

T.C.  
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



**BİLİNİRLİĞİ YÜKSEK YABANCI DENETİM FİRMALARININ  
KURUMSALLAŞMA VE TOPLUMSAL İTİBAR DÜZEYİNİN TÜRK  
DENETİM FİRMALARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**FATİH MEHMET ALTAN**

**Muhasebe ve Finans Yönetimi Anabilim Dalı**

**Muhasebe ve Denetimi Programı**

**Tez Danışmanı:**

**Yrd. Doç. Dr. FARİS KOCAMAN**

**Şubat 2017**



T.C.  
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



**BİLİNİRLİĞİ YÜKSEK YABANCI DENETİM FİRMALARININ  
KURUMSALLAŞMA VE TOPLUMSAL İTİBAR DÜZEYİNİN TÜRK  
DENETİM FİRMALARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**FATİH MEHMET ALTAN**

**(Y1312.070011)**

**Muhasebe ve Finans Yönetimi Anabilim Dalı**

**Muhasebe ve Denetimi Programı**

**Tez Danışmanı:**

**Yrd. Doç. Dr. FARİS KOCAMAN**

**Şubat 2017**





T.C.  
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

**Yüksek Lisans Tez Onay Belgesi**

Enstitümüz Muhasebe ve Finans Yönetimi Ana Bilim Dalı Muhasebe ve Denetimi Tezli Yüksek Lisans Programı Y1312.070011 numaralı öğrencisi **Fatih Mehmet ALTAN**'ın "BİLİNİRLİĞİ YÜKSEK YABANCI DENETİM FİRMALARININ KURUMSALLAŞMA VE TOPLUMSAL İTİBAR DÜZEYİNİN TÜRK DENETİM FİRMALARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI" adlı tez çalışması Enstitümüz Yönetim Kurulunun 31.01.2017 tarih ve 2017/03 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından **ayb/İg/İ** ile Tezli Yüksek Lisans tezi olarak  **Kabul** edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi :10/02/2017

1)Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Faris KOCAMAN

2) Jüri Üyesi : Yrd. Doç. Dr. Murat OCAK

3) Jüri Üyesi : Yrd. Doç. Dr. Nurhan TALEBİ

.....  
.....  
.....

Not: Öğrencinin Tez savunmasında **Başarılı** olması halinde bu form **imzalanacaktır**. Aksi halde geçersizdir.



## YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Bilinirliği Yüksek Yabancı Denetim Firmalarının Kurumsallaşma Ve Toplumsal İtibar Düzeyinin Türk Denetim Firmaları İle Karşılaştırılması” adlı çalışmanın, tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Bibliyografya’da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve onurumla beyan ederim. (10/02/2017)

**Fatih Mehmet ALTAN**





## ÖNSÖZ

Son yıllarda ortaya çıkan finansal krizler, şirketleri finansal büyümenin haricinde kriz dönemlerinde en az zarar ile kurtarabilmelerinin formülünü kurumsallaşma ve itibar düzeylerini arttırarak en az zarar ile kurtarılacağını görmüşlerdir. Gözlemlenen bu yeni eğilim ile bu çalışmadaki amaç, uluslararası denetim firmalarının incelenip ulusal denetim firmalarına, kurumsallaşma ve itibar üzerine incelemelerde bulunup öneriler sunulmuştur.

Bu çalışmanın gerçekleştirilmesinde kıymetli bilgi, birikim ve tecrübeleri ile yol gösterici ve destek olan değerli hocam Dr. Gökberk CAN' a,

Çalışmam boyunca yardımlarını esirgemeyen sevgili kuzenlerim Meys ABUFAUR ve Meha ABUFAUR' a teşekkürü bir borç bilirim.

Çalışma süresince bana olan desteklerini hiçbir zaman esirgemeyen kıymetli ailem ve değerli sevgilim Özge' ye sonsuz teşekkür ederim.

**Şubat 2017**

**Fatih Mehmet ALTAN**

---



**Rahmetli Dedeğim Astsb. Mehmet ALTAN'a**





## İÇİNDEKİLER

### Sayfa

ÖNSÖZ.....	vii
İÇİNDEKİLER.....	xi
KISALTMALAR .....	xiii
ÇİZELGE LİSTESİ.....	xv
ŞEKİL LİSTESİ.....	xvii
ÖZET.....	xix
ABSTRACT.....	xxi
<b>1. GİRİŞ .....</b>	<b>1</b>
<b>2. MUHASEBE VE EKONOMİ İLİŞKİSİNE GENEL BAKIŞ.....</b>	<b>3</b>
2.1. Ulusal Muhasebe .....	6
2.2. Kapitalizm ve Muhasebe .....	7
<b>3. BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ.....</b>	<b>13</b>
3.1. Denetimde Kalite Unsurları ve Kontrolü .....	13
3.1.1. Bağımsız denetim firmalarının yapısal özelliklerinin denetim kalitesine etkileri .....	16
3.1.2. Bağımsız denetim kalitesini inceleyen araştırmalar .....	17
3.1.3. Bağımsız denetimde kalite kontrol sistemi ve ilkeleri .....	26
3.2. Kalite Kontrol Standartlarını Belirleyen Kuruluşlar Tarafından Yapılan Düzenlemeler .....	30
3.2.1. Kalite kontrol sistemi oluşturmak için yapılan düzenlemeler .....	30
3.2.1.1. Uluslararası muhasebeciler federasyonu (IFAC) .....	30
3.2.1.2. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından yapılan düzenlemeler .....	31
3.3. Kalite Kontrol Standartlarının Oluşmasına İlişkin Esaslar .....	34
3.3.1. Dürüstlük, tarafsızlık ve bağımsızlık .....	34
3.3.2. Personel yönetimi .....	34
3.3.3. Müşteri Seçimi ve İşin Alınması ve İş Performansı.....	35
3.3.4. Sürekli İzleme .....	35
3.4. Kalite Kontrol Standartlarının Uygulanmasına İlişkin Yapılan Düzenlemeler .....	36
3.4.1. Bağımsız denetim firmaları tarafından yapılan düzenlemeler .....	36
3.4.2. Denetim Firmaları Tarafından Yapılan Düzenlemeler.....	39
3.4.3. Müşteri İşletme İle Ortak Yürütülen Düzenlemeler (Denetim Komitesi).....	41
3.4.4. Devlet Tarafından Yapılan Düzenlemeler.....	41
3.5. Denetim Şirketlerinde Kurumsal Yönetim .....	44
<b>4. KALİTE İTİBARI .....</b>	<b>49</b>
4.1 İtibar Nedir?.....	49
4.2 4 Büyüklerin Kalite İtibarı .....	51
<b>5. SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>	<b>75</b>
<b>KAYNAKLAR.....</b>	<b>77</b>



## KISALTMALAR

<b>ACFE</b>	: Suistimal İnceleme Uzmanları Derneği
<b>AICPA</b>	: Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü
<b>BDDK</b>	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
<b>BDS</b>	: Bağımsız Denetim Standartları
<b>EPDK</b>	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
<b>GKDS</b>	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
<b>IAASB</b>	: Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
<b>IFAC</b>	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
<b>KGK</b>	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
<b>KHK</b>	: Kanun Hükmünde Kararname
<b>KKS1</b>	: Kalite Kontrol Standardı 1
<b>SMMM</b>	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik
<b>SPK</b>	: Sermaye Piyasası Kurulu
<b>TTK</b>	: Türk Ticaret Kanunu
<b>TÜRMOB</b>	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
<b>YMM</b>	: Yeminli Mali Müşavir





## ÇİZELGE LİSTESİ

### Sayfa

<b>Çizelge 2.1:</b> Suistimallerin departmanlara göre dağılımı .....	10
<b>Çizelge 3.1 :</b> Denetim Kalitesine Olan Talebi İnceleyen Araştırmalar .....	18
<b>Çizelge 3.2 :</b> Denetim Kalitesini Denetim Arzı Açısından İnceleyen Çalışmalar .....	19
<b>Çizelge 3.3 :</b> Denetimin kalitesinin unsurları arasındaki ilişkiyi inceleyen araştırmalar.....	21
<b>Çizelge 3.4 :</b> Denetim kalitesini denetimin sonuçları açısından çalışması .....	22
<b>Çizelge 3.5 :</b> Büyük denetim firmalarının süreçleri.....	25
<b>Çizelge 3.6 :</b> KKS1 ve KKS2 Karşılaştırması .....	27
<b>Çizelge 3.7 :</b> Kalite Kontrolünün 5 İlkesi .....	27
<b>Çizelge 3.8 :</b> KKS İlkelere Karşılaştırılması .....	29
<b>Çizelge 3.9 :</b> Kalite Kontrolü İçin Düzenleyici Organizasyonlar .....	32
<b>Çizelge 3.10 :</b> İnsan Davranışlarını Etkileyen Durumlar.....	37
<b>Çizelge 3.11 :</b> Denetim Firması Çalışanının Davranışına Yön Veren Durumlar .....	37
<b>Çizelge 3.12 :</b> TÜRMOB Disiplin kurulu tarafından son 3 yılda verilen cezalar.....	43
<b>Çizelge 3.13 :</b> Türkiye’de Kurumsal Yönetim Tarihi.....	45
<b>Çizelge 4.1 :</b> Türkiye'deki Bağımsız Denetim Kuruluşları.....	59
<b>Çizelge 4.2 :</b> Türkiye’deki 4 Büyük denetim firmasının 2015 toplam denetim gelirlerindeki payı .....	67
<b>Çizelge 4.3 :</b> Türkiye'deki 4 Büyük denetim firmasının 2015 toplam gelirindeki payı .....	67
<b>Çizelge 4.4 :</b> Bağımsız Denetim firmalarının global düzeydeki durumları .....	68



## ŞEKİL LİSTESİ

### Sayfa

Şekil 3.1 GKGMS, Kalite Kontrol, CPA Firmalarının Bölümlenmesi, Eşdeğer İnceleme Arasındaki Durum .....	40
--	----





# BİLİNİRLİĞİ YÜKSEK YABANCI DENETİM FİRMALARININ KURUMSALLAŞMA VE TOPLUMSAL İTİBAR DÜZEYİNİN TÜRK DENETİM FİRMALARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI

## ÖZET

Son finansal krizler gösterdi ki yeni yatırımcıları çekmek ve mevcut olanları korumak için şirketin finansal gücü yeterli değildir. Bu noktada denetim şirketinin markası menfaat sahipleri için kriter olmuştur. Denetim firmasının markası bir günde oluşmadığı gibi belirli seviyede deneyim ve bilgi gerekmektedir.

Çalışmanın birinci bölümünde muhasebenin gelişimi ve ekonomi ile etkileşiminden bahsedilmiştir. İkinci bölüm de bağımsız denetimin kalitesinin gereksinimi, önemi, bağımsız denetim ile ilgili oluşturulan standartlar, hükümet tarafından ve uluslararası kuruluşlar tarafından yapılan düzenlemeler ve akademik çalışmalara yer verilmiş, kurumsal yönetimin Türkiye'deki gelişiminden bahsedilmiştir.

Üçüncü bölümünde itibarın tanımından bahsedilmiş, 4 büyük denetim firmasının kalite itibarı üzerine literatür çalışmaları incelenip, Türkiye'deki 2015 geliri baz alınarak oluşturulan ilk 10 denetim firmasının kalite kontrol sistemleri belirtilmiştir. Denetim firmalarının Global şeffaflık raporları ve Türkiye'de ki çalışmalar incelenmiş ve bu çalışmaya dayalı tavsiyeler belirtilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** *İtibar, kalite, denetim kalitesi*



# COMPARISON OF HIGHLY REPUTABLE FOREIGN AUDIT FIRMS INCORPORATION AND SOCIAL REPUTATION LEVELS WITH TURKISH AUDIT FIRMS

## ABSTRACT

Recent financial reporting crisis showed that, companies with high financial strength require something else to attract the potential investors and keep the current ones. At this point, independent audit firms brand becomes a criteria for the outsiders. Audit firm's name and its reputation is not constructed in one day and it requires a level of experience and knowledge.

In the first chapter of this study described development of accounting and its relation of the economy. Second chapter examines the concepts like importance of independent audit quality, requirements of accounting Standards that relates to the audit quality and regulations made by the government and in international bodies. All these concepts supported by the academic studies use to define the development of corporate governance in Turkey.

In the third chapter reputation is defined. The literature regarding 4 highly reputable audit firm's quality were investigated and quality control systems of the top 10 audit firms based on 2015 revenue have been received. In the result section, tables which were created based on the Global transparency reports of audit firms Turkish were analyzed and recommendations were mentioned based on this study.

**Keyword:** *Reputation, quality, audit quality*





## 1. GİRİŞ

19. yy. sanayi devrimi ile birlikte finansal yatırımlarda artışlar yaşanmaya başlamıştır, halka açık şirketlerin sayısında artışlar olduğu görülmüştür. Bu yüzden insanlar gelir ve gider dengesini daha profesyonel olarak denetleyebilmesi için muhasebe sistemlerine ihtiyaç duymuşlardır. Muhasebe sistemi yaşanan dönemin ihtiyaçlarına göre değişiklik göstermektedir. Yani ülkeler veya firmaların kendilerine ait muhasebe sistemi kurmaları mümkündür. Bu yüzden muhasebe sistemi uygulanacak yere göre farklılık göstermektedir.

Muhasebe sisteminin sanayi toplumlarında yaygınlaşması ve rekabetin artması ile birlikte yatırımcılarda şirketlerin finansal raporlarına ihtiyaç meydana gelmiştir. Bu da denetim sektörünü ortaya çıkarmıştır. Şirketlerin kendi finansal raporlarının, bağımsız dış denetimden yararlanarak yatırımcılara doğru finansal rapor sunmayı hedeflemişlerdir. Bu yüzden denetim sektöründeki büyük firmalar sanayi devriminin olduğu yıllarda kurulmamış olmasına rağmen geleneği sürdürmüşlerdir.

Türkiye’de sanayileşme Cumhuriyet’ten sonra gelişim gösterdiği için önce muhasebe daha sonra da bağımsız denetim sanayileşen toplumlardaki muhasebe ve bağımsız denetim sektörünün gerisinde kalmıştır. Çünkü muhasebe bulunduğu ülkenin ekonomik sistemi içerisinde gelişim göstermektedir. Gelişmekte olan bir ülkede gelişmiş ülkenin muhasebe sistemini kullanmasına ihtiyaç duymamaktadır. Bu yüzden, ülke ekonomisindeki gelişmeler muhasebe sistemini de paralel olarak geliştirmektedir.

Dünya’da rekabetin artması ile birlikte hileli finansal raporlarla yatırımcıların yanıltılmasına karşın bağımsız denetim önem kazanmıştır. Fakat denetim sırasında denetçilerin menfaat çatışması veya müşteri firmayı kaybetmemek istemesi gibi nedenler, bağımsız denetim sektörüne olan güveni azaltmış; bunun sonucunda da bağımsız denetimde kalite kavramı ortaya çıkmıştır. Fakat kalite kavramının genel bir tanımı olmadığı için kural koyucular tarafından oluşturulmuş kalite standartlarının her firmanın temel olarak uyması istenmiş ve kaliteli denetimler amaçlanmıştır. 2000 yılında yaşanan Enron vakasından sonra ise sadece kaliteli

denetimin yeterli olmadığı ortaya çıkmış bu tarz firmalara karşın diğer denetim firmalarının nasıl etkilenmeyeceği sorusu oluşturularak kurumsallaşma ve itibar kavramı gündeme gelmiştir.



## 2. MUHASEBE ve EKONOMİ İLİŞKİSİNE GENEL BAKIŞ

Muhasebe değiş tokuş işlemleri ile birlikte ortaya çıkmış, ticari hayata ve bu hayata bağlı ekonomik birimlerin gelişmesiyle aynı oranda bir gelişme göstermiştir (Ünalın ve diğ., 1988). Mal alım satımlarının ilişkisinin yoğun olduğu ve özellik gösterdiği zamanlarda hesap tutma tekniğinin gelişme göstermesi muhasebenin ekonomik olay ve durumlara yönelik ilişkisine örnek teşkil edebilir. Başka bir ifade ile muhasebe takas kavramı ile ortaya çıkmış ve zaman içerisinde gelişme göstermiştir. Sanayi devriminin yaşanması ile birlikte dünyada değişen ekonomik, sosyal, kültürel ve teknolojik gelişmeler ve yönetim anlayışının uzmanlık gerektiriyor olması, muhasebenin bulunduğu dönem ve şartlara bağlı olarak ekonomik, sosyal ve kültürel gelişimine paralel şekilde gelişme göstermiştir (Özal ve diğ., 1990).

Cumhuriyet döneminde muhasebe ekonomi bağlantısına bakmak gerekir ise ilk elli yıllık dönemde Almanya ve Fransa'dan alınan muhasebe uygulamaları etkisi görölmüş, daha sonra Amerikan sistemi uygulamasına yönelim başlamıştır. Ancak Avrupa Birliği ile olan yakınlaşma Avrupa'daki muhasebe uygulamalarından uzaklaşılmasını sağlamıştır. Cumhuriyetin ilk yıllarında yeni kurulmuş devlet ve savaştan çıkmış bir toplumdaki nüfus azalması ve bunlara bağlı olarak tarımsal üretimin gelişmemesi, sanayi üretiminin istenilen çıkışı gösterememesi, ekonomik hayatın canlandırılmaması, muhasebenin gölge de kalmasına yol açmış; daha sonra ki yıllarda tarımdan sanayiye geçen işletme sayısının artması dış ticaret hacminin de artması ile birlikte muhasebe uygulamalarının gelişimi de artmıştır (Aslan ve diğ., 2008).

Muhasebe uygulamalarının önemi arttığı için, 1923 Türkiye İktisat Kongresi ticaret liselerinin gelişimini teşvik etmiş, muhasebe eğitiminin yaygınlaşmasına olanak vermiştir (Güvemli, 2001). 1930 ve 1939 yılları arasında ekonomi politikası olarak Korumacılık ve Devletçilik ilkelerinin benimsendiği görölmüştür. Bu yıllar ilk sanayileşme dönemidir. 1930'lu yıllarda Kamu İktisadi Devlet Teşekkülleri kurulmaya başlamış; bu da o dönemde muhasebenin gelişimine katkı sağlamıştır.

Aynı dönemde Sümerbank için hazırlanan maliyet muhasebesi sistemi özel sektörde faaliyet gösteren işletmelerce örnek alınmıştır (Özal ve diğ., 1990).

Türkiye, 1946 ve 1956 yılları arasında liberal iktisat politikalarını benimsenmeye başladığı görülmüş sanayi, ticaret ve hizmet alanlarının artması ile beraber Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi, Vergi Usul Kanunları ve Ticaret Kanunu'nun bu dönem içerisinde oluşturulmuştur. Bu durum muhasebenin gelişimine olanak sağlamıştır (Güvemli, 2001).

1960 sonrasında planlı kalkınma ile birlikte, 1964 yılında yürürlüğe giren 440 sayılı İktisadi Devlet Teşekkülleri Müesseseleri ve İştirakler Hakkında Kanun, işletmelerin bütçeleri ve işletme hesapları için yeni düzenlemeler getirmiştir. Kamu iktisadi teşebbüslerinin muhasebe usul ve esaslarının tek düzen hale getirilmesi yasal zorunluluk sayılmıştır. 1971 yılında Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulama komisyonunun görüşleri dikkate alınarak bu sistemde değişiklik yapılmış ve 01.01.1972 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır (Sevilengün, 1995).

1980 ve 1994 yılları arasından bahsetmek gerekirse yatırımların ve ihracatın teşvik edilmesi sanayi, turizm, sağlık vb. alanların da yeni iş yerlerinin fazlaşması ile teşvik politikasının sonuçlarının tespit etmek için muhasebe gereksinimi artırmış, sanayi, ticaret ve hizmet firmalarının sayısal ve büyük ölçekli olarak artışı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM)'lere ihtiyaç alanı yaratmış; bununla birlikte muhasebe sektöründe belirli kuralların konularak meslekte birliğin ve düzenin sağlanması amacı ile 1989 yılında 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir yasası yürürlüğe girmiştir. 1994 yılında ise Maliye Bakanlığı'nın Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği hükümleri ile muhasebe standartlarının tüm işletmelerde uygulanmaya konulmasında önemli bir başlangıç olmuştur (Güvemli, 2001).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 2002 yılında faaliyete başlamıştır. Kurulun görevi Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarından çevrilmiş Türkiye Muhasebe Standartlarını yayınlamaktır. 2002 – 2006 yılları arasında Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu bankaların finansal tablolarının uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olmasını sağlamak için uluslararası muhasebe standartlarına paralel düzenlemeler içeren Muhasebe Uygulama Yönetmeliğini ve bu

yönetmeliğe ilişkin tebliğleri yayınlamıştır. 2006 yılından sonra Muhasebe Uygulama Yönetmeliği kaldırılıp yerine Bankalar Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu muhasebe standartları kullanılmaya başlanmıştır (Sağlam ve diğ., 2007).

Dünya da değişen ekonomik, sosyal ve kültürel olgular muhasebeyi de etki altında bırakıp aynı paralellikte gelişme sağladığı gözlenmiştir. Ülkemizin ihracatının, yeni kurulan şirket sayısının artması, ülkemizde muhasebe uygulamalarının güncellenmesini ve güncellenen muhasebe uygulamaları ile şirketlerin finansal raporlarının hazırlanabilmesi ekonomi de bugünü anlamak ve yarını tahmin etmek muhasebenin önemini arttırmıştır (Aslan ve diğ., 2008).

Dünyada muhasebeciliğin önemi uzun yıllar önce başlamış, çoğu ülke mesleki kanunlarını oluşturup muhasebecileri yasal güvence ile koruyarak ve mesleki faaliyet olarak göstermişlerdir. Bu ülkelerden bazılarına baktığımız zaman İngiltere 1870, ABD 1886, Almanya 1899, İsviçre 1941, Arjantin 1945, Hindistan 1949, Nijerya 1955 yıllarında mesleki faaliyetlerini ve meslek mensuplarının çalışma prensiplerini yasal düzenleme ile belirlemişlerdir (Seviğ, 2002).

Muhasebe uygulamaları yaşadığı dönemin ekonomik ve sosyal ihtiyaçlarına göre gelişmektedir. Bundan dolayı bütün ihtiyaçlar için tek bir muhasebe uygulaması yeterli görülmez ve bu yüzden ortaya çıkan ekonomik durumlara karşı uygulanan muhasebe uygulamaları farklılıklar gösterir (Zimmerman ve diğ., 2008). Muhasebe sabit kurallara ve gerçeklere dayanmak yerine ekonomik koşullara uyum içerisinde, ekonomik gerçeklere yanıt veren ve dönemin ekonomik ihtiyaçlarını karşılamaktadır (Chatsfield, 1977).

Muhasebe ve Ekonomi birbirini etkiler konum da iki farklı sistemdir. İtalya, Almanya, Hollanda, İngiltere ve Japonya'da feodal toplum düzeni ticari toplum düzenine doğru değişim gösterdikçe feodal toplumun kullandığı vekâlet muhasebe sisteminin yerine ticari hayata daha uygun olan çift taraflı muhasebe olarak adlandırılan İtalyan muhasebe uygulaması kullanılmaya başlandı (Catchpole ve diğ., 2004). Bununla birlikte işletmeler muhasebe uygulamalarını kullanarak hesap tutmayı kolaylaştırdıkları için matematiksel bir netlik ve düzen getirmiş, bu sayede kendi finansal durumunu daha rasyonel gören işletmelerin finansal gelişimine katkı sağlamıştır (Chiapello, 2007).

Ekonomi de yaşanan gelişmelerle birlikte halka açık şirket sayısının artması muhasebenin paralel olarak değişimini ve gelişimini sağlamıştır. Örneğin; Ekonomisi tarım sektörüne bağlı bir ülkenin sanayileşmesi durumun da muhasebe uygulamalarının değiştiği gözlenmiştir (Choi ve Meek, 2005).

Bir diğer noktada ise enflasyonist ülkelerde paranın alım gücünün değişmesi bilanço kalemlerinin güncellenmesini gerektirmektedir. Halbuki, gelişmiş ülkelerde ise enflasyonun stabil olması sebebiyle, bu tarz durumlara çok sık rastlanmamaktadır. Bundan dolayı gelişmekte olan ve gelişmiş ülkelerin muhasebe sistemi birbirinden farklılık gösterebilir (Nobes, 1998). Bu yüzden gelişmemiş ülkelerin gelişmiş ülkelere göre muhasebe sisteminin daha gelişmiş olmasına ihtiyacı yoktur (Schoeder ve diğ., 2005).

Enflasyonist dönemlerde geçmiş maliyetler ve şimdiki maliyetler arasındaki farkların fazla olmasından dolayı finansal raporlara doğru aktarılmasına rağmen karar vericiler açısından yanlış yorumlamalara sebep olmaktadır. Bu yüzden muhasebede cari maliyet muhasebesi oluşturulmuştur. Bu sayede önceki dönemin maliyeti değil, ileriki tarihlerde olası gelirlerin tahmini oluşturulmuştur (Akdoğan ve Aydın 1987).

Muhasebe ve Ekonomi, birbirini etkilese de benzer yönleri bulunmaktadır. İkisi de üretim, değişim ve tüketim ile ilgilenmektedir. Ekonomi, toplumu ve şirketleri bir bütün olarak ele alır; muhasebe ise toplumu bireysel olarak varlıkları, ihtiyaçları, çabaları ve gerçekleştirdikleri ile ilgilenmektedir (Özal ve diğ., 1990).

## **2.1. Ulusal Muhasebe**

Ulusal muhasebenin temel amacı, bir ülkenin vatandaşlarının veya kurumlarının faaliyetlerini, ülke ekonomisini istatistiksel bir sınıflamadan yararlanarak bir bütün olarak ekonomiyi anlamamızı sağlayan sistemi hazırlamaktır (Edey & Peacock, 1954).

