallar şöyle özetlenebilir:

A 111 Dürüstlük, *“Denetçi; bütün mesleki ve iş ilişkilerinde dürüst, açık, doğru ve güvenilir olma zorunluluğu getiren dürüstlük ilkesine uyar. Dürüstlük, doğru iş yapma ve güvenilir olmayı içerir.”* olarak açıklanmıştır.

A 112 Tarafsızlık, *“Denetçi; önyargıların, temayüllerin, çıkar çatışmalarının veya başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanarak meslek veya işle ilgili muhakemesini ve kararlarını etkilemesine izin vermemesini gerektiren tarafsızlık ilkesine uyar.”* şeklinde ifade edilmiştir.

A 113 Mesleki Yeterlilik ve Özen, *“Güncel teknik ve mesleki standartlar ile mevzuata uygun olarak, müşterilerin yeterli mesleki hizmetleri almalarını temin edecek mesleki bilgi ve beceriyi elde etmek ve korumak; uygulamadaki teknik ve mesleki standartlara uygun bir şekilde ve özen içinde hareket etmek.”* olarak tanımlanmaktadır.

A 114 Sır Saklama tanımı, *“Denetçi; mesleğin icrası sırasında edindiği bilgilerin gizliliğine saygı duymasını gerektiren sır saklama ilkesine uyar. Potansiyel bir müşteri tarafından açıklanan bilgilere ilişkin sır saklama yükümlülüğünü sürdürür.”* olarak yapılmıştır.

Son olarak A 115 Mesleğe Uygun Davranış ise, *“Denetçi; kendisine, ilgili mevzuata uyma ve mesleğin itibarını zedeleyeceğini bildiği veya bilmesi gereken her tür tutum ve davranıştan kaçınma yükümlülüğü getiren mesleğe uygun davranış ilkesine uyar. Bağımsız denetçi, dürüstlük ve tarafsızlık ilkelerine veya mesleğin itibarına zarar veren veya verebilecek ve sonuç olarak temel ilkelerle uyumsuzluk teşkil edebilecek herhangi bir iş, meslek veya faaliyet ile bilerek uğraşamaz.”* şeklinde belirtilmiştir.

## 5. YASAL ÇERÇEVEDE BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI

Bağımsız denetim, muhasebe denetim ile diğer ilgili konularda gerekli bilgi ve tecrübeye sahip, bununla birlikte etik ve ahlaki kurallara uygun denetçi ve kuruluşları gerektiren bir faaliyettir. Her ülkenin bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmesi, kendi yasal düzenlemeleri ve koşullarına göre farklılık göstermektedir (Kardeş Selimoğlu, Özbirecikli, Uzun, 2019: 51).

26/12/2012 tarihli ve 28509 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan “Bağımsız Denetim Yönetmeliği” Madde 4ç kısmında bağımsız denetim kuruluşlarının genel tasviri yapılmıştır. Bu maddeye göre bağımsız denetim kuruluşu, “*kurumca bağımsız denetim yapmakla yetkilendirilen ortakları yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensuplarından oluşan sermaye şirketleri*” olarak açıklanmaktadır.

660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname çerçevesinde, bağımsız denetim kuruluşlarının denetim hizmeti verebilmesi için bağımsız denetim kuruluşu belgesinin bulunması gereklidir. Bu belge ise KGK tarafından kuruluşlara verilmektedir (Kocacıoğlu, 2018: 53).

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve KGK tarafından 25/1/2013 tarihli ve 28539 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan “Bağımsız Denetim Yetkilendirme Tebliği” kapsamında bağımsız denetim kuruluşu olarak yetkilendirilme şartları şöyle belirtilmektedir:

- a) *Sermaye şirketi olması,*
- b) *Paylarının veya hisselerinin nama yazılı olması,*
- c) *Faaliyet konusunun bağımsız denetime veya bununla birlikte 3568 sayılı Kanun kapsamındaki mesleki alana münhasır olması,*
- ç) *Ticaret unvanında bağımsız denetim ibaresinin bulunması,*
- d) *Esas sözleşmesinin veya şirket sözleşmesinin denetime ilişkin mevzuat hükümlerine aykırı hususlar içermemesi,*

e) Sermayesinin ve oy haklarının yarısından fazlasının denetçilerine ait olması ve ortaklarının tamamının meslek mensubu olması,

f) Denetçilerinin Yönetmeliğin 14 üncü maddesi çerçevesinde Bağımsız Denetçi Belgesine sahip olması,

g) Denetçilerinin tam zamanlı ve asgari bir raporlama dönemi için istihdam edilmiş olması,

ğ) Yönetmeliğin 28 inci maddesindeki şartları sağlayan en az iki sorumlu denetçisinin bulunması,

h) Denetim kadrosunun, asgari olarak, Yönetmeliğin 27 nci maddesinde belirtilen denetim ekiplerini oluşturabilecek nitelik ve genişlikte olması,

ı) Yönetim organı üyelerinin tamamının meslek mensubu olması, yüzde yetmiş beşi geçmemek üzere çoğunluğunun ise kadrosundaki denetçilerden oluşması,

i) Denetçilerinin, ortaklarının ve kilit yöneticilerinin başka bir denetim kuruluşunda veya bağımsız denetim faaliyeti gerçekleştiren herhangi bir gerçek kişi yanında ya da tüzel kişilikte ortak, kilit yönetici veya denetçi olmaması, kendi adına bağımsız denetim faaliyetinde bulunmaması,

j) Denetim rehberleri dâhil olmak üzere, esasları Kurumca belirlenen kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve süreçlerini yazılı olarak oluşturmuş olması,

k) Denetim faaliyetlerini etkin bir şekilde yürütebilmesini teminen Kurum tarafından uygun görülecek düzeyde organizasyon, mekân, teknik donanım, belge ve kayıt düzenine sahip olması,

l) Faaliyet izninin daha önce Kurum tarafından Yönetmeliğin 42 nci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi dışındaki bentlerinden biri nedeniyle iptal edilmemiş olması,

m) Tüzel kişiliğin ve ortaklarının olumsuz bir itibara sahip olmaması ve ortaklarının denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumunun bulunmaması, şarttır.”

Yukarıda belirtilen yasal çerçeve kapsamında bağımsız denetim kuruluşları yerine, bağımsız denetim firmaları, bağımsız denetim şirketleri ifadelerinin kullanıldığı

görülmektedir. Bu çalışmanın genel çerçevesine daha uygun görüldüğü için sıklıkla “bağımsız denetim kuruluşları” ifadesinin kullanılması tercih edilmiştir.

Ayrıca bağımsız denetim kuruluşlarını biçimlendiren yasal çerçeveden yola çıkarak bağımsız denetim kuruluşları “bağımsız denetim hizmeti sunan hizmet işletmeleri” olarak incelenmiştir. Bu nedenle çalışmanın bir sonraki kısmında öncelikle hizmet kavramı ve hizmetlerin ayırt edici özellikleri incelenmiştir. Ardından bu bağlamda uyarlama yapılarak bağımsız denetim kuruluşlarının büyüklük açısından sınıflandırılması üzerinde durulmuştur. Bir hizmet işletmesi olarak bağımsız denetim kuruluşları farklı yönleriyle incelenmiştir.

## 6. HİZMET KAVRAMI VE HİZMET İŞLETMELERİ

Günümüzde hizmet sektörü, ekonomilerin gelişimini, kalitesini ve sürdürülebilirliğini ölçmek adına kullanılan temel faktörlerin başında gelmektedir. Hizmet sektörü hem ulusal pazarda yer edinmenin hem de küresel düzeyde büyümenin kilit noktasını oluşturmaktadır. Gelişmiş ekonomilerde rekabetçiliği geliştirmekte, ekonomik açıdan daha az gelişmiş ülkelerde ise sosyal refah sağlamaktadır. Bu bağlamda hizmet sektörü, dünya çapında büyümeye ve yeni istihdam yaratmaya devam eden tek alan olma özelliği göstermektedir (Lee vd., 2007: 2).

Amerikan Pazarlama Birliği; American Marketing Association (AMA) hizmet kavramını “*bir malın satışına bağlı olmaksızın son tüketicilere ve işletmelere pazarlandığında istek ve ihtiyaç doygunluğu sağlayan ve bağımsız olarak tanımlanabilen eylemler*” şeklinde tanımlamıştır (Öztürk, 2003: 4). Kotler (1991) ise hizmet kavramını “temel olarak sahiplenilmeyen ancak alıcısına bir fayda üreten değişimler” olarak belirtmiştir (Koç, 2017: 17). Son yıllarda yoğun rekabet ve teknolojik gelişmeler doğrultusunda ön plana çıkan hizmet inovasyonu kavramı ise “hizmetler alanında yapılan inovasyonlar, yeni hizmet uygulamaları” şeklinde tanımlanabilir (Yılmaz, 2015: 67).

İşletmelerde hizmet yönetimi ve hizmet pazarlaması söz konusu olduğunda öncelikle hizmetlerin ayırt edici özelliklerinin incelenmesi gereklidir. Bu açıdan hizmetlerin fiziksel ürünlerden farklılık gösteren bazı ortak özellikleri şöyle açıklanabilir:

**Dokunulmazlık:** Mallar ve hizmetler arasındaki en temel farklılık hizmetlerin dokunulmaz olmasıdır. Hizmetler açısından dokunulmazlık iki farklı anlamda açıklanabilmektedir. Bunlardan birincisi “dokunulmaz ve hissedilmez olma” ikincisi ise “kolayca tanımlanamama, formüle edilememe, kolayca zihinsel olarak algılanamama” durumudur (Öztürk, 2003: 9).

**Üretim ve Tüketimin Eş Zamanlılığı:** Ürünler önce üretilir, sonra stoklanır, dağıtım yapılır, satın alınır ve tüketilirler. Hizmetler ise soyut bir özellik taşımaktadır. Bu nedenle hizmetler eş zamanlı olarak satın alındığı an üretilir ve tüketilirler (Koç, 2017: 45).

**Türdeş Olmama Durumu:** Hizmetler türdeş değildir. Her defasında sağlanan her hizmet farklı nitelik gösterebilmektedir. Bu nedenle hizmetlerde standardizasyonun, kalitenin sağlanması, somut nitelikli ürünlere göre daha zor bir süreç olarak değerlendirilmektedir (Tengilimoğlu, 2012: 53). Bununla birlikte, hizmetin niteliğini, kalitesini belirleyen en önemli faktör ise hizmeti sunan meslek mensubu ve personeldir (Yükselen, Örs, 2014: 2).

**Dayanaksızlık:** “Hizmetlerin stoklanamaması, saklanamaması, iade edilmemesi ve yeniden satılamaması” gibi özelliklerini ifade etmektedir (Öztürk, 2003: 12). Hizmetlerin bu özelliği, hizmet işletmelerinin mevcut ve potansiyel müşterileri ile etkin iletişim kurabilme yolunda daha çok çaba göstermelerini gerekli kılmaktadır.

**Sahiplik:** Hizmetlerde sahipliğin olmaması mallar ile hizmetler arasındaki en büyük farklılıklardan biridir. Bu durum Öztürk (2003: 12) tarafından “*Bir malı satın alan kişi o malın sahibi olur. Hizmet sektöründe ise bir kolaylıktan, bir tesisten belirli bir süre faydalanılması mümkün olabilmektedir.*” şeklinde ifade edilmiştir.

Yukarıda belirtilen hizmetlerin ayırt edici özellikleri nedeniyle literatürde hizmet işletmelerinde hizmet kalitesi dolayısıyla müşteri memnuniyeti ile ilgili pek çok çalışmanın yapıldığı görülmektedir. Bu çerçevede genel olarak hizmet kalitesi “müşterinin bir ürün ya da hizmetin üstünlüğü veya mükemmelliği ile ilgili genel bir yargısı” olarak tanımlanmıştır (Koç, 2017: 141). Daha açık bir ifadeyle hizmet kalitesi; “*Hizmet işletmelerinde, müşteri ile kuruluş arasında yaşanan ve karşılaşma anı ya da canlı performans anında ortaya çıkan bir değerdir. Hizmetin sunulmasında bu değer*in



*artırılması ise müşteri ile hizmet sunucu arasında yaşanan iletişimin etkisine önemli ölçüde bağlıdır.” olarak açıklanmıştır (Ersöz, Aktepe, 2018: 153).*

Genel olarak hizmet işletmelerinde hizmet kalitesini belirleyen temel faktörler ise “güvenilirlik”, “karşılık vermek”, “yetkinlik”, “ulaşılabilirlik”, “nezaket”, “iletişim”, “itibar”, “güvenlik”, “müşteriyi anlamak” ve “fiziksel olanaklar” şeklinde belirtilmektedir (Öztürk, 2003: 142).

Yapılan pek çok araştırma sonuçlarına göre hizmet kalitesi ile ilgili bazı genel değerlendirmeler ise şöyle belirtilmektedir (Koç, 2017: 147): *“Müşterilerin hizmetleri değerlendirmeleri ürünleri değerlendirmelerinden daha karmaşık ve zor bir süreç olarak düşünülmektedir. Müşterilerin hizmet kalitesi algulamaları, müşterilerin beklentileri ile gerçekleşen hizmeti karşılaştırmaları sonucunda oluşmaktadır. Ayrıca müşteri hizmeti değerlendirme sürecinde sadece hizmeti değil hizmet sunumundaki bütün süreç ve ilişkileri de değerlendirmektedir.”*

Bu çerçevede Öztürk (2003: 138) tarafından belirtildiği gibi hizmet işletmelerinde kalite kavranması, uygulanması ve denetim süreci daha belirsiz ve karmaşık bir alandır. Bahsedilen bu zorluklara rağmen hizmet işletmelerinde müşteri memnuniyetini sağlamaya yönelik planlı ve sistematik çabalar büyük ölçüde başarılı olunması anlamına gelmektedir (Ersöz, Aktepe, 2018: 153).

Öte yandan hizmetler çeşitli kriterlere ve farklı bakış açılarına göre farklı şekillerde sınıflandırılabilir. Kâr amacı güden hizmet işletmelerinin çalışma alanına göre ticari hizmet konuları; “konaklama hizmetleri, eğlence hizmetleri, bakım hizmetleri, özel sağlık hizmetleri, özel öğretim ve eğitim hizmetleri, danışmanlık hizmetleri, sigorta ve finansal hizmetler, taşıma ve iletişim hizmetleri” şeklinde sınıflandırılmaktadır (Sabuncuoğlu, Tokol, 2017: 72).

## **7. BİR HİZMET İŞLETMESİ OLARAK BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI**

Türkiye’de hizmet sektörü alanında yapılan araştırmaların daha çok turizm, ulaştırma ve lojistik sektörü üzerinde yoğunlaştığı, genelde “hizmet sektöründe

verimlilik”, özelde ise “hizmet sektöründe yapısal değişim” konularının incelendiği ileri sürülmektedir (Yurtsızoğlu, Kılıçaslan, 2017: 218).

Erdoğan ve Solak (2016) tarafından yapılan “Türkiye’de Şeffaflık Raporları ve Bağımsız Denetim Sektörüne Yönelik Ampirik Bir Çalışma” bağımsız denetim sektörü açısından önemli sonuçları ortaya koymaktadır. Bu çalışmanın bazı bulgularına göre, Türkiye’de bağımsız denetimin gelişmekte olan yeni bir sektör olduğu, özellikle İstanbul merkezli olmak üzere büyükşehirlerde kümelendiği, bağımsız denetim çalışmalarının genellikle dört büyük bağımsız denetim firması tarafından yapıldığı ve büyük firmaların hala büyük ölçüde bağımsız denetimlerini dört büyük firmaya yaptırdıkları olarak saptanmıştır.

Bilindiği gibi hizmet işletmeleri hizmet üretim ve pazarlama faaliyetlerinde bulunan işletmelerdir (Sabuncuoğlu, Tokol, 2017: 71). Uyarlama yapıldığında bağımsız denetim kuruluşları “bağımsız denetim hizmeti üreten ve pazarlayan hizmet işletmeleri” olarak ifade edilebilir.

Bağımsız denetim, denetlenen işletmeye ait kanıt ve bilgilerin toplanıp genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile uyum derecesini belirleyen sistematik bir süreçtir. Bir aşamadan değil, birbirini destekleyen birçok aşamanın bütünleşmiş halidir (Kardeş Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, 2017: 12). Müşteri firmanın kabulüyle başlayan bu süreç, bağımsız denetimin tamamlanıp raporlanmasıyla sona erer (Bozkurt, 2018: 91). Bağımsız denetim bu çerçevede ele alındığında, denetim sürecinin her aşamasında denetlenen işletmeye sunulan hizmetlerin “bağımsız denetim hizmeti” olarak tanımlanabilmesi mümkündür.

Denetim kuruluşları/firmaları denetlenen işletmelere denetim hizmeti dışında diğer hizmetleri de sunmaktadırlar. Denetim hizmeti dışında sunulan diğer hizmetler “muhasebe, vergi, yönetim danışmanlığı, finansal danışmanlık, yatırımlar, işletme birleşmeleri, tasfiye süreci ve benzeri hizmetler” olarak belirtilmektedir (Türk, 2008: 36). Özellikle denetim ve vergi hizmetleri dışındaki işlemlerdeki danışmanlıkların, denetim şirketleri açısından oldukça büyük bir gelir kaynağına dönüşmüş olduğu ifade edilmektedir (Erdoğan, Solak, 2016: 177).

## 8. BÜYÜKLÜK AÇISINDAN BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI

Bilindiği gibi işletmeler büyüklük açısından küçük ve orta ölçekli, büyük ve çokuluslu işletme olarak sınıflandırılmaktadır (Sabuncuoğlu, Tokol, 2017: 60). İşletmenin büyüklüğüne göre yapılan bu sınıflandırma, sahip olunan kaynakların ortaya konulması bakımından önemli sınıflandırma ölçütlerinden biridir (Tutar, Küçük, 2003: 59). Bağımsız denetim kuruluşları da belirtilen bu sınıflandırma yöntemine göre sınıflandırılabilir. Böylece bağımsız denetim kuruluşlarının ölçeğe göre farklı özelliklerinin, karşılaşılan bazı sorunların daha belirgin biçimde tespit edilmesi mümkün olabilir.

Literatür incelendiğinde genellikle daha dar kapsamlı sınıflandırmalara yer verildiği görülmektedir. Buna göre denetim kuruluşları/firmaları genellikle “uluslararası büyük denetim firmaları” ve “diğer denetim firmaları” olmak üzere iki grupta sınıflandırılmaktadır (Park, Kim, Kim, 2017: 1095; Türk, 2008: 36). Büyüklük açısından yapılan daha dar kapsamlı bu sınıflandırmaların hizmetlerin soyut ve karmaşık niteliğinden kaynaklandığı da söylenebilir.

Küreselleşen dünya ve büyüyen ekonomik yapılanmalar, kurumlar ve işletmelere ait finansal bilgilerin doğruluğunu yansıttığına dair güven duygusunun önemini artırmıştır. Bu durum ise bağımsız denetim sektörünün global dünyada hızla yer etmesine sebep olmuştur (Oktay, 2013: 43).

Günümüzde bağımsız denetim hala gelişmekte olan bir sektör olma özelliği göstermektedir. Ülkemizde sektörel olarak çoğunlukla İstanbul olmak üzere, ekonomik faaliyetlerin yoğun olduğu büyük şehirlerde bulunmaktadır (Erdoğan, Solak, 2016: 175).

Dünya genelinde denetim sektörüne bakıldığında, dört büyük denetim firması “Pwc, KPMG, Deloitte ve Ernst-Young” denetim hizmetleri pazarında “Big 4 Audit Firms”, kısaca “Big 4” olarak farklı yönleri, yaygın etkileriyle ön plana çıkmaktadır (Park, Kim, Kim, 2017: 1095, Erdoğan, Solak, 2016: 177). 2002 yılında ABD’de yaşanan “Enron Skandalı” nedeniyle Arthur Andersen’in çöküşünden sonra “Big 4” olarak adlandırılan gruptan söz edilmeye başlanmıştır (Bozcuk, 2018: 3318).

## İKİNCİ BÖLÜM

# BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARINDA MÜŞTERİ İLİŞKİLERİ YÖNETİMİ SÜRECİNİN FARKLI BOYUTLARDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Çalışmanın ikinci bölümünde öncelikle ilişkisel pazarlama yaklaşımı ve müşteri ilişkileri yönetimi kavramları açıklanacaktır. Ardından, müşteri ilişkileri yönetim süreci ile bağımsız denetim süreci birlikte incelenecektir. Daha sonra ise bağımsız denetim kuruluşları müşteri ilişkileri yönetiminin farklı boyutlarıyla değerlendirilecektir.