Ulusal muhasebe bir ülkenin iktisadi faaliyetlerinin makro düzeyde izleme, ölçme ve değerlendirme tekniğidir. Başka bir yönü ile ticari muhasebenin ülke çapındaki sistemi diyebiliriz. Ulusal muhasebe iktisadi faaliyetlerin tümünü ölçer ve iktisadi faaliyetlerin yapısal özelliklerini ve karakterlerini belirterek sektör içerisindeki faaliyetlerini ve sektörler arası fonksiyonel ilişkileri tespit eder (Milliyet, 1988). Ulusal Ekonominin bulunduğu durumun tespiti, ekonomik kaynakların belirlenmesi

ve dağıtımının sağlıklı yapılabilmesi için ulusal muhasebeden yararlanılmaktadır. Ulusal muhasebe ayrıca ülke içindeki kurumların birbiri ile olan ilişkilerini ve faaliyetlerini değerlendirmek için önemlidir (Feyzioğlu, 1966).

Ulusal muhasebe tüm ekonomi içerisindeki bölümlerin makroekonomik yaklaşımla inceleyip vermektedir. Üreticiler, tüketiciler ve mikro elemanların davranışlarından yola çıkarak toplam arz ve toplam talep dengesi ulusal muhasebenin araştırma konularına girmektedir. Ulusal muhasebenin amacı, ekonomideki gelişmeleri öngörmek için makroekonomik bilgileri anlamlı bir şekilde toplayarak mevcut ekonomik durumu açıklamak ve gelecek ekonomik olayları tahmin etme imkânı sağlamaktır. (Giray, 1997).

Ulusal muhasebenin gelişim süreci 3 aşamada gerçekleşmiştir (Milliyet, 1988);

- 1) 1945 yılına kadar kavramların tespiti, hedeflerin belirlenmesi ve milli gelirin hesaplanmasına önem verilmiştir.
- 2) 1945-1959 yılları arasındaki ikinci aşamada milli ekonomi; firmalar, hane halkı, devlet ve dış âlem olarak dörde ayrılmış, her bir bölüm için ayrı hesaplar oluşturulmuş ve oluşturulan hesaplardan yola çıkarak aralarındaki ilişkiler ölçülmüştür.
- 3) 1959 yılından sonra ulusal muhasebenin üretim, tüketim ve yatırım yönleri tespit edilmiştir. Üretimin konuları ve işleyişi, gelirlerin nasıl kullanılacağı, yatırımların ne yönde ve hangi alanda olacağı, girişimcilerin ekonomik sorunları, tüketicinin davranışları ve dış âlem ilişkileri araştırılmıştır.

1929'daki ekonomik krizinden sonra ekonomide devlet müdahalesi görüşü önem kazandığı için ulusal ekonomiyi, daha iyi anlamak üzere üretim, tüketim, işgücü ithalat ve ihracat gibi büyüklükler hakkında bilgi sahibi olma ihtiyacı ortaya çıkmıştır (Giray, 1997). Bu yüzden devletin ekonomiye bakış açısı ne olursa olsun ekonomi politikası için ulusal muhasebe önemli bir ihtiyaçtır (Marczewski, 1975).

## **2.2. Kapitalizm ve Muhasebe**

Max Weber'in bireysel sermaye yaklaşımına (BSY) göre, kapitalist ekonominin gelişiminde muhasebe gibi rasyonel tekniklerin etkileri olmuştur. Çünkü muhasebe sayesinde yapılan ölçümler bireysel sermayenin bir bölümüdür; bireysel sermaye de toplumsal sermayenin bir kısmıdır. Ekonomik sistemler; muhasebe sistemlerini,

kurumlarını ve kurallarını içerisinde bulundurmamaktadır. Fakat ekonomi piyasalarının rekabetçi durumu ortaya çıktıktan sonra bilgi elde etmek için muhasebe sistemine ihtiyaç duyulmuştur. Bu yaklaşım muhasebeyi bir fotoğraf gibi aynı durumu gösteren bir sistem olarak görmektedir. Muhasebe bir araç, ekonomi ise bir nesnedir. Muhasebe yönetimlerin araçlarından biridir ve ekonomik süreci nötr biçimde göstermektedir. Buradan anlayacağımız durum muhasebe ekonominin içerisinde değil, dışarıdadır.

Sosyo-politik yaklaşım ise kapitalist ekonomik sistemi eleştirerek muhasebenin ekonomik ilişkileri meşru göstermek ve haklı çıkarmak için yanlışlıklar yaptığını savunmaktadır. Muhasebe kapitalist ekonomi tarafından yasal, siyasal ve ideolojik olarak biçimlendirilmektedir. Eğer alt sınıf ve üst sınıf olarak ayırmak gerekirse muhasebe üst sınıf ile ilişkilendirilebilir; çünkü genellikle yönetici sınıfının çıkarlarını korumaya yönelik kararlar almasına yardımcı olmaktadır. Kapitalist ekonomilerde sermaye birikimi istenen zorunlu bir sonuçtur; bu yüzden muhasebe ekonomik düzenin devam ettirilmesi ve sermaye birikimine katkıda bulundurulması için çalışma yapmaktadır (Oguri, 2005).

Muhasebe güven veren ve yerinde bilgi üreterek sermaye piyasalarının doğru çalışmasında önemli bir yere sahiptir. Böylece kaynakların doğru yönlendirilmesi ve vergilerin toplanmasında verimi artırmaya destek olmaktadır (Belkaoui ve Ahmed, 1984). Kapitalizm, yaşanan toplumun temel amacı olarak refahın korunmasını savunmaktadır. Muhasebenin bu görüşe 6 desteği bulunmaktadır. Bunlardan bahsetmek gerekir ise (Chwastiah ve Lehman, 2008);

- Bir nesnenin değerini ekonomik katkısı ile göstermektedir. Eğer katkısı yok ise zarar şeklinde gerçekleşmektedir.
- Doğayı ve çevreyi bir nesne kabul ederek içsel değerini sıfırlamak ve ona maddi bir değer vermektedir.
- İçinde insan ve doğanın olmadığı bir söylem kullanarak ötekinin içsel değerini yadsımaktadır.
- Sınıflar arası eşitsizlik sömürü ve yaşama hakkının sınırlandırılması durumlarının haklı gösterilmesine katkı sağlamaktadır.
- Savaşlardaki gibi ekonomik yaptırımlar muhasebe mantığı ile oluşturulmaktadır.



- Muhasebe, savaşı kâr/zarar kavramına indirgeyerek farklı sektörler de yararlanıldığı gibi bu durumlarda da kullanılır.

Kapitalist toplumların işleyişini temsil eden iktidarlara ve kurumlara karşı güven duyulmaktadır. Yatırımcıları yanıtlan ve yanlış şekilde yönlendiren muhasebe standartları ve uygulamaları ekonomik sistemin içindeki mikro ve makro faktörleri zedeleyebilmektedir (Briloff ve Abraham, 1981).

Talep yönlü ve faydaya dayalı tanım olan marjinalizm muhasebenin ve ekonominin gelişiminde etkili olmuştur (Catchpole ve diğ. 2004). Marjinalizm asosyal ve teknokratik bir yaklaşım olmasından dolayı sınıfsal sosyal ve yapısal konuları dışlamakta, bireyi merkeze almaktadır. Bununla birlikte şirketleri tek bir kişilik olarak kabul etmekle ve öznel sorularından kaçınarak piyasa fiyatlarına indirgemesi ile nesnellik, bağımsızlık ve tarafsızlık imgesi sunmaktadır. Böyle bir imge sosyal sınıflar içinde gelir dağılımı ile alakalı olan kararları etkileyen kişisel beklentileri oluşturma sorumluluğundan kaçınma durumdan kaynaklanmaktadır (Tinker, 1985).

Muhasebe farklı ideolojilere ve o ideolojilerin içerisindeki modellere uyum sağlamaktadır. Bu farklılıkların ortadan kaldırılması gerçeği yansıtmamaktadır ve farklı ekonomik sistemlerin ve bu ekonomik sistemler içerisindeki muhasebe sistemlerinin bulunduğu gerçekliğe uygun olarak oluşturulması doğaldır ve böylede olmalıdır (Kandemir, 2014).

Ancak muhasebe farklı sistemlere uyum sağlasa da hata, hile veya yolsuzluklara karşı muhasebe kadar denetimin de önemi tüm sistemler için geçerlidir. Hile ve suistimallere karşı yapılan araştırmalara değinmek gerekir ise; ABD’de 1987-1997 senelerinde hileli rapor hazırladıkları görülen yaklaşık 200 şirket incelenmiş ve bu inceleme sonucunda aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır (Mugan, 1999):

- Hilenin büyük çoğunluğunu küçük şirketlerin yaptığı saptanmış,
- Hile yapılan dönem, genellikle çok zararda veya başa baş olan dönemlerde olduğu gözlenmiş,
- Hileli davranışların %83’ünde üst yöneticilerin olduğu gözlenmiştir,
- Aile bağı olan şirketlerde daha çok hile yapıldığı gözlenmiştir,
- İncelenmiş olan 200 şirketten %56’sı uluslararası denetim firmalarınınca denetime tabi tutulmuştur,

- Denetçiler olayların %29'unda ihmalkârlıkta veya hileye katılmaktan dolayı sorumlu tutulmuştur,
- ABD'de yapılan bu araştırma sonucunda hileli rapor hazırladıkları saptanan kurumların %55'i için denetim şirketleri ve denetçilerin olumlu rapor beyan ettikleri görülmüştür.

Başka bir araştırmadan söz etmek gerekir ise;

ACFE (Association of Certified Fraud Examiners; suistimal İnceleme Uzmanları Derneği) 2016 raporunda aşağıdaki verilere ulaşılmıştır. Bunlar;

- Firmalar her yıl suistimal nedeni ile gelirinin %5'ini kaybetmektedir.
- Bildirilen toplam kayıp 6,3 milyar \$'dır.
- İş suistimalleri üç kısımdan oluşmaktadır. Bunlar; Varlıkların kötüye kullanımı, yolsuzluk ve mali tablo suistimalidir.

Aşağıda ki tablo da suistimallerin departmanlara göre dağılımını görebiliriz. (ACFE, 2016)

**Çizelge 2.1:** Suistimallerin departmanlara göre dağılımı

Departman	Suistimal Oranı	Suistimal Tutarı
Muhasebe	16,6%	197.000 \$
Operasyon	14,9%	105.000 \$
Satış	12,4%	100.000 \$
Üst Yönetim	10,9%	850.000 \$
Müşteri Hizmetleri	9,0%	45.000 \$
Diğer	8,2%	100.000 \$
Satın Alma	7,7%	150.000 \$
Finans	4,5%	234.000 \$
Depolama/ Envanter	4,1%	23.000 \$
Üretim	2,2%	188.000 \$

Pazarlama/ Halkla İlişkiler	2,10%	80.000 \$
Yönetim Kurulu	1,2%	360.000 \$
İnsan Kaynakları	1,2%	44.000 \$
ARGE	1,0%	76.000 \$
İç Denetim	0,3%	-

Verileri incelediğimiz zaman firmaların kendi içerisindeki hile ve suistimalin, denetim yapılmasına rağmen var olduğu görülmektedir. Fakat denetim olmasaydı, bu verilerdeki oranlar daha fazla olabilirdi. Buradan anlaşılacağı üzere denetimin sadece yeterli olmadığı denetim içerisinde de kalitenin artırılarak en yüksek güvenli bilginin sağlanmaya çalışılması amaçlanmalıdır.



### 3. BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ

Her meslek sunmuş olduğu hizmetin kalitesinden sorumludur. Bu durum bağımsız denetim mesleği için de geçerlidir. Bu yüzden bağımsız denetim firmalarının kamuoyuna, müşterilerine ve kural koyuculara karşı olan sorumluluklarını yerine getirmeleri gerekmektedir (Cossierat ve Roda 2009). Bunun için bağımsız denetçiler mesleki sorumlulukları gereği kaliteli bağımsız denetim hizmeti yapmaları gerekmektedir (Güredin, 1992).

Kalite hizmetinin asıl amacı; mesleğin topluma, müşterilere ve kural koyuculara karşı sorumluluğunu yerine getirmesini güvence altına almaktır. Tüm bu duygu ve güvenceyi sağlayacak olan unsur ise kalite kontrolleridir (Boynton ve Kell, 1996).

#### 3.1. Denetimde Kalite Unsurları ve Kontrolü

Denetimde kaliteyi etkileyen iki unsur vardır. Bunlar itibar ve menfaat çatışmalarıdır. Bu iki unsurdan doğabilecek sonuçlar şöyle sıralanabilmektedir (Deis ve Giroux, 1992);

- Bir denetçi yapmış olduğu işte kalma gücü arttıkça o denetimin kalitesi düşecektir,
- Bir denetim firmasının müşteri sayısı ne kadar fazla ise o denetim firmasının kalitesi de o kadar fazladır,
- Denetim firmasının büyüklüğü ve finansal durumu arttıkça denetim kalitesi düşer,
- Denetim firmasının gerçekleştireceği denetimlerde ortaya çıkabilecek hatalara karşı cezai yaptırım denetim kalitesini arttırır.

Yukardaki tanımlardan anlaşılacağı üzere, denetçinin bulunmuş olduğu ortam denetim kalitesini etkilemektedir. Bu konuyu biraz açmak gerekir ise denetim standartlarının uygulanmasından ziyade denetçinin kalitesi denetimi etkileyen en önemli unsurdur. Fakat kalite kavramı günlük yaşantıda, mesleki yayınlarda veya endüstride çok kullanılmasına rağmen bununla ilgili ortak bir kavram birliğinin

bulunmadığı gözlenmiştir (Oktay ve Özçomak, 2001). Bir denetimin güvenilir olması ve kalitesi denetçinin kalitesiyle ilişkilidir. Yasal kuruluşların ve meslek örgütlerinin belirlemiş olduğu standartlara sahip olmak ve bu standartları denetim sırasında meslek ahlakının uygun gördüğü şartlar doğrultusunda uygulanmaktadır. Yasal kuruluşların ve meslek örgütlerinin belirlemiş olduğu unsurlar 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik, Yeminli Mali Müşavirlik kanununun 3, 10 ve 11'inci maddelerinde açıkça vurgulanmıştır.

Serbest Muhasebeci ve Yeminli Mali Müşavirlerin 9, 10, 11'inci maddelerindeki statülere ulaşabilmeleri için;

- Yeterli eğitim ve mesleki geçmişe sahip olmaları ve bunu geçerli sınavlarla ispatlamaları,
- Kanunların belirlemiş olduğu yasal düzenlemelere hâkim olması,
- Yapmış oldukları işin kamu yararına fayda sağlayacağını bilincinde olması ve bunun yanında meslek ahlakının gerekli gördüğü kurallara uyulması gerekmektedir.

Yukarıdaki maddelerden de anlaşılacağı üzere bir denetçi gerek işinde gerekse davranışlarında profesyonel davranması gerekir. Burada bahsedilen profesyonellik kavramı, bir meslek grubunu ve o meslek grubundaki meslek mensuplarının davranışlarını amaçlarını ve kalitesini belirleyen üç önemli unsur şöyledir (Sağlar ve Tuan, 2015);

- Mensup olduğu meslekte gerekli uzmanlığa ulaşabilmesi,
- Yasal düzenlemeler,
- Meslek ahlakının oluşturulabilmesi.

Denetim kalitesini belirleyen unsurlar; denetçide bulunması gereken nitelikler, sürekli takipte bulunması gereken kural ve kaideler, meslek ahlakı kuralları gibi gözüксе de yukarıdaki unsurların yerine getirilmesini sağlayan en önemli araç mesleki örgütler ve denetim firmalarıdır. Çünkü denetim firmasından kendi bölgeleri içerisinde bir kalite kontrol mekanizması oluşturmaları ve meslek örgütlerinin de bu kalite kontrol mekanizmalarına destekte bulunmaları beklenmektedir (Sağlar ve Tuan, 2015).

Kalite kontrol, genel kabul görmüş denetim standartları ile benzerlik gösterse de onlardan ayrı yapıdadır. Biraz açmak gerekir ise yapılan denetimlerde genel kabul görmüş denetim standartlarına uyumun sağlanması için denetim firmaları müşterilerinin firma özelliklerini belirleyerek kalite kontrol kurallarını belirlemeli ve uygulamalıdır. Burada en önemli sorumluluk, sorumlu ortak başdenetçi ve denetçilerindir. Denetimin sonunda kamuya açıklanan bağımsız denetim raporunda GKGDS'ye uygun şekilde gerçekleştirilen denetimin sonunda bir görüş belirlenir bu aşamada denetlenen firmanın ve kullanıcılara karşı olan sorumlulukların uygulandığı konusunda güvence sağlamak için belirlenen kuralları uygulamak zorundadırlar (Arens, 1997).

AICPA Denetim standartları 25'te GKGDS ile kalite kontrol standardının ilişkisi standardında, denetim anlaşmasında GKGDS'lere uyulmasından bağımsız denetçinin sorumlu olduğunu belirtilmiştir (AICPA Den.Stan.25/m.1). Aynı standardın 2. maddesinde ise; denetim firmasının gerçekleştirdiği denetimlerde kalite kontrol kuralları oluşturma sorumluluğundan bahseder. Bu yüzden denetim firması denetçinin yapmış olduğu denetimler ile ilgili güvence verebilmek için kalite kontrol kurallarını belirlemelidir (AICPA Den.Stan.25/m.2). Bu durum AICPA Kalite Kontrol Standardı 2'de şöyle açıklanmaktadır: Denetim firmasının çalışanlarının gerçekleştirilen denetimlerde uyulması gereken mesleki standartlara ve denetim firmasının kalite kontrol standardına uygunluğuna dair makul güvence verme amacı olarak açıklanmaktadır (AICPA Den.Stan.2/m.3).

Genel olarak kabul görmüş denetim standartları denetim anlaşması ile ilgili doğru tutum ve davranışları nitelendirirken, kalite ve kontrol standartlarını, kamu muhasebe firmalarının geneli ile ilgili doğru tutum ve davranışları açıklar. Yukarıda bahsedilen standartların temel amacı denetim, muhasebe ve inceleme faaliyetlerini yerine getirirken meslek standartlarına uyulduğunun teminatı demektir (Thomas ve diğerleri 1991).

Bir denetim firmasının kaliteli bir çalışma ortaya koymasının firmaya yapacağı katkıları şöyle sıralayabiliriz (Boynton ve Kell 1996):

- Yapılmış olan çalışma ve faaliyetlerle ilgili iftihar edilebilmesi,
- Profesyonellik, rakip firmalarla rekabet içinde olma isteği,
- Firmanın şöhretinin korunması,

- Firmaya açılan dava risklerinin maliyetlerinin azaltılabilmesi.

### **3.1.1. Bağımsız denetim firmalarının yapısal özelliklerinin denetim kalitesine etkileri**

Bireysel olarak faaliyette bulunan bir denetçinin kalitesi; taşımış olduğu vasfa, yasal düzenleme takibine ve mesleki ahlak kurallarına uyumluluğuna bağlıdır. Fakat bir bağımsız denetim firması içerisinde faaliyette bulunduğunda kalite ya da kalitesizlik unsurları kişiyle beraber denetim firmasını da direkt etkileyebilmektedir (Tuan ve Sağlar 2015).

Küçük denetim firmaları ile büyük denetim firmaları kıyaslandığında büyük denetim firmasının küçük denetim firmasına göre daha yüksek kalite de denetim gerçekleştirdiği ve denetimin gerçekleştirdiği işletmenin finansal tablolarını kredibilitelerini arttırdığı konusunda kanıtlar vardır (Lennox, 1999). Buradan çıkan sonuca bakacak olursak; güvenilirlik, kalite ve profesyonellik konularına daha fazla önem verildiği gözükmektedir. Yapısal özelliklerin denetim kalitesine etkisi yaklaşımı ile denetimde kalite kontrolünü elinde bulunduran denetim firmaları doğal olarak kendi içerisinde firma içi kalite kontrol sistemi gerçekleştirecektir (Boynton ve Kell, 1996). Oluşturulan bu kalite kontrol sistemi ile sistem kendiliğinden firmanın büyüklüğüne ve organizasyon yapısı ile direkt uyumlu hale gelecektir.

AICPA yukarıda bahsedilen kalite kontrol kavramını kurallarında açıkça belirtmiştir. AICPA (AAM Kısım 11, 100) 3. maddesine göre kalite kontrol sistemleri firmaların organizasyon yapıları ve meslek standartlarına uygun bir şekilde firma ile karşılıklı mantık ve güvence çerçevesinde oluşturulan politika ve prosedürleri içermesi gerekmektedir (Huntley, 1990). Tüm bu açıklamaları özetleyecek olursak, denetim firmaları bünyesinde meydana gelecek kalite kontrol prosedürleri firmanın büyüklüğüne, sayısına ve faaliyet alanına bağlıdır (Arens ve Loebbecke, 1997).

Denetim firmalarının bünyesinde oluşturulacak olan kalite kontrol sistemlerinin denetim firmasının yapısal şartlarına (büyüklüğüne, sayısına, faaliyet alanına) bağlı olduğunu dikkate alırsak denetim gerçekleştirecek firmaları da kendi içlerinde yapısal değerlerine göre ayırt ederek sınıflandırmak gerekir. Bu firmaları dört kategoride tanımlamak mümkün olacaktır. Bunlar; uluslararası bağımsız denetim firmaları, ulusal bağımsız denetim firmaları, büyük yerel bağımsız denetim firmaları ve küçük yerel bağımsız denetim firmalarıdır (Boynton ve Kell, 1996).



### 3.1.2. Bağımsız denetim kalitesini inceleyen araştırmalar

Araştırmacılar bağımsız denetimin kalitesinin yetersiz olması durumunda ortaya çıkan sonuçları belirlemişlerdir. Yapılan bu araştırma ve tespit işlemi sadece denetimden sonra çıkan sonuçlar üzerinde durulmuştur (Schellch ve diğ., 1996). Bağımsız denetimin kalitesi ve denetimin başarısızlığı incelendiğinde ters yönlü bir ilişki görülmüştür. Diğer bir değişle denetimin başarısızlık oranı fazlalaştıkça denetim kalitesinin düşük olduğu görülmüştür (Francis, 2004).

Amerika'da 10.000 halka açık şirketin denetim başarısızlık oranı %0,28'dir; ayrıca denetçilere açılan davaların %50'si denetçilerin aleyhine sonuçlanmaktadır ve denetim başarısızlıkları ile düşük denetim kalitesi arasında paralel yönde ilişki olduğu belirlenmiştir (Palmrose, 1988).

Deps ve Gary (1992) yaptıkları araştırmada denetçi itibarının yapılan denetimin kalitesini arttırdığını tespit etmiştir.

Carey ve Simnett (2006) Avustralya'da yaptıkları araştırmada denetçilerin müşteri şirketi denetleme süresi uzadıkça denetim kalitesinin düştüğünü tespit etmişlerdir. Bu da denetleme süresinin uzunluğu ile denetim kalitesinin ters yönlü olduğunu göstermiştir.

Boone ve diğ. (2006), ABD'de Büyük 5 denetim firmasını inceleyerek yaptıkları tespit şudur: Denetlenen şirketin aynı denetçi tarafından uzun süre denetlendiğinde denetim kalitesinin arttığı, fakat 13 yılı aşması halinde denetim kalitesi düşmeye başlamıştır. Ayrıca, İspanya'da yaptıkları araştırmada denetimin uzunluğu ile denetimin kalitesi arasındaki ilişkiyi incelemişler ve şu sonuca varmışlardır: Kural koyucular tarafından en az denetim süresinin belirlenmesi denetim kalitesini artırmaktadır.

Denetim firmasının büyüklüğu denetim kalitesi üzerindeki etkisi için bazı araştırma sonuçlarına değinmek gerekir ise; De Angelo (1981) büyük denetim firmalarının itibar ve ünlerini sürdürmeleri ve yaptıkları denetimlerde müşteri kaybetme korkusunun olmamasından dolayı büyük denetim firmalarının denetim kalitesinin paralel yönde ilerlediğini belirtmiştir. Dang ve diğ. (2004) Ancak 4 büyük denetim firmasının diğer denetim firmalarına göre daha kaliteli denetim yaptığı düşünülse de bunun tam tersi sonuçlar veren araştırmalar da mevcuttur.

Hermanson ve diğ. (1994), denetim firması seçimi ile ilgili araştırma yapmışlardır. Araştırma sonucunda denetlenen şirketlerin denetçi seçiminde önem verdiği durum, denetimin ücreti değil denetçinin itibarıdır. Moizer (1997), aynı durum ile ilgili yapmış olduğu araştırmada kaliteli denetim yapan denetim firmalarının itibar düzeylerinin de yüksek olduğunu belirtmiştir.

Kane ve Velury (2005), denetimin talebi ile şirketin sahiplik yapısı arasında ki ilişkiye yönelik olarak yaptıkları araştırmada şirket ortaklarının, şirket içerisinde az söz sahibi olmaları durumunda temsil çatışmasının arttığı görülmüş ve bu durum sonucunda şirketlerin yüksek kalitede denetim talebinin arttığı belirlenmiştir.

Denetimin kalitesine yönelik araştırmaları Çizelge 2’de özet olarak inceleyebiliriz.

**Çizelge 3.1 : Denetim Kalitesine Olan Talebi İnceleyen Araştırmalar**

<b>Makale</b>	<b>Denetim Kalitesi Araştırma Çerçevesindeki yeri</b>	<b>Çalışmanın ve sonuçlarının özeti</b>
Titman ve Trueman (1986)	Müşteri Risk Stratejileri ve Denetçi İtibarı	İlk Halka Arz değerinin, denetçi ve yatırım bankası kalitesinin artması ile artan bir fonksiyon olduğunu analitik olarak göstermiştir. Büyük denetim firmalarının daha fazla izleme gücüne sahip oldukları için daha kaliteli denetimler yapacakları ileri sürülmüştür.
Beatty (1986)	Müşteri Risk Stratejileri ve Denetçi İtibarı	Daha büyük ve daha az riskli ilk halka az müşterilerinin büyük denetim firmaları ile çalışmaya eğilimleri olduklarını göstermektedir.
Simunic ve Stein (1987)	Müşteri Risk Stratejileri ve Denetçi İtibarı	Denetim kalitesinin ilk halka arz işleminde ki risk faktörlerinin sayısı ile arasında negatif ilişki olduğunu göstermektedir.
Francis ve Wilson (1988)	Temsil Çalışması Denetçi İtibarı	Denetçisini değiştiren müşteriler için, temsil maliyetine ilişkin değişkenler ile tanınmış denetçinin seçilmesi arasında zayıf ilişki olduğu gösterilmiştir.
Datar, Feltram ve Hughes (1991)	Müşteri Risk Stratejileri ve Denetçi İtibarı	Denetim kalitesi sayesinde şirketin değeri hakkında daha fazla bilgi sahibi olunursa müşteri kazançlı olmaktadır.

Menon ve Williams (1991)	Müşteri risk stratejileri ve denetçi itibarı	İlk halka arzdan önce denetçinin değiştirilerek daha büyük denetim firması ile anlaşmak bilgi güvenilirliğini arttıran bir seçenektir.
DeFond (1992)	Temsil çalışması denetçi İtibarı	Temsil maliyeti denetimin kalitesini temsil eden bazı değişkenlerle ilişkilidir.
Hogan (1992)	Müşteri risk stratejileri ve denetçi itibarı	Ortakların denetçi seçimi yaparken şirketlerinin finansal büyüklüklerine ve risk durumu ve denetim maliyetinin toplamını göz önüne alarak denetçi seçtikleri görülmüştür
Lee, Stokes, Taylor ve Walther (2003)	Müşteri risk stratejileri ve denetçi itibarı	Denetçi seçiminde şirket riski veya sahiplik oranının ilişkisini sınırlı görmüşlerdir.

Bağımsız denetimin kalitesine yönelik olarak yapılan araştırmaların bir diğer önemli konusu ise denetim firmaları açısından yapılan araştırma sonuçlarıdır, araştırmanın amacı ise denetim firmalarının riskli müşterilerine karşı olan talepleridir. Bunun için denetim ücreti ve denetim risk yönetimi ilişkisini inceleyen araştırmalar Çizelge 3'te özetlenmiştir;

### Çizelge 3.2 : Denetim Kalitesini Denetim Arzı Açısından İnceleyen Çalışmalar

Craswell, Francis ve Taylor (1995)	Denetim Ücretleri (Endüstriyel Uzmanlaşma) Denetçi İtibarı	Sonuçlar Avustralya'da belirli sektörlerde uzmanlaşmış büyük denetim firmalarının, sektörel uzmanlığı olmayan ve tanınmış denetim firmalarına göre ortalama olarak %34 daha fazla ücret aldıklarını göstermektedir.
Simunic ve Stein (1996)	Denetçi Risk Yönetimi Stratejileri (Müşteri Riski Değerlendirmeleri) ve Denetçi İtibarı	Çalışmanın bulguları, ilk halka arzlardaki denetçi seçimlerinden örnekler vererek müşterinin dava açması ile denetim kalitesi (ve denetçinin tanınmışlığı) arasında ters yönlü bir ilişki olduğunu göstermektedir. Eğer dava açılması olasılığı nedeniyle tanınmış denetçi ile çalışmanın maliyeti önemli ölçüde artıyorsa bu durumda tanınmış denetçi ile çalışmaktan kaçınma ile sonuçlanabilir.
Bockus ve Gigler (1998)	Denetçi Risk Yönetimi Stratejileri (Müşteri Riski Değerlendirmeleri) ve Denetçi İtibarı	Denetçinin çekilmesi ile ilgili bir teori oluşturan yazarlar, denetçileri çekilen şirketlerin daha az titiz çalışacak küçük denetim firmaları ile çalışmak isteyeceklerini öneren bir teori oluşturmuşlardır.
Craswell ve Francis (1999)	İlk Denetimde Denetim Ücretinin Düşük Tutulması (Lowballing) ve Denetçi İtibarı	İlk kez yapılacak denetimlerde denetim ücretinin düşük tutulduğunu ancak bunun sadece az tanınan denetim firmasından tanınmış denetim firmasına geçilirken meydana geldiğini belirtmişlerdir.
Hogan ve Jeter (1999)	Denetim Ücretleri (Endüstriyel	Tanınmış denetçilerin uzmanlaşma derecelerini

	Uzmanlaşma) ve Denetçi İtibarı	arttırmaya yönelik çalışmalarını incelemiştir. Sonuçlar sektörel uzmanlaşmanın, büyük müşterilerin yer aldığı ve dava açılması riskinin az olduğu, hızlı büyüyen ve yoğun yasal düzenlemelerin olduğu sektörlerde odaklandığını göstermiştir.
Bell, Landsman ve Shackelford (2001)	Denetim Ücretleri ve Denetçinin İzleme Gücü	Sonuçlar müşterinin işletme riski arttıkça çalışılan denetim saatlerinin arttığını, fakat saat ücretinin artmadığını göstermektedir. Bu durum denetçilerin işletme riski yüksek müşterilere ait riski, saat başına daha yüksek ücret fatura etmek yerine daha fazla çalışma saati fatura etmek suretiyle telafi ettiklerine işaret etmektedir.
Ferguson ve Stokes (2002)	Denetim Ücretleri (Endüstriyel Uzmanlaşma) ve Denetçi İtibarı	Sonuçlar “Büyük 8” ve “Büyük 6” birleşmelerinden sonra sektörel uzmanlık nedeniyle daha yüksek ücret alındığına dair güçlü kanıtlar sunmamaktadır.
Krishnan (2003)	Denetim Ücretleri (Endüstriyel Uzmanlaşma) ve Denetçinin İzleme Gücü	Sonuçlar, sektörel uzmanlığı olan denetçilerin müşterilerinin sektörel uzmanlığı olmayan denetçilerin müşterilerine göre daha az finansal bilgi manipülasyonu yaptıklarını göstermektedir.
Balsam, Krishnan ve Yang (2003)	Denetim Ücretleri (Endüstriyel Uzmanlaşma) ve Denetçinin İzleme Gücü	Sektörel Uzmanlığı olan denetçilerin müşterilerinin sektörel uzmanlığı olmayan denetçilerin müşterilerine göre daha az finansal bilgi manipülasyonu yaptıkları görülmektedir.
Lee ve Mande (2003)	Denetçi Risk Yönetimi Stratejileri (Yasal Çerçeve) ve Denetçinin İzleme Gücü	Sonuçlar 1995 yılındaki “Halka Açık Olmayan Menkul Kıymetler Tasfiye Reformu Yasası”nın kabulünün denetim kalitesini düşürdüğünü göstermektedir. Büyük firmalarda çalışan denetçiler, bu yasanın kabulünden sonra finansal bilgi manipülasyonu sonucunda müşterilerin kar tutarlarındaki artışlara karşı daha müsamalı davranmaktadır.

**Kaynak:** (Watkins ve diğ. 2004).

Önceki konularda da değindiğimiz gibi, bağımsız denetimin kalitesi hakkında denetimi yapan denetçinin izleme gücü ile denetçi itibarının birlikte olması şeklinde tanımlayabiliriz (Watkins ve diğ. 2004). Bununla ilgili olarak yapılan araştırmaları ve denetim kalitesinin bilgi güvenilirliği ve bilgi kalitesi olarak iki sonucu vardır.

Bunlarla ilgili olarak yapılan araştırmalar Çizelge 4’te özetlenmiştir. (Watkins ve diğ. 2004);

**Çizelge 3.3:** Denetimin kalitesinin unsurları arasındaki ilişkiyi inceleyen araştırmalar

<b>Makale</b>	<b>Denetim Kalitesi Araştırma Çerçevesindeki Yeri</b>	<b>Çalışmanın sonuçlarının özeti</b>
DeAngelo (1981)	Denetçi İtibarı ve Denetçinin İzleme Gücü	Büyük denetçilerin güvenilirliklerini kaybetmemek için bağımsızlıklarını tehlikeye düşürecek veya fırsatçı davranışlar içinde bulunmayacaklarına dair teorik deliller ortaya koymuştur.
Dopuch ve Simunic (1982)	Denetçi İtibarı ve Denetçinin İzleme Gücü	Denetim kalitesinin uygulanan denetim yordamlarının sayısının ve kapsamının bir fonksiyonu olduğunu ileri sürer. Büyük denetim firmalarının bu yordamları uygulamak için daha fazla kaynakları olduğunu ve bu nedenle de daha yüksek kalitede denetim yapacaklarını ifade etmişlerdir.
Firth ve Smith (1992)	Denetçi İtibarı ve Denetçinin İzleme Gücü	Yazarlar, Yeni Zelanda ilk halka arz piyasasına ilişkin bilgileri kullanmışlar ve müşterinin kâr tahminlerinin doğruluğu ile denetçinin itibarı arasında bir ilişki olmadığını belirlemişlerdir.
Davidson ve Neu (1993)	Denetçi İtibarı ve Denetçinin İzleme Gücü	İşletmenin yönetiminin yapmış olduğu kâr tahminleri ile denetlenmiş fiili kâr tutarlarının karşılaştırılması, denetim yordamlarının yeterliliği; bir başka ifade ile denetim kalitesi hakkında yorum yapabilmesini sağlar. Yazarlar yönetimin yapmış olduğu kâr tahminlerindeki yanlışlıklar ile denetçi tipi arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Sonuçlar kâr tahminlerinde büyük yanlışlar raporlayan müşterilerin büyük denetim firmaları ile çalıştıklarını göstermektedir.
Becker, Defond, Jiambolva ve Subramanyam (1998)	Denetçi İtibarı ve Denetçinin İzleme Gücü	Bu çalışmada, yüksek kaliteli denetçilerin şüpheli muhasebe yönetimlerini kabul etmede daha az istekli oldukları ve bu nedenle de hataları ve aksaklıkları belirlemeleri ve raporlamaları ihtimalinin daha yüksek olduğu ortaya konulmuştur. Sonuçlar büyük denetim firmaları ile çalışmayan müşterilerin büyük denetim firmaları ile çalışan müşterilerden daha fazla finansal bilgi manipülasyonu yaptıklarını ortaya koymuştur.
Francis, Maydew ve Sparks (1999)	Denetçi İtibarı ve Denetçinin İzleme Gücü	Bu çalışma ile finansal bilgi manipülasyonu yapan firmaların yöneticilerinin yatırımcıları fırsatçı kâr yöntemi uygulamadıklarına ikna edebilmek için “yüksek kaliteli” denetçilerle çalışmak istediklerini belirtmişlerdir.

**Kaynak:** (Watkins ve diğ. 2004).

**Çizelge 3.4 : Denetim kalitesini denetimin sonuçları açısından çalışması**

<b>Makale</b>	<b>Denetim Kalitesi Araştırma Çerçevesindeki Yeri</b>	<b>Çalışmanın ve Sonuçların Özeti</b>
Fried ve Schiff (1981)	Bilgi güvenilirliği ve denetçi itibarı	Denetim firmalarından oluşan bir örnekleme denetim firması büyüklüğüne göre bölümlendirerek denetçi değişikliğinin çıkar çatışması sonucu olup olmadığını belirlemeye çalışmıştır. Sonuçlar denetçisini değiştiren şirketlerin değişiklik zamanında borsada genellikle olumsuz tepki aldıklarını göstermektedir.
Beatty (1989)	Bilgi güvenilirliği ve denetçi itibarı	Denetim firması, “Büyük 8” ve diğerleri üzerinde durmuştur. Çalışmasında bu sınıflandırmayı denetçi itibarının bir göstergesi olarak kullanmaktadır. Sonuçlar denetçi itibarı ile ilk halka arzın getirisi arasında zıt yönlü ilişki olduğunu göstermektedir.
Teoh ve Wong (1993)	Bilgi güvenilirliği ve denetçi itibarı	Bu çalışma, denetim kalitesini raporlanan kâr tutarı ile ilgili daha ayrıntılı bilgi verilmesini sağlayan özellikler olarak tanımlamaktadır. Sonuçlar, kâr tutarlarının tanınmış denetçilerin denetlediği müşterilere atfedilen kârı etkileme katsayılarının az tanınmış denetçilerin denetlediği müşterilerinkinden yüksek olduğunu göstermiştir.
Jang ve Lin (1993)	Bilgi güvenilirliği ve denetçi itibarı	Denetçi itibarı ile hisse senedi işlem hacmi arasındaki ilişkiyi araştırmıştır. Daha güvenilir bilgi sağlanmasına karşı işlem hacminin tepkisinin başlangıçta güçlü olduğu ancak bu ilişkinin sürekli olmadığını belirtmiştir. Sonuçlar, ilk kez halka arzda bulunan firmalardan oluşan bir örneklem için ilk işlem gününde, büyük 8’in müşterisi olan şirketlerin büyük 8 ‘in müşterisi olmayan şirketlere göre daha fazla yüksek işlem hacmi gördüklerini göstermektedir.
DeFond, Raghunandan ve Subramanyam (2002)	Denetim ücreti ve denetçinin izleme gücü	Denetçi bağımsızlığı denetçinin denetlediği şirketin devamlılığına ilişkin denetim görüşü açıklama eğilimi ile temsil edilmiştir. Bulgular denetim dışı hizmetlere ilişkin ücretler ile denetçi bağımsızlığı arasında bir ilişki olmadığını göstermektedir.
Frankel, Johnson ve Nelson (2002)	Bilgi kalitesi ve denetçinin izleme gücü (Denetçi bağımsızlığı)	Denetim dışı hizmetlere ilişkin ücretler ile müşterinin finansal bilgi manipülasyonu yapma derecesi arasında aynı yönde ilişki bulunduğuna dair sonuçlar elde edilmiştir.
Kinney ve Libby (2002)	Bilgi kalitesi ve denetçinin izleme gücü (Denetçi bağımsızlığı)	Yazarlar Frankel, Johnson ve Nelson’un (2002) sonuçlarının geçerliliğini sorgulamış ve onların bulguları için benzer açıklamalar yapmışlardır.

Krishnan (2003)	Bilgi güvenilirliği ve denetçi itibarı ve denetçinin izleme gücü	Araştırma denetim kalitesinin sonuçları ile ilgilidir. Bilgi güvenilirliği ile ilgili olarak, araştırmanın bulguları, tanınmış denetim firmalarınca denetlenen şirketlerin hisse senedi getirileri ile finansal bilgi manipülasyonu arasındaki ilişkinin daha az tanınmış denetim firmalarınca denetlenen şirketlere göre daha fazla olduğunu göstermektedir. Bilgi kalitesi ile ilgili olarak, araştırmanın bulguları, tanınmış denetim firmalarınca denetlenen şirketlerin yaptıkları finansal bilgi manipülasyonunun, daha az tanınmış denetim firmalarınca denetlenen şirketlerin yaptıkları finansal bilgi manipülasyonlarına göre müşterinin gelecekteki kârlılığı ile daha fazla ilişki olduğunu göstermektedir.
KInney, Palmrose ve Schloz (2004)	Denetim ücreti ve denetçinin izleme gücü (denetçi bağımsızlığı)	Denetçi bağımsızlığı müşterinin finansal tablolarını sonradan düzeltilmesi ile temsil edilmiştir. Bazı denetim dışı hizmetler haricinde, denetim dışı hizmetlere ilişkin ücretler ile düzeltmeler arasında belirgin bir ilişki bulunmamıştır. Düzeltmeler ile vergi hizmetlerine ilişkin ücretler arasında zıt yönlü bir ilişki bulunmuştur.
Reynolds, Deis ve Francis (2004)	Bilgi kalitesi ve denetçinin izleme gücü (Denetçi bağımsızlığı)	Frankel, Johnson ve Nelson'un (2002) çalışmasını tekrar etmişlerdir. Çalışmada, denetim dışı hizmetlere ilişkin ücretler ile finansal bilgi manipülasyonu arasında anlamlı bir ilişki ortaya çıkmamıştır.

**Kaynak:** (Watkins ve diğ. 2004).

Ergun(1999), Türkiye’de bağımsız denetimin kalitesine yönelik olarak çok fazla araştırma yapılmamıştır. 1999 yılında SPK çerçevesinde 33 denetim firmasının yöneticileri ile yapılan anket sonucuna göre uluslararası denetim firmalarının ulusal denetim firmalarına göre daha iyi örgütlendiği sonucuna varılmıştır.

Sağlar (2003), bağımsız denetimde ve iç denetimde kalite kontrolü üzerine yaptığı araştırma sonucunda kaliteli bir denetimin yararlarını belirtmiştir. Bunlar; denetim firmasının itibarını korumak, rekabet üstünlüğü sağlamak ve profesyonelliktir. Araştırmaya göre denetim kalitesini oluşturan unsurlar ise meslek ahlakı, mesleki eğitim, yasal düzenlemelere hâkim olmak ve sürekli eğitimidir.

Oktay (2003), gerçekleştirdiği bağımsız denetim firmalarında kalite kontrol sistemlerinin oluşturulması ve bu sistemin denetim firmasının denetim sürecindeki etkilerini incelemiştir. 49 denetim firması üzerinde yapılan çalışma sonuçları şu şekildedir; Denetim firmalarının %57’sinde kalite kontrolü yapılmaktadır. %76’sında ise kalite kontrol politika ve prosedürü mevcut olup yine %76’sında bu kuralların uygulanıp uygulanmadığı teftiş edildiği belirtilmiştir.

1988 yılında büyük 8 olarak nitelendirilen uluslararası denetim firmaları sonradan gerçekleştirilen şirket birleşmeleri ile büyük 6 adını almıştır. Büyük 6 olarak adlandırılan bu denetim firmaları, diğer denetim firmalarından daha güvenilir ve kaliteli hizmet ortaya koydukları konusunda büyük bir methe ve üne sahip olmuşlardır (Francis ve diğ., 1999). Bu denetim firmaları diğer denetim firmalarından daha kaliteli hizmet ve güven sundukları için bu üne sahip olmuşlardır. Fakat Deep Pocket hipotezine göre denetim firmaları büyüdükçe dava riskleri de artmaktadır (Lennox, 1999). Bu konuyla ilgili yapılan çeşitli araştırmalarda ise denetim firmaları arasında kalite farkı gözetlenmiş, büyük denetim firmaları daha yüksek kalitede denetim gerçekleştirirken, diğer denetim firmalarının düşük veya orta seviyede denetim gerçekleştirdikleri görülmüştür (Firth, 1999). Buradan da anlaşılacağı üzere bir denetim firması büyüdükçe o denetim firmasının kalitesi artacaktır. Kalite artışına paralel olarak ise firmanın profesyonellik anlayışı gelişecek ve genişleyecektir. Tüm bu yazılanlardan da anlaşılacağı üzere denetim firmalarının güvenilirliği ve büyüklüğü arasında paralel ilişki vardır.

1993 yılında yapılan ve 1988 öncesi son 16 yılını kapsayan araştırmaya göre küçük denetim firmaları ile anlaşma imzalayan işletmelerin büyük denetim firmaları ile denetçi değiştirdikleri görülmüştür (Teoh ve Wong, 1993). Denetçi değişikliklerinin sebeplerini kısaca şöyle sıralayabiliriz (Firth, 1999);

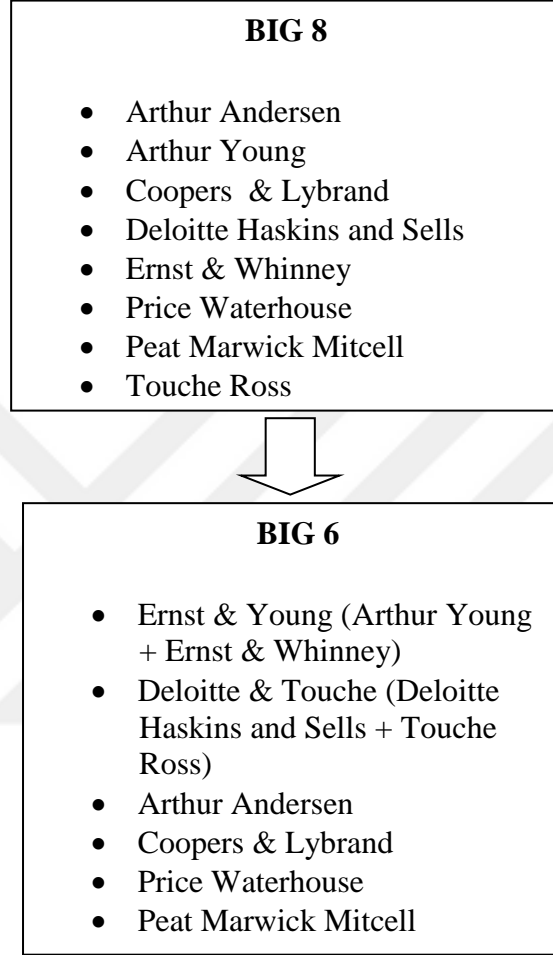
- Denetim ücretlerini aşağıya çekmek,
- Hazırlanan yıllık raporların kredibilitesinde iyileştirme gerçekleştirmek,
- Denetim kalitesinin seviyesini arttırmak,
- Temsilci maliyetini düşürmek,
- Daha uygun ve yalın görüşüne sahip olmak,
- Müşteri ve denetçi arasındaki çıkar çatışmasının ve anlaşmazlıkları çözüme kavuşturmak istemek.

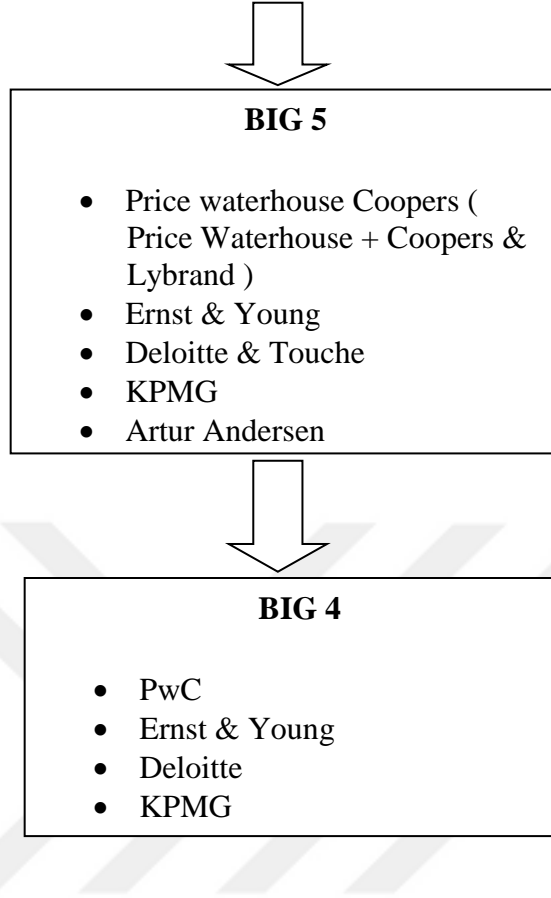
Uluslararası denetim firmalarının ilgi ve alakası bu kadar yüksekken, 2002 yılında büyük 6 olarak isimlendirilen bağımsız denetim firmaları büyük 4'e düşmüştür. 1988 yılında 2 büyük denetim firması tek çatı altında birleşmiş bu birleşme ile denetim firmaları büyük 6 ve büyük 5 olarak anılmıştır. Fakat Enron vakasıyla ismi kötü anılan Arthur Andersen büyük 5'in büyük 4'e düşmesine sebep olmuştur (Francis ve



diğ., 1999; Sinleton ve Green, 2002). Enron vakasıyla büyük ilgi ve alaka duyulan uluslararası denetim firmalarına güven ve itibar azalmıştır. Bununla ilgili özet durum çizelge 6’da sunulmuştur;

**Çizelge 3.5 : Büyük denetim firmalarının süreçleri**





### 3.1.3. Bağımsız denetimde kalite kontrol sistemi ve ilkeleri

AICPA, denetim standardı 25'te "Kalite kontrol sistemi kurulurken denetim firmasının büyüklüğü, denetim sırasında personelin ve denetim firması şubelerinin karar almadaki yetki sınırı; firmanın organizasyon yapısına, yapılacak olan işin niteliğine ve fayda maliyet analizi de yapılarak kalite kontrol sistemi kurulması gerekliliği" belirtilmektedir (AICPA Den.Stan.25/m.2).

Kalite kontrolünün temel ilkeleri ilk önce KKS 1'de belirtilmiştir. Daha sonra KKS 1 yürürlükten kaldırılarak yerine KKS 2 getirilmiştir.

KKS 1 ve KKS 2'yi Çizelge 7'ye bakarak incelediğimizde aralarında ki farkları ve ilkeleri görebiliriz. (AICPA KKS 2/m.8) (AICPA);

**Çizelge 3.6 : KKS1 ve KKS2 Karşılaştırması**

<b>KKS 1</b>	<b>KKS 2</b>
Bağımsızlık	Bağımsızlık, Dürüstlük, Tarafsızlık
Danışma	Denetimin yapılması
Gözetim	
Personelin denetim işlerine atanmaları	Personel yönetimi
İşe alma	
Mesleki gelişim	
Müşterilerin kabul edilmesi ve elde tutulması	Müşterilerin ve işlerin kabul edilmesi ve elde tutulması
İnceleme	İzleme

**Kaynak:** (AICPA).

Çizelge 7’de belirtildiği gibi, KKS 2’nin ilkelerini kısaca özetlemek ve anlaşılır olması için Çizelge 8’i inceleyebiliriz (Arens ve diğ., 2006).

**Çizelge 3.7 : Kalite Kontrolünün 5 İlkesi**

<b>Kalite Kontrol İlkesi</b>	<b>Bu İlkeye İlişkin Yükümlülüklerin Özeti</b>	<b>Bu İlkeye İlişkin Yordamlara Örnek</b>
Bağımsızlık, dürüstlük ve tarafsızlık	Bir denetim çalışmasında görev alan tüm personel, “gerçekte” ve “görünürde” bağımsız olmalı, mesleki sorumluluklarını dürüstlük ve tarafsızlık içinde yerine getirmelidir.	Denetim firmasının bütün ortakları ve çalışanları, her yıl bağımsız olduğuna dair “bilgilendirme formu” doldurmalıdır. Bu bilgilendirme formunda sahip oldukları yönetim kurulu üyelikleri gibi hususlar sorulmalıdır.
Personel Yönetimi	Denetim firmasının aşağıda belirtilen konularda yeterli güvence verebilmesine olanak sağlayacak politikalar ve yordamlar oluşturmalıdır. Yeni işe başlayan personelin tümü, kendilerine verilecek işleri yapabilecek yetkinliğe sahip olmalıdır. İşler uygun mesleki eğitime ve yeterliliğe sahip personele verilmelidir. Tüm personel kendilerine verilen sorumlulukları yerine getirebilmeleri için sürekli mesleki eğitimlere ve mesleki geliştirme faaliyetlerine katılmalıdır. Terfi ettirilmesine karar verilen personel, yeni sorumluluklarını yerine getirebilecek özelliklere sahip olmalıdır.	Tüm çalışanlar, katıldıkları her denetim çalışmasındaki performansı için değerlendirilmelidir. Bunun için firmanın kendi oluşturacağı “çalışma değerlendirme raporu” kullanılmalıdır.