### 1. İLİŞKİSEL PAZARLAMA YAKLAŞIMI VE MÜŞTERİ İLİŞKİLERİ YÖNETİMİ

Önceki dönemlerde pazarlama kavramının odak noktası yalnızca müşterilere sahip olmaktı. Mevcut müşteriler üzerinde sadakat oluşturmak, bu müşterilerin istek ve ihtiyaçlarını sağlamak çoğu işletme için birincil öncelik olarak görülmemektedir. Sonraki dönemlerde ise ilişkisel pazarlamanın ortaya çıkması, özelliklerinin anlaşılması, olanaklarının incelenmesi ve bir kavramsal çerçeve oluşturulması gelişmeye başladı (Berry, 1995: 236).

İlişkisel pazarlama kavramı ilk olarak 1983 yılında Leonard Berry tarafından, hizmet pazarlaması üzerine yaptığı çalışmalar sonucunda tanımlanmıştır. İlişkisel pazarlama, geleneksel pazarlamanın aksine yalnızca kâr amacı gütmeyip, müşterileri gerçek bir değer olarak görerek çok yönlü bütüncül bir yaklaşım göstermektedir. Gummesson (1997: 271), ilişkisel pazarlamanın geleneksel pazarlamanın genişletilmiş hali olduğunu kabul etmemiş, aksine ilişkisel pazarlamanın geleneksel pazarlamayı reddedip yepyeni bir yaklaşım benimsediğini vurgulamıştır.

İlişkisel pazarlama bir süreç olarak ele alındığında, bir şirketin bireysel müşterilerinin adlarıyla belirlenmesi, şirket ve müşteri arasında birçok işlemi kapsayacak bir ilişkinin yaratılması, bu ilişkileri müşteri ve şirketin yararına yürütmek amacıyla pazarlama, satış, iletişim, hizmet ve müşteri yaklaşımının kullanılması şeklinde tanımlanabilmektedir (Öztürk, 2003: 180). Bir diğer tanıma göre ilişkisel pazarlama,

*“bireysel müşterilerin işletmeden ne istediği ve işletme çalışanlarının müşteriler hakkında neler bilmesi gerektiğine yönelik olarak, istekli biçimde davranışlarını ve uygulamalarını değiştirme düşüncesi”* olarak ifade edilmektedir (Çiçek, 2017: 33).

Tek (1999: 51) tarafından belirtildiği üzere ilişkisel pazarlama, *“Özellikle hizmet işletmelerinde müşterilerin bağlılığını artırmak, müşterilerden tekrar iş almak için müşteriyle adeta akraba gibi uzun dönemli ilişki geliştirmeye yönelik olarak tasarlanan bir pazarlama stratejisidir.”* şeklinde ifade edilmiştir. Grönroos’a ait bir diğer tanımda ise ilişkisel pazarlama, işletmeler ve müşteriler arasında kârlılığı sağlayacak ilişkilerin doğması, bu ilişkilerin sürdürülmesi, geliştirilmesi ve bu ilişkileri ticarileştirebilmek olarak açıklanmıştır (Grönroos, 1995: 252). Literatürde daha çok eleştirel bir yaklaşımla geleneksel anlamda pazarlamanın müşterileri elde tutmaktan daha çok müşteri elde etme üzerinde odaklandığı sıklıkla belirtilmektedir (Öztürk, 2003: 179). Bununla birlikte, Öztürk (2003: 179) hizmet işletmeleri açısından ilişkisel pazarlamanın önemini vurguladıktan sonra ilişkisel pazarlamanın *“müşteri hizmetini, kaliteyi ve pazarlamayı bir araya getirerek uzun dönemli müşteri ilişkileri ve müşteri tatminini oluşturma”* üzerinde odaklandığını da belirtmiştir.

Yukarıda belirtilen yönleriyle ilişkisel pazarlama işletme ve müşterileri arasında karşılıklı güvene dayalı, sürdürülebilir ilişkiler geliştirilmesinin gerekliliğini vurgulayan bir pazarlama anlayışı olarak yaygın kabul görmüştür (Rexha, 2000: 3). İlişkisel pazarlamanın önemli bir varsayımına göre, müşteriler ile etkin iletişim süreci, müşteri isteklerinin daha iyi anlaşılması, işletme ile müşteriler arasında belirli bir güven ortamını oluşturmada dolayısıyla güven duygusunu da artırmaktadır (Aktepe, Baş, Tolon, 2015: 26).

Öte yandan Odabaşı (2015: 23) tarafından ilişkisel pazarlamanın işletmeler açısından bazı avantajları üç temel başlık altında şöyle açıklanmıştır:

- Müşteri ile kurulan ve sürdürülen yakın ilişkilerden kaynaklanan avantajlar
- İlişkisel pazarlama uygulama süreçleriyle oluşan *“müşteri tatmini”* ile ilgili olumlu gelişmelerden kaynaklanan avantajlar
- İlişkisel pazarlamanın kuruluş açısından sağlayabileceği finansal içerikli avantajlar

İlişkisel pazarlama çerçevesinde iş dünyasında sıklıkla tartışılan, yaygın uygulama ise “Müşteri İlişkileri Yönetimi (MİY)”, İngilizce “Customer Relationship Management (CRM)” kavramı olarak ön plana çıkmıştır (Altunışık, Özdemir, Torlak, 2014: 42). Bu noktada, müşteri ilişkileri yönetiminin modern pazarlama anlayışının en önemli kavramlarından biri olduğu konusunda görüş birliğine varılmıştır (Tengilimoğlu, 2012: 348).

Yaygın kabul gören müşteri ilişkileri yönetiminin temel amacı, müşteriye daha iyi tanımak ve daha iyi anlamak, müşterinin istek ve ihtiyaçlarına daha hızlı ve daha tatmin edici düzeyde cevap verebilmeyi sağlamaktır (Askool, Nakata, 2010: 1056). Müşteri ilişkileri yönetimi sürecinde etkinliğin ve başarının temel koşulu olarak, organizasyonu yeniden yapılandırmanın, müşteri odaklı örgüt kültürü oluşturmanın gerekliliği de sıklıkla belirtilmektedir (Odabaşı, 2015: 203; Aktepe, Baş, Tolon, 2015: 74).

Müşteri ilişkileri yönetimi, dünya çapında birçok işletme tarafından uygulanan küresel bir kavramdır (Jaber, Simkin, 2017: 1031). İşletmelerin müşterileri ile etkileşim kurma ve bu etkileşimlerden elde edilen bilgileri yönetme, bu süreç boyunca müşteri ilişkilerini geliştirme ve sürdürme olarak tanımlanmaktadır. Bu kavram, özellikle birlikte değer yaratmanın gerekliliğini uzun yıllardır vurgulamaktadır (Boulding vd., 2005: 155).

Başarılı bir müşteri ilişkileri yönetimi uygulaması, işletmelerin müşterileri üzerindeki etkilerini araştırarak, işletme yöneticilerine bu etkileri geliştirebilme ve sürdürebilme ile ilgili hayati bilgiler sağlamaktadır. İşletme yöneticileri, günümüz iş dünyasında bir işletmenin başarılı olmasının, müşteriler ile etkin ilişkiler kurmaya büyük ölçüde bağlı olduğunun farkına varmışlardır (Santouridis, Veraki, 2017: 1123).

## **2. MÜŞTERİ İLİŞKİLERİ YÖNETİMİNİ UYGULAMA SÜRECİ**

Çiçek (2017: 145) müşteri ilişkileri yönetimini uygulama sürecini, “müşterilerin tanımlanması, müşterilerin farklılaştırılması, müşterilerle etkileşim, müşterilere birebir hizmet sunulması” olmak üzere dört temel başlık altında incelemiştir. Bu çalışmada da belirtilen sınıflandırma esas alınarak müşteri ilişkileri yönetimini uygulama süreci incelenerek kısaca özetlenmiştir.

## **2.1. Müşterilerin Tanımlanması**

Müşteri ilişkileri yönetiminde başarısızlığın ilk ve belki de en önemli nedeni, işletmelerin hangi müşterileri hedef alacağı konusunda yaptığı zayıf seçimlerdir (Williams, Ashill, Naumann, 2017: 458). Bu nedenle, müşteri ilişkileri yönetimi sürecinin ilk aşaması olan "müşterilerin tanımlanması" büyük önem taşımaktadır. Müşterilerin tanımlanması, ihtiyaç duyulduğunda ulaşılması amacıyla, müşterilerin hem demografik hem de yaşam tarzı, alışkanlıkları ile ilgili çeşitli bilgilerinin öğrenilmesi sürecidir (Çiçek, 2017: 147). Müşterilere ait bu bilgiler, karar alma süreçlerinde kullanılabilir halde olması için "müşteri veri tabanları" oluşturulmaktadır (Demirel, 2017: 196).

## **2.2. Müşterilerin Farklılaştırılması**

Müşterilerin farklılaştırılması, müşterilerin "işletme için farklı değerlere sahip olması ve farklı ihtiyaçlarının bulunmasından kaynaklanan bir gereklilik" durumunu yansıtmaktadır. Müşterilerin değerlerine ve ihtiyaçlarına odaklanılması çabaların en çok fırsat yaratacak kesime yöneltilmesine imkân sağlamaktadır (Odabaşı, 2015: 26). Müşterilerin farklılaştırılması sürecinde müşterilerin ihtiyaçlarının ve işletmeye kazandırdıkları değerin dikkate alınması gereklidir. Bu çerçevede müşterilerin, "en değerli müşteriler, en büyüyebilecek müşteriler, sıfır altı müşteriler" şeklinde sınıflandırılması mümkün olabilmektedir (Baytekin, 2012: 178).

## **2.3. Müşterilerle Etkileşim**

Müşteri ilişkileri yönetiminin üçüncü aşamasında ise müşterilerle etkileşim süreci yer almaktadır. Bu süreçte "müşterilerle olan iletişim kanallarının koordinasyonu veya uyumu sağlanarak müşterilerle ilişkiler geliştirilmesi" ve "müşterilerin tecrübelerinden yararlanılması" sağlanmaktadır (Demirel, 2017: 194). Müşterilerle etkileşim sürecinde etkinliğin sağlanabilmesi, doğru zamanda doğru bilgilerin elde edilmesi ve güncelleştirilmesiyle mümkün olabilmektedir (Odabaşı, 2015: 26). Müşteri ilişkileri yönetim sürecinde iletişim veya etkileşim, "müşteri ile çift yönlü diyalog kurulması" faaliyetlerini ifade etmektedir (Aktepe, Baş, Tolon, 2015: 50). Etkileşime geçmenin,

diyalog yoluyla işletme ile müşteri arasında öğrenen ve öğreten bir ilişkinin kurulmasının ve geliştirilmesinin mümkün olabileceği sıklıkla belirtilmektedir (Baytekin, 2012: 179).

#### **2.4. Müşterilere Birebir Hizmet Sunulması**

Müşteri ilişkileri yönetiminin son aşamasını ise müşterilere birebir hizmet sunulması süreci oluşturmaktadır. Bu süreci, “her müşterinin ihtiyacına uygun, ürün ve hizmet sağlama” ve “müşterileri belirli özelliklerine göre mikro düzeyde farklılaştırma ve gruplara ayırma” kapsamaktadır (Odabaşı, 2015: 26). Belirtilen bu süreç içerisinde, müşterilere ait bilgilerin toplanması, analiz edilmesi ve değerlendirilmesi ile müşteri ilişkileri geliştirilmektedir (Demirel, 2017: 194). Sürecin devamı ise “*müşterilere ait bilgiler kullanılmakta ve müşteri bilgi sisteminden, her müşteriye nasıl davranılacağı konusunda yararlanılmaktadır.*” şeklinde ifade edilmektedir (Çiçek, 2017: 153).

### **3. MÜŞTERİ İLİŞKİLERİ YÖNETİMİ VE MÜŞTERİ DEĞERİ**

Günümüzde işletmelerin sürekliliği, etkinliği açısından müşteri değeri olgusunun oldukça önemli olduğu görülmektedir. Odabaşı (2015: 56) tarafından belirtildiği üzere, değer yaratmak “hizmet ile kalitenin bir sentezi olabilmekte bununla birlikte hizmet, kalite ve müşteri tatmininin tüm araçlarını kapsamakta” şeklinde ifade edilmiştir. Müşteri değeri kavramı, ürün veya hizmetlerin satın alınma bedeli ile değil; müşterilerin ürün veya hizmetleri kullandıktan sonra sahip oldukları fayda ile yaratılmaktadır (Gong, Choi, Murdy, 2016: 64). Bir başka ifadeye göre bir işletmenin müşterilerine bir değer sunmak ve bu değeri sürekli olarak en üst seviyeye taşımak adına bütün imkân ve kabiliyetlerini değerlendirmesi ve bunu işletme içinde benimsenmiş bir tutum haline getirmesidir (Han, Namwoon, Rajendra, 1998: 31).

Bu doğrultuda müşteri için değer yaratma sürecinin farklı kavramları ve aşamaları Şekil 2’de sunulmuştur.



## Şekil 2: Müşteri İçin Değer Yaratma Süreci

UYGUN KALİTE	MÜŞTERİ TATMİNİ	MÜŞTERİ BAĞLILIĞI	MÜŞTERİ DEĞERİ
-Söz verileni sunma -Standartları karşılaştırma	-Müşterilerin isteğini sunma -Müşteri şikayetlerini cevaplama	-Müşterileri sürekli kılma -Müşteri tavsiyelerine uyma	-Hedef müşterinin ihtiyaçlarını karşılama -Rakiplerin önüne geçmek -Yeni, özgün yararlar oluşturma
➔	➔	➔	

**Kaynak:** (Odabaşı, 2015: 56)

Şekil 2’de sunulan müşteri için değer yaratma sürecinin temel kavramları ve bunlar arasındaki bağlantılar ise şöyle açıklanabilir: Kalite konusunda en temel karar vericinin müşteri olması (Aktepe, Baş, Tolon, 2015: 34), müşteri değeri oluşturma sürecinde kalitenin değişmeyen rolünü ön plana çıkarmaktadır. Kalite olgusu “müşteriye söz verileni sunma”, ayrıca “önceden belirlenen standartları karşılama” şeklinde açıklanabilmektedir (Odabaşı, 2015: 56). Algılanan kalite ise “müşterilerin beklentilerinin onlar açısından karşılama düzeyi” olarak ifade edilmektedir (Başanbaş, 2012: 18). Bu bağlamda algılanan kalite müşteri memnuniyeti ve müşteri bağlılığına giden yolda önemli bir aşamayı oluşturmaktadır.

Literatürde sıklıkla yer verilen bir tanıma göre müşteri tatmini, “mal ve hizmetlere ilişkin subjektif beklentiler ile mal veya hizmetlerin sağladığı gerçek fayda arasındaki uyum denk düşme” şeklinde tanımlanabilir (Aktepe, Baş, Tolon, 2015: 50). Özellikle müşteri memnuniyetinin ölçülmesi her türden organizasyonu ilgilendiren en önemli konulardan biridir. Günümüzde müşteri tatmininin ölçümü en güvenilir ve en anlamlı geribildirim olarak kabul edilmektedir (Grigoroudis, Siskos, 2010: 1).

Genellikle müşteri tatmini ile ilişkilendirilebilen müşteri bağlılığı ise “müşterinin bir işletmenin ürün ve hizmetlerini o işletmenin rakiplerinden daha farklı biçimde tercih etmesi” olarak tanımlanabilir (Demirel, 2012: 124). Yaygın kabul görmüş görüşe göre, işletmelerde müşteri sürekliliğinin sağlanması ve kazanılmış bir müşterinin uzun süre korunmasının pek çok olumlu katkıları bulunmaktadır (Grigodouis, Siskos, 2010: 85).

Öte yandan müşteri değeri kavramının ise müşteri tatmini ve müşteri bağlılığı kavramlarından biraz daha derin kavramlar olduğu belirtilmektedir (Odabaşı, 2015: 54). Müşteri değeri kavramı, “müşterinin satın aldığı ürün/hizmet ile parasal değeri

*kıyaslaması sonucunda zihninde oluşan duygusal bir süreç*” olarak açıklanmaktadır (Çetintürk, 2017: 94). Ayrıca müşteri değeri kavramı, *“müşterinin elde etmeyi beklediği ve aldığı bir ürün ya da hizmetin yararına ilişkin, genel değerlendirmesi”* olarak ifade edilmektedir. Stratejik bir işleve sahip bu kavram, kalite ve fiyat algısının ötesinde *“işlevsel değer, sosyal değer, duygusal değer ve algılanan müşteri özverileri”* gibi boyutları barındırmaktadır (Çiçek, 2017: 75).

#### **4. BAĞIMSIZ DENETİMDE DENETLENEN BİR İŞLETME OLARAK MÜŞTERİLER**

Bağımsız denetim kuruluşları tarafından denetlenen işletmelerin ayırt edici özellikleri bu doğrultuda yapılan yasal düzenlemeler çerçevesinde incelenebilir.

Ülkemizde, bağımsız denetime zorunluluk öncelikle bankalar, sermaye piyasasındaki halka açık anonim şirketler ile sigorta şirketleri için geçerliydi. Sonraki süreçte ise 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile bütün sermaye şirketleri için bağımsız denetim zorunluluğu getirilmiştir (Bozdemir, 2013: 67).

Bakanlar Kurulu tarafından 23/1/2013 tarihli ve 28537 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar” ile bağımsız denetimin zorunlu olduğu işletmelerin çerçevesi belirtilmiştir. Bağımsız denetime tabi işletmelerin son hali hakkında düzenleme ise 26/5/2018 tarihli ve 30432 sayılı Resmî Gazete’de bildirilmiştir.

Son olarak, 16/2/2019 tarihli ve 30688 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar” kapsamında;

*“Bilanço aktif toplamı 35 milyon TL veya üzeri”*

*“Yıllık net satış hasılatı 70 milyon TL veya üzeri”*

*“Çalışan sayısı 175 veya üzeri”*; üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini üst üste iki hesap dönemi sağlayan işletmeler bağımsız denetime tabidir.

Müşteri ilişkileri yönetimi açısından bakıldığında genel olarak müşteri, “belli bir mağaza ya da şirketten düzenli alışveriş yapan, belli bir markayı tercih eden kişi veya kurumlar” olarak tanımlanabilir. Diğer taraftan, ticari amaçla ürün veya hizmet satın alanlara ise ticari müşteri denilmektedir (Odabaşı, Barış, 2003: 3). Bu çerçevede bağımsız denetim kuruluşlarının müşterileri de tüzel kişiliğe sahip olan ticari müşteriler olarak değerlendirilebilir. Bu çalışmanın genel çerçevesine daha uygun görüldüğü için bağımsız denetim kuruluşları tarafından denetime tabi tutulan ve yasal olarak birbirinden farklı özellikler taşıyan işletmeler “bağımsız denetim kuruluşlarının müşterileri” ya da kısaca “müşteri firma” olarak ifade edilmiştir.

Bağımsız denetim, işletmelerin belirli yasal düzenlemelere istinaden denetime zorunlu olması veya denetime zorunlu olmadığı halde isteğe bağlı olması durumlarına göre gerçekleştirilmektedir (Bağatır, 2019: 137). Bu kapsamda bir hizmet işletmesi olarak bağımsız denetim kuruluşlarının müşteri portföyünün ise bağımsız denetime tabi işletmeler ile isteğe bağlı denetim hizmeti alan işletmelerden oluştuğu görülmektedir.

Daha önce birinci kısımda belirtildiği üzere, bağımsız denetimin denetlenen işletmeye birçok faydası bulunmaktadır. Denetlenen işletme, çevresine karşı bilgi ve güvence sağlamakta, çalışanlarının sahtekarlık yapma eğilimlerinin önüne geçebilmekte, kredi olanaklarının genişletilmesini sağlamaktadır (Güredin, 2014: 25). Dolayısıyla bağımsız denetim, işletmelerin geleceğe dair daha emin adımlarla büyümelerine olanak sağlamaktadır. Bu durum ise denetlenen işletmenin aldığı hizmetin kalitesinin, bir diğer ifadeyle müşteri memnuniyeti olgusunun önemini ön plana çıkarmaktadır.