Müşterilerin ve İşlerin Kabulü ve Elde Tutulması	Yeni bir müşterinin kabul edilmesi veya mevcut müşteri ile devam edilmesine ilişkin karar alma için politika ve yordamlar oluşturulmalıdır. Bu politika ve yordamlar yöneticilerin dürüst olmadığı bir müşteri ile çalışma riskini en aza indirmelidir. Ayrıca, sadece gerekli mesleki yetkinlik ile tamamlanabilecek denetim işleri kabul edilmelidir.	Önceki denetçinin yorumları ve işletme yönetiminin tutumunun değerlendirilmesi gibi konuları içeren bir müşteri değerlendirme formu hazırlanmalıdır.
Denetimin Yapılması	Denetimde görev alan personelin yaptığı çalışmanın, uygulanması gereken mesleki standartlara, yasal düzenlemelere ve denetim firmasının kalite kontrol standartlarına uygun olmasını sağlayacak politika ve yordamlar olmalıdır.	Denetimi yapanlar firmanın muhasebe ve denetimden sorumlu yöneticisine her zaman danışabilirler ve yönetici yapılan tüm işleri tamamlanmasından önce onaylamalıdır.
İzleme	Diğer kalite kontrol ilkelerinin etkin şekilde uygulanmasını sağlayacak politikalar ve yordamlar olmalıdır.	Kalite kontrolü ile sorumlu olan ortak kalite kontrol yordamlarını, firmanın kalite kontrolüne uymasını sağlayacak şekilde, yılda en az bir kez test etmelidir.

**Kaynak:** (Arens ve diğ., 2006).

KKS 2'ye göre denetimde kalite kontrolünün personelin kalitesine bağlı olduğu belirtilmiştir. Bu yüzden personel eğitimi ve yönetimin önemi vurgulanmıştır. Bununla birlikte çalışanların sorumluluklarına göre kalite kontrol sistemi oluşturulmalıdır ve oluşturulan bu sistem tüm personel uymak zorundadır (AICPA KKS 2/m.8). Ayrıca kalite kontrol sistemi firma çalışanlarına anlaşılır ve açıklayıcı şekilde anlatılmalıdır (AICPA KKS 2/ m.23). Kalite Kontrol sistemi için belirlenen kuralların belgelendirilmesi gerekmektedir. Hazırlanan belgelerin ileride "firmanın izleme" veya meslektaş gözüyle inceleme sürecinde kullanılabilmesi göz önüne alınarak dikkatli şekilde saklanması gerekmektedir (AICPA KKS 2/ m.24-25).

IFAC tarafından oluşturulan kalite kontrol standartları Amerika'daki organizasyonların uygulanmalarından esinlenerek oluşturulmuştur. IFAC tarafından oluşturulmuş en önemli düzenleme uluslararası kalite kontrol standardı 1 (ISQC 1) ve Uluslararası Denetim Standartları 220'dir. Bu standartlar KKS 2, 3 ve 5'ten yürürlükte olmasa da KKS 1'den alınmış kurallar vardır (Tuan ve Sağlar, 2015).

İki standart birbirine yakın olsa da belirli farklılıklar vardır. Örneğin; KKS'lerde belgelendirmelerin ve bu belgelendirmelerin bir süreliğine saklanması belirtir. Fakat UKKS 1'de ise denetim raporunun oluşturulmaya başlanmasından itibaren 60 gün içinde bitirilmesi gerektiğini belirtir. Tamamlanan raporun en az 5 yıl saklanması gerekli görür (IFAC UKKS 1/m.73).

Ülkemizde SPK 22 numaralı tebliğini UDS 220 ile eşdeğer düzenlemeler yapmıştır. Bu düzenlemelerde denetim firmasının kalite kontrolü gözetimi hakkında şu şekilde bahsedilmiştir. Bağımsız denetim firması tarafından kalite kontrol sisteminin işleyişine dair makul güvence verebilmek için devamlı olarak kalite kontrol yöntemlerinin işleyişinin hem denetim içerisinde hem de sonrasında izlenmesi olarak belirtmiştir (SPK Seri X, No:22,4.kısım, m.3). SPK’da bağımsız denetim yapılırken kalite kontrolü ile ilgili sorumlu ortak başdenetçinin sorumluluklarını 3 şekilde belirtmiştir;

- Kontrolörün görev atamasından emin olmak,
- Bağımsız denetim kalite kontrolü sırasında ortaya çıkan gelişmelerde dâhil olmak üzere, bağımsız denetim sırasındaki önemli hususları kontrolör ile tartışmak,
- Bağımsız denetim kalite kontrolü bitene kadar bağımsız denetim raporunun bitirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Belirttiğimiz kalite kontrol sistemlerinin kuruluş tarafı karşılaştırılması aşağıdaki çizelgede gösterilmiştir.

**Çizelge 3.8 : KKS İlkelerinin Karşılaştırılması**

Kuruluş	AICPA	IFAC	SPK	BDDK	HAZİNE
					MÜSTEŞARLIĞI
Düzenleme	KKS 2	UDS 220	22 NO TEBLİĞ 4.KISIM	Bankalarda bağımsız denetim gerçekleştirecek kuruluşların yetkilendirilmesi ve faaliyetleri hakkında yönetmelik	Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik
1.	Bağımsızlık, Dürüstlük, Tarafsızlık	Kalite kontrolün sağlanmasında liderlik sorumluluğu	Bağımsız denetimin kalitesinin sağlanmasında sorumlu ortak baş denetçinin liderlik sorumlulukları	Bağımsızlık, Dürüstlük, Tarafsızlık	Mesleki Gereklilikler
		Etik yükümlülükler	Etik ilkeler	Uygun bir kalite güvencesi sistemi kurma yükümlülüğü	
			Bağımsızlık	Gizlilik ve profesyonel davranış ilkelerine uyum	Mesleki Yeterlilik
2.	Personel Yönetimi	İnsan Kaynakları	Bağımsız denetim ekibinin belirlenmesi ve göreve başlaması	Denetçilerin yeterli mesleki bilgi ve eğitime sahip olmaları, düzenli ve sürekli olarak hizmet içi eğitim	Görev Dağılımı
					Yönlendirme
					Görüş Alma
3.	Müşterilerin ve işlerin kabul edilmesi ve elde tutulması	Müşterilerin ve işlerin kabul edilmesi ve elde tutulması	Müşteri ile bağımsız denetim ilişkisinin başlatılması, devam ettirilmesi	-	Görev kabulü ve devamlılık
4.	Denetimin yapılması	Denetimin yapılması	Bağımsız denetim faaliyetinin yürütülmesi	Mesleki yeterlilik, güvenilirlik, özen ve titizlik ile yürütülmesi	Kaliteli bir denetim için azami gayret göstermek

5.	İzleme	İzleme	Gözetim	Bağımsız denetim ekibinin sorumlu ortak baş denetçi tarafından değerlendirilmesi	İzleme
----	--------	--------	---------	--	--------

### **3.2. Kalite Kontrol Standartlarını Belirleyen Kuruluşlar Tarafından Yapılan Düzenlemeler**

Türkiye’de kamu muhasebe mesleği olarak adlandırılan kuruluşlar SPK, SMMM ve YMM odaları birliği maliye bakanlığı gibi kurum ve kuruluşlardır. Türkiye’nin de üye olduğu uluslararası muhasebeciler federasyonu (IFAC) 1988 yılında meslek ahlakı kuralı bildirgesin de muhasebe mesleğinin sürdürülebilmesi, meslek mensuplarının uymaları gereken temel kuralları açıklamakta ve farklı gruplar da yer alan muhasebeciler için uyulması zorunlu olan kural ve davranışlara yer vermiştir (Akbulut, 1999).

Bu kurallar ayrıca TÜRMOB tarafından yayınlanmış olup meslek mensuplarından, bu kurallara uyulması gerektiği istenmiştir. Bu kurallara KGK tarafından denetim standartlarına ayrıca değinilmiştir. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu kalite kontrolle ilgili düzenlemelere yer vermiştir. Uluslararası muhasebeciler federasyonunun yanı sıra uluslararası denetim uygulamaları komitesi ve uluslararası rehberinden de kalite kontrolü ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir.

#### **3.2.1. Kalite kontrol sistemi oluşturmak için yapılan düzenlemeler**

TÜRMOB’ un üyeliği bulunduğu IFAC ve Türkiye’deki yetkilendirme kuruluşlarından olan SPK ve KGK’ dan aşağıda bahsedilmiştir.

##### **3.2.1.1. Uluslararası muhasebeciler federasyonu (IFAC)**

IFAC, 1971 yılında Münih’te kurulmuştur. Bugün 130 ülkede 179 meslek kuruluşu üyesi bulunmaktadır. IFAC muhasebe mesleği için küresel bir kuruluştur. Temel amacı aşağıda belirtilmiştir (IFAC);

- Uluslararası standartları oluşturarak uygulanmasını sağlamak,
- Üye kuruluşlar arasında iş birliği sağlamak,
- Başka uluslararası kuruluşlarla iş birliği yapmak,
- Muhasebe mesleği adına uluslararası sözcülük yapmaktır.

IFAC tarafından kalite kontrol sistemi oluşturulmuştur. Bu sistemin amacı (ISQC1);

- Denetim firmaları için kalite kontrol sisteminin kurulmasını,

- Denetim firmasının kaliteli denetim gerçekleştirmesini,
- Mali tablolar ve Güvence hizmetleri için sorumluluklarını belirtmiştir.

IFAC; denetçilerin aynı müşteriyi uzun süre denetlemesinin ileride tanıdıklık ilişkisini doğurabileceğini ve bunun da denetimin kalitesini etkileyebileceğini öngörmüş; bu yüzden uluslararası denetim standartları 1’de bu durumu belirtmiştir.

Türkiye’de mesleki kalitenin oluşmasına gerçekleştiren kurum ve kuruluşların başında KGK ve SPK gelmektedir, meslek üyelerine yönelik düzenlemeler ise TÜRMOB tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu kurum ve kuruluşların yapmış oldukları yasal düzenlemeler aşağıda başlıklar halinde incelenecektir.

### **3.2.1.2. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından yapılan düzenlemeler**

Türkiye’de ihtiyaçlar doğrultusunda SPK tarafından bağımsız denetim ve denetçiye yönelik olarak bir takım düzenlemeler güncellenmiş veya yürürlükten kaldırılarak yenileri eklenmiştir. Bağımsız denetimin kaliteyle bağlantısını inceleyecek olursak SPK tarafından denetçiye yönelik yapılan yasal düzenlemeler veya güncellemeler daha kaliteli bir denetim gerçekleştirmek içindir. SPK tarafından gerçekleştirilen bu düzenlemeleri sırasıyla şöyle özetleyebiliriz:

- 12.06.2006/26196RG “Seri X No 22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” seri X no 16 yürürlükten kalkmıştır. Ayrıca bu tebliğ 2006 yılına kadar yapılmış olan en kapsamlı yasal düzenleme olarak kayıtlara geçmiştir. Bu düzenleme ile kalite kontrolü sağlanmış, ayrıca günümüzde hala geçerli olan bu tebliğ denetim kuruluşlarına karşı bir takım kuralların oluşması sağlanmıştır. Seri X No22’ye göre kurulan ve yürütülen bir kalite kontrol mekanizması denetim firması sorumluluğu altındadır.

Türkiye’de kalite kontrol standartlarının en sağlıklı ve açıklayıcı şekli KGK’nın amacını tanımlayan kanunun birinci maddesinde geçmektedir. Bu kanunun amaçlarını şöyle sıralayabiliriz (KHK 660);

- Türkiye Muhasebe Standartlarını, uluslararası standartlarla uyumlu olarak oluşturmak ve yayınlamak,
- Bağımsız denetimde kaliteye gerekli güveni ve birliği sağlamak,
- Denetim standartlarını belirlemek,

- Bağımsız denetim kuruluşlarını ve bağımsız denetçileri yetkilendirmek ve kuruluşların gerçekleştireceği faaliyetleri denetlemek,
- Kamu gözetimi muhasebe ve denetim standartları kurumun kuruluş, teşkilat, görev yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemektedir.

Gerek denetim kuruluşları gerekse denetçiler denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken kalite ve güvenilirliği mutlaka sağlamalıdır. Ayrıca denetim kuruluşları denetim kontrol mekanizmasını kurarak bu mekanizmayla ilgili yazılı politikalar uygulamak zorundadır. Bu politikaları oluştururken gerek denetim kuruluşları gerekse denetçiler mesleki ahlak ve etik kurallarına mutlak suretle uymak zorundadırlar. Bu ahlak ve etik kuralları tarafsızlık, dürüstlük, sır saklama ve mesleğe uygun davranışlardır.

Özetleyecek olursak kaliteyi sağlayan dört unsur sırasıyla dürüstlük, tarafsızlık, sır saklama ve ahlaki ilkelere uyumdur. Bu dört unsuru yönlendirecek ve düzenleyecek olan kurum KGK'dır.

Denetim şirketleri aşağıda bahsedilecek olan unsurların hepsini personele duyurmak zorundadır. Bu unsurları içeren prosedür ve politikalarla bir kalite kontrol mekanizması kurar ve bu mekanizmanın sürekliliğini sağlar. Kısaca bu unsurları şöyle sıralamak mümkündür (Boynton ve Kell, 1996);

- Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi,
- Şirket bünyesinde kaliteye yönelik liderlik sorumlulukları,
- İlgili etik hükümler,
- İnsan kaynakları,
- Denetimin yürütülmesi,
- İzleme.

### Çizelge 3.9 : Kalite Kontrolü İçin Düzenleyici Organizasyonlar

Bileşenler	Düzenleyici Organizasyonlar	Birincil Faaliyetler
Standartların Oluşturulması	FASB (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu) ve GASB (Kamu Muhasebe Standartları Kurulu)	Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini yürürlüğe koymak
	AICPA'nın kıdemli tektik komiteleri ve bölümleri	Mesleki Hizmetleri için standartlar oluşturmak
		Mesleki davranış kurallarını oluşturmak ve uygulamak



		Kalite kontrol ve kalite inceleme
		Standartlarını oluşturmak
Firma Düzenlemeleri	CPA firmalar (mali müşavirlik firmaları)	Kalite kontrol sistemini oluşturmak ve devamlılığını sağlamak
		Her bir denetim için yapılan işleri yönetmek ve incelemek
		Her bir CPA(YMM) için sürekli hizmet içi eğitim sağlamak ve teşvik etmek
Özel Düzenlemeler	AICPA firmalar bölümü	Denklik inceleme programını yönetmek
	AICPA Kalite inceleme bölümü	Kalite İnceleme programlarını ve kalite inceleme hareketlerini oluşturmak
	CPA'ler ile ilgili eyalet heyetleri	Kalite inceleme programları ile işbirliği yapmak ve mesleki davranış kurallarını oluşturmak ve uygulamak
Kamu Düzenlemeleri	Eyalet Muhasebecilik Kurulu	CPA sınavı için nitelikleri belirlemek ve uygulanan kamu muhasebesi için sertifikaları vermek, ertelemek ve fesh etmek
		-Ahlak kurallarını oluşturmak ve uygulamak
	Hisse senedi ve borsa komisyonu (SEC) (SPK)	SEC öncesi muhasebecilerin vasıflarını belirlemek ve güvenlik kurallarına karşı gelenleri cezalandırmak.
		-Mesleğin özel düzenleme çabalarını gözlemek
Eyalet ve Federal Mahkemeler	Standartların altında çalışan CPA'lere dava açmak ve kanun ihlallerine karşılık maddi tazminatlar yüklemek	
Müşteri ile ortak düzenlemeler	Denetim Komitesi	Bağımsız denetçiler ile iç denetçileri yönetim kuruluna bağlı olarak çalışan denetim komitesi vasıtasıyla bir araya getirmek

**Kaynak:** (Boynton ve Kell, 1996).

Denetimde istenen verim veya kalitenin sağlanabilmesi için meslek ahlakı standartları ve kabul gören denetim standartlarının yanı sıra kalite kontrol standartlarına da özellikle dikkat edilmesi gerekir. Herhangi bir firmanın kalite kontrol sistemi fayda maliyet ilişkisinden firmanın büyüklüğünden organizasyon yapısından etkilenebilse de aşağıda saymış olduğumuz kalite kontrol standartları denetim firmaları tarafından dikkate alınmalıdır (Ergun, 1999);

- Kontrol ve İzleme,
- Dikkatli müşteri seçimi, işin kabul görmesi,

- Geleceğe dönük çalışmalar gerçekleştirme,
- Mesleki gelişim sağlama,
- Personele eğitim ve denetim,
- Personelin işe alınması,
- Bir danışman tarafından ikinci bir bakış açısıyla gözlemleme,
- Bağımsızlık.

Fakat yukarıda saymış olduğumuz kalite kontrol standart unsurları 09.05.1996 tarihinde denetim standartları kurulu tarafından 5'e düşürülmüştür. Aşağıda saymış olduğumuz 5 unsur 01.01.1997 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır (Arens ve Loebbecke, 1997);

- Dürüstlük, tarafsızlık ve bağımsızlık
- Personel yönetimi
- Müşteri seçimi
- Personelin iş performansı
- Sürekli gözetim yapılması bir başka ifade ile personelin sürekli izlenmesi

### **3.3. Kalite Kontrol Standartlarının Oluşmasına İlişkin Esaslar**

Kalite Kontrol Standartlarını açıklamak gerekir ise;

#### **3.3.1. Dürüstlük, tarafsızlık ve bağımsızlık**

Bir denetim kaliteli olabilmesi için denetimi gerçekleştiren denetçinin bağımsız, dürüst ve tarafsız olması gerekmektedir. Denetim firmalarında bağımsızlık kuralı için prosedürlerin oluşturulması firma için çalışanların uyma zorunluluğu olacağı için önemlidir (Thomas ve diğ., 1991). TÜRMOB ve KGK ise kendi kurallarında meslek mensuplarının başarısı için dürüst, güvenilir ve tarafsız olması ile sağlanacağını belirtmiştir.

#### **3.3.2. Personel yönetimi**

Kalite kontrollerini denetçinin denetimi gerçekleştirirken uygulandığını düşünürsek denetimi gerçekleştirecek personelin kalite vasıflarını taşıdığını söyleyebiliriz.

Personel yönetiminde KKS yönetmeliği No 2’de belirtilen unsurların göz ardı edilmemesi gerekir. Bu unsurlar şöyledir;

- Tüm personelin mesleğini icra edebilecek nitelikleri taşıması,
- Mesleğini icra edecek personelin yeterli düzeyde mesleki bilgi, beceri ve eğitime sahip olması,
- Bütün personelin sürekli bir düzen içerisinde hizmet içi eğitime tabi tutulması,
- Personelin bulunduğu meslekte ilerleyebilmesi için üzerine düşen sorumlulukları yerine getirip getirmediğinin de değerlendirilmesi.

### **3.3.3. Müşteri Seçimi ve İşin Alınması ve İş Performansı**

Son dönemler de denetçilere karşı açılan dava sayılarında yüksek bir artış meydana gelmiştir. Bu dava artışları hem denetçiyi hem de denetim firmasının kalitesini oldukça etkilemektedir. Bu yüzden işin alınmasından önce titiz ve dikkatli olunması gerekir (Krishnan ve Krishnan, 1997). Denetçi ve müşteri ilişkileri açısından denetim kalitelerini etkileyen 4 önemli unsur vardır (Corcello ve diğ., 1992). Bunlar;

- Denetim firması ile işletme arasındaki çalışma geçmişi,
- Denetçinin müşteri talebinin karşılanmasında gönüllü oluşu,
- Denetim firması ve denetçinin genel kabul gören denetim standartlarına uyumu,
- Denetçinin müşteri firmanın sektörü hakkındaki genel bilgisi.

Denetim firması yetkili denetçi tarafından uygulanan işin mesleki standartlara, düzenleyici şartlara ve denetim firmasının kalite standartlarına uyumlu olduğunun güvencesini vermelidir (Arens ve Loebbecke, 1997). SPK tebliğinde bu standart gözetim standardı olarak izleme faaliyetleri ve nasıl uygulanacağı ile ilgili düzenleme mevcuttur.

### **3.3.4. Sürekli İzleme**

Son aşamada ise, denetim firması uygulanacak kalite kontrol kurallarının denetim firması çalışanları tarafından uygulanıp uygulanmadığının kontrolü düzenli olarak yapılmalı ve bu kuralların etkin çalıştığından emin olunmalıdır (Thomas ve diğ., 1991). Ayrıca denetim firmaları kalite kontrol kurallarının istenilen amaca ulaşım ulaşmadığını kontrol etmelidir (Ergun, 1999). Belirlenen kalite kontrol sisteminde

sistem dışı bir durum belirlenmişse, bu durumun ne veya neler olduğunu tespit etmek için denetim firması dışında uzman komisyon yardımıyla aşağıda belirteceğimiz 4 unsur değerlendirilebilir (Selimoğlu, 2000);

- Oluşturulmuş kalite kontrol sisteminin yeterli ve uygun olması,
- Sisteme dışarıdan destekleyici yardımların olup olmadığı,
- Mesleki gelişime yönelik eğitimlerin ve faaliyetlerin etkinliği,
- Politika ve prosedürlerin birbirleriyle olan uyumluluğu.

Bu noktada oluşturulan komisyon tarafından kaliteli bir denetim için denetim firması içerisindeki faaliyetleri kontrol eder. Böylece, kontrol edilen sistemin etkinliği güçlenmiş olmaktadır.

### **3.4. Kalite Kontrol Standartlarının Uygulanmasına İlişkin Yapılan Düzenlemeler**

Türkiye’de muhasebe mesleği ile ilgili SPK, KGK, TÜRMOB veya Maliye Bakanlığı gibi kurum veya kuruluşlar bulunmaktadır. Fakat Türkiye’deki mesleki kuruluşları etkileyen uluslararası organizasyonlar da mevcuttur. Bunlardan en önemlisi ilk kuruluş olan AICPA (Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü), veya Türkiye’nin de üyesi bulunduğu IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)’tır. IFAC, belirtileceği üzere muhasebe ve muhasebecilerin faaliyetlerine yöneliktir. IFAC’ın yayınlamış olduğu kararlar, TÜRMOB tarafından 2003 yılında yayınlanmış, daha sonra KGK bu standartları kendi kurallarında belirtmiştir (Akbulut, 1999).

#### **3.4.1. Bağımsız denetim firmaları tarafından yapılan düzenlemeler**

Denetim firmalarının dürüst olması, kaliteye önem vererek çalışması ve gösterdiği performans, denetim firmasının başarı ününü arttıracak; bunun sonucunda gelecekteki yapacağı denetimler öncesi bir referans niteliği kazanacaktır. Bu yüzden AICPA ile diğer dış etkenler; denetim kalitesini arttırmak ve denetçilerin mesleki davranışlarının uyumlu olmasını arttırmak için denetim firmalarına özel programlar geliştirmektedir (Arens, 1997).

Bununla ilgili olarak insan davranışlarını ve denetçilerin davranışlarını etkileyen durumlar Çizelge 11’de belirtilmiştir.

**Çizelge 3.10 : İnsan Davranışlarını Etkileyen Durumlar**

Yasalarla biçimlendirilen davranışlar Ahlaki normlarla biçimlendirilen davranışlar Bireysel farklılıklar sonucu ortaya çıkan davranışlar	Sosyal baskı
	Mesleki bilgi
	Yasalar
	Meslek elemanlarının baskısı
	Rekabet
	Vicdan
	Kültür
	Devlet
	Sosyal baskı
Dini öğeler	

(Yıldırım ve Çukacı, 2002).

**Çizelge 3.11 : Denetim Firması Çalışanının Davranışına Yön Veren Durumlar**

CPA Firması Personelinin Davranışı	CPA sınavı
	GKGMİ ve yorumlar
	Devamlı eğitimin gerekliliği
	Yasal sorumluluklar
	CPA firmaları bölümü
	Mesleki davranış kuralları
	SEC (SPK)
	Eşdeğer İncelemeler
	Kalite Kontrol

(Arens ve James 1997).

Çizelge 12’den anlaşılacağı üzere bir denetim firmasındaki çalışanların davranışları birbirine bağımlı ya da bağımsız çeşitli unsurlardan etkilenmektedir. Sürekli eğitim, yasal sorumluluklar ve mesleki davranış kuralları denetçilerin kalitesini etkileyen unsurlardır.

AICPA ve SEC denetim firmaları için kalite kontrol departmanları oluşturmaktadır. Denetim firmaları için kalite kontrol; denetim firmasının müşterilerine kendilerinin meslek sorumluluklarını uyguladıklarından güven vermek için, kullandıkları yöntemleri içermektedir (Arens ve Loebbecke 1997).

Denetim firmaları için denetim faaliyetlerini kontrol etmek amacıyla denetim firmasına yol göstermek ve firma içerisindeki işleyişin kalitesinin, kabul edilen standartlarla desteklendiğinden emin olmak için aşağıdaki işlemler sıralanmaktadır (Dunn, 1991);

- Her denetim firması önceden oluşturulmuş denetim rehberine sahip olmalı, oluşturulan bu rehber sayesinde bütün denetimler aynı tarzda yürütülmelidir,
- Denetim firması içerisinde denetim için yeteri kadar denetçi ve bağımsız çalışan bulunmadığı takdirde herhangi bir görev almamalıdır,
- Denetçiler bağımsızlık, güvenilirlik ve ahlaki davranışlara sahip olması konusunda dikkatli ve titiz davranmalıdır,
- Tüm mevkilerde denetçi alımı yapılırken veya denetim firmasındaki denetçilerin mesleki eğitimi geliştirirken dikkatli olunmalı ve denetçinin kendi yeteneği ve beceresi korunmalıdır,
- Kararsız kalınan konular da konu ile alakalı danışmanlık alınmalıdır,
- Denetim firmasının belirlemiş olduğu prosedürler takip edilmelidir,

Denetim firmalarının prosedürleri farklı olsa da belirlenen prosedürler kalite kontrol sistemlerinin sağlıklı çalışmasını sağlayan unsurlardır. Küçük denetim firmaları için kalite kontrol prosedürlerinin uygulanıp uygulanmadığının kontrolü büyük denetim firmalarına göre daha kolaydır. Bu yüzden büyük denetim firmaları da kendi bünyelerinde kalite kontrol sistemlerini oluşturmalıdır (Taylor ve Glezen, 1997). Fakat bu sistemlerin kurulması için bazı şartların yerine getirilmesi gereklidir. Bu şartlar şunlardır (Selimoğlu, 2000);

- Sorumlulukların belirlenmesi: Denetim firması çalışanlarına sorumluluk verirken, çalışanın kişisel yeteneğini, kişisel temsili yetkisi ve dışarıda gözlemlenebilmesi dikkate alınmalıdır.
- İletişim: Denetim firması çalışanlarına güvenilirliğin sağlanabilmesi için kalite kontrol kuralları hakkında detaylı ve anlaşılır şekilde bilgilendirilmelidir.
- Belgelerin Uygunluğu: Denetim firmasına ait kalite kontrol kurallarına uygun, firmanın büyüklüğünden, şube sayısından, çalışan ve şubelere hangi yetkilerin verildiğinden, denetim ve muhasebe uygulamalarının içeriğinden, organizasyon yapısından ve maliyet-kâr unsurlarını içeren açıklayıcı ve kapsamlı belgeler hazırlanmalıdır.

Denetim firmasının kalite kontrol sistemini yukarıda bahsettiğimiz şartlara ve standartlara uygun kurallar belirlemesi gerekmektedir.

### **3.4.2. Denetim Firmaları Tarafından Yapılan Düzenlemeler**

ABD’de kamu muhasebesi uygulayıcıları, devletin müdahalesini önlemek amacıyla aşağıda belirtilen girişimlerde bulunmuşlardır (Willon ve Root, 1989);

- AICPA’nın SECPS (SEC Kurulu listesinde bulunan firmalar için uygulama bölümü) ve PCPS (diğer firmalar için uygulama bölümü),
- POASB
- SECPS üye firmaları için eşdeğer inceleme programının oluşturulması.

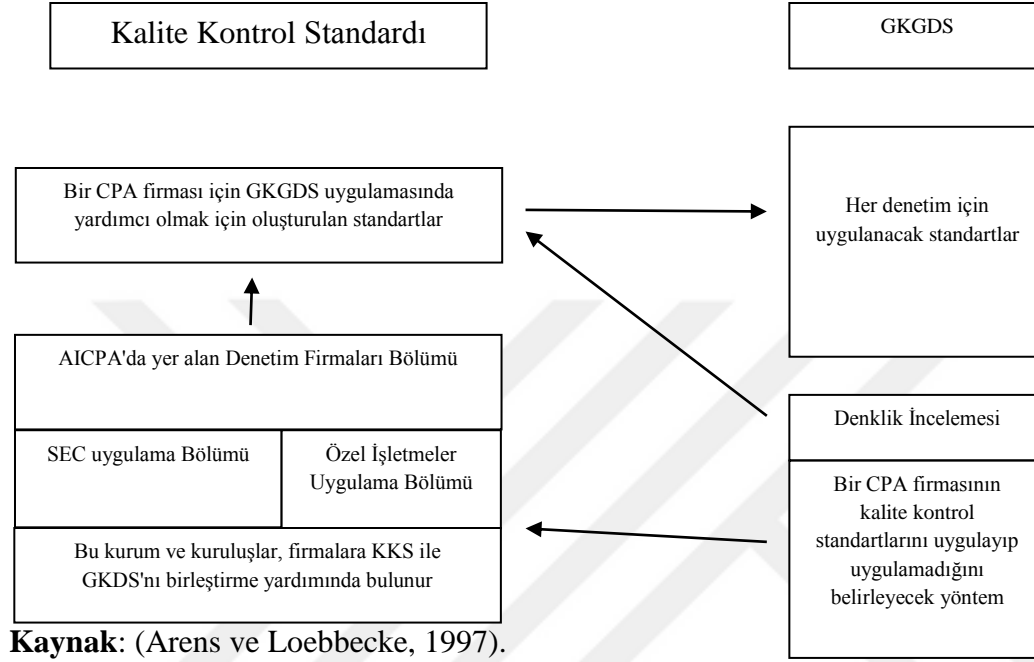
Bütün bu oluşumlar AICPA ve SPK gibi örgütlerin içerisinde kurulmakta ve bu örgütlere üye olan tüm firmaları kapsamaktadır. Kendi kendini kontrol etmekte iki önemli husus vardır (Jeffords ve Thibadoux, 1993);

- Belirli aralıklarla yapılan kalite incelemesi,
- Denklik incelemesi

Aşağıda belirteceğimiz “denklik incelemesi” ve “kalite incelemesi” genel anlamda “denetçilerin denetlenmesi” anlamındadır (Robertson, 1996):

Denklik incelemesi (peer review) : AICPA’nın denetim firmalarına ait kalite kontrol sistemini değerlendirerek kendi oluşturduğu kurallarla hükümete karşı bir değer kazandırmak için eşdeğer inceleme yöntemini belirlemiştir. Bu yöntemi kısaca açıklamak gerekirse bir CPA firmasının denetim ve muhasebe faaliyetlerinin başka CPA firmaları tarafından resmi görüşmeler vasıtasıyla çalışma kâğıtlarının belirli zamanlarda gözden geçirilmesini sağlayan yöntemdir (Taylor ve Glezen, 1997).

KGK tarafından BDS220 standardında yayımlanan denetim kalitesine yönelik gözden geçirme olarak uluslararası denetim standartlarından çevrilmiştir. Bu standartta yapılacak incelemenin farklı bir denetim firmasından değil kendi içerisinde ki diğer başdenetçinin incelemesi şeklinde açıklanmıştır (Arens ve Loebbecke, 1997);



**Kaynak:** (Arens ve Loebbecke, 1997).

**Şekil 3.1** GKGMS, Kalite Kontrol, CPA Firmalarının Bölümlenmesi, Eşdeğer İnceleme Arasındaki Durum

Kalite İncelemesi: Denklik incelemesi ile aynı amaçlar için yapılandırılrsa da “kalite incelemesi” daha çok küçük bağımsız denetim firmaları tarafından daha çok ilgi görmektedir (Robertson, 1996). KGK, kalite kontrol sisteminin denetim firmalarında kurulması ve uygulanmasını, denetim firmalarının sorumluluğuna bırakmıştır.

AICPA, kalite inceleme programına veya denetim firmaları kısmına üye olan bir denetim firması, uygulama-gözetim sistemine de üyedir (AICPA, 1994). Üye olan firmalar üç yılda bir denklik inceleme komisyonun incelemesine tabidir. İnceleme yapıldıktan sonra gerekli bulgular denetim firmasına verilir ve halka açık şekilde rapor hazırlanır (Taylor ve Glezen, 1997). Bu sistemde yer alan tüm denetim firmalarının kaliteli hizmet verme konusunda ki ünlerini de arttıracaktır.

SECPS üyelerine yönelik olarak iç denetim ve denklik incelemesini içeren ankete göre, kalite kontrol yöntemleri ile olumlu görüşlere varılmıştır (Felix ve Prawitt, 1993);



- KKY mesleğin ününü arttırmakta büyük önem taşır,
- Denetim kalitesini korumaktadır,
- Maliyeti fazla olmakla birlikte faydası görülmektedir.

### **3.4.3. Müşteri İşletme İle Ortak Yürütülen Düzenlemeler (Denetim Komitesi)**

Denetçilerin bağımsızlıklarını korumalarında yardımcı olan temel etkenlerden biri bağımsız denetçiler ile iç denetçilerin birlikte çalışması için kurulan, işletme yönetim kuruluna bağlı olan denetim komitesidir (Hubbard ve diğ., 1991). Denetim komitesi, şirket yönetiminin finansal tablo sorumluluğunu yerine getirerek yönetim kurulu ve dış denetçiler arasındaki iletişimi sağlama konusunda önemli göreve sahiptir (Cook ve Winkle, 1988).

Denetim firmalarının muhasebe bilgilerine olan ihtiyacın daha da artması durumunda, daha kaliteli denetçileri bünyesine katma ve denetim komitesi oluşturma gerekliliği yönünde izlenimler elde edilmiştir. Bu da denetim firmalarının denetim güvenilirliğini artırılmasında, denetçinin daha kaliteli olması gerektiğini ve denetim komitesini de oluşturan kaliteyi artırıcı etmen olarak kabul ettikleri anlaşılmıştır (Deli ve Gillan, 2000).

### **3.4.4. Devlet Tarafından Yapılan Düzenlemeler**

Denetim faaliyetleri ile ilgili bir araştırma da güvenilirlik ve cezai şartlar arasında bir ilişki olduğu fakat konunun hileli olmasına veya olmamasına göre değişiklik gösterdiği belirtilmiştir. Bununla ilgili olarak iki sonuç ortaya çıkmıştır (Dittmann, 1999);

- Hile olasılığının artması durumunda cezai yaptırımlar da artarsa, denetim güvenilirliğini artıracaktır.
- Hile olasılığı az olma durumunda, cezai yaptırımlar da artarsa denetim güvenilirliği düşecektir.

Türkiye’de kalite kontrol ile ilgili herhangi bir yasa bulunmamaktadır. Fakat kalite kontrolünü doğrudan veya dolaylı şekilde etkileyen yasalar vardır. Bu yasalara uymayanlar Maliye Bakanlığı tarafından oluşturulan yasalara göre veya meslek konularına göre cezalandırılmaktadır.

Maliye Bakanlığı'nın incelenmesinde usulsüzlük olduğu takdirde disiplin soruşturması açılması için meslek odasına başvurur (Mugan, 1999). TÜRMOB tarafından gerçekleştirilen cezai türler şunlardır;

Uyarma: Meslek mensubu veya adayına yazı ile daha dikkatli olmasının bildirilmesi.

Kınama: Meslek mensubu veya adayına yazı ile çalışmalarında ve hareketlerinin kusurlu olduğunun bildirilmesi.

Geçici Olarak Faaliyetten Alıkoyma: Cezai yaptırım uygulanacak mensubu 6 aydan az, 1 yıldan fazla olmamak koşulu ile mesleki faaliyetten çıkarılma.

Yeminli Sıfatını Kaldırma: YMM'nin ünvanının kaldırılması ve mührünün geri alınması.

Meslekten Çıkarma: Meslek mensubunun ruhsatının geri alınarak artık bu mesleğin yürütmesine izin verilmez.

Eğer mahkeme tarafından ceza verilir ise; bu cezada meslek mensubunu bağlar niteliktedir. Bu sayede yaptırımların olmasından dolayı kalite kontrol sisteminin etkinliği artacaktır. KGK tarafından ise bağımsız denetimde cezai yaptırım olarak uyarı, faaliyet iznini askıya alma ya da iptal etme cezalarını bağımsız denetim yönetmeliğinde belirtmiştir.

Cezaların amacı meslek mensuplarının suistimal, hile veya hata yapma durumlarını caydırma amacı ile bu durumların yaşanılmasını azaltmaktır. Caydırıcılık, denetimin yapıldığı sırada daha dikkatli olunmasını ve denetim raporunun güvenilir sonuca ulaşmasını sağlar. Bu durum denetim kalitesinin artmasına sebep olur. Bununla ilgili olarak TÜRMOB tarafından verilen cezalar aşağıda belirtilmiştir.

Aşağıda TÜRMOB tarafından verilmiş son 3 yıla ait cezaları görebiliriz.

**Çizelge 3.22 : TÜRMOB Disiplin kurulu tarafından son 3 yılda verilen cezalar**

<b>2014/2015/2016 TÜRMOB Disiplin Cezaları</b>															
	Uyarma	Kınama	Geçici Olarak Faaliyetten Alkoyma	12 Ay	6 Ay	9 Ay	Yeminli Sıfatını Kaldırma	Meslekten Çıkarma	SM	SMMM	YMM	İstanbul	Ankara	İzmir	Diğer Şehirler
<b>2014</b>	0	0	58	28	29	1	2	21	24	34	2	32	11	9	27
<b>2015</b>	0	0	71	31	39	1	0	18	48	36	5	29	20	8	32
<b>2016</b>	0	0	64	21	43	0	0	12	34	39	3	33	7	6	30
<b>Toplam</b>	0	0	193	-	-	-	2	51	106	109	10	94	38	23	89

(TÜRMOB).

### 3.5. Denetim Şirketlerinde Kurumsal Yönetim

Gelişmiş ülkeler, gelişmekte olan ülkelerdeki şirketlere yatırım veya kredi vermeden önce finansal durumunun yanı sıra kurumsal yönetimine ve kalitesini incelemeye önem vermeye başlamıştır. Bu yüzden şirketlerde kurumsal yönetimin önemi artmıştır. Kurumsal yönetimin temel ilkeleri şunlardır; şeffaflık, eşitlik, sorumluluk ve hesap verilebilirliktir (Akyüz, 2009). Kurumsal yönetim kavramı 27-28 Nisan 1998'de OECD toplantısında ilk olarak ortaya çıkmıştır (OECD, 2004). 1999 yılında kabul edilen ilkeleri gelişen ve değişen koşullar için 2004 yılında yenilenmiştir (TKYD, 2007).

Amerika'da Enron, Xerox ve Worldcom Skandallarının yaşanmasından dolayı kurumsal yönetim ilkelerini geliştirmek için Sarbanes-Oxley yasası çıkartılmıştır. Bunu, Avrupa Birliği'nin "Avrupa Şirketler Kanunu İçin Modern Düzenleyici Hukuksal Çerçeve" konulu raporunu 2002 yılında Avrupa komisyonuna sunması takip etmiştir. Almanya'da 2003'te kurumsal yönetim ilkelerini German Codex ismi ile gözden geçirilmiş halini açıklamıştır. İngiltere ise 1998'de hazırladığı "Combined Code" isimli ilkelerini 2003'te gözden geçirmiştir (Yıldırım, 2007). Rusya ise kendi kurumsal yönetim ilkelerini oluşturmuştur (Uyar, 2004).

OECD'in kurumsal yönetim hakkındaki tanımı şöyledir: Ekonomik verimliliği ve büyümeyi arttırmasında ve dış faktörlere güvenin verilmesinde önemli etken olduğunu belirtmiştir. Kurumsal yönetimin şirket içerisinde tüm hak sahiplerinin arasındaki ilişkiyi kapsadığını ve şirketin hedeflerini belirlenen hedeflere nasıl ulaşılacağını, bu süreçte performansın ne şekilde denetleneceğinin planlandığını belirtmiştir (OECD, 2004). SPK ise kurumsal yönetimi, firmaları içerisindeki tam görev dağılımlarını belirleyerek bunlar arasında denge ve kontrol sistemi uygulama olarak tanımlamıştır (SPK, 2009).

Örnek olarak Almanya, kurumsal yönetim ilkelerini kanunlaştırarak uyulmasını zorunlu kılmıştır (TKYD, 2007). SPK 2003 yılında "Kurumsal Yönetim İlkeleri" raporunu hazırlamış ve halka açık şirketler için tavsiye niteliğinde olan ilkeleri kamuoyuna açıklamıştır. 1 yıl sonra ise SPK halka açık şirketlerin açıklanan bu ilkelere ne derece uyduklarını veya uymadıkları durumları faaliyet raporlarında açıklama zorunluluğu getirmiştir. SPK, 2003 yılında yayınladığı "Kurumsal Yönetim İlkeleri" raporunu 2005 yılında güncellemiştir. Bu süreçlerden sonra ülkemizde

kurumsal yönetim ilkeleri bir yönetim anlayışı olarak yayılmaya başlamıştır. İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB) ve Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (TKYD) ve diğer ekonomik ve sosyal kurumlar örnek olarak gösterilebilir (Kurt ve Kayacan, 2007)

2002 yılında Türkiye’de bağımsız denetim konusunda bazı radikal değişiklikler yapılmıştır. Bağımsız denetim kuruluşlarının ve denetim firmasının çalışanlarının, müşteri firmalarının, defterlerini tutma, finansal bilgi ihtiyacını karşılama, müşavirlik hizmetleri verme, iç denetimde destek hizmeti verme ve diğer bu tür danışmanlık hizmetlerini sınırlamıştır. Avrupa, bu konuda daha tutucu önlemler alırken Türkiye radikal değişimi tercih ederek, ABD’den Sarbanes-Oxley Act’in ilkelerini kendi mevzuatına yansıtmıştır (Akyüz, 2009). Kurumsal yönetim hakkında ülkemizde yayılması ve teşvik edilmesi için İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi oluşturulmuştur. İMKB oluşturulan bu endekse dâhil olacak firmalar için “Kurumsal Yönetim Endeksi Temel Kuralları” adlı bir metin yayınlamıştır.

Türkiye’de kurumsal yönetimin geçmişi hakkında da özet Çizelge 14’de sunulmuştur.

**Çizelge 3.33 : Türkiye’de Kurumsal Yönetim Tarihi**

YIL	Tarihçe
1956	1956 TTK Mevcut yasal hükümler
1999	OECD kurumsal yönetim ilkeleri
2002	TÜSİAD kurumsal yönetim: En iyi uygulama kodu hazırladı
2003	SPK kurumsal yönetim ilkeleri
	SPK sermaye piyasasında bağımsız denetim hakkında tebliğ
	SPK sermaye piyasasının da derecelendirme faaliyeti ve derecelendirme kuruluşlarına ilişkin esaslar tebliğ
2004	SPK kurumsal yönetim ilkeleri uyum beyanı
	OECD kurumsal yönetim ilkeleri revize
	İMKB Kurumsal Yönetim Derecelendirme Çalışmaları

2005	SPK Kurumsal yönetim temel ilkeler revize
	İMKB kurumsal yönetim ile ilgili kuralları belirledi
	Yeni Ticaret kanunu tasarısı Meclis'e sunuldu
	Kurumsal yönetim ilkelerini içeren bankacılık kanunu BDDK yayımlandı
2007	SPK, Sermaye piyasasında derecelendirme faaliyeti ve derecelendirme kuruluşlarına ilişkin esaslar tebliği güncelleyerek yayımladı
	İMKB kurumsal yönetim endeksi hesaplanmaya başlandı
2009	SPK " Özel durumların kamuya açıklanmasına ilişkin esaslar tebliğ"ni yayımladı. Kurumsal yönetim alanında olan şirketlerin daha şeffaf şekilde uygulamalar yapması için getirilen düzenlemelere yer verdi.

(Toraman ve Abdioğlu, 2008)

Ülkemizde kurumsal yönetim uluslararası alanda yarattığı etkiyi görmemiştir. Bunun birinci sebebi ise Türkiye'deki şirketlerin hisselerinin çoğunluğunun aile veya büyük grupların elinde olması dolayısıyla halka açık hisselerin oranlarının küçük olmasıdır (Cuhruk ve Özkan, 2004). Bunun sonucunda yatırımcı, azınlık haklarına önem verilmediğini düşünüp güven ortamı yaratılamamaktadır.

Kurumsal yönetimi uygulayan şirketlere baktığımız zaman borsa performanslarının daha iyi olduğu öz sermaye kârlılığının daha yüksek olduğu ve dış yatırımcı veya kreditorlere daha fazla güven verdiği; bu da dış kaynaklardan daha fazla yararlanıldığını tespit etmiştir (Gürbüz ve Ergincan, 2004). Bu da daha iyi yönetilen şirketlerin diğer şirketlere göre daha fazla borçlanma imkânına sahip olduğunu göstermiştir. Finansal kaldıraç ile kurumsal yönetim ilişkisine bakıldığında zaman bulunan pozitif ilişki kurumsal yönetimin firmaya yatırımcının güveni ile itibarının arttırıldığını gözlemlemiştir (Gürbüz, 2005).

Bunların haricinde kurumsal yönetimin firmalara katkıda bulunacağı durumları aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz (Aktan, 2005) :

- Kurumsal yönetimi uygulayan firmalar uygulamayan firmalara göre daha kolay kredi sağlama imkânına sahip olur,
- Eğer şirket likidite sıkıntısı yaşıyorsa nakit para girişini daha kolay sağlar,

- Dış yatırımcıların güveni artırılır; bunun sonucunda firmaya uzun vadeli sermaye girişi artar,
- Ekonomik krizler diğer firmalara göre daha kolay atlatılır,
- Firmanın sahip olduğu varlıklarının değeri yükselir, yani bir şirketin iyi yönetilmesi o şirketin değerini arttırır. Bu da kurumsal yönetimin önemini belirler,
- Yönetimde şeffaflık ve hesap verme sorumluluğu artacağı için yolsuzluklar azalır,
- Firma içerisinde yetkili kişilerin görevlerini kötüye kullanmaları ve keyfi şekilde yönetim anlayışına sahip olmaları engellenir,
- Firmada büyük veya küçük tüm menfaat sahiplerinin çıkarlarına olanak sağladığı için firma ile çıkar sahipleri arasında ilişkilerin gelişimi sağlanır,
- Firma faaliyetlerinde istikrar sağlanır,
- Rekabet gücünde artış olur,
- Kârlılık artışı sağlar.

2000-2001 yıllarında yaşanan bankacılık krizinin sebeplerinden en önemlisi bankaların kurumsal yönetim anlayışından uzak olmasıdır. Çünkü; o dönemde TMSF (Türkiye Mevduat Sigorta Fonu) devredilen 22 bankanın krizin içinde olmasının nedeni olarak bankaların büyük pay sahiplerinin kendi grup şirketlerine kredi vermesidir. Bu durum bize küçük pay sahiplerinin hakları göz önüne alınmadan yapılan işlemlerin nasıl sonuçlar ortaya çıkaracağını göstermiştir (Akyüz, 2009).

Amerika ve İngiltere'nin kurumsal yönetim anlayışının gelişimine kısaca değinmek gerekirse;

### **Amerika Birleşik Devletleri**

Amerika'nın, kurumsal yönetim hakkında 4 çalışması mevcuttur. Bunların ilki, 1987 yılında Treadway raporu; ikincisi, 1995 yılında Halka Açık Şirketler Gözetim Kurulu Raporu; üçüncüsü, 1999 yılında Blue Ribbon Komitesi Önerileri; son olarak ise 2002'de yayımlanan Sarbanes-Oxley yasasıdır. New York menkul kıymetler borsasına kayıtlı tüm firmalar, yöneticinin sorumluluklarını, nitelik prosedürlerini, yöneticinin yönetime müdahalesini, aldıkları ücreti, aldıkları eğitimi, yönetim

kurulunun yıllık performansının değerlendirilmesini ilan etmek zorundadır (Altın, 2006).

## **İngiltere**

İngiltere’de kurumsal yönetim hissedar temelli olarak oluşturulmuştur. Bu anlayışa göre şirket yönetiminin öncelikle yapması gereken hisse sahiplerinin çıkar ve amaçları doğrultusunda hareket etmelidir. Çünkü bu sistemde hisse sahiplerinin beklentisi kâr elde etmektir. İngiltere’de yaşanan şirket skandallarından sonra 1998’de hazırlanan “Cadbury Raporu” 2003 yılında revize edilmiştir. İngiltere kurumsal yönetim kurallarına Londra Menkul Kıymetler Borsası’na kayıtlı bütün işletmeler uymak zorundadır (Colak, 2003).

Bauer ve diğ., (2003) yaptığı araştırmaya göre Avrupa’da kurumsal yönetimin uygulanması konusunda en iyi uygulayan ülke İngiltere’dir. İngiltere’den sonra Fransız işletmeleri daha sonra Alman ve İspanyol işletmeleri gelmektedir.



## 4. KALİTE İTİBARI

Denetim firması için itibar ve 4 büyük denetim firmasının kalite itibarını incelemek gerekir ise;

### 4.1. İtibar Nedir?

2001 Yılında Enron vakası ile birlikte Dünya’da artık farklı sorular sorulmaya ve kurumsal itibarın önemi artmaya başladı. Enron ve beraberindeki batan tüm şirketlerin varlığına rağmen düzgün iş nasıl yapılabilir soruları anlam kazandı (Kadıbeşgil, 2006). Bu konuda Walker Information itibarı, bir şirketin zaman içinde toplumsal ortakları gözetiminde oluşan yansıması ve belirli bir zamanda davranışları, iletişimi ve beklentileri bir karışım halinde ortaya çıkaran ürün olarak tanımlamıştır.

İnsanlar firmaları isimleri ile hatırlayıp yaptıkları açıklamalarla planlarını programlarını öğrenir. Firmalardan öğrendikleri bilgileri yorumlar ve bir fikre sahip olur. Daha sonra da şirket için bir imaj belirlerler, işte bu durumların toplamı itibarı oluşturmaktadır (Fombrun, 1996). İmaj ise algılanan imaj ve istenilen imaj olarak iki gruba ayrılmıştır. Algılanan imaj, firmaların, dışarıdan nasıl algılandıkları yönündeki düşüncelere; istenilen imaj ise firmanın nasıl görülmek isteyeceği şeklindedir (Brown ve diğ., 2006). Kurumsal İtibar, hem iç hem de dış ortakların firmaya olan katkıları ve algılarının bir bütünü olarak değerlendirilir ve zamanla ortaya çıkmaktadır (Chun, 2005).

Kurumsal itibarın yönetimi, şirketlerin bugününü değil yarınını yönetme biçimidir. Bu yüzden şirketin bugünü ile karıştırılmaması gerekmektedir. Bunun için kurumsal itibarı yönetecek olan kişilerin bunu yönetebilecek yeterlilikte ve görüşte olmaları gerekmektedir (Kadıbeşgil, 2006).

Dowling (2001), şirketlerin kurumsal itibara sahip olmamasının krizlere yol açabileceğini belirtiyor. Bunlar;

- Yöneticiler tarafından iyi itibara sahip olmanın değeri bilinmemektedir,

- Yöneticiler şirketlerinin nasıl algılandığına dair düşüncelerinin olmadığı ve itibarın da nasıl oluşturulabileceğinin fikrine sahip değillerdir,
- Yöneticiler itibarın nasıl ölçümlenebileceği konusunda da bir programa sahip değillerdir,
- Son olarak bu 3 maddeye sahip olan yöneticilerin şirketlerini tanımamalarından dolayı kriz anlarında yönettikleri şirketler zarar görebiliyor.