Türkiye’de son yıllarda müşteri firmaların bağımsız denetim kuruluşlarına yönelik bakış açılarını, algı ve tutumlarını, beklentilerini inceleyen bazı çalışmaların yapıldığı görülmektedir.

Uyar ve Özdemir (2015) çalışmasında, “Antalya Organize Sanayi Bölgesinde faaliyet gösteren işletmelerin bağımsız denetime bakış açıları” incelenmiştir. Çalışma sonucunda “bağımsız denetimin işletmeler tarafından yeterli seviyede anlaşılmamış olduğu” kanısına varılmıştır.

Yıldız, Cengiz ve Bulut (2017) çalışmasında, bağımsız denetim kuruluşlarının denetçileri ile denetim hizmeti alan işletmelerin yöneticileri arasında karşılaştırmalı

olarak denetimde beklenti boşluğu incelenmiştir. Çalışmanın sonucuna göre “şirket yöneticilerinin, bağımsız denetimin kapsamını ve amacını aşan bir beklentiye sahip olduğu” ve “önemli beklenti boşluklarının olduğu” sonucuna varılmıştır.

Bozkurt Yazar, Güneş ve Yalçın (2018) çalışmasında, “*bağımsız denetim kuruluşları tarafından verilen denetim hizmetinin parçası olan kalite kontrol sisteminin Türkiye’deki uygulamalar açısından etkinliği*” incelenmiştir.

## **5. BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARINDA ÇALIŞANLAR VE MÜŞTERİ İLİŞKİLERİ YÖNETİMİ**

Çalışmanın birinci bölümünde belirtildiği gibi, “türdeş olmama durumu” hizmetlerin ayırt edici özelliklerinden biridir. Buna göre, her defasında sağlanan hizmet farklı nitelik gösterebilmektedir. Bu nedenle hizmetlerde standardizasyonun, kalitenin sağlanması, somut nitelikli ürünlere göre daha zor bir süreç olarak bilinmektedir (Tengilimoğlu, 2012: 53). Bu çerçevede, hizmetin niteliğini, kalitesini belirleyen en önemli faktör hizmeti sunan meslek mensubu ve personeldir (Yükselen, Örs, 2014: 2). Benzer şekilde, Öztürk (2003: 87) tarafından belirtildiği gibi, tüketicilerin bakış açısıyla “hizmeti sunan kişi çoğu kez hizmetin kendisi” olarak algılanmaktadır. Müşteriyle iletişim, etkileşim sürecinde çalışanlar, örgütü temsil etmekte ve müşteri tatminini doğrudan doğruya etkileyebilmektedir.

Hizmeti sunan meslek mensubu ve personel, müşteri ilişkileri yönetimi açısından ele alındığında “kuruluşun kimliğinin oluşmasında önemli bir yere sahip” kişiler olarak ifade edilmektedir (Odabaşı, 2015: 8). Müşteri ilişkileri yönetiminin müşteriyi tutma, müşteriyi kazanma, müşteri ilişkilerini geliştirme gibi fonksiyonları incelendiğinde çalışanların tüm bu faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde en etkin role sahip olduğu görülmektedir (Demirel, 2017: 179).

Bir hizmet işletmesi olan bağımsız denetim kuruluşlarında, denetimin her sürecinde yer alan bağımsız denetçiler, kuruluş kimliğinin bir yansıması olarak aktif rol oynarlar. Bağımsız denetçilerin hizmet sunarken mevcut motivasyonu ve performansı, iletişim becerisi, etik ve ahlaki yapısı, profesyonel tutumu gibi değerleri, bağlı olduğu bağımsız denetim kuruluşunun da imajına doğrudan etki etmektedir.

Bağımsız denetim faaliyetleri gerçekleştirilirken bağımsız denetçiler ile müşteri firma sürekli iletişim halinde bulunurlar. Sürecin karmaşıklığı göz önüne alındığında, iki tarafın ilişkilerinde birbiriyle açık ve kesin ifadelerle, anlaşılır bir şekilde iletişim sürdürmeleri bağımsız denetimin kalitesi açısından büyük önem taşımaktadır (Kızılgöl, 2014: 82).

## 6. BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI VE HİZMET HATALARI

Günümüzde müşteri hizmeti, *“müşteri ile değişim süreciyle ilgili olarak, işlem öncesi, işlem sırası ve işlem sonrası müşteriye zaman ve yer açısından kolaylık sağlayacak değer yaratıcı bir süreç”* şeklinde ifade edilmektedir (Odabaşı, 2015: 105). Bilindiği gibi işletmelerde sürekliliğin sağlanması, ayırt edici rekabet üstünlüğü, hizmet hatalarının önlenmesi, hizmet kalitesinin sağlanması yoluyla mümkün olabilmektedir. Bu nedenle müşteri ilişkileri yönetimi sürecinde hizmet hataları ve bu hataların nasıl telafi edileceği tartışmaların odağını oluşturan önemli konulardan biridir. Bu bağlamda hizmet hataları genellikle hizmet sunumu sürecindeki düşme noktaları sebebiyle ortaya çıkar ve çalışanların uygun düzeltme çabalarına girişmesini gerektiren bir süreci ifade eder (Koç, 2017: 165). Öte yandan işletmelerde hizmet hatalarının tamamen yok edilmesi mümkün olabilir mi sorusuna verilen yanıtlar farklı bir tartışma alanını gündeme getirmektedir. Odabaşı (2015: 146) tarafından belirtildiği gibi; *“En iyi kuruluşlar için bile hizmet aksamalarının ve hatalarının olması kaçınılmazdır. Ayrıca hizmet müşterinin önünde gerçekleştirildiğinden hataları gizlemek de hemen hemen olanaksızdır.”* ifadeleri bu soruya bir cevap niteliği taşımaktadır.

İşletmelerde hizmet hatalarının ortaya çıkmasında başlıca üç nedenin etkili olduğu belirtilmektedir (Koç, 2017: 165). Bu üç neden, “koordinasyon ihtiyacı”, “emek yoğunluğu” ve “kontrol edilemeyen koşulların sıklığı” olarak sınıflandırılmıştır. İşletmelerde ise hizmet hatalarından kaynaklanan çeşitli riskleri, müşteri kaybını azaltmak amacıyla hizmet telafisi stratejilerinin geliştirilmesi ve uygulanması önerilmektedir (Borah, Prakhya, Sharma, 2019: 18).

Literatürde hizmet hatalarının işletmelerin faaliyet alanları ve birtakım yapısal özellikleri gibi değişkenler ile ilişkilendirilerek incelendiği görülmektedir (Zhu,

Zolkiewski, 2015: 367; Özkan Tektaş, 2017: 852). Bu çerçevede pazarlama bilim dalında önemli bir yer edinen “hizmet hataları” ve “hizmet telafisi stratejileri” bağımsız denetim kuruluşları, denetim olgusu açısından incelendiğinde elde edilen bazı bulgular bir sonraki başlık altında açıklanmıştır.

## **7. BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARINDA HİZMET HATALARINA NEDEN OLAN FAKTÖRLERİN İNCELENMESİ**

Bir önceki başlıkta belirtildiği gibi genel olarak hizmet hatalarının oluşmasında üç temel neden “koordinasyon ihtiyacı”, “emek yoğunluğu” ve “kontrol edilemeyen koşulların sıklığı” şeklinde sıralanabilir. Belirtilen bu nedenlerin bağımsız denetim hizmetlerine uyarlanması ve bu açıdan incelenmesi mümkün olabilir.

Hizmet hatalarının oluşmasında birinci neden olan koordinasyon ihtiyacı tarafından bakıldığında koordinasyon kavramı, “örgütsel tüm kaynakların ve faktörlerin uyumlaştırılması süreci ve tüm yönetim fonksiyonlarının özünde yer alan bir yönetim fonksiyonu” şeklinde tanımlanmaktadır. Koordinasyon fonksiyonu ile yönetim sürecinin bütün aşamalarında ve işletmenin kademeleri ve bölümleri arasında denge kurulması sağlanmaktadır (Genç, 2017: 170). Koordinasyonun üç temel başarı koşulu şöyle belirtilmektedir (Sabuncuoğlu, Tokol, 2017: 203):

- Bölümler arası iş birliği gerekir.
- Kişiler arası iş birliği sağlanmalıdır.
- İletişim kanalları sürekli açık tutulmalı, iletişim araçlarından etkin biçimde yararlanılmalıdır.

İşletmelerde koordinasyon fonksiyonunun etkin bir biçimde yürütülememesi, süreç içerisindeki tüm dengeyi bozmakta ve işletmelerin büyümelerini sınırlandıran bir etken olarak karşılına çıkmaktadır. Koordinasyonun güçlü ve dikkatli kurulmadığı işletmelerde, belirlenen amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesi mümkün olmamakta, hizmet veya mal üretiminde verimli bir sonuç elde edilememektedir (Topaloğlu, Koç, 2017: 140). Bu bağlamda hizmet işletmelerinde çeşitli faaliyetlerin koordinasyonu oldukça önemlidir. Koordinasyon sürecindeki aksamalar çeşitli hizmet hatalarına yol açarak hizmet kalitesini olumsuz yönde etkileyebilir (Kambur, 2018: 50).

Yukarıda belirtilen çerçevede bir hizmet işletmesi olan bağımsız denetim kuruluşlarında koordinasyon eksikliği nedeniyle oluşan hizmet hataları incelendiğinde elde edilen bulgular şöyle açıklanabilir. Bağımsız denetim faaliyeti, denetlenen işletmenin mevcut iç kontrol sistemi ile iş birliği içinde sürdürülmesi gereken bir süreçtir. Denetimin etkinliği ve verimliliği, bağımsız denetçi ile denetlenen işletmenin iç denetçisi arasındaki koordinasyon, iş birliğinin sağlanması kadar başarılı olabilmektedir (Tuan, 2015: 326). Öte yandan bağımsız denetim süreci içerisinde yaşanan, ortak bilgi paylaşımı, yorum, raporlama dolayısıyla koordinasyon eksikliği pek çok sorunlara yol açabilir. Böyle bir ortamda yaygın etkisi olan hizmet hataları oluşabilir.

Hizmet hatalarının ikinci nedeni olan emek yoğunluğu tarafından bakıldığında, çalışmanın birinci bölümünde bahsedildiği üzere, hizmetlerin heterojenliği, emek yoğun olması, çalışanlarla müşteriler arasındaki etkileşimin oldukça yüksek olması hizmet hatalarına dolayısıyla hizmet kalitesi problemlerine öncülük edebilmektedir (Koç, 2017: 166). Bu çerçevede bir hizmet işletmesi olarak bağımsız denetim kuruluşlarında emek yoğunluğundan kaynaklanan bazı hizmet hataları incelendiğinde elde edilen bulguları aşağıdaki paragrafta olduğu gibi açıklamak mümkündür.

Emek yoğunluğundan kaynaklı hizmet hatası bağımsız denetim kuruluşları açısından incelendiğinde, müşteri firma ile olan iletişim süreci dikkat edilmesi gereken konulardan biridir. Denetim, müşteri firma ile sürekli iletişim halinde olmayı gerektiren, yoğun ve karmaşık bir süreçtir. Bu sürecin yoğunluğu ve karmaşıklığı göz önüne alındığında, bağımsız denetçi ile müşteri firma arasında yaşanabilecek iletişim sorunları, toplanan verilerin hatalı veya eksik olmasına; bu durum ise finansal tablolarda usulsüzlerin oluşmasına ve denetimin kalitesinin olumsuz yönde etkilenmesine sebep olacaktır (Kızılgöl, 2012: 75).

Bağımsız denetim kuruluşları açısından incelendiğinde; bağımsız denetim kuruluşlarının müşteri işletmenin kabulü ve denetimin planlanması evresinde yapacakları bir hizmet hatası denetimin bütün sürecine etki edecektir. Müşteri işletmenin kabulü, denetim sürecinin en kritik aşamasını oluşturmaktadır. Bağımsız denetim kuruluşlarının müşteri firmanın büyüklüğüne uygun denetim ekibine sahip olması ve iş yüklerinin denetime uygun olması müşteri firmanın kabulünde önemli kriterleri oluşturmaktadır (Kardeş Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, 2017: 132). Bu bağlamda, hizmet hatası sonucu

yanlış müşteri ile denetime başlanması ve iş yükünün uygunsuzluğu sebebi ile denetimin doğru planlanamaması denetimin verimliliğini olumsuz yönde etkileyecektir.

Hizmet hatalarının oluşmasında üçüncü neden olan kontrol edilemeyen koşulların yoğunluğu tarafından bakıldığında, çalışmanın birinci bölümünde bahsedildiği üzere, hizmetlerin ayrılmazlık özelliği nedeniyle hizmetler eş zamanlı olarak satın alındığı an üretilir ve tüketilirler. Bu durum kontrol edilemeyen koşullara karşı önlem alınamamasına yol açabilmektedir (Koç, 2017: 166). Bu doğrultuda bir hizmet işletmesi olan bağımsız denetim kuruluşlarında kontrol edilemeyen koşullardan kaynaklanan hizmet hataları incelendiğinde, denetim süresi boyunca iç veya dış etkenlerden kaynaklanan, olağandışı gerçekleşebilecek her durum hizmet hatasına yol açabilmektedir.

## **8. BAĞIMSIZ DENETİMDE HİZMET KALİTESİ VE MÜŞTERİ MEMNUNİYETİ**

Hizmet kalitesi kavramı, *“hizmet işletmelerinde, müşteri ile kuruluş arasında yaşanan ve karşılaşma anı ya da canlı performans anında ortaya çıkan bir değerdir.”* şeklinde tanımlanmaktadır (Ersöz, Aktepe, 2018: 153). Bir hizmet işletmesi olan bağımsız denetim kuruluşlarında da sunulan denetim hizmetinin kalitesi büyük önem taşımaktadır.

Bağımsız denetim kuruluşlarının bir hizmet işletmesi olarak devamlılıklarını sağlayabilmeleri, verdikleri hizmetin kalitesiyle doğru orantılıdır. Bağımsız denetimin başarılı olabilmesi ise öncelikle denetim ekibini oluşturan kişilerin denetlenecek işletmenin özelliklerine göre yeterli sayıda olması, ekipte yer alan denetçilerin tecrübesi, bilgisi ve performansları ile mümkündür. Bu bağlamda, bağımsız denetim kuruluşlarının sürdürülebilirlikleri ve kaliteli bir hizmet sunabilmeleri açısından, müşteri kapasitelerine uygun yeterli sayıda nitelikli denetçi ile faaliyetlerini gerçekleştirmeleri büyük önem taşımaktadır (Kaya, 2017: 47).

Bağımsız denetim hizmetinin kalitesini etkileyen bir diğer önemli husus ise ulusal ve uluslararası standartlar ve yasal düzenlemeler çerçevesinde denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesidir. Bu bağlamda, denetim faaliyetlerinin standartlara ve yasal



düzenlemelere uygunluğunun sorumluluğunu üstlenen bağımsız denetçiler büyük rol oynamaktadır (Kardeş Selimoğlu, Yeşilçelebi, 2014: 28).

Sağlar ve Tuan (2009: 350) bağımsız denetim hizmetinin kalitesini, *“Yapılan bir denetimin kalitesi denetçinin kişisel niteliklerini de belirleyen uzmanlık, yasal düzenlemeler ve meslek ahlakına ilişkin kurallar aracılığı ile ölçülür. Denetimin kalitesini ölçen kalite kontrolü, genel olarak, yine bağımsız denetim firmaları tarafından yapılır. Bunun için firmanın kalite kontrol standartlarını daha önce belirlemiş olması gerekmektedir.”* şeklinde ifade etmişlerdir.

Literatürde bağımsız denetim hizmetinin kalitesi ve müşteri memnuniyeti arasındaki ilişkileri inceleyen çok sayıda çalışmalar yapılmıştır. Türkiye’de yapılan çalışmalara bakıldığında, Türk (2008) tarafından algılanan bağımsız denetim hizmetinin kalitesi ile müşteri memnuniyeti arasındaki ilişkiler “genel kabul görmüş denetim standartlarına uygunluk derecesi” esas alınarak incelenmiştir. İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB) tabanına kayıtlı 207 işletmede gerçekleştirilen bu çalışmada “algılanan kalitenin ve müşteri tatminin önemli ölçüde genel kabul görmüş denetim standartlarına uygunluktan etkilendiği” tespit edilmiştir. Genel bir değerlendirme ile algılanan kalite ve müşteri tatmin düzeyinin artırılmasında standartlara uygunluğun büyük rol oynadığı kanısına varılmıştır.

Yine Türk (2009) tarafından yapılan diğer bir çalışmada ise denetim firmalarının sunduğu hizmet kalitesi, müşteri tatmini ve müşteri sadakati arasındaki ilişkiler “Servperf Ölçeği” kullanılarak incelenmiştir. İMKB’ ye kayıtlı 207 işletmede gerçekleştirilen bu çalışmada, “denetim firması müşterilerinin algıladıkları hizmet kalitesinin müşteri tatminini anlamlı ve pozitif olarak etkilediği, tatminin ise sadakati anlamlı ve pozitif yönde etkilediği” tespit edilmiştir. Sonuç olarak, bağımsız denetim hizmetine yönelik kalite algısı yükseldikçe, müşteri tatmin düzeyi de yükselecek; dolayısıyla müşteri sadakati de artmış olacaktır.

## **9. BİR SÜREÇ OLARAK BAĞIMSIZ DENETİM VE MÜŞTERİ İLİŞKİLERİ**

Çalışmanın birinci bölümünde belirtildiği üzere denetim birbirini izleyen aşamalar halinde gerçekleştirilen ve kendi içerisinde bir bütünlük oluşturma özelliği

gösteren bir süreçtir. Bu çerçevede bağımsız denetim firmalarında bağımsız denetim sürecinin temel aşamaları, “müşteri seçimi ve işin alınması”, “denetimin planlanması”, “denetimin programının yürütülmesi” ve “bulguların raporlanması” aşamaları şeklinde sıralanabilir. Buna göre, bağımsız denetim sürecinin temel aşamaları ve her bir aşamada planlı ve sistematik biçimde yapılan faaliyetler Tablo 1’de özetlenerek sunulmuştur (Çaldağ, 2007: 59).

**Tablo 1:** Bağımsız Denetim Sürecinin Temel Aşamaları

Temel Aşamalar	Her bir Aşamada Yapılan Faaliyetler
Müşteri seçimi ve işin alınması	Müşteri kabul politikasına göre gerekli bilgilerin toplanması Bir önceki denetçi ile görüşme Denetim anlaşma mektubunun yazılması Denetim sözleşmesinin imzalanması
Denetimin planlanması	Müşteri işletmenin faaliyetleri hakkında bilgi toplanması Denetim programının hazırlanması Çalışma programının hazırlanması (İşgücü/zaman planlaması)
Denetimin programının yürütülmesi	İç kontrol sistem incelenmesi ve değerlendirilmesi Denetim programında gerekli değişikliğin yapılması Hesap bakiyelerinin doğruluğunun araştırılması
Bulguların raporlanması	Finansal tabloların dürüstlüğü hakkında yargıya varılması Denetim raporunun yazılması ve paylaşılması

**Kaynak:** (Çaldağ, 2007: 59)

Tablo 1’ de sunulduğu üzere bağımsız denetim sürecinin temel aşamaları ile müşteri ilişkileri yönetimi yaklaşımı bir arada ele alınarak incelenebilir. Öyle ki, bağımsız denetim sürecinin temel aşamalarına bakıldığında; bağımsız denetim standartları, etik ahlaki ilkeler ile müşteri ilişkileri yönetiminin birlikte ele alınarak incelenmesi mümkün olabilir.

Yine Tablo 1’de belirtildiği gibi bağımsız denetim süreci “müşteri seçimi ve işin alınması” faaliyeti ile başlamaktadır. Müşteri işletmenin kabulü, bağımsız denetim sürecinin en kritik aşamasıdır. Müşteri işletmenin büyüklüğüne uygun denetim ekibine sahip olması, iş yükü olarak denetime uygun olması, etik kurullarla alakalı bir problemin bulunmaması kabul sürecinde kilit noktaların başında gelmektedir (Kardeş Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, 2017: 132).