Gee (1996), “İmaj + İtibar = Kâr” denkelemini, itibar denklemi olarak ifade etmiştir. İyi itibara sahip şirketler, kısa vadede soyut değerlere sahipken; uzun vadede somut değerlere sahip olabilirler. Çünkü hizmetlerini veya ürünlerini uzun vadede yüksek fiyat talep edebilir; uzun süreli çalışanlara sahip olabilir; çalışanların itibarlı firmalarda daha çok çalışmak isteyeceği için daha az ücrete çalıştırabilir ve kriz dönemlerini daha kolay atlatabilirler (Fombrun, 1996). Diğer bir ifade ile itibar firmalara finansal alanda, pazar alanında ve insan kaynakları alanlarında katkı sağlar (Howard, 1998).

Reputation Institute, kurumsal itibar kriterlerini 6 gruba ayırmıştır. Kriterleri ve içerikleri aşağıda belirtilmiştir:

- Ürün & Hizmet – Yüksek Kalite Fiyatı, Yaratıcı ve Yenilikçi ve Bunun arkasında duran;
- Finansal Performans – Rakiplerinden üstün olan, Karlılığı Kayıtlı Olan, Düşük Risk Yatırımı Yapan, Büyüme Potansiyeli Gösteren;
- Çalışma Ortamı – Çalışanını Ödüllendiren, İyi Çalışma Ortamına Sahip, Nitelikli Çalışanlar;
- Sosyal Sorumluluk – İyi Amaçları Destekleyen, Çevreye Karşı Sorumluluk, Topluma Karşı Sorumluluk;
- Vizyon & Liderlik – Pazar Fırsatlarını Değerlendiren, Mükemmel Liderlikle Yönetilen, Gelecekle İlgili Net Vizyon Sahibi;
- Duygusal Özellikler – Hayranlık Duyulan, Beğenilen, Saygın ve Güvenilir olan.

Shrivastava ve diğ. (2007), yaptıkları araştırmada firma itibarının sektör içerisinde ne kadar etkili olduğunu incelemişlerdir. Araştırmanın sonucunda firmanın itibarı ne kadar yüksek ise firmaya yatırım yapmak isteyen müşterilerin firmaya ilişkin riskleri göze alma oranı da aynı oranda yüksek olduğu görülmüştür.

Sonuç olarak, itibar rekabetin her geçen gün arttığı global piyasalarda kalite ve fiyatın artık farkındalık yaratmadığı bir dünyada farklılaşma kriteri olarak önem kazanmaktadır (Young, 1996).

#### 4.2 4 Büyüklerin Kalite İtibarı

Denetim firması itibarı, denetim firmaları tarafından zamanla inşa edilen firma imajını ifade eder. Denetim firmalarının yapmış olduğu denetimlerin ücretleri ve kalitesi denetim firmasının itibarını oluşturur.

Sucher ve diğ. (1999), itibarın denetim firmasının teknik ve firmanın kalitesi ile oluştuğunu ve oluşacak olan itibarın zamanla kazanıldığını savunmuştur.

Gregory ve Jeanes (2000), kim itibarını sorgulamak isterse içerisinde bulunduğu kalite koşullarını ölçmelidir. Fakat bunun ölçülmesi zor olabileceği için denetim firmasının uygulamış olduğu denetim metotlarından sonuca varmak mümkündür. Bu görüşlere göre denetim firmalarının uygulama metotlarına göre kalitesini belirleyebilir. Bu da denetim firmalarının kendi itibarını etkileyebilir.

Denetim firmalarını iki grup altında inceleyebiliriz. İtibarlı denetim firmaları ve itibarlı olmayan denetim firmaları. Fuerman ve Kraten (2008)'e göre denetim firma itibarını 4 alt grupta sıralamıştır. Bunlar; Big 8 / Big 6 / Big 4, Second Tier, küçük ve tekli muhasebe firmalarıdır. Bu gruptan ilki için Compustat araştırma şirketinin verilerini kullanarak yapmış olduğu çalışmaya göre 500 şirketten 496'sını büyük denetim firmaları incelemektedir. Bu yüzden itibar konusunda en büyük grup büyük denetim firmalarının oluşturduğu gruptur. İkinci grup orta ölçekli denetim firmalarından oluşmaktadır. Üçüncü grup iki ya da daha fazla ortaklıktan oluşan denetim firmalarıdır ve son grup ise bireysel firmalardan meydana gelir.

DeAngelo (1981), denetim kalitesi için itibar mantığı teorisini ileri sürmüştür. Çalışmasında denetim göstergesi olarak denetim firmasının büyüklüğü ile beraber güçlülüğü ile alakalı olduğunu, bu nu da büyük denetim firmalarının düşük kaliteli işler yaparak oluşturulmuş itibarına zarar vermek istemeyecekleri görüşüne dayandırır.

Klein ve Leffer (1981), büyük ve itibarlı firmaların daha yüksek kalitede denetim yaptığını yarı büyüklükteki denetim firmalarının ise yapmış oldukları denetimlerde itibar ve kazanç kaybı korkusundan dolayı aldatma eğiliminde olduğunu düşünürler.

Bu yüzden kendi çalışmalarında itibarlı firmalar kalitelidir düşüncesini savunurlar. Başka bir ifade ile itibarlı denetim firmaları yüksek kalite ile ilişkilendirilir; çünkü yüksek gelirlerine ve itibarlarına devam etmek için kaliteli denetimler yaparlar.

Shapiro (1983) ise Klein ve Leffer (1981) modeli üzerine yaptığı çalışmada ücret alınmadan denetime başlanmasının itibarı oluşturduğunu ifade etmiştir. Yani ücretin yatırılmasının denetçinin motivasyonunu daha iyi sağlayacağını ve bunun da denetim kalitesini arttırıp itibara katkı sağlayacağını ifade etmiştir.

Beatty (1989), IPO (İlk halka arz) ve denetçilerin itibarı arasındaki ilişkiyi araştırmıştır. Bunu “Big 8” ve “Big 8 olmayanlar” olmak üzere itibarı iki gruba ayırarak yapmıştır. Big 8 dönemi itibarı ile kullanılmıştır. Gerçekleşen denetimden alınan bedelin denetim itibarı ile halka sunulan hasılat arasında ters ilişki olduğunu belirtmiştir. Denetimde düşük başlangıç getirileri denetim firmasının itibarında algılanan denetim kalitesini de etkiler. İtibar seviyesine daha fazla yatırım yapmış denetim firmalarının yaptıkları hataları düzeltmek ve azaltmak için yüksek motivasyona sahip olduğunu düşünür bundan dolayı bu tarz firmalar tarafından denetlenmiş finans tablolarının daha yüksek denetim kalitesine sahip olması beklenir.

Moizer (1997) çalışmasında denetim firmaları itibarının kanıtı olarak “Big 6” denetim firmasının diğer firmalardan farklı olduğunu gösteren kanıtları firmaların finansal güçlerini ortaya koyarak görülebileceğini iddia eder. Denetim itibarı gözlenemese de halka arz değer biçimine ve “Big 6” denetim şirketlerinin piyasa tepkisine verdiği değişimden sonuç çıkarılabilir.

Mohammed ve Nassir (1997), araştırmalarında denetim firmalarının itibarının düzensizliklerini bildirmeye ve araştırılmaya dikkat etmesi itibar kaybının korkusundan kaynaklanacağını söyler ve denetçilerin finansal tablolara bakış açısının değişeceğini; bunun da denetim kalitesi sağlayacağını belirtir.

Lennox (1999), itibarlı denetim firmaları yanlış rapor sunmamak için daha çok çaba harcarlar. Ayrıca yanlış raporlama sonucu alınan cezalar, denetçilere daha kaliteli rapor vermeleri için motivasyon sağlar.

McLennon ve Pack (2004), eşit teknolojiye sahip denetim firmalarını ikiye ayırmıştır. Birincisi itibarlı firmalar ikincisi ise bu özelliğe sahip olmayanlar. Diğer firmaların aksine itibarlı denetim firmalarının daha yüksek gideri olduğu için daha yüksek ücret talep ederler.

Denetçiler yapmış oldukları denetimlerde fikir elde etmenin yanı sıra denetçiler müşterilerinin sürdürülebilir hesaplarını da dikkate alması gerekmektedir (Praptitorini ve Januarti, 2011). Müşteri işletmelerin sürdürülebilirliğine dikkat çekmek için kendi sürdürülebilir itibarını yönetirken denetçiler doğru fikirler sağlamalıdır. Denetçinin sürdürülebilir itibar yönetimi denetim kalitesi sağlama yolları ile iş ortamının hızlı değişen temposuna direnerek sağlanır. Denetçileri zorlayan durum ise denetimin kalitesi ve denetim esnasında oluşacak yanlışlara karşı önlem alma çabasıdır.

Tangpiyoputikhun ve Thammavinyu (2010)'a göre itibar odaklı yapının birçok içeriği bulunur ve bu içerikler yalnız ekonomik katkıyı değil aynı anda ekonomik harici şeyleri de içerir. Bunlardan bahsetmek gerekir ise şirketin yaptığı ve odaklandığı her şey şirket kimliği olarak gösterilir ve bu da itibarına yansır. Şirketin odaklandığı durum 4 ana faaliyeti içerir. Bunlar;

- Ürün ve sağlanan servislerin nasıl üretildiği,
- Ürünün fiziksel süreci ve satışındaki fiziksel ortam,
- Şirket çalışanları ve öteki insanlar,
- Kendi arasındaki çalışan davranışlarıdır.

Ayrıca yine Tangpiyoputikhun ve Thammavinyu (2010) kurumsal sürdürülebilirliğin performansı ile ilgili 3 bölüme önem verir.

- Kurumsal sürdürülebilirlik,
- Kurumsal finans performans seviyesi,
- Kurumsal sürdürülebilirlik açıklamasının kalitesi.

Araştırmalarına göre profesyonel bilgi doğrudan olarak denetim kalitesi ve kişi etiğinin etkisi ile daha büyük olan denetim kalitesinin tamamlayıcı niteliğindedir. Mesleki bilgi ve kişi etiğinin denetim kalitesine pozitif etkisi olduğunu bulmuşlardır. Ayrıca, sürdürülebilir itibar ve denetim kalitesinin arasında pozitif bir ilişki olmasına rağmen sürdürülebilir itibar ve denetim kalitesi seviyesi arasındaki ilişki de kişisel sürekli gelişimin denetleme etkisi bulunmadığını ortaya çıkarmıştır.

Sürdürülebilirlik görüşünün kurumsal gücü, paydaşların gelecekteki ve şimdiki ilgi alanlarını dengeleme ve en iyi iş stratejisi ve yatırımla kazanmayı sağlamaktır (Birleşmiş Milletler Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu, 1987).

Denetçiler kendi sürdürülebilir itibarını geliştirmek için sürekli olarak değişerek gelişen programlara ihtiyacı vardır. Farklı faaliyet alanlarında performansını yükseltebilmesi ve sürdürülebilir rekabet avantajına sahip olmak için denetçiler bireysel itibarlarını inşa etmelidirler. Ussahawanitchaki (2011)'ye göre denetim deneyimi, denetim bağımsızlığı, mesleki özeni ve denetim performansı denetim kalitesinde pozitif etkiye sahiptir.

Denetim kalitesi ile denetçinin sürdürülebilir itibarı arasında pozitif yönlü ilişki olduğu görülmekte bundan dolayı denetçiler kendi denetim sonuçlarını kendi itibarlarını sağlamak için kullanacaklardır. Denetim piyasasında rekabetsel avantaj sağlamak için sürdürülebilir itibara denetçiler ve denetim firmaları önem vermektedirler.

Denetçiler ve denetim firmaları devamlı olarak kendilerini geliştirerek kalkınma sağlarlar. Devamlı gelişmeler denetçinin öğrenme karakterini geliştirerek eğitim, muhasebe ile ilgili alıştırma, denetim programları, müşteri veya diğer denetçilerle iletişim kurmak gibi dış çevrelerine de katkı sağlar. Bunun sonucunda da denetçi üzerinde yaratıcılık ve bilgide kendini daha iyi geliştirerek rakiplerine göre daha üst seviyelerde olur (Wong ve Chueng, 2008).

Beatty (1989), denetçinin yüksek itibarı daha fazla itibarı sürdürme motivasyonu sağlar. Danışmanlık ve finans raporlarının kalitesini arttırmak için gerçekleşen çabalar denetçinin itibarını arttırmaya yönelik metotlar olduğunu belirtmiştir. Çünkü müşteri şirketler denetim firmalarından tüm işlemlerin tek bir denetim firması tarafından yapılmasını bekler.

Tasarruf oranının ölçeği ve itibarlı denetim şirketlerinin ortaya koyduğu yüksek kaliteli denetimler (Watts ve Zimmerman, 1985), önemli insan ve teknik kaynaklar olan erişimin doğru sağlanması ve denetim sürecini yürütebilmek için insan ve mali sermayenin katılımı (Watts ve Zimmerman 1985; DeAngelo 1981), itibarlı kurumlarda dava açma riski olan çeşitli işverenlere karşı finansal bağımlılığın azalması ile aynı zamanda kazanç getirisi olan bir portföyün varlığının bulunması tek bir işverene finansal bağımlılığın azaltılmasını mümkün kılar (DeAngelo, 1981;

Colbert ve Murray, 1998). Denetim ve kontrol sistemleri, denetçi çevresinde performans standartlarına ve itibarlı denetçilerin şirketler için sağlamış olduğu durumlara ve denetimi oluşturan ekibin harcadığı emek, maliyet ve zamana dayanır (Al-Ajmi, 2009).

Levinthal (1991) tarafından itibarı genel olarak ifade etmek gerekirse genel bir inanç çerçevesinde uzun yıllar çalışan bireylerin psikolojik durumlarını yansıtacağına taahhüdünü içermektedir. Başka bir ifade ile itibar kendi içerisindeki bireysel ve organizasyon davranışlarına karar veren bir işbirliği kültürüdür.

Balmer ve Greyser (2003)'a göre; itibar, şirketin geçmişte neler yaptığına ve şirket çalışanlarının nasıl bir davranış içerisinde olduğuna dayanarak inşa edildiğini ortaya koyar.

Herbig ve Milewicz (1995)'a göre ise; itibarın varlık vasfının zamansal gösterdiği tutarlılık ölçümü olduğunu savunmaktadır.

Arrunada (2000), göre denetçilik, denetçinin bilgisini, yeteneklerini, gayretini ve dikkatini çalışma alanında mümkün olduğunca göstermelidir. Bu denetlediği bilançoya değer katar ve bu değer oldukça önemlidir.

Fombrun (1996), kurumsal itibar kurucuları tarafından desteklenen bir şirkette kapsamlı bir değerdir. Bu değer kamuoyunun, çalışanların, yatırımcıların ve müşterilerin olumlu görüşlerini temsil eder.

Roberts ve Dowling (1997)'a göre, bir şirketin itibarı geniş çerçeveden bakıldığında maddi olmayan bir kazançtır. Bu kazancın rakip firmalar tarafından taklit edilme olasılığı azdır.

Emmanuel (2014), bir denetçi firmanın itibarı yapmış olduğu işin kalitesine, ticari itibarına, tecrübesine dayanır. Bu şekilde özellikle global dünyada "Big 6" meydana gelir.

Muhasebecilik yasalarına göre şirketlerin bilançolarında göstermek zorunda oldukları işlemleri sonuçları belirten yönergelerdir (Zeff ve Zimmerman, 1978). Bu yönergeler tamamen teknik kurallardan oluşmaz, yüksek politik süreçlerin bir sonucudur. Bu durum kaliteyi oluşturur.

Her ne kadar Uluslararası Muhasebe Standartlarında olduğu gibi birçok ülkedeki muhasebe kurallarının şeffaflığı gerekli olsada (Saudagaran ve Diga, 1997); Frast ve

Ramin (1997)'e göre ulusal veya uluslararası belgeler muhasebe uygulamalarının şeffaflığında çeşitlilik olduğunu belirtir.

Emmaunel (2014)'e göre muhasebe standartlarının gereklilikleri; uyumun önemi kullanıcıların kararlarının kalitesinin zenginleşmesi ve ekonomide kaynakların düzenli olarak dağıtılmasına yardım etmesi ve şeffaflığın, sayılabilirliğin standardizasyonun, değişmezliğin ve kıyaslanabilirliğin artmasını sağlar.

Yerel ve Yabancı şirketlerin halka arzında şirketler hakkında az bilgi bulunduğu için şirket yönetiminin yaptığı açıklamalara güven duymak isterler. Muhasebe literatüründe girişimcilerin itibarlı denetim firmaları tarafından denetlenmiş şirketlerin daha fazla hisse senedi sattığına dair kanıtlar bulunmuştur (Balves, 1988; Beatty,1989; Simunic ve Stein 1987). İtibarlı denetim firmaları tarafından denetlenen şirketlerin bilgileri daha kesin olduğu için girişimciler, şirkete dair yatırımlarını daha sağlıklı ve doğru bir şekilde tahmin edebilir. Tomczyk (1996)' e göre doğru bilgi ve düşük risk için itibarlı firmalara yüksek ücret ödemesi yapılır. Şunu da belirtmek gerekir ki itibarlı denetim firmaları tarafından denetlenen şirketlerin yatırım riski düşük olacağı için sigorta ücreti de düşük olacaktır.

Bazı bankacılar itibarlarını korumak için itibarlı denetim firmalarını tarafından denetlenmemiş şirketlerle ortak olmak istemezler. Menon ve Williams (1991)'ın çalışmalarında belirttiğine göre ihracatçılar itibarlı denetim firmaları tarafından denetlenirse, ilk aşamada daha düşük bankacılık komisyonu verilebildiğini belirtir. Çünkü itibarlı denetçiler yatırımcılara güvence sağlamaktadırlar.

Menon ve Williams (1994) ve Baber ve diğ., (1995)'in yaptıkları araştırmaya göre; 1990 yılında Amerika'daki 7. Büyük denetim firması Lernout & Hauspie (L&H)'nin Kore'de yaşadığı muhasebe skandalından sonra şirket müşterilerine karşı güven kaybı yaşamış ve ilk olarak % 2'lik düşüş yaşadığını belirtmişlerdir. Kore'deki skandalın 1 yıl sonra şirket iflas etmiştir. Bu, Enron skandalından önceki en büyük kurumsal muhasebe skandalıdır.

Chaney ve Philipich (2002), Enron skandalının yaşanmaya başlandığı sırada Enron ile alakalı yok edilen belgelere ilişkin 10 Ocak'taki borsa tepkisini incelerler. Enron ve Andersen'in güvensiz açıklamalarından sonra Andersen'in müşterilerinde %2'lik bir düşüş olduğunu belirtirler. Gelirdeki azalma için Andersen'in kalite itibarına zararını "itibar kaybı için ödenmiş piyasa fiyatı" olarak değerlendirirler.



Weber ve diğ. (2008), bu durumu şöyle değerlendirmişlerdir; L&H ve Andersen olaylarının KPMG/ComROAD olayından farklı olarak Alman muhasebe yönetmeliği gereğince denetim şirketlerinin mesleki sorumluluk sigortasına sahip müşterileri sebebiyle KPMG olayının ciddi boyutlara ulaşmadığı görüşündedir. Yaşanmış krizleri göz önüne alırsak, mesleki sorumluluk sigortasının finansal tablo kullanıcıları için oluşturduğu koruyucu etkileri daha iyi anlaşılacaktır

Klein ve Leffler (1981) rekabetçi fiyatların denetim firmalarının sürekli yüksek kalitede hizmet sağlamasında ikna edici bir kârlılık seviyesi oluşturmadığı üzerinde bir çalışma yapmışlardır. Modellerinde kâr yüzdeleri rekabetçi firmaların yüksek kalite vaatleri vererek hizmetlerindeki motivasyonunu arttırdığını belirtmişlerdir.

Çünkü markanın değerini yükselterek aynı hizmeti daha yüksek fiyata satması rekabetçi piyasaya aykırıdır. Piyasalarda müşteriler yüksek kalite güvenilirliğin taahhüdü olarak algılar. Bu algı itibarlı denetim firmalarına yüksek ücret ödemeyi istekli hale getirir. Bu yüzden denetim firmaları düşük kalite ile aldatmaktan vazgeçerek birçok fayda elde etmesi sebebi ile yüksek kaliteli hizmetler sunarlar. Müşterileri aldatmanın piyasadaki cezası olarak azalan müşteri portföyü olarak değerlendirebiliriz (Weber ve diğ., 2008). De Angelo (1981), bu mantık ile hileden caydırmanın hileye özendirmekten daha üstün geldiğini, denetçinin durumunun kaliteyi temsil ettiğini savunur. Bu yüzden denetim firmasının portföyü genişledikçe aldatmanın maliyeti denetim hizmetinin getirisinden fazla olur. Bu anlamda denetçinin yüksek kalitede hizmet göstererek, aldatmaya oranla olan fazla çalışma bedelini düzenli ödeme alarak bu hizmeti lehine sonuçlandırır.

Ulusal literatür taramalarına değinmek gerekir ise;

Okur (2007), çalışmasında gözetim sistemini inceleyerek bağımsız denetimin kalitesinin sağlanmasına yönelik inceleme yapmıştır. Ülkemizdeki denetim sistemini tanıtarak, bir takım ülkelerin denetim gözetimi ile ilgili sistemlerini incelemiş, son bölümünde ise ülkemizdeki denetimin gözetimine ait düzenlemeleri belirtmiştir.

Altıntaş (2006) doktora tezinde, Türkiye’de halka açık şirketler ve denetçiler tarafından bağımsız denetimin kalitesinin nasıl idrak edildiğini araştırmıştır. Yapmış olduğu araştırmanın sonucuna göre verilen denetim hizmetinin kaliteli olması için denetçinin yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olmasının gerekliliği tespit edilmiştir. Yapmış olduğu araştırmaya katılan yöneticiler ve denetçiler düzenlemelerin yetersiz

olduğunu belirtmişlerdir. Bu araştırmaya göre, Türkiye’de denetim mesleği alanında düzenlemelere ihtiyaç olduğunu işaret etmektedir.

Uzay (2006), Türkiye’deki denetim firmalarını ve denetçi gözetiminin faaliyetlerinin yanı sıra Amerika ve AB’nin kamu gözetimi ile ilgili düzenlemelerini incelemiştir. Çalışmanın sonunda Amerika’da oluşan KGK’ ya benzer bir biçimin ülkemiz de uygulanabilirliği değerlendirilmiştir.

Elgin (2006), bağımsız denetim kalitesinin gözetimini sağlayan kurumların farklı ülkelerdeki uygulamalarını incelemiş ve kurumların sahip oldukları sorumlulukları ve çalışma alanlarını belirlemiştir.

Kavut (2002), denetlenen firmalarının yöneticileri ve denetçilerin kaliteli bir denetimin nitelikleri konusunda araştırma yapmıştır. Araştırma sonucuna göre denetim hizmeti kapsamında aktif iç kontrol sistemine sahip olunması, işletmeyi ilgilendiren konularla ilgili muhasebe konularında bilgi verilmesi ve denetçilerin, denetlediği şirketin sektörü ile ilgili bilgiye ve tecrübeye sahip olmasını belirtmiştir.

Ceylan (2007), denetim kalitesinin sağlanması için denetçinin ve denetim firmasının kendi içerisinde ilerleyen belirli bir kalite seviyesine de arzu edilen sonuçları sağlayarak bunu güvence altına almasını ifade etmiştir.

Acar ve diğ. (2011), Denetim kalitesini etkileyen faktörler üzerine yapmış olduğu çalışmada, denetim şirketlerinin şirket içi vermiş oldukları eğitimi yeterli bulduğunu; iç kontrol ve iç denetimin faaliyetlerine önem verdiği gözlenmiştir. Fakat denetim şirketlerinin vermiş olduğu danışmanlık faaliyetlerinin oranının yüksek olması denetçi bağımsızlığı konusunda şüphelere sebep olduğunu belirtmiştir.

Akademisyenler ve muhasebeciler finansal raporlama alt yapısının vazgeçilmez durumu olan muhasebe standartları gerekliliği konusunda hem fikir olmalarına rağmen birçok uzman standartların ihlal edilmesinin soruşturulmasının standartlar kadar önemli olduğunu belirtirler (Hossain ve Adams, 1995; Sunder, 1997).