Müşteri işletmenin kabulünde bir diğer önemli husus ise denetim kuruluşlarının müşteri kabul politikasıdır. Müşteri kabul politikası, bağımsız denetim kuruluşlarının önemli risk unsurlarına göre oluşturdukları; bu sayede işletmelerden gelen denetim tekliflerini değerlendirirken, kabul edip etmeme durumlarını değerlendirmek için başvurdukları politikadır (Bozkurt, 2018: 93). Bu çerçevede görüldüğü gibi, bağımsız denetim kuruluşları için müşteri kabul politikası, işin onaylanması sürecinde oldukça önem taşımaktadır.

KGK tarafından yayımlanan “Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol Standardı”, müşteri ilişkileri yönetimi açısından, “Müşteri İlişkisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi” hükmünü açıklar. Denetimin başlangıcından son aşamasına kadar uyulması gereken kalite kurallarını belirler. Öncelikle baş denetçi olmak üzere, denetimi gerçekleştiren denetçilerin bağımsız denetimin kalitesiyle ilgili sorumluluklarına ve sağlanan kalitenin uygunluk düzeyine ilişkin gözetim sorumluluklarına açıklık getirir (Toroslu, 2012: 106).

Bağımsız denetimin ikinci aşamasında ise denetimin planlanmasına yönelik çalışmalar yapılmaktadır. Denetimin planlanması, “denetçinin görüşüne ulaşmada faaliyetlerini ne şekilde yürüteceği ile ilgili davranış düzeni” durumunu açıklamaktadır (Çalhyurt, 2007: 61). Denetimin planlanması ve etkin bir şekilde uygulanabilmesi ile denetimin olası riskleri azalmakta ve denetimin verimliliği artmakta, zaman ve maliyet avantajı sağlanmakta; ayrıca denetimin itibarı ve sürdürülebilirliğine katkı sağlanmaktadır (Usul, 2015: 82; Kardeş Selimoğlu, Özbirecikli, Uzun, 2017: 132). Bu nedenle denetimin planlanma aşaması oldukça önem taşımaktadır.

Bağımsız denetim sürecinin üçüncü aşamasında denetim programının yürütülmesine yönelik faaliyetlere yer verilmektedir. Denetim programının yürütülmesi “denetim çalışmasının yapıldığı, denetim kanıtlarının toplanıp değerlendirildiği aşama” şeklinde ifade edilmektedir. Bu aşamada denetlenen işletmenin iç kontrol yapısının analiz edilmesi, denetim programında ihtiyaç varsa değişikliklerin gerçekleştirilmesi ve hesap bakiyelerinin doğruluğunun incelenmesi faaliyetleri ön plana çıkmaktadır (Toroslu, 2016: 101).

Bağımsız denetimin son aşamasını ise denetimin raporlanma süreci oluşturmaktadır. Denetim raporu ile denetlenen işletmeye ait finansal tabloların Türkiye

Finansal Raporlama Standartlarına uygunluğu, gerçeği yansıtıp yansıtmama durumu ve işletmenin faaliyetlerine herhangi bir engelin olup olmaması durumu ifade edilmektedir (Usul, 2015: 215). Bağımsız denetim sonunda denetçi, denetimin sonucuna bağlı olarak denetlenen işletmeye dair kanaatini “olumlu görüş”, “sınırlı olumlu (şartlı) görüş”, “olumsuz görüş” ve “görüş bildirmekten kaçınma” olmak üzere dört farklı şekilde raporlamaktadır (Toroslu, 2016: 222).

Yukarıda belirtildiği gibi bağımsız denetim kuruluşları tarafından yürütülen bağımsız denetim faaliyetleri birbiriyle ilişkili farklı aşamalardan oluşan bir süreci ifade etmektedir. Bir süreç olarak bağımsız denetim müşteri ilişkileri yönetiminin temel varsayımları ile yorumlanabilir.

Müşteri seçimi ve işin alınması, bağımsız denetim sürecinde olduğu gibi müşteri ilişkilerinde de en kritik aşama olarak değerlendirilebilir. İyi bir hizmetin sağlanamayacağı müşteri işletmenin kabulü, bundan sonraki süreçleri olumsuz yönde etkileyecek; müşteri memnuniyeti aynı doğrultuda azalacaktır. Sonuç olarak, bağımsız denetim kuruluşlarında müşteri ilişkileri yönetiminin etkin bir şekilde yürütülebilmesi ve bütün aşamaların birbirini destekleyici şekilde sürdürülebilmesi için, ilk aşama olan müşteri işletmeyi; bir diğer deyişle hizmetin hedef kitlesini oluşturan müşteriyi doğru seçmekle mümkün olacaktır.

Sonuç olarak, bağımsız denetim süreci müşteri ilişkileri yönetimi açısından ele alındığında, bağımsız denetim sürecinin tamamını etkileyen bir aşama olarak ifade edilen denetimin planlanması süreci (Kardeş Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, 2017: 129) büyük önem taşımaktadır. Doğru ve etkin bir planlama stratejisi ile verilen bir denetim hizmeti, bağımsız denetimin kalitesi ve verimliliğine; dolayısıyla müşteri firmanın memnuniyetine doğrudan etki edecektir. Ayrıca denetimin son aşamasında hazırlanan rapor, denetlenen işletmenin kimliği niteliğindedir. Bu nedenle denetlenen işletmeler beklentilerinin en üst düzeyde karşılanması için bağımsız denetim kuruluşlarına bilgilerini açık ve gerçekçi bir şekilde ifade etmeleri gerekmektedir. Denetlenen işletme ile bağımsız denetçi arasında bu bilgilerin akışında meydana gelen bir eksiklik, finansal tablolarda önemli hata veya usulsüzlüklerin oluşmasına yol açacaktır. Böylelikle denetlenen işletmeye sunulan rapor, müşteri ilişkileri yönetimi açısından değerlendirildiğinde, müşteri firmanın beklentilerini karşılamamış olacaktır. Bu da

bağımsız denetim kuruluşlarının etkin bir müşteri ilişkileri yönetimi sürdürmesinin önünde engel teşkil eden bir durum yaratmaktadır.

Denilebilir ki, müşterinin beklentilerinin en iyi düzeyde karşılanması için hem bağımsız denetim kuruluşlarının hem de müşteri firmaların karşılıklı özveride bulunarak ortak bir çalışma disiplini çerçevesinde bağımsız denetimin süreçlerini birlikte yürütmeleri ve şeffaf bir tutum sergilemeleri gerekmektedir.

## 10. REKLAM YASAĞI VE MÜŞTERİ İLİŞKİLERİ

Denetim firmaları, faaliyetleri gereği her zaman karar verme konumunda olmuş, adalet ve bağımsızlık gibi kavramlarla bir arada bahsedilmişlerdir. Bu nedenle, birçok ülkede denetçilerin davranışları ile ilgili profesyonel düzenlemeler yapılmış, reklam yapma yasağı getirilmiştir. Bununla beraber denetim firmalarının pazarda kendilerine yer bulabilmeleri ve rekabet edebilme imkânı sağlayabilmeleri için denetim firmaları ile denetçiler, müşteri ilişkilerini geliştirmenin önemini fark etmişlerdir (Mahdavi, Daryaei, 2017: 1020).

Ülkemizde de denetim kuruluşları ve denetçiler için reklam yasağı ile ilgili düzenleme, 26/12/2012 tarihli ve 28509 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan “Bağımsız Denetim Yönetmeliği” Madde 23 kısmında bildirilmiştir. Bu maddeye göre reklam yasağı; *“Denetim kuruluşları ve denetçiler doğrudan veya dolaylı olarak reklam yapamazlar, reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar. Ticaret unvanlarında, tabela veya basılı kâğıtlarında mesleki ve akademik unvanları dışında başka unvan veya sıfat kullanamazlar.”* olarak ifade edilmiştir. Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise, tanıtıcı bilgilerin yer aldığı broşürlerin hazırlanıp dağıtılması, eleman ihtiyacına yönelik ilanların verilmesi, bilimsel nitelik taşıyan yayınların yapılması ve mesleki konularda seminer, konferans, eğitim gibi etkinliklerin düzenlenmesi denetim kuruluşları için mümkün kılınmıştır.

Günümüzde profesyonel olarak hizmet sunmakta olan denetim firmaları, pazara giren birçok yeni firmanın olması sebebiyle sektörde rekabet ortamıyla karşı karşıya kalmaktadır. Pazarlama faaliyetlerinin ve reklam yapmanın etik ilke ve kurallara uygun

görülmediği bu sektörde, rekabetçi baskılardaki artış, denetim firmalarının ve denetçilerin pazarlamanın önemini fark etmesini sağlamıştır (Clow vd., 2009: 126).

Denetimin bir hizmet olduğu ve pazarlamanın hizmet işletmelerinin doğasında var olan bir işlev olduğu gerçeğine dayanarak, denetimin geleneksel olarak pazarlama ile ilgili olduğu düşünülmektedir. Bir tarafta etik davranış kuralları ile denetim mesleği, diğer tarafta ise denetçilerin sunduğu hizmetin pazarlama faaliyetleri, denetim firmalarını rekabet gücünü korumak adına daha bilinçli hale getirmiştir (Broberg, Umans, Gerlofstig, 2013: 58).

## **11. MÜŞTERİ İLİŞKİLERİ YÖNETİMİ UYGULAMALARI KONUSUNDA YAPILAN YURT İÇİ ÇALIŞMALAR**

Müşteri ilişkileri yönetimi, satış veya hizmet faaliyetlerinden önce ve sonra müşteri ile etkileşim boyunca gerçekleşen bütün aşamaları ele alan, karşılıklı fayda sağlamayı amaçlayan bir süreçtir (Odabaşı, 2015: 4). Etkin düzeyde bir müşteri ilişkileri yönetimi yaratmak, işletmelerin performansını olumlu yönde etkileyebilecek önemli bir rekabet avantajı yaratabilmektedir. Müşteri ilişkileri yönetimi tarafından oluşturulan analitik bir rapor sayesinde elde edilen sonuçlar kolayca karşılaştırılabilir veya önceki bilgiler ile tutarlılığını kontrol altına alıp müşteri verilerini analiz edebilir ve işletmelerin üst düzey sorumlularını performans hakkında kalıcı ve doğru olarak bilgilendirerek başarı sağlanabilmektedir (Toma, 2016: 88).

Günümüzde farklı sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerde müşteri ilişkileri yönetimi uygulama alanı ve düzeyi gün geçtikçe gelişmektedir. Özellikle işletmelerin müşteri ilişkilerini geliştirme ve sürekli kılma sürecinde müşteri ilişkileri yönetiminden yoğun biçimde faydalandıkları görülmektedir (Demirel, 2017: 52).

Literatür incelendiğinde, farklı sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerde MİY'in ne ölçüde uygulanabilir olduğu, uygulama sürecinde karşılaşılan bazı sorunların neler olduğu ile ilgili pek çok bilimsel çalışmanın yapıldığı görülmektedir. Tablo 2'de son on yıl içerisinde işletmelerde MİY uygulamaları konusunu içeren makaleler Dergipark veritabanından alınarak özetlenmiştir.

**Tablo 2: MİY Uygulamaları Konusunu İçeren Çalışmalar**

Yazarlar	Çalışmanın Amacı	Çalışmanın Sonucu
Çabuk, Südaş ve Kaya (2019)	Sosyal medya müşteri ilişkileri yönetiminde pazarlama faaliyetlerini etkileyen faktörlerin belirlenmesi amacıyla kavramsal bir model geliştirilmiş ve incelenmiştir.	Geleneksel MİY uygulamaları, sosyal medya teknolojisi kullanımı ile sosyal medya müşteri ilişkileri yönetimi pazarlama faaliyetleri değişkenleri arasında anlamlı ve pozitif yönde ilişkiler olduğu sonucuna ulaşılmıştır.
Akpınar (2018)	Sigorta sektöründe yer alan şirketlerin müşteri beklentilerini karşılamalarının ve mevcut müşterilerini elde tutmalarının önemi incelenmiştir.	Şirketlerin MİY uygulamalarının etkinliğini artırmak için müşterilerinin özellikleri ve ihtiyaçları konusunda daha fazla bilgiye sahip olması gerektiği kanısına varılmıştır.
Taşkın ve Bengül (2013)	Sigorta sektöründe ilişkisel pazarlama uygulamalarının müşteri bağlılığı üzerindeki etkisi yapısal eşitlik modeli ile test edilmiştir.	Sigortacılık sektöründe müşterilere üstün hizmet değeri yaratmanın müşteri bağlılığına gidebilecek bir süreç öncülük edebileceği görülmüştür.
Akyüz, Akyüz, Ersen ve Beker (2017)	Mobilya sektöründe, diğer orman ürünleri işletmelerinde MİY uygulamalarının çalışanların demografik özelliklerine göre farklılık gösterip göstermediği incelenmiştir.	Kurumsallaşma ve büyüme gibi etkenlerin modern pazarlama anlayışlarına verilen önemi de artırdığı tespit edilmiştir.
Celep (2011)	Konya'daki bankaların MİY uygulamalarının tüketicilerin satın alma davranışları üzerine etkilerinin neler olduğu incelenmiştir.	Etkin MİY uygulamalarının tüketici satın alma davranışı üzerinde etkisi olduğu, tüketici bilgisi ve kurulan birebir iletişimin müşteri memnuniyetini ve müşteri sadakatini sağlamada etkili olduğu anlaşılmıştır.
Türker ve Özalın (2010)	Kıyı otelleri ve şehir otellerinde MİY'in uygulanma düzeyi karşılaştırılmalı olarak analiz edilmiştir.	MİY uygulamaları işletmelerin büyüklüklerine göre değil, yöneticilerin bakış açılarına göre farklılık göstermektedir.
İlban, Doğdubay ve Gürsoy (2009)	Termal turizme hizmet veren 4 yıldızlı otellerle aynı niteliklere sahip diğer 4 yıldızlı otellerin ilişkisel pazarlama uygulamaları karşılaştırmalı olarak incelenmiştir.	4 yıldızlı termal turizm otelleri ile aynı niteliklere sahip diğer 4 yıldızlı oteller arasında ilişkisel pazarlama uygulamaları açısından anlamlı farklılıklar bulunmuştur.
Erdem (2010)	Türkiye'de akaryakıt sektöründeki dağıtım firmalarının MİY uygulamalarının neler olduğu web siteleri üzerinden içerik analizi yöntemiyle incelenmiştir.	Web siteleri aracılığı ile MİY'i en etkili uygulayan firmaların pazarda güçlü ve hızlı büyüyen firmalar olduğu görülmüştür.

Tablo 2'de görüldüğü üzere MİY olgusu araştırmacılar tarafından farklı sektörlerde ve çeşitli işletmelerde ayrıntılı bir biçimde incelenmektedir. Ancak her sektör ve işletme için farklı bulgular elde edildiği görülmektedir.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARINDA MÜŞTERİ İLİŞKİLERİ YÖNETİMİ ÜZERİNE NİTEL BİR ARAŞTIRMA

Çalışmanın birinci ve ikinci bölümünde belirtilen kuramsal çerçeve, inceleme ve tartışmalar doğrultusunda üçüncü bölümde bağımsız denetim kuruluşlarında müşteri ilişkileri yönetimi ile ilgili nitel bir araştırmaya yer verilmiştir.

#### 1. ARAŞTIRMANIN AMACI

Bu araştırmanın temel amacı bağımsız denetim kuruluşlarında müşteri ilişkileri yönetimi yaklaşımının ne ölçüde geçerli ve etkili olduğunun incelenmesidir. Çalışmanın temel amacı doğrultusunda ulaşılmak istenen temel hedefler ise şöyle açıklanabilir:

- Bağımsız denetim kuruluşlarında müşteri ilişkileri yönetiminin mevcut durumu ve etkinliği hakkında bu kurumlarda çalışan bağımsız denetçilerin görüş ve önerilerinin değerlendirilmesi
- Bağımsız denetim kuruluşlarında müşteri ilişkilerini geliştirmeye yönelik uygulamaların neler olduğunun tespit edilmesi
- Bağımsız denetim kuruluşlarının müşteriler ile iletişim, etkileşim sürecinde karşılaştıkları bazı sorunların neler olduğunun incelenmesi
- Son olarak elde edilen bulgulara göre ülkemizde bağımsız denetimin geleceği ile ilgili bazı önerilerin geliştirilmesidir.

#### 2. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Çalışmanın bu bölümünde araştırmanın örnekleme, araştırma kapsamında bir nitel araştırma yöntemi olarak derinlemesine mülakat yöntemi ve bu yöntemin seçilmesinin gerekliliği, son olarak ise araştırmada kullanılan veri toplama araçları hakkında bilgi verilmiştir.



## 2.1. Araştırmanın Örnekleme

Bu çalışmanın örnekleme kuruluş merkezleri Bursa ve İstanbul illerinde bulunan “Pwc, KPMG, Deloitte ve Ernst-Young”, denetim hizmetleri pazarında “Big 4 Audit Firms”, kısaca “Big 4” olarak bilinen bağımsız denetim kuruluşları ile “Big 4” dışında kalan KGK’den yetki almış ve KGK'nin internet sitesinde yer alan bağımsız denetim kuruluşları olarak seçilmiştir. Öncelikle “Big 4” ve diğer bağımsız denetim kuruluşlarının temsilcileri ile randevu alınarak çalışma hakkında görüşme talebinde bulunulmuştur. Temsilcilere çalışma hakkında açıklama yapılarak derinlemesine mülakat ve araştırma soruları ile ilgili kısaca bilgi verilmiştir. Ancak bu kuruluşların çoğu iş yoğunluğu, zaman yetmezliği ve diğer nedenleri ileri sürerek görüşme talebini kabul etmemiştir. Yalnızca 10 kuruluş görüşme talebini kabul ederek araştırmaya katılmıştır. “Big 4” dışında kalan KGK’den yetki almış bağımsız denetim kuruluşlarında çalışmaya katılım ise görece olarak daha fazla olmuştur. Görüşme talebini kabul edenler ile birlikte çalışmanın örnekleme, araştırmaya katılan 10 bağımsız denetim kuruluşunda çalışmakta olan ve rastgele örnekleme yöntemiyle seçilen 50 bağımsız denetçinin katılımları ile oluşmuştur.

## 2.2. Bir Nitel Araştırma Yöntemi Olarak Derinlemesine Mülakat

İnsan, içinde bulunduğu sosyal sistemi biçimlendiren ve sosyal sistemden etkilenen bir varlıktır. Bu bağlamda kalitatif diğer bir ifadeyle nitel araştırma, insanı ve insanın var olduğu sosyal olguları anlamaya yönelik çalışmaların derinlik gerektirmesi düşüncesinden ortaya çıkmıştır. Nitel araştırma, “somut bilginin tümevarımcı bir yöntemle işlenmesi ve soyutlaştırılması çabaları” olarak ifade edilmektedir (Sığırı, 2018: 63).

Bu doğrultuda, nitel araştırmanın amacı, insan davranışlarının temel sebeplerini ve motivasyonlarını anlamaya çalışmaktır. Öyle ki, nitel araştırma, derinlerde olanı, söylenmemişi, dikkate alınmayı, günlük hayatın içinde kaybolanı öne çıkartmayı ve anlamlı kılmayı amaçlar (Bal, 2016: 72). Yapılandırılmamış veriler ile derinlemesine gerçekleştirilen gözlem ve görüşmelerden hareket ederek, tümevarım yöntemiyle gerçeklere ulaşmayı hedefler (Arıkan, 2017: 21).

Nitel araştırma, anlamlı bir şekilde sayılarla ifade edilemeyen verilerin toplanması, analiz edilmesi ve yorumlanması sürecini ifade eder. Bununla birlikte, yapısal olmaması, küçük örneklere uygulanması, bu nedenle keşfedici araştırmalar açısından daha uygun olması, kantitatif araştırmalar ile birlikte kullanılması gibi özellikleri de bulunmaktadır (Kurtuluş, 2010: 35).

Nitel araştırmanın kendine özgü birtakım özellikleri bulunmaktadır. Doğal ortamda gerçekleştirilmesi, veri toplama esnasında araştırmacıya güvenilmesi, çoklu veri toplama tekniğinin kullanılması, zamanla belirlenen ve gelişen bir desen içermesi, yansiyıcı ve yorumlayıcı oluşu nitel araştırmanın en belirgin özelliklerini oluşturmaktadır (Bal, 2016: 71-72). Bu nedenle çalışmada nitel araştırma yöntemlerinden biri olan derinlemesine mülakat yöntemi (in-depth interview) uygulanmıştır.

Son yıllarda sosyal bilimler alanında derinlemesine mülakat yönteminin sıkça kullanıldığı bilinmektedir. Derinlemesine mülakat, *“bir katılımcının bir konu hakkında ne düşündüğünü, neden belirli biçimde tutum ve davranışlara yöneldiği ile ilgi görüşmeci tarafından bir dizi derine inen soruların sorulduğu birebir görüşmeler”* şeklinde tanımlanmaktadır (Burns, Bush, 2015: 129). Derinlemesine mülakat yoluyla daha detaylı bilgilerin az sayıdaki uzman kişilerden derlenmesinin bir ölçüde mümkün olabileceği söylenebilir.

Derinlemesine mülakat yönteminin amacı, *“araştırma konusunu deneklerin perspektifinden ele almak, deneklerin bu perspektifi nasıl ve neden oluşturduklarını anlamak”* olarak ifade edilmektedir. Bu amaç doğrultusunda yapılan görüşmeler, *“daha az yapılandırılmış olmalı, açık uçlu sorularla yürütülmeli ve deneklerin genel veya soyut düşüncelerinden ziyade araştırma konusuna yönelik belirli düşüncelerini tespit etmeye yönelik olmalı”* ve bu doğrultuda gerçekleştirilmelidir (Gürbüz, Şahin, 2018: 430).

### **2.3. Derinlemesine Mülakat ve Yarı Yapılandırılmış Soru Formu**

Örnekleme oluşturan bağımsız denetçiler ile derinlemesine mülakat gerçekleştirilmiştir. Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin *“serbest tepki vermesine olanak sağlayan sorular”* olmasına dikkat edilerek altı temel yarı yapılandırılmış soru yöneltilmiş ve derinlemesine bilgi edinilmesi amaçlanmıştır (Erkuş, 2019: 164).

Yarı yapılandırılmış soru formunun ilk bölümünde bağımsız denetçilerin çalıştıkları bağımsız denetim kuruluşlarının tanımlayıcı özellikleri ve bağımsız denetçilerin tanımlayıcı özellikleri ile ilgili genel bilgilendirmeyi amaçlayan sorular yer almıştır. İkinci bölümde ise bağımsız denetim süreci ile müşteri ilişkileri yönetiminin birlikte ele alınması yoluyla hazırlanmış sorular katılımcılara yöneltilmiştir.

### 3. BULGULAR

Çalışmanın bu bölümünde öncelikle örnekleme oluşturan bağımsız denetim kuruluşları ile bağımsız denetçiler hakkında genel bilgilendirmelere yer verilmiştir. Daha sonra yarı yapılandırılmış soru formunun ikinci bölümünde yer alan açık uçlu soruları yanıtlayan bağımsız denetçilerin ifadeleri “tümevarım ilkesi” çerçevesinde değerlendirilmiştir.

#### 3.1. Bağımsız Denetim Kuruluşları ile İlgili Genel Bilgiler

Araştırmanın örneklemini oluşturan bağımsız denetim kuruluşlarının isimleri gizli tutularak K1’den başlanıp sırasıyla K10’a kadar kodlanmıştır. Kuruluşlara ait tanımlayıcı bilgiler ise Tablo 3’te sunulmuştur.

**Tablo 3:** Araştırmada Yer Alan Kuruluşlara Ait Tanımlayıcı Bilgiler

Kuruluş	Kuruluş Merkezi	Kuruluş Yapısı	Faaliyet Süresi
K1	İstanbul	Uluslararası	10 Yıl ve Üzeri
K2	Bursa	Ulusal	10 Yılden Daha Az
K3	Bursa	Ulusal	10 Yıl ve Üzeri
K4	Bursa	Ulusal	10 Yıl ve Üzeri
K5	İstanbul	Ulusal	10 Yılden Daha Az
K6	İstanbul	Uluslararası	10 Yıl ve Üzeri
K7	Bursa	Ulusal	10 Yılden Daha Az
K8	Bursa	Ulusal	10 Yılden Daha Az
K9	Bursa	Ulusal	10 Yıl ve Üzeri
K10	İstanbul	Ulusal	10 Yılden Daha Az

Örnekleme oluşturan bağımsız denetim kuruluşlarından 4 kuruluşun kuruluş merkezi İstanbul ili, 6 kuruluşun ise kuruluş merkezi Bursa ilidir. Katılımcıların faaliyet süreleri ise dağılımları 10 yıldan daha az olan 5 kuruluş, 10 yıl ve üzeri olan ise 5 kuruluş şeklindedir. Kuruluş yapıları incelendiğinde kuruluş merkezi İstanbul olan 2 kuruluşun yapısının uluslararası olduğu, geriye kalan 8 kuruluşun ise ulusal yapıya sahip olduğu görülmektedir.

Örnekleme oluşturan bağımsız denetim kuruluşlarının bağımsız denetim dışında sundukları diğer hizmetlerin dağılımlarına ait elde edilen bulgular ise Tablo 4'te sunulmuştur.

**Tablo 4:** Bağımsız Denetim Hizmeti Dışında Sunulan Diğer Hizmetler

Sunulan Diğer Hizmetler	Gerçekleştiği Kuruluş Sayısı
İş Danışma Hizmetleri	4
Müşavirlik Hizmetleri	9
Bilirkişilik Hizmetleri	4
Eğitim Hizmetleri	5
Vergi Hizmetleri	6
İnsan Kaynakları	3
Risk Yönetimi	2

Tablo 4'te görüldüğü üzere örnekleme oluşturan bağımsız denetim kuruluşlarında bağımsız denetim dışında sunulan diğer hizmetlerin başında müşavirlik hizmetleri gelmektedir. Mali müşavirlik hizmetinden sonra bağımsız denetim kuruluşlarında diğer hizmetlerin görülme sıralaması ise vergi hizmetleri, eğitim hizmetleri, iş danışma hizmetleri ve bilirkişilik hizmetleri, insan kaynakları ve risk yönetimi şeklinde dağılım göstermektedir. Gerçekleştiği kuruluş sayısının en az olduğu risk yönetimi hizmetinin K1 ve K6 kuruluşlarında görüldüğü, bu kuruluşların kuruluş merkezlerinin İstanbul ili olduğu, 10 yıl ve üzeri faaliyet sürelerinin bulunduğu ve kuruluş yapılarının uluslararası özellik gösterdiği dikkat çekmektedir.

Örnekleme oluşturan bağımsız denetim kuruluşlarının bağımsız denetim hizmeti sundukları müşteri firmaların sektör dağılımlarına ait elde edilen bulgular ise Tablo 5’te sunulmuştur.

**Tablo 5:** Bağımsız Denetim Hizmeti Sunulan Müşteri Firmaların Sektör Dağılımları

Bağımsız Denetim Hizmeti Sunulan Sektör	Sektörün Görüldüğü Kuruluş Sayısı
Teknoloji ve İletişim	2
Gayrimenkul İnşaat	4
Enerji ve Altyapı	2
Finansal Kurum	6
Sanayi	8
Tekstil	7
Hizmet	5
Gıda	3

Bağımsız denetim hizmeti sunulan müşteri firmaların sektör dağılımları incelendiğinde sırasıyla sanayi, tekstil, finansal kurum, hizmet, gayrimenkul inşaat, gıda, teknoloji ve iletişim, enerji ve altyapı sektörleridir. Sanayi, tekstil ve finansal kurum sektörlerinin birbirine yakın dağılım gösterdikleri görülmektedir.

Teknoloji ve iletişim, enerji ve altyapı sektöründe faaliyet gösteren müşteri firmaların görüldüğü kuruluş sayısının az olması sebebiyle hizmet aldıkları bağımsız denetim kuruluşlarının tanımlayıcı bilgileri incelenmiştir. Değerlendirme sonucunda ilgili sektörlerin hizmet alımında tercih ettikleri kuruluşların K1 ve K6 kuruluşları olması yine dikkat çeken bulgulardan biri olmuştur.

### 3.2. Bağımsız Denetçiler ile İlgili Genel Bilgiler

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin isimleri gizli tutularak tanımlayıcı genel bilgileri sırasıyla eğitim düzeyleri, denetçi unvanları ve denetim tecrübeleri olmak üzere aşağıdaki tablolarda özetlenerek sunulmuştur.

**Tablo 6:** Bağımsız Denetçilerin Eğitim Düzeyleri

<b>Eğitim Düzeyleri</b>	<b>f</b>	<b>%</b>
Lisans	36	72
Yüksek Lisans	10	20
Doktora	4	8
<b>Toplam</b>	<b>50</b>	<b>100</b>

Bağımsız denetçilerin eğitim düzeyleri değerlendirildiğinde ağırlıklı olarak lisans mezunu oldukları görülmektedir. Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerden 36'sı (%72) lisans mezunu, 10'u (%20) yüksek lisans mezunu, 4'ü (%8) ise doktora mezunudur. Doktora düzeyinde eğitim gören bağımsız denetçi sayısı ise oldukça azdır.

**Tablo 7:** Bağımsız Denetçilerin Denetçi Unvanları

<b>Denetçi Unvanları</b>	<b>f</b>	<b>%</b>
Baş Denetçi	8	16
Kıdemli Denetçi	12	24
Denetçi	20	40
Denetçi Yardımcısı	10	20
<b>Toplam</b>	<b>50</b>	<b>100</b>

Bağımsız denetçilerin 20'si (%40) denetçi, 12'si (%24) kıdemli denetçi, 10'u (%20) denetçi yardımcısı ve 8'i (%16) baş denetçi unvanına sahiptir. Araştırmada ağırlıklı olarak denetçi ve kıdemli denetçi unvanına sahip katılımcıların olduğu görülmektedir.

**Tablo 8:** Bağımsız Denetçilerin İş Tecrübeleri

<b>İş Tecrübeleri</b>	<b>f</b>	<b>%</b>
5 Yılın Altı	15	30
5 ve 10 Yıl Arası	15	30
10 ve 15 Yıl Arası	13	26
15 Yıl ve Üzeri	7	14
<b>Toplam</b>	<b>50</b>	<b>100</b>

Son olarak bağımsız denetçilerin denetim tecrübelerine yönelik bilgiler ise Tablo 8’de sunulmuştur. Bağımsız denetçilerden 5 yılın altında tecrübeye sahip olanlar (%30) ile 5 ve 10 yıl arası tecrübeye sahip olanların (%30) aynı dağılım gösterdikleri; 13 denetçinin (%26) ise 10 ve 15 yıl arası iş tecrübesi ile bu dağılımlara yakın dağılım gösterdiği görülmektedir. 15 yıl ve üzeri iş tecrübesi olan ise 7 bağımsız denetçi (%14) bulunmaktadır.

### 3.3. Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Müşteri İlişkileri Yönetimi Hakkında Mevcut Görüş ve Uygulamalar ile İlgili Bulgular

Araştırmaya katılan bağımsız denetim kuruluşlarındaki bağımsız denetçilerin müşteri ilişkileri yönetimi hakkında mevcut görüş ve uygulamalarına dair ifadelerinden bazıları Tablo 9’da sunulmuştur.

**Soru:** Bağımsız denetim kuruluşu olarak müşteri ilişkileri yönetimi (MİY) açısından mevcut görüş ve uygulamalarınız nelerdir? Olmasını istediğiniz uygulamalar hakkında bilgi veriniz.

**Tablo 9:** Müşteri İlişkileri Yönetimi Hakkında Mevcut Görüş ve Uygulamalara Yönelik Bazı Katılımcıların Görüşleri

Yanıtlar
<i>“Mevcut müşterilerle olan ilişkileri iyi bir seviyede sürdürmek, müşteri sadakatini artırmak ve müşteri bağlılığını sağlamaya yönelik aktiviteleri devreye almak önemlidir. Bu bağlamda müşteri istek ve beklentilerine uygun stratejiler geliştirilebilir.” (K1)</i>
<i>“Finansal verilerin anlaşılabilirliği, düzenliliği ve doğruluğu, bilgiye ulaşılabilir olması, sunulan hizmetlerin önemsenmesi bizim için kritik noktaları oluşturmaktadır.” (K2)</i>
<i>“Yoğun iş temposunda müşterilerimize özel hizmet verdiğimiz hissini yaşatmak en önem verdiğimiz husustur. Faaliyetlerimizle ilgili her soruyu cevaplandırmak, müşterilerle birebir ilgilenmek stratejilerimizin temelidir.” (K3)</i>
<i>“Öncelikle müşteri memnuniyetinin sağlanması esastır. Denetim raporlarının objektif kanıtlara dayanması ve müşterinin bu kanıtlara ve bulguların doğruluğuna ilişkin ikna edilmesini önemli buluyoruz. Firmanın, denetim esnasındaki çalışmalarından ve denetim sonrası ortaya çıkan rapordan mümkün olan en yüksek faydayı elde etmesine özen gösteriyoruz. Firmanın aksayan süreçlerinin tespit edilmesi, çözüm yollarının bulunması, firmanın girmiş olduğu rutinden çıkarılarak yanlış giden hususların firmaya hatırlatılması gibi konulara dikkat ediyoruz.” (K6)</i>
<i>“Bağımsız denetim şirketi olarak bizim motivasyonumuz hata bulma ve raporlama değil, işletmeyi müşteri olarak kabul edip, aksayan hususları birlikte düzeltme faaliyetidir. Dolayısıyla işletme denetim süresinin sonunda denetimden önceki noktadan daha iyi bir noktaya geldiğini hissetmesi, müşteri memnuniyetinin ve dolayısıyla bağımsız denetim şirketlerinin sürekliliğinin en önemli faktörlerinden birisidir.” (K9)</i>

Tablo 9’da görüldüğü üzere bağımsız denetçilere ait ifadeler incelendiğinde, bağımsız denetim kuruluşlarında müşteri ilişkileri yönetimi bilinci ve anlayışının mevcut olduğu, genel olarak müşteri firma ile faaliyet süreçlerinde bu hususa dikkat edildiği görülmektedir.

Diğer yanıtlardan farklı olarak K2’nin ifadelerinde ise müşteri ilişkileri yönetimine bakış açısının müşteri firmanın tutum ve davranışlarına yönelik olduğu, kendi görüş ve uygulamalarına dair ifadelere yer verilmediği dikkat çekmektedir.

### 3.4. Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Müşteri İlişkileri Yönetiminin Önemi Ortaya Çıkartan Faktörler

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin bağlı oldukları kuruluşlarda müşteri ilişkileri yönetiminin önemini ortaya çıkardığını düşündükleri faktörler ile ilgili frekans ve yüzde tablosu Tablo 10’da sunulmuştur.

**Soru:** Bağımsız denetim kuruluşlarında müşteri ilişkileri yönetiminin önemini ortaya çıkartan faktörler sizce nelerdir? Bilgi veriniz.

**Tablo 10:** Müşteri İlişkileri Yönetiminin Önemi Ortaya Çıkartan Faktörlere Yönelik Frekans ve Yüzde Tablosu

Müşteri İlişkileri Yönetiminin Önemi Ortaya Çıkartan Faktörler	f	%
Reklam Yasağı	12	24
Rekabet Ortamı	18	36
Hizmet Sunma Algısı	20	40
<b>Toplam</b>	<b>50</b>	<b>100</b>

Tablo 10’a bakıldığında bağımsız denetim kuruluşlarında müşteri ilişkileri yönetimini ön plana çıkartan üç faktör üzerinde durulduğu, bu faktörlerin ise reklam yasağı, rekabet ortamı ve hizmet sunma algısı oldukları görülmektedir.

Soruya yanıt veren 20 bağımsız denetçi (%40) müşteri firmalara bir hizmet sunulduğunu, hizmet sunmanın gerekliliği olarak ise etkin bir müşteri ilişkileri yönetimi sürecinin yürütülmesinin önemli olduğunu vurgulayarak görüşlerini ifade etmişlerdir.



Bağımsız denetçilerden 18'i (%36) bağımsız denetim kuruluşları arasında yoğun rekabet ortamının olduğunu, özellikle “Big 4” olarak anılan kuruluşların bağımsız denetime tabi müşteri firmalar tarafından imaj kaygısı nedeniyle tercih edildiğini, bu durumun ise küçük ve orta ölçekli bağımsız denetim kuruluşlarında müşteri ilişkileri yönetiminin önemini ortaya çıkardığı ifade etmişlerdir.

Bir diğer faktör ise 12 bağımsız denetçinin (%24) görüşleri ile reklam yasağı faktörüdür. Mesleğin etik ve ahlaki kurallarına uygun görülmediğinden reklam yasağı getirilen bağımsız denetim kuruluşlarında, müşteri firmalara ulaşabilmek, pazarlama faaliyetleri yapılamadığından farklılık yaratabilmek adına müşteri ilişkileri yönetiminin öneminin ön plana çıktığı vurgulanmıştır.

### 3.5. Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Müşteri İlişkilerini Olumlu Yönde Etkileyen Faktörler ile İlgili Bulgular

Bağımsız denetçilerin bağımsız denetim süreci boyunca müşteri ilişkilerini olumlu yönde etkilediğini düşündükleri faktörler ile ilgili frekans ve yüzde tablosu Tablo 11’de sunulmuştur.

**Soru:** Bağımsız denetim sürecinizde müşteri ilişkilerini olumlu yönde etkilediğini düşündüğünüz faktörler nelerdir? Bilgi veriniz.

**Tablo 11:** Müşteri İlişkilerini Olumlu Yönde Etkileyen Faktörlere Yönelik Frekans ve Yüzde Tablosu

Müşteri İlişkilerini Olumlu Yönde Etkileyen Faktörler	f	%
Bağımsız Denetçinin Eğitim Düzeyi	4	8
Bağımsız Denetçinin İletişim Becerisi	11	22
Bağımsız Denetçinin İş Tecrübesi ve Mesleki Bilgisi	12	24
Müşteri Firmanın Ücret Beklentisine Yanıt Verilmesi	7	14
Müşteri Firma ile Karşılıklı Destek Ortamının Sağlanması	10	20
Müşteri Firmaya Müşteri İlişkilerine Verilen Önemin Hissettirilmesi	6	12
<b>Toplam</b>	<b>50</b>	<b>100</b>

Tablo 11’de yer alan faktörler incelendiğinde bağımsız denetçilerin konu hakkında birçok farklı görüşe sahip oldukları görülmektedir. Bağımsız denetçilerden 12’si (%24) bağımsız denetim sürecinde görev alan bağımsız denetçilerin iş tecrübeleri ve mesleki bilgilerinin müşteri ilişkilerini olumlu yönde etkilediğine dair görüşlerini bildirmişlerdir. 11 bağımsız denetçi (%22) iletişim becerisinin müşteri ilişkilerini olumlu yönde etkileyen bir faktör olduğunu ifade etmişlerdir. Diğer elde edilen bulgular ise 10 bağımsız denetçinin (%20) ifadesinde yer alan müşteri firma ile karşılıklı destek ortamının sağlanması, 7 bağımsız denetçinin (%14) ifadesi ile müşteri firmanın ücret beklentisine yanıt verilmesi, 6 bağımsız denetçinin (%12) görüşü ile müşteri firmaya müşteri ilişkilerine verilen önemin hissettirilmesi ve 4 bağımsız denetçinin (%8) görüşü ile bağımsız denetçinin eğitim düzeyi olmuştur.