Bu sebeple finansal bilginin kalitesi, muhasebe standartlarının kalitesinin yasal zorunluluğun ya da kurumsal standartların uygulanmasının bir işlevidir (Kothari 2000; Hope 2001). Uygun denetlemenin eksikliği en iyi muhasebe standartlarını yersiz bir şeye dönüştürür. Bu açıdan kurallar uygulanmadığında hiç kimse harekete geçmez ise; bu kurallar sadece kâğıt üzerindeki gereklilik olarak kalır (Emmanuel, 2014)

**Çizelge 4.4 : Türkiye'deki Bağımsız Denetim Kuruluşları**

Kuruluş Adı	Kuruluş Yılı	Ortak	Sorumlu Denetçi	Baş denetçi	Kıdemli Denetçi	Denetçi	Yardımcı Denetçi	Eğitim Süresi (saat)	Denetim Dışı Verilen Hizmet	Ulusal/ Uluslararası	Denetim Ağı	2015 Yılı Kuruluş Toplam TL Geliri	Bağımsız Denetim TL Geliri	Toplam Gelire Yüzdelik Oran	Sermaye Tutarı
A - 1	1995	21	8	4	7	3	-	-	Vergi Danışmanlığı / Hukuk Danışmanlığı Diğer	Ulusal	-	733.065	308.928	42.14	50.000
AC İstanbul Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	2005	3	4	-	2	-	11	216	Finans Danışmanlık/ Vergi / Tasdik ve YMM / Yönetim Danışmanlığı	Uluslararası	Enterprise Network Worldwide	2.487.889,78	1.268.076,50	50.96	50.000
Adalya Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	2007	8	16	-	3	6	3	-	TFRS' ye uygunluğun raporlanması	Uluslararası	ACG FinExpertiza	260.321,36	203.500	78.17	100.000
Aday Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	2005	6	3	-	1	5	9	250	Vergi denetim ve danışmanlığı/ kurumsal firmanın hizmetleri/ yönetim danışmanlığı/ insan kaynakları danışmanlığı/ muhasebe hizmeti ve mali işler danışmanlığı	Uluslararası	PKF International	2.673.166	1.057.457	39.5	50.000
ADM Bağımsız Denetim A.Ş.	2012	2	3	-	-	6	-	44	Vergi Danışmanlığı	Ulusal	-	413.775	185.043	44.7	50.000
Akademik Bağımsız Denetim Danışmanlık ve YMM A.Ş.	1994	8	5	-	-	9	3	56	Vergi/ Danışmanlık/ Kurumsal Finansman/ Eğitim	Ulusal	-	972.052,50	734.993,50	75.6	50.000
Akis Bağımsız Denetim ve Mali Müşavirlik A.Ş.	2002	14	13	-	9	14	339	835	Vergi/ Danışmanlık/ Eğitim	Uluslararası	KPMG	93.804.932	60.535.693	64.5	50.000
Analiz Bağımsız Denetim ve Mali Müşavirlik A.Ş.	1997	7	2	-	5	-	-	-	Tam Tasdik/ Sosyal Güvenlik Danışmanlığı	Uluslararası	Member Firm Of The Edge Alliance	147.244	114.244	77.58	50.000
AKT Bağımsız Denetim A.Ş.	2007	5	2	-	-	4	1	-	Vergisel ve Mali Danışmanlık/ Tam Tasdik/ Eğitim	Ulusal	-	869.788,16	435.447,46	50	50.400
Aktan Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	1993	13	6	-	-	10	4	-	Danışmanlık/ Tasdik	Ulusal	-	1.739.395,33	1.564.709,46	90	160.000

Kuruluş Adı	Kuruluş Yılı	Ortak	Sorumlu Denetçi	Baş denetçi	Kıdemli Denetçi	Denetçi	Yardımcı Denetçi	Eğitim Süresi (saat)	Denetim Dışı Verilen Hizmet	Ulusal/ Uluslararası	Denetim Ağı	2015 Yılı Kuruluş Toplam TL Geliri	Bağımsız Denetim TL Geliri	Toplam Gelire Yüzdelik Oran	Sermaye Tutarı
Alternatif Bağımsız Denetim A.Ş.	2004	6	5	1	-	2	4	1100	Tasdik/ Müşavirlik ve Vergi/ Özel Denetim/ Vergi İtiraz ve Uzlaşmaları/ Mali Açıklamalar ve Sirkülerler	Ulusal	-	1.931.794,05	315.835,49	16.34	160.000
Anıl YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.	2000	16	5	11	-	11	8	816	KDV ve Diğer Kanunlarda Yer Alan Vergi İadesi/ İstisna ve Muafiyetlerin Raporlanması/ İnsan Kaynakları/ Kurumsal Finans/ Yönetim ve Yatırım	Ulusal	-	3.376.298,62	459.727,87	13.61	270.000
Arılar Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	2000	5	4	1	-	5	6	24	Vergi/ Danışmanlık/ Eğitim	Uluslararası	Nexia International	2.559.289	866.874	34.6	400.000
Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	2007	4	-	-	-	-	-	174	Vergi Danışmanlığı/ Kurumsal Finansman/ BT Hizmetleri/ Outsource Hizmetleri	Uluslararası	JPA International	6.025.927	2.916.256	48.3	175.000
Artı Değer Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	2002	5	3	7	-	-	3	-	Kurumsal Finansman/ Yönetim Danışmanlığı/ Vergi ve Danışmanlık/ Outsource/ Due Diligences	Uluslararası	Jeffreys Henry LLP	999.881	677.695	67.7	100.000
AS Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	2007	9	6	2	6	6	34	-	Ciro Denetimi/ Mali Danışmanlık/ Vergi Uyuşmazlıkları/ Tam tasdik/ İç Denetim ve Yapılandırması/ Outsource/ İnsan Kaynakları/ Yönetim Danışmanlığı/ TTK' ya hazırlık/ Kurumsal Finansman	Uluslararası	Nexia International	9.766.877,40	1.326.372,98	13.58	50.000
Ata Uluslararası Bağımsız Denetim SMMM A.Ş.	2002	4	4	-	2	2	31	590	Tasdik/ Kurumsal Finansman/ Geliştirme ve Finansal Destek/ Finansal Danışmanlık/ Reorganizasyon ve Aktif Yönetimi	Uluslararası	Kreston International	9.252.160	8.246.498	89	310.000
Banden Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	1987	13	3	-	-	-	-	112	Danışmanlık/ Tarım Satış Kooperatifleri Danışmanlığı	Ulusal	-	269.900,41	269.900,41	100	250.000

Kuruluş Adı	Kuruluş Yılı	Ortak	Sorumlu Denetçi	Baş denetçi	Kıdemli Denetçi	Denetçi	Yardımcı Denetçi	Eğitim Süresi (saat)	Denetim Dışı Verilen Hizmet	Ulusal/ Uluslararası	Denetim Ağı	2015 Yılı Kuruluş Toplam TL Geliri	Bağımsız Denetim TL Geliri	Toplam Gelire Yüzdelik Oran	Sermaye Tutarı
Başaran Nas Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	1981	26	20	-	-	23	394	877	Vergi ve Mali Hukuk/ Danışmanlık/ Eğitim/ Aile Şirketleri	Uluslararası	PwC	92.534.402	71.796.546	77.58	-
BD Bağımsız Denetim YMM A.Ş.	2006	8	8	-	-	2	1	95	Şirket Değerlemesi/ Yönetim Danışmanlığı/ Vergi Danışmanlığı	Ulusal	-	149.750,56	128.900,56	86	100.000
BDD Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	2005	17	8	3	-	3	-	-	Yönetim Danışmanlığı/ Mali Danışmanlık	Ulusal	-	266.426,55	265.272,03	99.56	50.000
BDO Denet Bağımsız Denetim YMM A.Ş.	1981	8	4	-	3	4	-	-	Vergi/ Muhasebe ve Raporlama/ Danışmanlık	Uluslararası	BDO International	5.106.142	3.946.729	77.29	50.000
Bilgili Bağımsız Denetim YMM A.Ş.	2005	8	3	-	-	16	4	202	YMM hizmetleri/ Danışmanlık Hizmetleri	Uluslararası	AGN International	1.288.059	1.036.859	80.49	50.000
Birleşik Ekol Bağımsız Denetim A.Ş.	2013	12	3	-	-	8	-	395	UFRS Geçiş Hizmetleri ve Raporlama/ Kurumsal Finans/ Yönetim Danışmanlığı/ UFRS Eğitimi	Ulusal	-	146.480	142.700	97.41	50.000
Birleşim Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	2000	8	4	-	-	8	5	201	Vergi/ Danışmanlık	Uluslararası	Hazlems Fenton	1.616.729,16	881.661,97	54,5	200.000
Consulta Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	2002	4	7	4	2	7	7	165	Yönetim Danışmanlığı, Vergi Danışmanlığı, Simülasyonla Marka Stratejisi, Müşavirlik Hizmetleri, Eğitim Çözümlerimiz, Kurumsal Finansman Danışmanlığı, Turquality Ön İnceleme ve Hazırlık	Uluslararası	INAA GROUP	5.594.124,06	710.512,35	12,7	50.000
Crowe Horwath Olgü Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	2006	21	3	5	7	6	7	-	Vergi Danışmanlığı, Yönetim Danışmanlığı, Risk Yönetim Danışmanlığı	Uluslararası	Crowe Horwath International	966.785,94	869.752,40	89,96	1.000.000
CPA Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	2006	5	4	1	-	3	-	156	Danışmanlık/ Değerleme	Ulusal	-	116.150,57	104.833,34	90,25	50.000

Kuruluş Adı	Kuruluş Yılı	Ortak	Sorumlu Denetçi	Baş denetçi	Kıdemli Denetçi	Denetçi	Yardımcı Denetçi	Eğitim Süresi (saat)	Denetim Dışı Verilen Hizmet	Ulusal/ Uluslararası	Denetim Ağı	2015 Yılı Kuruluş Toplam TL Geliri	Bağımsız Denetim TL Geliri	Toplam Gelire Yüzdelik Oran	Sermaye Tutarı
Değer Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	1986	10	11	-	-	-	-	200	Vergi Danışmanlığı/ Hukuk Danışmanlığı/ Yönetim Danışmanlığı	Uluslararası	ECOVIS	6.622.581,29	796.421,65	12.02	-
Denge Ankara Bağımsız Denetim YMM	1994	7	4	-	1	4	-	74	Vergi Danışmanlığı/ Outsource	Uluslararası	Mazars SCRL	7.355.186	235.168		50.000
Denge Bağımsız Denetim SMMM A.Ş.	1990	11	6	2	5	1	-	222	Vergi Danışmanlığı/ Outsource	Uluslararası	Mazars SCRL	8.587.244	6.449.418	75.10	100.000
DMR Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	2007	8	4	7	-	2	-	131	Hesapların Derlemesi/ Düzenli Yönetim Hesapları/ Finansal Tahminler/ Stratejik İş Planlaması/ Risk Yönetimi/ Duedilligence/ Vergi Danışmanlığı	Uluslararası	Kudos International Network	437.157	309.800	70.86	250.000
DRT Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	1986	26	23	13	25	9	419	1062	Vergi Danışmanlığı/ Finansal Danışmanlık/ Hukuk Danışmanlığı/ Risk Danışmanlığı/ İnsan Kaynakları, Teknoloji, Strateji ve Operasyonlar Danışmanlığı	Uluslararası	Deloitte	114.692.000	84.196.000	73.41	50.000
Ege YMM ve Bağımsız Denetim	2004	18	6	-	-	7	5	-	Kurumsal Finans Hizmetleri/ Enerji Piyasası Hizmetleri	Uluslararası	CH Uluslararası	327.627	309.627	94.50	100.000
Elit Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	2003	6	6	-	1	4	16	160	Vergi ve Mali Danışmanlık/ Kurumsal Finansman	Uluslararası	CPA Associates International	2.387.176	668.409	27.99	50.000
Engin Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	1999	6	3	-	4	3	34	78	Vergi/ Muhasebe/ Yönetim Danışmanlığı	Uluslararası	Grant Thornton International	8.916.780	5.336.505	59.84	-
Eren Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	2008	9	7	3	2	10	61	78	Vergi/ Muhasebe/ Yönetim Danışmanlığı	Uluslararası	Grant Thornton International	20.296.438	9.813.442	48.35	-
Güçbir Bağımsız Denetim A.Ş.	1993	11	4	-	6	-	2	46	Vergi/ Mesleki Eğitimler/ Uzmanlık Gerektiren	Uluslararası	IAPA International	297.923	188.500	63.27	50.000
Güncel Bağımsız Denetim Danışmanlık ve YMM A.Ş.	2004	15	4	-	-	32	-	51	Vergi/ Muhasebe ve Mali İşler/ Dışarıdan Destek ve Danışmanlık	Uluslararası	Groupe Laviale Sohaco	855.284	342.771	40.07	50.000
Güney Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	2002	17	17	2	9	3	446	1058	Danışmanlık/ Vergi/ Kurumsal Finansman	Uluslararası	Ernst & Young Global Limited	65.500.000	56.800.000	86.71	90.100

Kuruluş Adı	Kuruluş Yılı	Ortak	Sorumlu Denetçi	Baş denetçi	Kıdemli Denetçi	Denetçi	Yardımcı Denetçi	Eğitim Süresi (saat)	Denetim Dışı Verilen Hizmet	Ulusal/ Uluslararası	Denetim Ağı	2015 Yılı Kuruluş Toplam TL Geliri	Bağımsız Denetim TL Geliri	Toplam Gelire Yüzdelik Oran	Sermaye Tutarı
Gürel YMM A.Ş.	1984	23	9	27	14	12	45	99	Tasdik/ Vergi/ Bilgi Sistemleri Denetimi/ Kurumsal Finansman Hizmetleri/ Kdv iadesi/ Danışmanlık	Uluslararası	Baker Tilly International	38.819.276	8.008.417	20.63	200.000
HLB Saygın Bağımsız Denetim A.Ş.	1995	8	4	-	-	5	-	156	Vergi/ Muhasebe/ Yönetim Danışmanlığı/ Risk Yönetimi/ Bilgi Teknolojileri	Uluslararası	HLB International	798.616,41	724.078,26	90.66	400.000
IHY Bağımsız Denetim YMM A.Ş.	1995	9	6	-	-	4	7	-	Vergi/ Danışmanlık	Uluslararası	KS International	2.477.847,15	351.308,63	14.17	1.000.000
Işık YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.	1991	8	6	3	-	3	-	124	Denetim Dışı Hizmetler/ Danışmanlık/ KDV İadeleri/ Özel Amaçlı Raporlar	Uluslararası	BKR International	5.375.531,34	744.329	13.84	260.000
İrfan Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	1996	3	5	2	1	2	6	62	Vergi ve Ticaret Hukukuna İlişkin Dava Danışmanlığı/ YMM/ Şirket Değerlemeleri/ Bireysel Emeklilik/ İş Planlaması ve Yeniden Yapılandırma	Uluslararası	PCAOB	4.739.102,19	1.946.290,64	41.06	820.000
İtimat Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	1992	6	3	1	-	2	-	60	Vergi Planlaması/ Müşavirlik/ Şirket Kurma, Birleştirme, Bölme/ KDV İadesi/ Şirket Değerlendirme/ Yönetim Danışmanlığı/ Eğitim/ Tam Tasdik/ Bütçe	Uluslararası	Prime Global	-	-	57	52.000
Kapital Kardan Bağımsız Denetim ve YMM	1993	10	5	-	-	5	7	226	Vergi/ Danışmanlık/ Kurumsal Finansman/ Dışarıdan Muhasebe ve Destek	Uluslararası	RSM International	3.147.960	1.353.906	43	120.000
Karar Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	2013	7	2	-	-	7	4	-	Vergi/ Muhasebe/ Yönetim Danışmanlığı	Uluslararası	JHI International	800.149	672.620	84.06	50.000
Karma Bağımsız A.Ş.	2008	8	2	-	1	4	-	34	Vergi/ Mali Danışmanlık / Hukuk Danışmanlığı	Uluslararası	Parker Randall International	2.038.092,82	62.927	3.08	-
Kavram Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	1987	5	5	3	6	1	8	243	Vergi/ Yönetim Danışmanlığı	Uluslararası	Crowe Horwath International	3.435.260	1.028.813	29.94	155.000

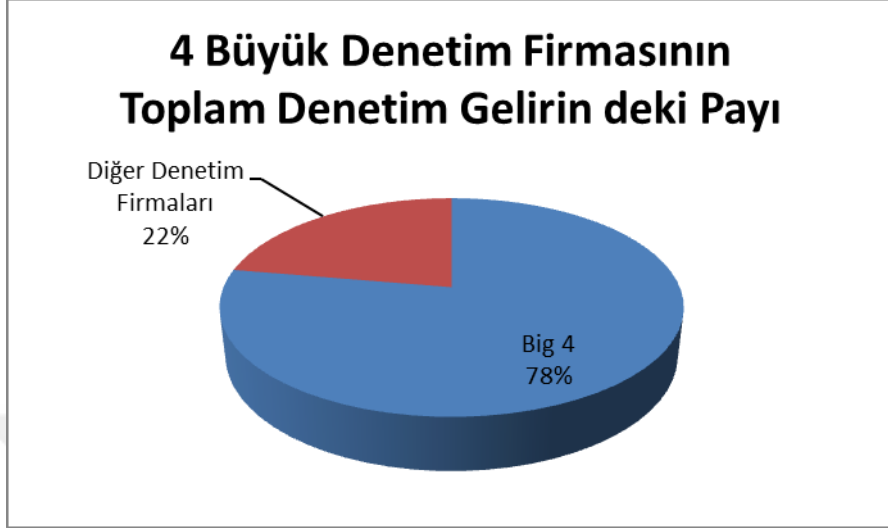
Kuruluş Adı	Kuruluş Yılı	Ortak	Sorumlu Denetçi	Baş denetçi	Kıdemli Denetçi	Denetçi	Yardımcı Denetçi	Eğitim Süresi (saat)	Denetim Dışı Verilen Hizmet	Ulusal/ Uluslararası	Denetim Ağı	2015 Yılı Kuruluş Toplam TL Geliri	Bağımsız Denetim TL Geliri	Toplam Gelire Yüzdelik Oran	Sermaye Tutarı
Köker YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.	2008	6	3	-	3	5	6	-	Vergi ve Tasdik/ Mali Danışmanlık	Uluslararası	AGN International	3.820.548,51	252.750	6.61	75.000
Legal Bağımsız Denetim YMM A.Ş.	2001	5	2	-	-	6	2	232	Vergi/ Yönetim Dan./ Outsourcing/ AB proje Hizmetleri/ Gemicilik Hizmetleri	Uluslararası	Leading Edge Alliance Global	558.175,92	166.700	29.86	50.000
MBK Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	2009	5	3	1	1	1	-	321	Vergi ve Mali Mevzuat/ Kurumsal ve Bireysel Danışmanlık/ Kurumsal Risk ve Süreç ve Sistem Analizleri/ Kurumsal Finansman/ AB proje/ Outsourcing/ Eğitim	Uluslararası	Moore Stephens International	6.437.963,16	240.050	3.72	100.000
Mega Global Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.	-	6	2	4	-	-	-	196	YMM/ Mali Müşavirlik	Uluslararası	Jeffreys Henry International Global	1.071.771	129.862	12.11	-
Mercek Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	2005	18	7	-	-	16	2	104	Değerleme/ Muhasebe Organizasyonu/ Vergi ve İş Hukuku/ Mali, Ekonomik, Yatırım ve Yönetim Danışmanlığı	Ulusal	-	1.855.741,85	440.038,84	23.33	400.000
Meridyen Kurumsal Çözüm ve Bağımsız Denetim A.Ş.	2013	27	30	-	-	31	5	51	Vergi Hukuku/ Mali, Ekonomi ve Yatırım Danışmanlığı/ Yönetim Danışmanlığı/ Tasdik Hizmetleri	Uluslararası	INPACT International	515.177,01	374.000	72.59	360.000
MGI Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	1991	5	5	-	4	-	5	108	Stratejik Danışmanlık/ Vergi Danışmanlığı/ Hukuk Danışmanlığı	Uluslararası	MGI WORLDWIDE	1.721.461	1.179.171	68.49	100.000
MOD Bağımsız Denetim SMMM A.Ş.	1994	7	3	-	2	3	2	-	Danışmanlık/ Finans Analizi/ Bütçe, Planlama, Analiz/ Eğitim	Ulusal	-	198.439,93	112.384	56.63	250.000
Önder Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	1989	4	3	-	-	14	-	-	Mali Müşavirlik Hizmetleri/ Danışmanlık	Ulusal	-	282.418,54	-	-	-
Pür Bağımsız Denetim YMM A.Ş.	2003	5	3	-	-	6	3	100	Vergi/ Danışmanlık	Ulusal	-	3.870.373	599.298	15.48	50.000



Kuruluş Adı	Kuruluş Yılı	Ortak	Sorumlu Denetçi	Baş denetçi	Kıdemli Denetçi	Denetçi	Yardımcı Denetçi	Eğitim Süresi (saat)	Denetim Dışı Verilen Hizmet	Ulusal/ Uluslararası	Denetim Ağı	2015 Yılı Kuruluş Toplam TL Geliri	Bağımsız Denetim TL Geliri	Toplam Gelire Yüzdelik Oran	Sermaye Tutarı
Referans Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	2008	4	7	-	-	-	-	-	Danışmanlık/ Vergi Uyuşmazlıkları/ Kurumsal Finansman/ Muhasebe Sistemi ve Teknik Destek/ Eğitim	Uluslararası	Morison International	1.057.802	979.505	92.59	50.000
Report Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	2009	11	2	9	-	-	-	200	Vergi Danışmanlığı/ Hukuk Dan./ Vergi Planlaması/ Yabancı Sermayeli Kuruluşlara Danışmanlık/ Kurumsal Finans ve Yönetim Danışmanlığı/ Şirket Bölünme ve Birleşme	Ulusal	-	229.414	155.700	67.86	50.000
Ser&Berker Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	1992	9	6	-	3	17	7	-	Eğitim ve Danışmanlık/ Transfer Fiyatlandırması/ Firma Değerlemesi/ TTK Hizmetleri	Uluslararası	DFK International	4.801.904	1.392.731	29	500.000
SUN Bağımsız Dış Denetim A.Ş.	1992	10	6	-	-	-	-	562	Vergi/ Tam Tasdik/ Revizyon/ Kurumsal Finansman Şirket Değerleme/ Muhasebe ve Danışmanlık/ Mali Hukuk Danışmanlığı	Uluslararası	PKF International Limited	6.780.084,66	582.861,32	8.59	61.500
Tam Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.(HSY Danışmanlık ve Bağımsız Denetim A.Ş.)	2008	11	3	-	-	6	-	200	Vergi ve Mali Hukuk/ Kurumsal Finans/ Mali/ Muhasebe/ İnsan Kaynakları/ Eğitim	Uluslararası	Crowe Horwath International	1.074.288,69	1.049.288,69	97.67	50.000
Türkerler Bağımsız Denetim YMM	1988	5	5	1	1	1	2	-	Vergi/ Danışmanlık	Uluslararası	Premier International Associates	642.709,40	33.500	5.21	50.000
Türkmen Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	2004	5	2	-	3	3	-	-	Mali Hukuk/ Vergi, Mevzuat Danışmanlığı/ Şirket Yönetimi/ Kurumsal Finansman/ Yeminli Mali Müşavirlik	Uluslararası	Intertational Practice Group	2.394.519,90	15.575	0.65	50.000
Ulusal Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	2001	13	6	2	2	5	9	200	Muhasebe/ Vergi/ Finansal Danışmanlık	Uluslararası	Russell Bedford International	3.933.405	455.282	11.5	100.000

Kuruluş Adı	Kuruluş Yılı	Ortak	Sorumlu Denetçi	Baş denetçi	Kıdemli Denetçi	Denetçi	Yardımcı Denetçi	Eğitim Süresi (saat)	Denetim Dışı Verilen Hizmet	Ulusal/ Uluslararası	Denetim Ağı	2015 Yılı Kuruluş Toplam TL Geliri	Bağımsız Denetim TL Geliri	Toplam Gelire Yüzdelik Oran	Sermaye Tutarı
Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	2013	7	3	-	-	8	2	110	Süreç Analizi/ Şirket Değerleme/ Eğitim/ TFRS'ye Geçiş Danışmanlığı/ Vergi Danışmanlığı/ Bütçe Hazırlama ve Sunum Danışmanlığı	Ulusal	-	208.239	190.639	91.54	50.000
Yeditepe Bağımsız Denetim A.Ş.	1996	17	8	-	-	10	8	87	Vergi ve Mali Mevzuat/ Yönetim Danışmanlığı/ Kurumsal Finansman	Uluslararası	Praxity-Global Alliance Ltd.	1.097.231	919.135,32	83.76	60.000
YKY Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	2001	6	3	3	1	2	2	88	Vergi Danışmanlığı/ Şirket Birleşme, Bölünmeleri/	Ulusal	-	168.813,56	136.000	80.56	50.000
Yorum YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.	1993	6	3	-	-	7	-	197	Vergi/ Kurumsal Finans/ Outsourcing	Uluslararası	IAPA International	602.528	126.500	20.99	65.000
Yöntem YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.	1992	6	5	-	-	7	4	184	Müşavirlik ve Vergi Danışmanlığı/ Kurumsal Finans/ Yönetim Organizasyonu/ İnsan Kaynakları	Uluslararası	NEXIA International	2.836.326,95	504.667	17.79	-
<b>Toplam</b>		695	418	122	142	431	1993	-	-	-	-	590.135.374	351.745.408	59.60	10.344.000

**Çizelge 4.2 :** Türkiye'deki 4 Büyük denetim firmasının 2015 toplam denetim gelirlerindeki payı



**Çizelge 4.3 :** Türkiye'deki 4 Büyük denetim firmasının 2015 toplam gelirindeki payı



**Çizelge 4.4 : Bağımsız Denetim firmalarının global düzeydeki durumları**

	Kuruluşun Adı	Küresel Yayınlık Sayısı	Küresel Ağ Sayısı	Personel Sayısı	Türkiye Ağı	Network Ciroosu				
						2015	2014	2013	2012	2011
1	Deoitte	150	-	244.400	DRT Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	35.2 milyar \$	34.2 milyar \$	32.4 milyar \$	31.3 milyar \$	28.8 milyar \$
2	PwC	157	743	223.486	Başaran Nas Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	34.4 milyar \$	34 milyar \$	32.1 milyar \$	31.5 milyar \$	29.2 milyar \$
3	Ernst & Young	150	-	230.000	Güney Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	28.7 milyar \$	27.4 milyar \$	25.8 milyar \$	24,4 milyar \$	22.8 milyar \$
4	KPMG	152	-	189.000	Akis Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	24.44 milyar \$	24.82 milyar \$	23.42 milyar \$	23 milyar \$	22.7 milyar \$
5	BDO	158	1401	67.000	Denet YMM A.Ş.	7.3 milyar \$	7.02 milyar \$	6.45 milyar \$	6.015 milyar \$	5.6 milyar \$
6	RSM International	120	760	38.000	Kapital Karden Bağımsız Denetim ve YMM	4.641 milyar \$	4.39 milyar \$	3.71 milyar \$	3.99 milyar \$	3.9 milyar \$
7	Baker Tilly International	141	165	28.000	Baker Tilly Güreli	4.78 milyar \$	4.75 milyar \$	3.1 milyar \$	2.59 milyar \$	-
8	Grant Thornton	130	-	42.000	Engin Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	4.6 milyar \$	4.7 milyar \$	2.52 milyar \$	4.1 milyar \$	-
					Eren Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.					