**Tablo 12: Müşteri İlişkilerini Olumlu Yönde Etkileyen Faktörlere Yönelik Bazı Katılımcıların İfadeleri**

<b>Yanıtlar</b>
“Bağımsız denetçinin öğrenim seviyesinin müşteri ilişkilerine olumlu yönde etkisinin olduğunu düşünüyorum. Muhasebe ve denetim alanında lisans eğitiminin ötesinde alana yönelik yüksek lisans programları konu ile alakalı daha fazla yetkinlik kazandırarak müşteri ilişkilerini olumlu yönde etkileyebilir.” <b>(Bağımsız Denetçinin Eğitim Düzeyi)</b>
“Samimi ve dürüst yaklaşımın yanında müşterilerle sağlıklı ve birebir ilişki kurulması; özellikle başarılı bir iletişim yönetimiyle ilişkilerin kurulması denetim faaliyetlerini kolaylaştırmakta ve müşteri ilişkilerini olumlu yönde etkilemektedir. Bu noktada bağımsız denetçilerin iletişim becerileri önem kazanmaktadır.” <b>(Bağımsız Denetçinin İletişim Becerisi)</b>
“Denetlenen işletmenin denetim faaliyetini yürütecek personellerin işteki yetkinlikleri ve mesleğe dair bilgileri gibi etkenler müşteri ilişkilerini etkiler. Denetlenen işletmenin bir önceki cümlede sayılan vasıfların olduğunu hissetmesinin de müşteri ilişkilerini olumlu yönden etkileyen faktörlerden biri olduğunu benimsiyoruz.” <b>(Bağımsız Denetçinin İş Tecrübesi ve Mesleki Bilgisi)</b>
“Denetlenen firma ile müşteri ilişkilerini etkileyen en önemli faktörlerden birinin fiyatlandırma politikası olduğunu düşünüyoruz. Bağımsız denetim için belirlenen bir ücret tarifesi bulunmadığından işin kabulü kısmında bu hususta dikkatli olmaya çalışıyoruz.” <b>(Müşteri Firmanın Ücret Beklentisine Yanıt Verilmesi)</b>
“Anlaşılır olmak, istenilen ve denetlenen konularda şeffaf bilgiye ulaşmak, eksik kalan hususların giderilmesini sağlamak için karşılıklı destek ortamını sağlamak en önemli faktörlerden biridir.” <b>(Müşteri Firma ile Karşılıklı Destek Ortamının Sağlanması)</b>
“Müşteri ilişkilerini etkileyen en önemli faktör, öneminin de farkında olmaktır. Bağımsız denetim hizmeti veren diğer kuruluşlar arasında fark yaratmanın ve tercih edilebilme ihtimalini artırmanın yollarından biri de hizmet sunulan her an bu bilinçe sahip olmak ve müşteri firmaya bunu hissettirebilmektir. Böylelikle rekabet üstünlüğü de sağlanabilir.” <b>(Müşteri Firmaya Müşteri İlişkilerine Verilen Önemin Hissettirilmesi)</b>

Tablo 12’de sunulan katılımcıların ifadeleri incelendiğinde bağımsız denetim kuruluşlarında müşteri ilişkilerini etkileyen faktörler bağımsız denetçinin iş tecrübesi, eğitim düzeyi, mesleki bilgisi olarak ifade edilmektedir. Ancak katılımcıların ifadelerinden yola çıkarak bağımsız denetçilerin eğitim düzeylerinin müşteri ilişkilerine olumlu bir yönde etkisi olduğu konusunda az görüş bildirildiği dikkat çekmiştir.

Bağımsız denetçilerin yanıtları değerlendirildiğinde müşteri ilişkilerinde başarılı olabilmenin yolu müşteri ilişkilerinin öneminin farkında olabilmek şeklinde belirtilmiştir. Bağımsız denetçi bu ifadelerine ilave olarak, kuruluşça fark yaratabilmenin ve rekabet üstünlüğü sağlayabilmenin de müşteri ilişkilerinin öneminin farkında olabilmekle mümkün olabileceği ifadelerini kullanmıştır.

Bulgulardan bir diğeri ise fiyatlandırma politikasıdır. Bağımsız denetim için herhangi bir fiyat tarifesi bulunmadığından bu durumun işin alınması sürecinde müşteri ilişkilerini etkileyen önemli bir faktör olduğunu belirtmişlerdir.

Hem bağımsız denetim kuruluşunun hem müşteri firmanın karşılıklı destek ortamı sağlaması, bilgi paylaşımlarında şeffaf ve anlaşılır olması müşteri ilişkilerini etkileyen faktörler arasında belirtilmiştir.

Ayrıca denetim faaliyetleri boyunca müşteri firma ile kurulan ilişkilerin birebir olmasının, bununla birlikte kurulan ilişkilerde samimi ve dürüst bir davranış benimsemenin müşteri ilişkilerini etkileyen faktörler arasında yer aldığı ifade edilmiştir.

### **3.6. Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Müşteri İlişkilerinde Karşılaşılan Sorunlar ile İlgili Bulgular**

Derinlemesine mülakat sürecinde araştırmaya katılan bağımsız denetçilere bağımsız denetim faaliyetlerinde sürdürdükleri müşteri ilişkilerinde karşılaştıkları sorunların neler olduğu sorulmuştur. Katılımcıların soruya verdiği yanıtlara ait bulgular ise Tablo 13’te sunulmuştur.

**Soru:** Bağımsız denetim kuruluşu olarak bağımsız denetim sürecinde müşteri firma ile müşteri ilişkilerinde karşılaştığınız sorunlar nelerdir? Bilgi veriniz.

**Tablo 13:** Müşteri İlişkilerinde Karşılaşılan Sorunlara Yönelik Frekans ve Yüzde Tablosu

<b>Müşteri İlişkileri Sürecinde Karşılaşılan Sorunlar</b>	<b>f</b>	<b>%</b>
Müşteri Firmanın Düşük Ücret Beklentisi	15	30
Müşteri Firmada Bağımsız Denetim Anlayışının Eksikliği	16	32
Müşteri Firmanın İç Kontrol Sisteminin Olmaması veya Yetersiz Olması	4	8
Bağımsız Denetim ile Müşteri Firmanın İş Yükünün Yoğun Olduğu Dönemlerin Kesişmesi	7	14
Müşteri Firmanın Muhasebe ve Finansman Bölümünde Çalışan Sirkülasyonunun Yüksekliği	8	16
<b>Toplam</b>	<b>50</b>	<b>100</b>

Tablo 13'te görüldüğü üzere soruya verilen yanıtlar değerlendirildiğinde 16 bağımsız denetçi (%32) müşteri firmalarda bağımsız denetim anlayışının eksikliğinden dolayı müşteri ilişkileri sürecinde sorun yaşandığını ifade etmiştir. Bir diğer dikkat çeken ifade, 15 bağımsız denetçinin (%30) belirttiği müşteri firmanın düşük ücret beklentisinin müşteri ilişkilerinde sorun yarattığı şeklinde görüş olmuştur. Diğer elde edilen bulgular ise 8 bağımsız denetçinin (%16) ifadesinde yer alan müşteri firmanın muhasebe ve finansman bölümünde çalışan sirkülasyonun yüksekliğinden kaynaklı sorunlar, 7 bağımsız denetçinin (%14) ifadesinde yer alan bağımsız denetim ile müşteri firmanın iş yükünün yoğun olduğu dönemlerin kesişmesinden kaynaklı sorunlar ve 4 bağımsız denetçinin (%8) ifadesinde yer alan müşteri firmanın iç kontrol sisteminin olmaması veya yetersiz olmasından dolayı yaşanan sorunlar olduğu görülmüştür. En az dağılım gösteren sorunun ise bağımsız denetim ile müşteri firmanın iş yükünün yoğun olduğu dönemlerin kesişmesi olmuştur.

Müşteri ilişkilerinde karşılaşılan sorunların genel çerçevesine bakıldığında yaşanan sorunların müşteri firmadan kaynaklı sorunlar olduğu görülmektedir. Bu durumun ise önem arz eden bir konu olduğu algılanmaktadır. Müşteri firmalarda bağımsız denetim anlayışı olmayışıyla bağımsız denetim sürecindeki diğer sorunların görülmesinin olası olduğu; ancak müşteri firmaların da bağımsız denetim bilinci edindiğinde ve bu bilinçle sürece katıldıklarında bağımsız denetim faaliyetlerinin daha sağlıklı yürütüleceği düşünülmektedir.

**Tablo 14: Müşteri İlişkilerinde Karşılaşılan Sorunlara Yönelik Bazı Katılımcıların Görüşleri**

<b>Yanıtlar</b>
<i>“Firmaların fiyatlandırma konusunda düşük ücretler talep etmesi önemli sorunlardan biridir.” (Müşteri Firmanın Düşük Ücret Beklentisi)</i>
<i>“Denetlenen firmanın bağımsız denetim anlayışına sahip olmaması ve önemsememesi en büyük sorunların başında gelmektedir. Firma ile tekrar çalışmak da zorlaşmaktadır. Ayrıca bağımsız denetim hakkında bilgisinin olmaması ve sadece zorunluluk olarak görmesi süreç içerisinde gecikmelere ve sorunlara neden olmaktadır.” (Müşteri Firmada Bağımsız Denetim Anlayışının Eksikliği)</i>
<i>“Kuruluş bünyelerinde iç kontrol sistemlerinin bulunmaması bizim için sorun teşkil etmektedir. Bazı firmalarda ise iç kontrol sistemi olup sağlıklı bir şekilde yürütülüyor. Dolayısıyla karşılıklı ilişkilerde sorun yaratıyor.” (Müşteri Firmanın İç Kontrol Sisteminin Olmaması veya Yetersiz Olması)</i>
<i>“İş yükünün fazla olduğu dönemlerde bu durum daha büyük bir sorun teşkil etmektedir. Diğer taraftan çalışanların yetkinlik durumunun az olduğu durumlarda sorunlarla karşılaşmaktadır.” (Bağımsız Denetim ile Müşteri Firmanın İş Yükünün Yoğun Olduğu Dönemlerin Kesişmesi)</i>
<i>“Bağımsız denetim faaliyetlerinin sürdürüldüğü işletmede finansal alanda çalışan sirkülasyonunun yüksek olması bilgi kaybına sebep olduğundan süreci zorlaştırmaktadır. Dolayısıyla firma ile ilişkiler kötü yönde etkilenmektedir.” (Müşteri Firmanın Muhasebe ve Finansman Bölümünde Çalışan Sirkülasyonunu Yüksekliği)</i>

Bağımsız denetçilerin yanıtları değerlendirildiğinde müşteri firmaların çoğunluğunda bağımsız denetim anlayışının olmadığı ve bağımsız denetime zorunluluk gözüyle bakıldığı, bu nedenle müşteri firmalarda müşteri memnuniyeti sağlanmasının güçleştiği algılanmaktadır.

Ayrıca bağımsız denetim hizmeti almak isteyen müşteri firmaların fiyatlandırma konusunda düşük ücretler talep etmesinin ise müşteri ilişkilerinde sorun yaratan faktörlerden olduğu görülmüştür.

Bir diğer ifadeye, müşteri firmalarda iç kontrol sisteminin olmamasının ve etkin bir iç denetim sürecinin yürütülememesinin denetim sürecinde aksaklıklara sebep olduğu belirtilmiştir. Bu durumun ise müşteri firma ile ilişkileri olumsuz yönde etkilediği kanısına varılmıştır.

Müşteri firmanın bağımsız denetim sürecinde ilgili çalışanlarının sıklıkla değişmesinin bağımsız denetim faaliyetlerinde bilgi kayıplarına yol açtığı ve performansı düşürdüğü; dolayısıyla müşteri firma ile ilişkileri olumsuz yönde etkilediği ifade edilmiştir.

### 3.7. Bağımsız Denetim Kuruluşlarında İletişim Sürecinde Karşılaşılan Sorunlar ile İlgili Bulgular

Bağımsız denetim kuruluşlarında müşteri ilişkileri yönetiminin yapı taşı oluşturan iletişim sürecinde yaşanan sorunların belirlenmesi amacıyla bağımsız denetçilere soru yöneltilmiştir. Elde edilen bulgular Tablo 15’te sunulmuştur.

**Soru:** Bağımsız denetim sürecinde denetlenen müşteri firma ile iletişim sürecinde yaşadığınız sorunlar, iletişimi engelleyen faktörler nelerdir?

**Tablo 15:** İletişim Sürecinde Karşılaşılan Sorunlara Yönelik Frekans ve Yüzde Tablosu

İletişim Sürecinde Karşılaşılan Sorunlar	f	%
Geri Dönüşlerin Yetersizliği	10	20
Ast Üst Görev Dağılımı	9	18
Zamanında Bilgi Akışının Sağlanamaması	14	28
Bağımsız Denetim ile Müşteri Firmanın İş Yükünün Yoğun Olduğu Dönemlerin Kesişmesi	12	24
Müşteri Firmanın Muhasebe ve Finansman Bölümünde Çalışan Sirkülasyonunun Yüksekliği	5	10
<b>Toplam</b>	<b>50</b>	<b>100</b>

Tablo 15’te görüldüğü gibi bağımsız denetim sürecinde müşteri firma ile iletişim sürecinde karşılaşılan sorunların başında 14 bağımsız denetçinin (%28) ifadesiyle zamanında bilgi akışının sağlanamaması gelmektedir. Bir diğer iletişim sorunu 12 bağımsız denetçinin (%24) ifadesiyle bağımsız denetim ile müşteri firmanın iş yükünün yoğun olduğu dönemlerin kesişmesi olmuştur. 10 bağımsız denetçi (%20) ise müşteri firmadan bağımsız denetçilere iletilmesi gereken belge ve bilgilerin geri dönüşlerinin yetersizliğinden kaynaklanan sorunlar olduğunu belirtmiştir. 9 bağımsız denetçi (%18) ast üst görev dağılımından kaynaklı sorunlar yaşandığını, 5 bağımsız denetçi (%10) ise müşteri firmanın muhasebe ve finansman bölümünde çalışan sirkülasyonunu yüksekliğinden kaynaklı sorunlar yaşandığını ifade etmiştir.

Bağımsız denetçilerin ifadeleri değerlendirildiğinde iletişim sürecinde karşılaşılan sorunların temelini müşteri firmalardan kaynaklı olduğu kanısına varılmaktadır. Ayrıca

bağımsız denetçilerin müşteri ilişkilerinde karşılaşılan sorunlar ile müşteri firma ile iletişim sürecinde yaşanan sorunlar hakkında aynı ifadelere de yer verdikleri görülmektedir. Bu bağlamda, müşteri ilişkilerinin sağlıklı yürütülmesine kısıt oluşturan sebeplerin başında iletişim faktörünün geldiği söylenebilmektedir.

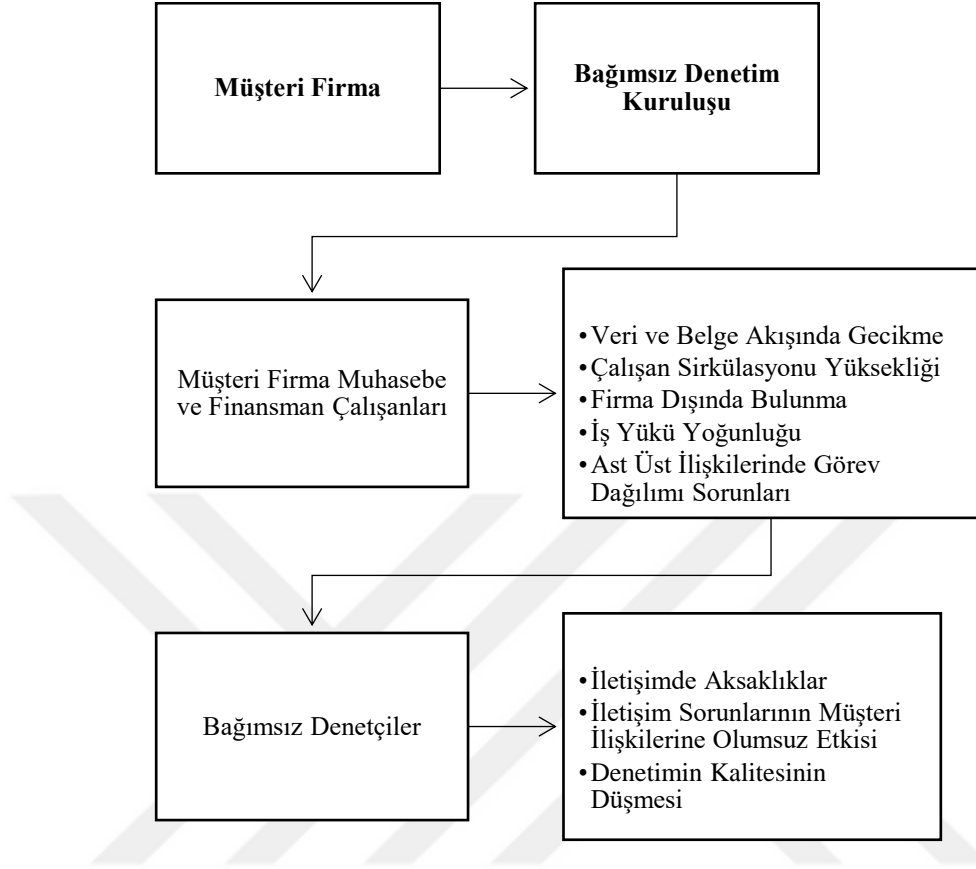
**Tablo 16: İletişim Sürecinde Karşılaşılan Sorunlara Yönelik Bazı Katılımcıların Görüşleri**

<b>Yanıtlar</b>
<i>“Yetersiz geri dönüşlerde bulunmaları sorun yaratmaktadır.” (Geri Dönüşlerin Yetersizliği)</i>
<i>“Kurumsal firmalarda ast üst ilişkilerinde görev dağılımı ile ilgili sorunlar iletişimi engelleyen faktörler olarak sayılabilir. Bu durum hem karmaşıklığa sebep olmakta hem de bağımsız denetim faaliyetlerinin yavaşlamasına sebep olmaktadır.” (Ast Üst Görev Dağılımı)</i>
<i>“Denetlenen işletmenin zamanında belge ve bilgileri paylaşmaması, yetersiz geri dönüşlerde bulunmaları, işletme çalışanlarının denetim zamanlarında izinli olmaları gibi etkenler de yaşanan sorunlardan biridir.” (Zamanında Bilgi Akışının Sağlanamaması)</i>
<i>“Denetlenen firmalarda yıl sonu, vergi beyanı gibi dönemlerde yoğunluktan kaynaklanan iletişim problemleri yaşıyor.” (Bağımsız Denetim ile Müşteri Firmanın İş Yükünün Yoğun Olduğu Dönemlerin Kesişmesi)</i>
<i>“Bir başka soruda cevaplandığı gibi işletmede finansal alanda çalışan sirkülasyonunun yüksek olması durumunda değişen personel ile tekrar iletişim sürecini yürütme ve bilgi akışını sağlama iletişimi etkileyen en büyük faktörler içinde yer alıyor.” (Müşteri Firmanın Muhasebe ve Finansman Bölümünde Çalışan Sirkülasyonunu Yüksekliği)</i>

Tablo 16’da görüldüğü üzere müşteri firma ile iletişim sürecinde karşılaşılan sorunlar benzerlik göstermektedir. Bağımsız denetçilerin ifadeleri değerlendirildiğinde müşteri firmaların ast üst ilişkilerinde görev dağılımlarını doğru yapamamasından dolayı iletişim sürecinde sorunlarla karşılaşıldığı ifade edilmiştir. Bu durumun bağımsız denetim faaliyetlerinde iletişim sürecinin aksamasına sebep olduğu ve karışıklık yarattığı bağımsız denetçilerin ifadelerinde yer almıştır. Bir diğer iletişim sorununun ise bağımsız denetim ile müşteri firmanın iş yükünün yoğun olduğu dönemlerin kesişmesinden kaynaklı olduğu görülmüştür. Yine bu durumun da bağımsız denetim faaliyetlerinin aksamasına ve sürecin uzamasına neden olduğu bağımsız denetçilerin ifadelerinde yer almıştır.

Bağımsız denetçilerin yanıtlarından elde edilen ifadelerden yola çıkarak bağımsız denetim kuruluşları ile müşteri firma arasındaki iletişim sorunları özetlenerek Şekil 3’te sunulmuştur.

**Şekil 3:** Bağımsız Denetim Kuruluşları ile Müşteri Firma Arasındaki İletişim Sorunları



Şekil 3'te özetlendiği üzere müşteri firmanın bağımsız denetçiler ile iletişim sürecinde veri ve belge paylaşımında aksaklıklara sebep olması, iş yükünün yoğun olmasından dolayı bağımsız denetime zaman ayırmada sorun yaşaması, izin alması gibi firma dışında olmasını gerektiren durumlardan dolayı bağımsız denetim sürecinde birebir bulunamaması; bunlarla birlikte bağımsız denetimle ilgilenen muhasebe ve finansman çalışanlarının değişimlerinin gerçekleşmesi ve ast üst ilişkilerinde görev dağılım problemlerinin yaşanıyor olması iletişim sorunlarının başlıca sebepleri olarak gösterilebilmektedir.

### **3.8. Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Eğitime Verilen Önem ile İlgili Bulgular**

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin çalıştıkları bağımsız denetim kuruluşlarında eğitime verilen önemi ölçmeye yönelik soru yöneltilmiştir. Bağımsız denetçilerin konu hakkındaki ifadeleri Tablo 17'de sunulmuştur.



**Soru:** Bağımsız denetim ile alakalı katıldığınız veya düzenlediğiniz eğitim programları mevcut mu? Eğitim programlarını ne sıklıkla gerçekleştiriyorsunuz?

**Tablo 17:** Eğitim Hakkında Mevcut Görüş ve Uygulamalara Yönelik Bazı Katılımcıların Görüşleri

Yanıtlar
<i>“Özellikle yılda üç veya dört kere meslek odalarının düzenledikleri zorunlu ve zorunlu olmayan eğitimlere katılım yapılmaktadır. Eğitimler, denetim faaliyetleri kapsamında en güncel uygulamaların ve mevzuatların denetlenen işletmelerde dikkate alınmasını sağlamaktadır.” (K1)</i>
<i>“Eğitimler verilen hizmetlerin yoğun olduğu dönemlerde genellikle haftalık olmak üzere sıklıkla uygulanır. Ancak kuruluş bünyesinde çalışanların eğitim için zaman ayırmak istememeleri konu ile alakalı sorun teşkil etmektedir.” (K2)</i>
<i>“Tüm denetim personelimiz, kuruluşumuzca düzenli olarak eğitime tabi tutulmakta, müşterilerle muhatap olunan denetimin her aşamasında en az kıdemli bir denetçi yardımcımız görev almakta, diğer denetçilerin de bilgi sahibi olmasına katkıda bulunmaktadır.” (K5)</i>
<i>“Denetim ekibinin belirli konularda uzmanlaşmalarını sağlamaya çalışıyoruz. Personelin eğitimi hususuna da dikkat ediyoruz.” (K7)</i>
<i>“Eğitim programlarının sıklıkları belli olmamakla birlikte yılda iki veya üç kere eğitimlere katılım gerçekleştirilmesini sağlıyoruz.” (K8)</i>
<i>“Zorunlu eğitimlerin dışında kendi bünyemizde de eğitim programları oluşturmaya dikkat ediyoruz. Dışarıda düzenlenen eğitim programlarını da düzenli takip ederek çalışanlarımızın katılımında bulunmalarına özen gösteriyoruz.” (K10)</i>

Soruya gelen yanıtlar değerlendirildiğinde araştırmaya konu olan bağımsız denetim kuruluşlarının tamamında eğitim programlarına önem verildiği, ancak eğitim programlarının gerçekleştirilme sıklıklarının her kuruluşta farklı programlandığı görülmektedir.

K2'nin ifadelerinde, diğer bağımsız denetçilerin ifadelerinden farklı olarak diğer kuruluşlara göre eğitimlerin genellikle haftalık olmak üzere daha sık gerçekleştirildiği, bu durumun ise çalışanlar tarafından zaman faktörü nedeniyle olumsuz karşılandığı vurgulanmıştır.

## SONUÇ

Küresel rekabet ortamında her işletme kendini sürekli geliştirmek, sunduğu ürün veya hizmet adına buldukları pazarda konumunu korumak durumuyla karşı karşıya kalmıştır. Bu durum müşterilerine hizmet sunan ve bir hizmet işletmesi olan bağımsız denetim kuruluşları için de geçerlidir.

Müşteri ilişkileri yönetimi, günümüzde her işletmede olduğu gibi bağımsız denetim kuruluşları için de önemlidir ve uygulanabilir niteliktedir. Bu bağlamda çalışmanın temel amacı, bağımsız denetim kuruluşlarında müşteri ilişkileri yönetiminin etkinliğini ortaya koymaktır.

Araştırmada ilk olarak bağımsız denetim kuruluşlarında çalışmakta olan bağımsız denetçilerin, kuruluş olarak müşteri ilişkileri yönetimi hakkında görüş ve uygulamaları incelenmiştir. Elde edilen bulgulara bakıldığında, bağımsız denetim kuruluşlarında genel olarak müşteri ilişkileri yönetimi anlayışının olduğu, bağımsız denetçilerin ise müşteri firmalara hizmet sunma sürecinde bu anlayışa yönelik davranışlarda buldukları görülmektedir.

Bağımsız denetçilerin ifadelerinde müşteri ilişkileri yönetimine yönelik iki farklı bakış açısının hâkim olduğu söylenebilmektedir. Birincisi, müşteri firmanın istek ve beklentilerine cevap vererek müşteri memnuniyeti sağlamak ve müşteri bağlılığını oluşturmaktır. İkincisi ise müşteri ilişkileri yönetiminin etkinliğini müşterinin de performansına bağlayarak sunulan hizmetin müşteri firma tarafından da önemsenmesi gerektiğine dair bakış açısıdır.

Bağımsız denetim kuruluşlarında müşteri ilişkileri yönetiminin önemini ortaya çıkartan faktörlere yönelik bulgular incelendiğinde, bağımsız denetçilerin ifadelerinde üç temel faktör üzerinde durulduğu görülmektedir. Bu faktörler ise hizmet sunma algısı, rekabet ortamı ve reklam yasağıdır.

Bağımsız denetçiler büyük oranda müşteri ilişkileri yönetiminin önemini ortaya çıkartan en önemli faktörün hizmet sunma algısı olduğu yönünde görüş bildirmişlerdir. Bu bağlamda, bağımsız denetim kuruluşlarında bir hizmet işletmesi olduğu bilincinin

mevcut olduğu ve müşteri firmalara hizmet sunma sürecinde bu bilince yönelik davranışlarda bulunulduğu düşünülmektedir.

Bağımsız denetçilerin ifadelerinden yola çıkarak müşteri ilişkileri yönetiminin önemini ortaya çıkartan bir diğer faktörün ise rekabet ortamı olduğu görülmektedir. Bağımsız denetçiler, bağımsız denetim kuruluşları arasında rekabet ortamının yoğun olduğunu ve müşteri firmaların imaj kaygısı nedeniyle genel olarak “Big 4” olarak anılan büyük ölçekli kuruluşları tercih ettiklerini belirtmişlerdir. Bu ifadeler değerlendirildiğinde, özellikle küçük ve orta ölçekli bağımsız denetim kuruluşlarında etkin bir müşteri ilişkileri yönetiminin rekabet ortamında farklılık yaratabilmeye ve avantaj sağlayabilmeye katkıda bulunacağı düşünülmektedir.

Müşteri ilişkileri yönetiminin önemini ortaya çıkartan son faktör ise reklam yasağıdır. Muhasebe ve denetim mesleğinin etik ve ahlaki kurallarına uygun görülmediği, bu nedenle reklam yasağının getirildiği ve pazarlama faaliyetlerinin yapılamadığı bağımsız denetim kuruluşlarında müşteri ilişkileri yönetiminin büyük önem taşıdığı düşünülmektedir.

Araştırmada bağımsız denetim sürecinde müşteri ilişkilerini olumlu yönde etkileyen faktörlerin neler olduğu incelenmiştir. Bağımsız denetçilerin ifadelerine bakıldığında birbirine yakın dağılım gösteren üç faktör dikkat çekmektedir. Birincisi, bağımsız denetçilerin iş tecrübesi ve mesleki bilgisidir. İkincisi, bağımsız denetçilerin iletişim becerisidir. Üçüncüsü ise müşteri firma ile karşılıklı destek ortamının sağlanmasıdır. Daha sonra ise müşteri firmanın ücret beklentisine yanıt verilmesi ve müşteri firmaya müşteri ilişkilerine verilen önemin hissettirilmesi gelmektedir. Müşteri ilişkilerini olumlu yönde etkileyen faktörler arasında en az etkisinin olduğu düşünülen faktör ise bağımsız denetçilerin eğitim düzeyidir.

Bağımsız denetim kuruluşlarında müşteri ilişkilerini olumlu yönde etkileyen faktörlerin ötesinde karşılaşılan bazı temel sorunların neler olduğuna da değinilmiştir. Müşteri ilişkileri sürecinde karşılaşılan temel sorunların neler olduğuna yönelik bağımsız denetçilerin ifadelerine bakıldığında en çok karşılaşılan iki temel sorunun birbirine yakın dağılım gösteren müşteri firmada bağımsız denetim anlayışının olmamasından ve müşteri firmanın düşük ücret beklentisinden kaynaklanan sorunlar olduğu görülmektedir. Daha sonra ise müşteri firmanın muhasebe ve finansman bölümünde çalışan sirkülasyonunun

yüksekliği ve bağımsız denetim ile müşteri firmanın iş yükünün yoğun olduğu dönemlerin kesişmesi gelmektedir. Bağımsız denetçilerin diğer sorunların arasından en az karşılaştığı sorunun ise müşteri firmanın iç kontrol sisteminin olmaması veya yetersiz olmasından dolayı bağımsız denetim sürecinde müşteri firma ile yaşadığı sorunlardır. Müşteri ilişkileri sürecinde yaşanan sorunlar genel çerçevede değerlendirildiğinde müşteri firmadan kaynaklı sorunlarla karşılaştıldığı görülmektedir.

Bağımsız denetçilerin ifadelerinde müşteri firmaların çoğunluğunda bağımsız denetim anlayışının olmadığı ve müşteri firmalar tarafından bu duruma yalnızca zorunluluk gözüyle bakıldığı ifade edilmektedir. Bu bağlamda müşteri firmalarda müşteri memnuniyeti sağlanmasının da güçleştiği algılanmaktadır. Bu bulgudan hareket ederek bağımsız denetçilerin etkin bir müşteri ilişkileri yönetimi sürdürmesinin yeterli olmadığı ve müşteri firmalarda bağımsız denetim anlayışının oluşmasına yönelik faaliyetlerin gerçekleştirilmesi gerekliliğinin olduğu sonucuna varılmaktadır. Bununla alakalı müşteri firmaların katılımıyla çalışmanın birinci bölümünde değinilen bağımsız denetim kavramı hakkında açıklayıcı ve bağımsız denetimin denetlenen firmaya sağladığı faydalar hakkında bilgilendirici seminer, konferans gibi programların faydalı olacağı düşünülmektedir.

Araştırmada bağımsız denetim kuruluşları ile müşteri firma arasında iletişim sürecinde karşılaşılan sorunların neler olduğuna yönelik bağımsız denetçilerin ifadeleri değerlendirilmiştir. Bu çerçevede iletişim sürecinde sıklıkla vurgulanan en önemli sorunların müşteri firma tarafından zamanında bilgi akışının sağlanamaması ile bağımsız denetim ile müşteri firmanın iş yükünün yoğun olduğu dönemlerin kesişmesinden kaynaklanan sorunlar olduğu saptanmıştır. Üçüncü sorun ise birinci sorunla benzerlik gösteren müşteri firmalardan geri dönüşlerin yetersizliğinden kaynaklanan sorunlardır. Bağımsız denetçilerin en az karşılaştıkları sorunlar ise ast üst görev dağılımı ile müşteri firmanın muhasebe ve finansman bölümünde çalışan sirkülasyonunun yüksekliğinden kaynaklanan sorunlardır.

Bağımsız denetim kuruluşları ile müşteri firma arasında iletişim sürecinde yaşanan sorunlar genel çerçevede değerlendirildiğinde, müşteri ilişkileri sürecinde yaşanan sorunlarda olduğu gibi temelinin müşteri firmalardan kaynaklı olduğu kanısına varılmaktadır. Ayrıca bağımsız denetçilerin müşteri ilişkilerinde karşılaşılan sorunlar ile

iletişim sürecinde karşılaşılan sorunlar hakkında aynı ifadelere de yer verdikleri görülmektedir. Bu bağlamda, müşteri ilişkilerinin sağlıklı yürütülmesine kısıt oluşturan sebeplerin başında iletişim faktörünün geldiği söylenebilmektedir.

Bağımsız denetim hizmeti alan müşteri firmaların muhasebe ve finansman bölümlerinde çalışanları arasında ast üst görev dağılımlarını doğru bir şekilde yapamamasının ve bu bölümlerde çalışan sirkülasyonlarının yüksek olmasının müşteri firma ile iletişim sürecinde kısıt oluşturduğu görülmektedir. Ast üst görev dağılımlarının doğru yapılamaması ile finansal bilgi ve verilerde gecikme yaşandığı, bu durumun ise bağımsız denetim sürecinde aksaklıklara sebep olduğu görülmektedir. Yine muhasebe ve finansman bölümlerinde çalışan sirkülasyonlarının yüksek olması, yeni başlayan çalışanların sürece uyumda sorun yaşamasına ve bu durumun ise bağımsız denetim faaliyetleri esnasında gecikmelere ve aksaklıklara yol açtığı görülmektedir.

Araştırmada son olarak bağımsız denetim kuruluşlarında eğitime verilen önemi ölçmeye yönelik bağımsız denetçilerin görüşleri alınmıştır. Bağımsız denetim kuruluşlarında çalışmakta olan bağımsız denetçilerin iş tecrübesi ve mesleki yetkinliklerinin müşteri firma tarafından algılanabilir düzeyde olmasının müşteri ilişkileri yönetimine olumlu yönde etkisi olacağı düşünüldüğünden, bu soru katılımcılara yöneltilmiştir.

Bağımsız denetçilerin ifadeleri değerlendirildiğinde araştırmanın örneklemini oluşturan bağımsız denetim kuruluşlarının her birinde eğitim programlarına katılımların sıklıkla gerçekleştirildiği ancak katılım sıklıkları arasında farklılıklar olduğu görülmektedir. Araştırmanın örneklemini oluşturan bağımsız denetim kuruluşlarında çalışmakta olan bir bağımsız denetçinin ifadesinde diğerlerinden farklı olarak eğitim programlarının çok sık gerçekleştirilmesinin kuruluş çalışanları tarafından zaman faktörü nedeniyle olumsuz karşılandığının vurgulanması dikkat çekmektedir.

Bağımsız denetim kuruluşlarında katılım sağlanan eğitim programlarının genel olarak mesleki yetkinlik çerçevesinde oluşturulan programlar olduğu görülmektedir. Mesleki yetkinliğe yönelik eğitimlerin dışında müşteri ilişkileri yönetimi, iletişim ve hizmet sunma becerisi hakkında eğitim, seminer ve konferans gibi programlara katılım sağlanmasının bağımsız denetim kuruluşları için faydalı olacağı düşünülmektedir.

Sonuç olarak bağımsız denetim kuruluşları, sundukları bağımsız denetim hizmeti ile yalnızca denetlenen işletme için fayda sağlamamaktadır. Özellikle küçük ve orta ölçekli kuruluşların kendi pazarlarında yer edinebilmeleri, müşteri firmalar tarafından bağımsız denetim anlayışının oluşarak bu hizmete yönelmeleri ülke ekonomisine de katkı sağlayacaktır.

Bağımsız denetim kuruluşları müşteri firmaların aldığı hizmetten en yüksek düzeyde faydaya ulaşabilmesi adına, bağımsız denetim sonunda müşteri firmalar ile hizmet kalitesi hakkında görüşmeler yapmalıdır. Şikâyet veya iddialar varsa göz ardı edilmeyerek hem denetim ekibi hem diğer çalışanlar olarak daha iyi hizmet sunabilmek adına sürekli iyileşmeye ve gelişmeye odaklanmalıdır.



## KAYNAKLAR

- AKPINAR Özgür, “Sigorta Sektöründe Müşteri İlişkileri Yönetimi ve Uygulamaları”, *Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, Cilt: 10, Sayı: 18, 2018, ss. 1-19.
- AKTEPE Cemalettin, BAŞ Mehmet, TOLON Metehan, *Müşteri İlişkileri Yönetimi*, 3.b., Ankara: Detay Yayıncılık, 2015.
- AKTUĞLU Mehmet Ali, *Denetleme ve Revizyon*, 3.b., İzmir: Barış Yayınları, 1996.
- AKYÜZ İlker, AKYÜZ Kadri Cemil, ERSEN Nadir, BEKER Muhammed, “A Research on the Customer Relationship Management in the Furniture and Other Forest Products Business (Istanbul Provincial Sample)”, *Kastamonu Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi*, Cilt: 17, Sayı: 1, 2017, ss. 88-98.
- ALKAN Gönül İpek, “Etik Teoriler Işığında Bağımsız Denetim ve BİST’de Bir Araştırma”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt: 20, Sayı: Özel Sayı, 2018, ss. 129-149.
- ALTUNIŞIK Remzi, ÖZDEMİR Şuayip, TORLAK Ömer, *Pazarlama İlkeleri ve Yönetimi*, 1.b., İstanbul: Beta Yayıncılık, 2014.
- ARIKAN Rauf, *Araştırma Yöntem ve Teknikleri*, 3.b., Ankara: Nobel Yayıncılık, 2017.
- ASKOOL Sanaa Saleh, NAKATA Keiichi, “Scoping Study to Identify Factors Influencing the Acceptance of Social CRM”, *Proceedings of the 2010 IEEE International Conference on the Management of Innovation and Technology, Singapore*, 2010, ss. 1055-1060.
- BAĞATIR Yusuf, “Bağımsız Denetim Yapıtılmamasının Finansal ve Hukuki Sonuçları”, *Ekonomi, İşletme ve Maliye Araştırmaları Dergileri*, Cilt: 1, Sayı: 2, 2019, ss. 121-134.
- BAL Hüseyin, *Nitel Araştırma Yöntem ve Teknikleri*, 1.b., İstanbul: Sentez Yayıncılık, 2016.
- BAŞANBAŞ Şükran, “Algılanan Kalite, Tatmin ve Bağlılık İlişkisi Üzerine Otomotiv Yan Sanayiinde Bir Araştırma”, *Pazarlama ve Pazarlama Araştırmaları Dergisi*, Sayı: 10, 2012, ss. 15-39.
- BAYAZITLI Ercan, “Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartlarının Türkiye Uygulaması”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt: 46, Sayı: 3, 2015, ss. 143-193.
- BAYTEKİN E. Pelin, “Pazarlamada Yeni Bir Yaklaşım: Müşteri İlişkileri Yönetimi (CRM)”, *İletişim Fakültesi Dergisi*, Sayı: 22, 2012, ss. 177-183.
- BERRY Leonard L., “Relationship Marketing of Services-Growing Interest, Emerging Perspectives”, *Journal of the Academy of Marketing Science*, Cilt: 23, Sayı: 4, 1995, ss. 236-245.
- BORAH Sourav Bikash, PRAKHYA Srinivas, SHARMA Amalesh, “Leveraging Service Recovery Strategies to Reduce Customer Churn in an Emerging Market”, *Journal of the Academy of Marketing Science*, 2019, ss. 1-21.

- BOULDING William, STAELIN Richard, EHRET Michael, JOHNSTON Wesley J., “A Customer Relationship Management Roadmap: What Is Known, Potential Pitfalls and Where to Go”, *Journal of Marketing*, 2005, ss. 155-166.
- BOZCUK Aslıhan E., “Türkiye’deki Bağımsız Denetim Şirketlerinin Uluslararası Denetim Ağlarına Üyeliği ve Gelir Etkisi”, *Social Sciences Studies Journal*, Sayı: 21, 2018, ss. 3316-3325.
- BOZDEMİR Enver, “Sermaye Şirketlerinde Bağımsız Denetimin Zorunluluğuna İlişkin Yasal Düzenlemeler ve Güncel Gelişmeler”, *Mali Çözüm*, Sayı: 118, 2013, ss. 67-85.
- BOZKURT Nejat, *Muhasebe Denetimi*, 8.b., İstanbul: Alfa Basım Yayın, 2018.
- BOZKURT YAZAR Birgül, GÜNEŞ Recep, YALÇIN Zülfikar, “Bağımsız Denetim Firmalarında Kalite Kontrol Sisteminin Etkinliği: Türkiye Örneği”, *İnönü Üniversitesi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 7, Sayı: 1, 2018, ss. 46-61.
- BROBERG Pernilla, UMANS Timurs, GERLOFSTİG Carl, “Balance Between Auditing and Marketing: An Explorative Study”, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Cilt: 22, Sayı: 1, 2013, ss. 57-70.
- BURNS Alvin C., Bush Ronald F., *Pazarlama Araştırması*, 7.b., Çeviren: Fatma Demirci Örel, Ankara: Nobel Yayıncılık, 2015.
- CELEP Emel, “İşletmelerde Müşteri İlişkileri Yönetimi Uygulamalarının Tüketicilerin Satın Alma Davranışlarına Etkileri: Bankacılık Sektöründe Bir Uygulama”, *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Cilt: 11, Sayı: 22, 2011, ss. 467-486.
- CLOW Kenneth E., STEVENS Robert E., MCCONKEY C. William, LOUDON David L., “Accountants’ Attitudes Toward Advertising: A Longitudinal Study”, *Journal of Services Marketing*, Cilt: 23, Sayı: 2, 2009, ss. 125-132.
- ÇABUK Serap, SÜDAŞ DOĞAN Hatice, KAYA Levent, “Sosyal Medya Müşteri İlişkileri Yönetimi Faaliyetlerini Etkileyen Faktörlerin İncelenmesi”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 28, Sayı: 1, 2019, ss. 206-221.
- ÇALDAĞ Yurdakul, *Denetim ve Raporlama: Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri*, 5.b., Ankara: Gazi Kitabevi, 2007.
- ÇALİYURT Kıymet, *Havayollarında Kurumsal Yönetim ve Bağımsız Denetim*, 1.b., Bursa: Ekin Yayınevi, 2012.
- ÇETİNTÜRK İbrahim, “Müşteri Değeri, Müşteri Tatmini ve Marka Sadakati: Üniversite Sosyal Tesisleri Üzerine Bir Araştırma”, *Seyahat ve Otel İşletmeciliği Dergisi*, Cilt: 14, Sayı: 2, 2017, ss. 93-109.
- ÇİÇEK Ercan, *Pazarlamada ve Rekabette Başarının Anahtarı Müşteri İlişkileri Yönetimi*, 1.b., Konya: Eğitim Yayınevi, 2017.
- DEMİR Mehmet, ÜLKER Yakup, ARSLAN Öznur, “İç Kontrol, İç Denetim ve Bağımsız Denetim İlişkisi”, *Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 3, Sayı: 5, 2018, ss. 82-104.



- DEMİREL Yavuz, *Müşteri İlişkileri Yönetimi*, 3.b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017.
- DENİZ Adem, *Bağımsız Denetimde Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri ve Denetçi Açısından Önemi*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013.
- EFİL İsmail, *İşletmelerde Yönetim ve Organizasyon*, 13.b., Bursa: Dora Basım Yayın, 2015.
- ERDEM Ayhan, “Türkiye’de Akaryakıt Sektöründeki Dağıtım Firmalarının CRM Uygulamalarının Web Siteleri Üzerinden İncelenmesi”, *Selçuk İletişim*, Cilt: 6, Sayı: 2, 2010, ss. 81-94.
- ERDOĞAN Murat, “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, Sayı: 5, 2002, ss. 51-63.
- ERDOĞAN Sedat, SOLAK Bilal, “Türkiye’de Şeffaflık Raporları ve Bağımsız Denetim Sektörüne Yönelik Ampirik Bir Çalışma”, *Çankırı Karatekin Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt: 6, Sayı: 2, 2016, ss. 175-196.
- ERKUŞ Adnan, *Davranış Bilimleri İçin Bilimsel Araştırma Süreci*, 6.b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019.
- EROL Ahmet, *Vergi İncelemesi & Mükellef Hakları*, İstanbul: İSMMM Yayınları, İSMMM Yayın No: 133, 2010.
- ERSÖZ Süleyman, AKTEPE Adnan, *Hizmet/Servis Sistemleri*, 1.b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018.
- ESENDEMİR Ebru, “Uluslararası Denetim Standartları ve Türkiye’deki Düzenlemeler Çerçevesinde Bağımsız Denetim Kuruluşlarında İnsan Kaynakları Yönetimi”, *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 9, Sayı: 2, 2011, ss. 646-667.
- GENÇ Nurullah, *Yönetim ve Organizasyon: Çağdaş Sistemler ve Yaklaşımlar*, 5.b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017.
- GONG Taeshik, CHOİ Jin Nam, MURDY Samantha, “Does Customer Value Creation Behavior Drive Customer Well-Being?”, *Social Behavior and Personality: An International Journal*, Cilt: 44, Sayı: 1, 2016, ss. 59-76.
- GRIGOROUDIS Evangelos, SISKOS Yannis, *Customer Satisfaction Evaluation: Methods for Measuring and Implementing Service Quality*, International Series in Operations Research & Management Science, Boston, MA: Springer Science+Business Media, LLC, 2010.
- GRÖNROOS Christian, “Relationship Marketing: The Strategy Continuum”, *Journal of Academy of Marketing Science*, Cilt: 23, Sayı: 4, 1995, ss. 252-254.
- GUMMESSON Evert, “Relationship Marketing as a Paradigma Shift: Some Conclusions from the 30R Approach”, *Management Decision*, Cilt: 35, Sayı: 4, 1997, ss. 267-272.

- GÜRBÜZ Sait, ŞAHİN Faruk, *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*, 5.b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018.
- GÜREDİN Ersin, *Denetim*, 6.b., İstanbul: Beta Yayıncılık, 1994.
- GÜREDİN Ersin, *Denetim ve Güvence Hizmetleri: SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler*, 14.b., İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2014.
- HAN K. Jin, NAMWOON Kim, RAJENDRA K. Srivastava, "Market Orientation and Organizational Performance: Is Innovation a Missing Link?", *Journal of Marketing*, Cilt: 62, Sayı: 4, 1998, ss. 30-45.
- İLBAN Mehmet Oğuzhan, DOĞDUBAY Murat, GÜRSOY Hande, "Otel İşletmelerinde İlişkisel Pazarlama Üzerine Karşılaştırmalı Bir Araştırma", *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 10, Sayı: 2, 2009, ss. 117-143.
- JABER Faten N., SIMKIN Lyndon, "Understanding Customer Relationship Management (CRM) Adoption in An Arab Middle Eastern Context", *Behaviour & Information Technology*, 2017, ss. 1020-136.
- KAMBUR Emine, "Müşterilerin Hizmet Hatası ve Hizmet Telafisine Yönelik Algılarının Demografik Özellikler Doğrultusunda Tespit Edilmesi", *Akademik Bakış Dergisi*, Sayı: 69, 2018, ss. 49-68.
- KAYA Pınar Hatice, "Türkiye'de Bağımsız Denetim Şirketlerinin Denetim Kadrolarında Yer Alan Denetçi Sayısını Etkileyen Faktörler", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 50, 2017, ss. 45-60.
- KGK, Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı (Bağımsızlık Standartları Dâhil), 22.09.2019, 30896 sayılı Resmî Gazete.
- KGK, Bağımsız Denetim Yetkilendirme Tebliği, 25.01.2013, 28539 sayılı Resmî Gazete.
- KGK, Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 26.12.2012, 28509 sayılı Resmî Gazete.
- KGK, Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar, 23.01.2013, 28537 sayılı Resmî Gazete.
- KGK, Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar, 16.02.2019, 30688 sayılı Resmî Gazete.
- KGK, Kamu Gözetimi Kurumu Tanıtım Broşürü.
- KARADENİZ Yasin, "Türkiye'de Bağımsız Denetim Sistemindeki Gelişmeler: Denetim Kuruluşlarında Çalışan Denetçilere Yönelik Bir Araştırma", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 83, 2019, ss. 173-192.
- KARDEŞ SELİMOĞLU Seval, ÖZBİRECİKLİ Mehmet, UZAY Şaban, *Bağımsız Denetim*, 3.b., Ankara: Nobel Yayıncılık, 2019.
- KARDEŞ SELİMOĞLU Seval, YEŞİLÇELEBİ Gül, "Mesleki Aidiyetin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 64, 2014, ss. 27-52.

- KAVUT Lerzan, TAŞ Oktay, ŞAVLI Tuba, *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*, İstanbul: İSMMMO Yayınları, İSMMMO Yayın No: 130, 2009.
- KIZILGÖL Ömür, “Denetim Uygulamalarında Müzakere Kavramı ve Denetçi ile Müşteri Firma Yönetimi Arasındaki Müzakere Süreci”, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, Sayı: 17, 2012, ss. 71-91.
- KIZILGÖL Ömür, *Müşteri Firma İlişkilerinde Bağımsız Denetim ve Müzakere*, 1.b., Bursa: Dora Basım Yayın, 2014.
- KOCABIYIK Sami, *Bağımsız Denetçinin Üçüncü Kişilere Karşı Hukuki Sorumluluğu*, 1.b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018.
- KOÇ Erdoğan, *Hizmet Pazarlaması ve Yönetimine Giriş*, 1.b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017.
- KUEPPERS Robert J., SULLIVAN Kristen B., “How and Why An Independent Audit Matters”, *International Journal of Disclosure and Governance*, Cilt: 7, Sayı: 4, 2010, ss. 286-293.
- KURTULUŞ Kemal, *Araştırma Yöntemleri*, 1.b., İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2010.
- LEE Sang M., RIBEIRO Domingo, OLSON David L., ROIG Salvador, “The Importance of The Activities of Service Business in The Economy: Welcome to The Service Business”, *An International Journal*, Cilt: 1, Sayı: 1, 2007, ss. 1-5.
- MAHDAVİ Gholamhossein, DARYAEİ Abbas Ali, “Attitude Toward Business Environment of Auditing, Corporate Governance and Balance Between Auditing and Marketing”, *Contaduría y Administración*, Cilt: 62, Sayı: 3, 2017, ss. 1019-1040.
- MIZRAK Gizem, “Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim”, *Anadolu Bil Meslek Yüksekokulu Dergisi*, Sayı: 43, 2016.
- NEWMAN D. Paul, PATTERSON Evelyn R., SMITH J. Reed, “The Role of Auditing in Investor Protection”, *The Accounting Review*, Cilt: 80, Sayı: 1, 2005, ss. 289-313.
- ODABAŞI Yavuz, BARIŞ Gülfidan, *Tüketici Davranışı*, 2.b., İstanbul: MediaCat Yayınları, 2003.
- ODABAŞI Yavuz, *Satışta ve Pazarlamada Müşteri İlişkileri Yönetimi*, 9.b., İstanbul: Aura Kitapları, 2015.
- OKTAY Sadiye, “Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri”, *Maliye ve Finans Yazıları*, Cilt: 1, Sayı: 100, 2013, ss. 49-94.
- ÖZÇELİK Hakan, ŞENOL Hasan, AKTÜRK Ahmet, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Alanındaki Güncel Gelişmelere Bakış Açıları ve Farkındalıkları Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 62, 2014, ss. 55-72.
- ÖZTÜRK Sevgi Ayşe, *Hizmet Pazarlaması*, 4.b., İstanbul: Ekin Kitabevi, 2003.

- ÖZKAN TEKTAŞ Öznur, “Perceived Justice and Post-Recovery Satisfaction in Banking Service Failures: Do Commitment Types Matter?”, *Service Business*, Cilt: 11, Sayı: 4, 2017, ss. 851-870.
- PARK Sambock, KIM Imhyeon, KIM Wooyoung, “Investment Efficiency Between Listed And Unlisted Firms, And Big 4 Audit Firms’ Effect: Evidence From Korea”, *Journal of Applied Business Research*, Cilt: 33, Sayı: 6, 2017, ss. 1095-1115.
- PARLAK Bekir, *Yönetim Bilimi ve Çağdaş Yönetim Teknikleri*, 3.b., İstanbul: Beta Yayıncılık, 2016.
- REXHA Mexhmi, “Integrating Relationship Marketing Activities with Offering Quality in the Supplier’s Relational Marketing Program”, *Journal of Business-to-Business Marketing*, Cilt: 7, Sayı: 1, 2000, ss. 1-17.
- RITTENBERG Larry E., JOHNSTONE Karla M., GRAMLING Audrey A., *Auditing: A Business Risk Approach*, 7th Edition, Canada: Nelson Education Ltd., 2010.
- SAĞLAR Jale, TUAN Koray, “İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 18, Sayı: 1, 2009, ss. 343-358.
- SABUNCUOĞLU Zeyyat, TOKOL Tuncer, *İşletme*, Bursa: Alfa Aktüel Yayınları, 2017.
- SAMSUN Nihal, “Hesap Verebilirlik ve İyi Yönetişim”, *İyi Yönetişimin Temel Unsurları*, T.C. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Yayını, Ankara: Ayrıntı Basımevi, 2003, ss. 18-33.
- SANTOURIDIS Ilias, VERAĞI Androniki, “Customer Relationship Management and Customer Satisfaction: The Mediating Role of Relationship Quality”, *Total Quality Management & Business Excellence*, 2017, ss. 1121-1133.
- SEVİM Şerafettin, SARICA Ebru, *Şeffaflık Raporlaması ve Bağımsız Denetim Kalitesi*, 1.b., Ankara: Gazi Kitabevi, 2017.
- SİĞRİ Ünsal, *Nitel Araştırma Yöntemleri*, İstanbul: Beta Basım Yayım, 2018.
- SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22), 28.06.2013, 26241 sayılı Resmî Gazete.
- TAŞKIN Ercan, BENGÜL Süreyya, “Sigorta Sektöründe İlişkisel Pazarlama Uygulamalarının Müşteri Bağlılığı Üzerindeki Etkisini Ölçmeye Yönelik Bir Araştırma ve Model Önerisi”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2014, ss. 503-522.
- TEK Ömer Baybars, *Pazarlama İlkeleri: Global Yönetimsel Yaklaşım Türkiye Uygulamaları*, 8.b., İstanbul: Beta Basım Yayın, 1999.
- TEKİN Fazıl, ÇELİKKAYA Ali, *Vergi Denetimi*, 7.b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2016.
- TENGİLİMOĞLU Dilaver, *Sağlık Hizmetleri Pazarlaması*, 2.b., Ankara: Siyasal Kitabevi, 2012.
- TOMA Mihaela, “Customer Relationship Management: A Theoretical Approach”, *Economics, Management and Financial Markets*, Cilt: 11, Sayı: 1, 2016, ss. 86-93.

- TOPALOĞLU Melih, KOÇ Hakan, *Yönetim ve Organizasyon*, 3.b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017.
- TOROSLU Mahmut Vefa, *Finansal Tablolar Denetimi*, 1.b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012.
- TOROSLU Mahmut Vefa, *Finansal Tablolar Denetimi*, 2.b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2016.
- TUAN Koray, “İç Denetçi ve Bağımsız Denetçi Arasındaki Koordinasyon ve İşbirliğinin Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi”, *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Sayı: 18, 2015, ss. 319-329.
- TUTAR Hasan, KÜÇÜK Orhan, *Girişimcilik ve Küçük İşletme Yönetimi*, 1.b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2003.
- TÜRK Zeynep, “Denetim Firmalarının Sunduğu Hizmet Kalitesi Müşteri Tatmini ve Sadakati: Servperf Ölçeği”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 18, Sayı: 1, 2009, ss. 399-416.
- TÜRK Zeynep, “Denetim Firmalarının Sundukları Bağımsız Denetim Hizmetinin Kalitesi ve Müşteri Tatmini”, *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Cilt: 8, Sayı: 15, 2008, ss. 35-52.
- TÜRKER Ali, ÖZALTIN Gülay, “Konaklama İşletmelerinde Müşteri İlişkileri Yönetimi: İzmir İli Örneği”, *Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 25, 2010, ss. 81-104.
- USUL Hayrettin, *TMS ve TFRS Uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim*, 2.b., Ankara: Detay Yayıncılık, 2015.
- UYAR Süleyman, ÖZDEMİR H. Saliha, “İşletmelerin Bağımsız Denetime Bakış Açıklarına İlişkin Bir Araştırma”, *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, Cilt: 7, Sayı: 3, 2015, ss. 117-123.
- WILLIAMS Paul, ASHILL Nicholas, NAUMANN Earl, “Toward A Contingency Theory of CRM Adoption”, *Journal of Strategic Marketing*, Cilt: 25, Sayı: 5-6, 2017, ss. 454-474.
- YILDIZ Ekrem, CENGİZ Selim, BULUT Erdem, “Bağımsız Denetimde Beklenti Boşluğu: Türkiye Araştırması”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Cilt: 10, Sayı: 3, 2017, ss. 331-350.
- YILMAZ Hüseyin, *Stratejik İnovasyon Yönetimi*, 1.b., İstanbul: Beta Yayıncılık, 2015.
- YURTSIZOĞLU Zühal, KILIÇASLAN Yılmaz, “Türkiye Hizmet Sektöründe Yapısal Değişim ve Verimlilik”, *Ege Akademik Bakış*, Cilt: 17, Sayı: 2, 2017, ss. 215-228.
- YÜKSELEN Cemal, ÖRS Hüsniye, “Muhasebe ve Mali Müşavirlik Hizmetlerinde Başarısızlık Eğrisi ve Pazarı Avı/Stratejileri Üzerine Öneriler”, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 1, Sayı: 1, 2014, ss. 1-12.

YÜREKLİ Emin, UYAR Süleyman, “Şeffaflık ve Hesap Verilebilirlik Açısından Mesleki Yargı”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt: 18, Sayı: Özel Sayı-1, 2016, ss. 781-812.

ZHU Xia, ZOLKİEWSKI Judy, “Exploring Service Failure in a Business-to-Business Context”, *Journal of Services Marketing*, Cilt: 29, Sayı: 5, 2015, ss. 367-379.



## EKLER

Bağımsız denetim kuruluşlarında müşteri ilişkileri yönetimi bilincini ve etkinliğini ölçmeyi planlayan araştırma soruları, yüksek lisans tez çalışmasına istinaden hazırlanmıştır.

Bağımsız denetim kuruluşları tarafından gelen yanıtlar akademik çalışma için kullanılacak olup kuruluş ismi ve özel bilgileri çalışma içerisinde belirtilmeyecektir. Katkılarınızdan dolayı teşekkür ederiz.

### Bağımsız Denetim Kuruluşu Hakkında Genel Tanımlayıcı Bilgiler

**Soru 1:** Bağımsız denetim kuruluş merkeziniz nedir?

.....

**Soru 2:** Bağımsız denetim kuruluş yapınız nedir?

- Ulusal
- Uluslararası

**Soru 3:** Bağımsız denetim kuruluşu olarak faaliyet süreniz nedir?

- 10 Yıldan Daha Az
- 10 Yıl ve Üzeri

**Soru 4:** Bağımsız denetim hizmetinin dışında müşteri firmalara sunduğunuz diğer hizmetler nelerdir?

- İş Danışma Hizmetleri
- Müşavirlik Hizmetleri
- Bilirkişilik Hizmetleri
- Eğitim Hizmetleri
- Vergi Hizmetleri
- İnsan Kaynakları
- Risk Yönetimi

**Soru 5:** Bağımsız denetim hizmeti sunduğunuz müşteri firmaların sektörleri nelerdir?

- Teknoloji ve İletişim
- Gayrimenkul İnşaat
- Enerji ve Altyapı
- Finansal Kurum
- Sanayi
- Tekstil
- Hizmet
- Gıda

### **Bağımsız Denetçi Hakkında Genel Tanımlayıcı Bilgiler**

**Soru 1:** Eğitim düzeyiniz nedir?

- Lisans
- Yüksek Lisans
- Doktora

**Soru 2:** Bağımsız denetçi unvanınız nedir?

- Baş Denetçi
- Kıdemli Denetçi
- Denetçi
- Denetçi Yardımcısı

**Soru 3:** Bağımsız denetçi olarak iş tecrübeniz kaç yıldır?

- 5 Yılın Altı
- 5 ve 10 Yıl Arası
- 10 ve 15 Yıl Arası
- 15 Yıl ve Üzeri



**Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Müşteri İlişkileri Yönetiminin Etkinliğini Ölçmeye ve Değerlendirmeye Yönelik Sorular**

<b>Soru 1</b>	Bağımsız denetim kuruluşu olarak müşteri ilişkileri yönetimi (MİY) açısından mevcut görüş ve uygulamalarınız nelerdir? Olmasını istediğiniz uygulamalar hakkında bilgi veriniz.
<b>Soru 2</b>	Bağımsız denetim kuruluşlarında müşteri ilişkileri yönetiminin önemini ortaya çıkartan faktörler sizce nelerdir? Bilgi veriniz.
<b>Soru 3</b>	Bağımsız denetim sürecinizde müşteri ilişkilerini olumlu yönde etkilediğini düşündüğünüz faktörler nelerdir? Bilgi veriniz.
<b>Soru 4</b>	Bağımsız denetim kuruluşu olarak bağımsız denetim sürecinde müşteri firma ile müşteri ilişkilerinde karşılaştığınız sorunlar nelerdir? Bilgi veriniz.
<b>Soru 5</b>	Bağımsız denetim sürecinde denetlenen müşteri firma ile iletişim sürecinde yaşadığınız sorunlar, iletişimi engelleyen faktörler nelerdir?
<b>Soru 6</b>	Bağımsız denetim ile alakalı katıldığınız veya düzenlediğiniz eğitim programları mevcut mu? Eğitim programlarını ne sıklıkla gerçekleştiriyorsunuz?