	Kuruluşun Adı	Küresel Yaygınlık Sayısı	Küresel Ağ Sayısı	Personel Sayısı	Türkiye Ağı	Network Ciroosu				
						2015	2014	2013	2012	2011
9	Crowe Horwath International	130	752	33.207	Troy Bağımsız Denetim ve SMMM Ltd. Şti.	3.5 milyar \$	3.4 milyar \$	3.2 milyar \$	3 milyar \$	2.9 milyar \$
					HSY Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.					
					Kavram Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.					
					Olgu Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.					
					Mert YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.					
10	Nexia International	120	565	24.781	Anılar Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	3 milyar \$	3 milyar \$	2.9 milyar \$	2.8 milyar \$	2.3 milyar \$
11	Moore Stephens International	106	657	27.613	MBK Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	2.660 milyar \$	2.7 milyar \$	2.7 milyar \$	2.2 milyar \$	2.2 milyar \$
12	Kreston International	110	700	21.000	Ata Uluslararası Bağımsız Denetim SMMM A.Ş.	2.045 milyar \$	2.035 milyar \$	1.945 milyar \$	766 milyon \$	1.7 milyar \$
13	HLB International	130	600	19.000	HLB Saygın YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.	1.910 milyar \$	1.889 milyar \$	1.678 milyar \$	1.5 milyar \$	1.7 milyar \$
14	PKF International	150	400	21.000	Aday Bağımsız Denetim SMMM A.Ş.	1 milyar \$	2.3 milyar \$	2.5 milyar \$	2.6 milyar \$	2.6 milyar \$

	Kuruluşun Adı	Küresel Yaygınlık Sayısı	Küresel Ağ Sayısı	Personel Sayısı	Türkiye Ağı	Network Ciroosu				
						2015	2014	2013	2012	2011
15	UHY International	90	320	7.623	UHY Uzman YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş. UHY PETEN YMM ve Danışmanlık A.Ş. UHY DENETİM SMMM Ltd. Şti. UHY ÖZCAN & ÖZCAN Hukuk Bürosu	640 milyon \$	640 milyon \$	650 milyon \$	622 milyon \$	631 milyon \$
16	MGI Worldwide	79	260	4.900	MGI Pozitif Denetim ve YMM A.Ş.	489 milyon \$	541 milyon \$		1.34 milyar \$	500 milyon \$
17	Russell Bedford International	100	290	5.000	Ulusal Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	392 milyon \$	390 milyon \$	383 milyon \$	382 milyon \$	377 milyon \$
18	ECOVIS International	60	-	4.500	Değer Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	322 milyon \$	380 milyon \$	359.7 milyon \$	282 milyon \$	272 milyon \$
19	TGS Global	44	48	-	Lidya Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	213 milyon \$	184 milyon \$	157.8 milyon \$	-	-
20	Reanda International	22	20	2.000	-	165 milyon \$	144 milyon \$	121.9 milyon \$	-	-

KGK şeffaflık raporları baz alınarak hazırlanan tablo incelendiği zaman ortaya çıkan bazı sonuçları maddeler halinde şu şekilde belirtilebilir;

- Ulusal: 19 Uluslararası Network'e tabi 54 firma vardır.
- Türkiye'de Ulusal ve Uluslararası Network'e tabi bağımsız denetim firmaları arasında 2015 Toplam Gelirine göre sıralama yaptığımız zaman en yüksek gelir sırası ile;

1)Deloitte

2)KPMG

3)PwC

4)E&Y olduğu anlaşılmıştır.

- Ulusal Bağımsız Denetim Firmaları arasında ise Pür Denetim YMM A.Ş. 2015 yılının en çok gelir elde eden ulusal denetim firmasıdır.

- 4 Büyük denetim firmasının Türkiye'de de değişmemiştir.

- 4 Büyük Denetim Firması tüm gelirin % 62,10'una sahiptir.

- İlk 10 denetim firması uluslararası denetim firmaları tarafından oluşmakla beraber gelirin % 78,3'üne sahiptirler. Geriye kalan %21,7'lik kısım ise ulusal ve uluslararası 63 firmanın toplam payıdır.

Kurumsallaşma ve İtibar Düzeylerinin artmasında sürekli eğitimin olması gerekmektedir. Çizelge 15 incelendiğinde eğitim saatlerinde de 4 büyük denetim firmasının personel eğitimine önem verdiği anlaşılmaktadır. Denetim firmalarını eğitim saatlerine göre sıralaması aşağıdadır;

1) Alternatif Bağımsız Denetim 1100 saat,

2) Deloitte 1062 saat eğitim,

3) E&Y 1058 saat,

4) PwC 877 saat,

5) KPMG 835 saat eğitim vermişlerdir.

Dört büyük denetim firmasını incelediğimiz zaman firmaların Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB), Uluslararası Kalite Kontrol Standartları 1 (ISQC1), Bağımsız Denetim Yönetmeliği (BDY), Bağımsız Denetim Standardı 220 (BDS220), Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS1) ve Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESBA) kurallarına göre global düzeyde kendilerine ait Kalite Kontrol Sistemi oluşturmuşlardır. Oluşturulan sistem kuralları aşağıdaki gibidir;

### **Deloitte Touche Tohmatsu**

- Denetim şirketi bünyesinde ki kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları,
- İlgili etik ve bağımsızlık hükümleri,
- Denetimin yürütülmesi,
- İzleme,
- Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi,
- İnsan kaynakları.

### **KPMG**

- Yönetim yaklaşımı,
- Doğru müşterilerle çalışma,
- Anlaşılabilir standartlar ve güçlü denetim araçları,
- Uygun kalifiye personel istihdamı, geliştirilmesi ve atanması,
- Teknik uzmanlık ve kaliteli hizmet anlayışı,
- Elin ve verimli denetim performansı,
- Sürekli gelişim,

KPMG'de Yönetim yaklaşımı bu yedi unsurun merkezinde yer alır.

### **PricewaterhouseCoopers (PwC)**

- Kuruluş bünyesinde kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları,
- Etik hükümler,
- Müşteri ilişkisinin ve hizmetlerin kabulü ve devamı,
- İnsan kaynakları.

### **Ernst & Young (E&Y)**

- Profesyonel değerleri aşlamak,
- İç kalite kontrol sistemi kurmak,
- Müşteri kabulü ve devamlılık,
- Denetimin gerçekleştirilmesi,
- İnceleme ve danışma,
- Sorumlu denetçi rotasyonu,
- Denetim kalitesi incelemeleri,
- Harici kalite - denetim incelemeleri.
- Yasal mevzuatların gerekliliklerine uyum



Uluslararası network'e tabi olan diğer şirketler ise;

### **Baker Tilly International**

- Denetim işlerinin kabulü ve yürütülmesi,
- Uyulması gereken mesleki etik kurallar ve bağımsızlık ilkeleri,
- Bağımsız denetim ekibinin belirlenmesi ve sorumlulukları,
- Denetim elemanlarının işe alımları ve mesleki ilerleme ve terfileri,
- Yapılan bağımsız denetimin gözetimi.

### **Grant Thornton International**

- Denetim şirketi bünyesinde kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları,
- İlgili etik hükümler,
- Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi,
- İnsan kaynakları,
- Denetimin yürütülmesi,
- İş performansı,
- Gözlem.

### **Nexia International**

- Denetim şirketi bünyesinde kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları,
- Etik ilkeler,
- Müşteri ilişkisinin ve Denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi,
- İnsan kaynakları,
- Denetimin yürütülmesi,
- İzleme,
- Kalite kontrol sisteminin etkin olarak işlediği ve belgelendirildiğine ilişkin yönetim beyanı.

### **Kreston International**

- Şirket içerisindeki liderlerin kalite ile ilgili sorumlulukları,
- Etik ilkeler ve bağımsızlık,
- Müşteri ilişkileri ve belirli sözleşmelerin kabulü ve devamlılığı,
- İnsan kaynakları,

- Denetimin yürütülmesi,
- İzleme.

### **Grant Thornton International**

- Denetim şirketi bünyesinde kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları,
- İlgili etik hükümler,
- Müşteri ilişkisinin ve sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi,
- İnsan kaynakları,
- Denetimin yürütülmesi.

### **Mazars SCRL**

- Denetim şirketi bünyesinde kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları,
- İlgili etik hükümler,
- Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi,
- İnsan kaynakları,
- Denetimin yürütülmesi,
- İzleme.

## 5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Ulusal denetim firmalarının uluslararası denetim firmalarına göre müşteri portföyü, yıllık gelir seviyesi, ofis sayısı gibi değerleri karşılaştırdıktan sonra geçmiş tarihlerine baktığımız zaman bunun normal seviyede olduğunu görürüz. Çünkü uluslararası firmalar önceki konularda da belirttiğim gibi sanayi devriminin olduğu 19. yy. başlarında kurulmaya başlamış iken Türkiye’de ilk firma 1987 yılında kurulmuştur. 4 büyük denetim firmasının kuruluş tarihleri; Deloitte’nin 1845; KPMG’nin 4 ortağı da 19.yy. başlarında muhasebecilik faaliyetine başlamış; PwC 1849 ve 1854 yılların da kurulmuş iki şirketin birleşiminden doğmuş; E&Y ise 1903 ve 1906 yıllarında faaliyete başlamış iki şirketin birleşmesi ile oluşmuştur. Bu şirketleri kuranlar muhasebe ve denetimin öncü kişilerinden olmuşlar kalite ve itibar öngörülerini sayesinde günümüzün en prestijli şirketlerinin temellerini atmışlardır.

Türkiye’de kurulan firmaları incelediğimiz zaman en fazla kuruluş yıllarının 2000 yılı sonrası olduğunu görüyoruz. Biraz daha açmak gerekir ise Türkiye’de 1990 yılı öncesi 9, 1990-2000 yılları arası 21, 2000 ve sonrası 42 denetim firması kurulmuştur. Bu yüzden uluslararası denetim firmalarının oluşturmuş oldukları denetim tecrübesine sahip değillerdir. Denetim şirketlerinin kuruluş tarihinin önemi şudur; Uluslararası büyük firmalar daha önce kuruldukları için ulusal firmaların yaşayacakları tecrübeleri yaşamışlar ve ilk denetim faaliyetlerini gösterdiklerinden dolayı rekabetsel avantaja sahip olmuşlardır. Bunun sonucunda da aldıkları doğru kararlar ile global anlamda büyümeleri daha kolay olmuştur.

Günümüzde global şirketler büyük denetim firmaları ile anlaşarak tüm ülkelerdeki şubelerinin denetim faaliyetlerini tek bir anlaşma ile sağlamaktadırlar bu da ulusal firmalarımız açısından dezavantaj oluşturmaktadır. Örneğin; Pepsi firması KPMG ile anlaşığı için dünyadaki tüm Pepsi şubelerini KPMG denetlemektedir, bu da büyük denetim firmalar için bir avantaj küçük firmalar için ise dezavantaj oluşturmaktadır. Bu yüzden rekabet noktasında ulusal denetim şirketlerinin uluslararası denetim şirketlerini denetleyebilme potansiyeli yok olmaktadır.

Ulusal denetim firmalarının, uluslararası denetim firmaları ile aradaki farkı kapatabilmesi için; kalite, itibar ve personel eğitiminde daha yüksek performans göstermesi gerekmektedir. Gelecek hedefi olarak yeni mezun insanların çalışmak isteyeceği firma olmak, denetim çalışmalarında kalite sistemlerinin daha dikkatli olarak işlenmesi ve kalite kontrol sistemi bölümünün haricinde itibar yönetimi sisteminin de oluşturularak uluslararası firmalar karşısında rekabet gücümüz artırılabilir. İlk etapta ülke içerisinde saygın ve itibarlı yerel denetim firması imajı verip, Avrupa veya Orta Doğu'da faaliyet gösteren orta ölçekli firmalara teklif sunarak şube açılması hedeflenebilir. Ayrıca, bu konuda İran ambargosunun kaldırılması Ulusal denetim şirketleri için avantaj oluşturabilir. Yani ulusal denetim firmalarının Cumhurbaşkanlığı veya Başbakanlıktan alacağı yardım ile İran'daki denetim piyasasında kendilerine fırsat yaratabilirler.

Bunların yanında 19. yy.'da başlayan muhasebe ve denetim tarihinin birikiminden yararlanıp kendimize global anlamda yeni sistemler üretmek için çalışma alanları yaratmalıyız. Bu konuda örnek vermek gerekir ise; Deloitte 1850-1860 yılları arasında demiryolu şirketlerinde yatırımcıların mağduriyetini önlemek için sistem geliştirmesi veya oteller için hazırladığı sistemin dünyadaki birçok otelde kabul görmesi şirketin tanınmasını ve yaygınlaşmasını sağladığı görülmüştür.

Çizelge 18'de görüleceği üzere bugün 4 büyük denetim firmasının 150'den fazla ülkede en az bir ofisi bulunmaktadır. Her geçen yıl gelirlerini arttırmaktadırlar. 4 Büyük denetim firması kendi içerisinde kalite sistemlerini kontrol etmesi firmanın kaliteli denetim devamlılığını sağladığı görülmüştür. PwC son 4 yılda gelirini % 84,88 oranında arttırması büyük denetim firması kalitesinin devam ettiğinin göstergesi olarak görülebilir.

Bir şirketin itibarının oluşması için öncelikle doğru kararlar alıp bu noktada sabırla beklenmesi gerekmektedir. Bir günde yaratılamayan itibar bir günde kaybedilebileceği için firmaların dikkatli olmasında fayda vardır. Sonuç olarak; gelecekte ulusal denetim firması olmaktan çıkıp global denetim firması olmak için planlarımızda kalite sistemleri kadar itibar sistemlerimizi de kurmalı ve buna önem vermeliyiz.

## KAYNAKLAR

- Acar, D., Senal, S., Usul, H.,** (2011), *Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma*, Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Konya.
- AICPA,** (American Institute Of Certified Public Accountants) (1994), *Official Releases*, USA.
- Akbulut, M.A.** (1999), *Meslek Ahlakı Kriterleri ve Muhasebe Mesleği Üzerine Bir Araştırma*, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Bursa.
- Aktan, C., C.,** (2005), *İyi Bir Şirket Yönetimi Kurumsal Yönetim*.
- Akyüz B.,** (2005), *Kurumsal Yönetim ve Türkiye’de Kurumsal Yönetim Düzenlemeleri*, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi. Ankara.
- Al- Ajmi, J.,** (2009), *Audit Firm, Corporate Governance And Audit Quality: Evidence From Bahrain Advances In Accounting Incorporating*, Advances In International Accounting, USA.
- Altın, U.,** (2006) *Sermaye Piyasalarında Kurumsal Yönetim Kavramı ve Türkiye Uygulaması*, Ankara.
- Altıntaş, T.,** (2006) *Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesinin Algılanmasına İlişkin Bir Araştırma*, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- Arens, A.,A., Randall, J.,E., Mark, S.,B.,** (2006), *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*, Prentice Hall, USA.
- Arens, A.A., James K.,L.,** (1997), *Auditing-An Integrated Approach Seventh Edition*, Prentice Hall, USA.
- Arrunada, B.,** (2000), *Audit Quality: Attributes, Private Safeguards And The Role Of Regulation*, European Accounting Review, Barcelona.
- Aslan N., Aslan S., Terzi N.,** (2008), *Muhasebe-Ekonomi İlişkisi*, Beta Yayıncılık, İstanbul.
- Barbadillo, R., E.,Aguilar N.,G., Estibaliz, B.,L.,** (2006), *Long-Term Audit Engagements And Opinion Shopping: Spanish Evidence*, Accounting Forum.
- Bauer, R., Guenster, N., Otten, R.,** (2003), *Empirical Evidences On Corporate Governance in Europe: The effect On Stock Returns, Firm Value And Performance*, Journal Of Asset Management, England.
- Beatty, R.,** (1989), *Auditor Reputation And The Pricing Of Initial Public Offerings*, The Accounting Review. USA
- Beatty, R.,P.,** (1989), *Auditor Reputation And The Pricing Of Initial Public Offerings*, The Accounting Review, USA.
- Belkaoui, A.,** (1984), *Socio-Economic Accounting*, Greenwood Press. USA.
- Boone, J.,P., Inder K.,K., Raman, K.,K.,**(2006), *Audit Firm Tenure And Perceived Audit Quality*, International Symposium On Audit Research.

- Boynton, W.,C., Kell W., G.,** (1996), *Modern Auditing*, John Willey & Sons, USA.
- Briloff, J., A.,** (1972), *Unaccountable Accounting: Games Accountants Play*, Harper and Row Publishers, Newyork.
- Brown, T.J., Dacin, P.,A., Pratt, M.,G., Whetten, D.,A.,** (2006) *Identity, Intended Image, Construed Image And Reputation: An Interdisciplinary Framework And Suggested Terminology*, Journal Of The Academy Of Marketing Science, USA.
- Carey, P., Simnett, R.,** (2006), *Audit Partner Tenure And Audit Quality*, The Accounting Review, USA.
- Catchpowle , L., Cooper, C., Wright A.** (2004), *Capitalism States and Accounting*, Critical Perspectives on Accounting, Amsterdam.
- Ceylan, A.,** (2007) *Kalite Güvence Standardı, Türkiye'deki Durum ve Meslek Mensubunun Sorumlulukları*, 2. Türkiye Muhasebe Forumu, Ankara.
- Chaney, P., Philipch, K.,** (2002), *Shredded Reputation:The Cost Of Audit Failure*, Journal Of Accounting Research. USA.
- Chatsfield, M.,** (1977), *A History of Accounting Thought*, Krieger Publishing Company, Newyork.
- Chiapello, E.,** (2007), *Accounting and The Birth Of The Notion Of Capitalism*, Critical Perspectives on Accounting, Amsterdam.
- Choi, F., Meek, G.** (2005), *International Accounting*, Pearson Prentice Hall, USA.
- Chun, R.,** (2005), *Corporate Reputation: Meaning and Measurement*, International Journal Of Management Reviews, England.
- Chwastiah, M. ve Lehman, G.,** (2008), *Accounting For War*, Accounting Forum, USA.
- Colbert, G., Murray, D.,** (1998), *The Association Between Audit Quality And Auditor Size: An Analysis Of Small CPA Firms*, Journal Of Accounting, Auditing And Finance, USA.
- Cook, J.,W., Winkle, G.,M.,** (1988), *Auditing Revised*, Houghton Mifflin Company, USA.
- Copley, P.,P., Doucet, M.,S., Gaver, K.,M.,** (1994), *A Simultaneous Equations Analysis Of Quality Control Review Outcomes And Engagement Fees For Audits Of Recipients Of Federal Financial Assistance*, The Accounting Review.
- Corcello, J.,V., Hermanson, R.,H., McGrath, N.,T.,** (1992), *Audit Quality Attributes: The Perceptions of Audit Partnes, Preparers and Financial Statement Users*, Auditing:A Journal of Practice & Theory, USA.
- Cosserat, G., W., Roda, N.,** (2010), *Modern Auditing*, Chichester: John Wiley & Sons.
- Cuhruk, H., Atınç, Ö.,** (2004), *Equity Research – Turkey Special Report*.
- Çolak, E.,** (2005), *Kurumsal Yönetim: Uyumlaştırma ve Raporlama*, SPK Meslek Personeli Derneği Dergisi.
- Dang, L., Brown, K.,F., McCullough, B.,D.,**(2004), *Assessing Audit Quality: A Value Relevance Perspective*.
- De Angelo, L.,E.,** (1981), *Auditor Size And Audit Quality*, Journal Of Accounting And Economics,USA.
- Deis, D.R., Gary, A.G.,** (1992), *Determinants Of Audit Quality İn The Public Sector*, American Accounting Association, Florida.

- Deli, D.,N., Gillan, S., L.,** (2000), *On The Demand For Independent And Active Audit Committee*, Journal Of Corporate Finance.
- Dittmann, I.,** (1999), *How Reliable Should Auditors Be?:Optimal Monitoring in Principal-Agent Relationships*, European Journal Of Political Economy.
- Dowling, G.,** (2001), *Creating Corporate Reputations*, Oxford University Press, England.
- Dunn, J.,** (1991), *Auditing Theory And Practice*, Prentice Hall, England.
- Edey, H.,C., Peacock A.T.,** (1954), *National Income and Social Accounting*, Hutchinson's University Library, London.
- Elgin, İ.** (2006), *Bağımsız Denetim Gözetim Kurulu*, İktisat İşletme ve Finans Dergisi, Ankara.
- Emmanuel, N.,** (2014), *Auditors Reputation: The Impact On Compliance With International Accounting Standard 5 By Quated Companies In Nigeria*, Kuwait Chapter Of Arabian Journal Of Business And Management Review, Kuwait.
- Ergun, Ü.,**(1999), *Bağımsız Denetimde Kalitenin Önemi ve Sermaye Piyasası Kanunu Kapsamında Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Görünümü*, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Bursa.
- Felix, W.L., Prawitt, D.F.** (1993), *Self Regulation: An Assessment By SECPS Members*, Journal Of Accountancy, USA.
- Feyzioğlu, B.N.,** (1966), *Milli Muhasebe – Devlet Muhasebesi*, İstanbul Üniversitesi Yayın, İstanbul.
- Firth, M.,** (1999), *Company Takeovers and The Auditor Choice Decision*, Journal Of International Accounting & Taxation, USA.
- Fombrun, C.,** (1997), *The Reputational Landscape*, Corporate Reputation Review, USA.
- Fombrun, J.,C.,** (1996), *Reputation: Realizinf Value From The Corporate Image*, Harvard Business School Press, USA.
- Francis, J.,R.,** (2004), *What Do We Know About The Audit Quality?*, British Accounting Review, Britain.
- Francis, J.,R., Edward, L.,M., Sparks, H.,C.,** (1999), *The Role Of Big 6 Auditors In The Credible Reporting Of Accruals*, Auditing : A Journal Of Practice & Theory, USA.
- Frost, C.,A., Ramin, K.,P.,** (1997), *Corporate Financial Disclosure: A global Assessment*, International Accounting And Finance Handbook, USA.
- Fuerman, R.,D., Kraten, M.,** (2008), *Intra Non-Big Four-Audit Quality*.
- Gee, B.,** (1996), *Creating A Million Dollar Image For Your Busniness: Smart Strategies For Building An Image That Works*, PageMill Press, USA.
- Giray, A.,** (1997), *Milli Muhasebe ve Devlet Muhasebesi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Gregory, A., Jeanes, E.,** (2000), *Accounting Firm Reputation And Company Valuation Practices: The UK Evince*. England.
- Gürbüz, A.,O.,** (2005), *Kurumsal Yönetim: Ülkemizdeki Düzeyine İlişkin Değerlendirmeler*, İsmmo, Antalya.
- Gürbüz, A.,O., Ergincan, Y.,** (2004) *Dünya'da ve Türkiye'de Kurumsal Yönetim Düzeyinin ve Şirket Performanslarının Karşılaştırmalı Analizi*, Geleneksel Finans Sempozyumu, İstanbul.

- Gürbüz, A.O., Ergincan, Y.,** (2004), *Kurumsal Yönetim Türkiye'deki Durumu ve Geliştirilmesine Yönelik Öneriler*, Literatür Yayıncılık, İstanbul.
- Güredin, E.,** (1992), *Türkiye'de Muhasebe Denetim Standartlarının Saptanmasında Meslek Örgütünün İşlevi*, TÜRMÖB yayınları, Ankara.
- Güvemli, O.** (2001). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Cumhuriyet Dönemi XX. Yüzyıl, Cilt IV, İstanbul.*
- Herbig, P., Milewicz, J.,** (1995), *To Be Or Not To Be...Credible That Is: A Model Of Reputation And Credibility Among Competing Firms*, Marketing Intelligence & Planning. USA.
- Hermanson, R.H., Plunkett, L.M., Turner D.H.,** (1994), *A Study Of The Importance Of Certain Attributes To Clients Initial Selections Of Audit Firms: A Longitudinal And Stratified Approach*, Journal Of Applied Business.
- Hossain, M., Adams, M.,** (1995), *Voluntary Financial Disclosure By Australian Listed Companies*, Australian Accounting Review, Australia.
- Howard, S.** (1998), *Corporate Image Management*, Butterworth-Heinemann, England.
- Hubbard, T.,D., Johnny, J., Contributing, A.,** (1991), *Auditing*, Dame Publications, USA.
- Huntley, L.J.,** (1990), *Implementing Quality Control : Forms and Sample Documents*, Amerikan Institute Of Certified Public Accountants, USA.
- Jeffords, R., Thibadoux G.,M.,** (1993), *Tqm And Cpa Firms*, Journal Of Accountancy, USA.
- Kadıbeşgil, S.,** (2006), *İtibar Yönetimi*, MediaCat, İstanbul.
- Kandemir, C.,** (2014), *Muhasebenin Ekonomi Politikası: Dış Dinamikler*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Ankara.
- Kane, G.,D.,** (2005), *The Impact Of Managerial Ownership On The Likelihood Of Provision Of High Quality Auditing Services*, Review Of Accounting And Finance.
- Kavut, L.,** (2001), *Bağımsız Denetçiler ile Denetim Hizmeti Alan İşletmelerin Yöneticilerinin Denetim Kalitesine İlişkin Görüş ve Tutumları*, IMKB Dergisi, İstanbul.
- Klein, B., Leffler, K.,** (1981), *The Role Of Market Forces In Assuring Contractual Performance*, Journal Of Political Economy, USA.
- Klein, B., Leffler, K.,B.,** (1981), *The Role Of Market Forces In Assuring Contractual Performance*, Journal Of Political Economy. USA.
- Krishnan, J., Krishnan J.,** (1997), *Litigation Risk And Auditor Resignations*, American Accounting Association, USA.
- Kurt M., Kayacan M.,** (2007), *Bir Yönetim Pratiği Olarak Kurumsal Yönetim ve Türkiye'de Yayılımı*, Türkiye'de İşletmecilikte Yeni Perspektifler, Ankara.
- Lennox, C.,** (1999), *The Relationship Between Auditor Accuracy And Auditor Size: An Evaluation Of Reputation And Deep Pockets Arguments*, Journal Of Business Finance And Accounting.
- Lennox, C.,S.,** (1999), *Audit Quality and Auditor Size : An Evaluation Of Reputation And Deep Pockets Hypotheses*, Journal Of Business Finance & Accounting, England.
- Marczewski, J.,** (1975), *Ulusal Muhasebe*, Çeviri. Beygo N., Türkiye Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği, Ankara.



- McLennan, A., Pack, I.,** (2004), *The Market For Liars: Reputation And Auditor Honesty*, Journal Of Economic Literature.
- Menon, K., Williams, D.,** (1994), *The Insurance Hypothesis And Market Prices*, The Accounting Review, USA.
- Milliyet,** (1988), *Milli Muhasebe*, Genel Ekonomi Ansiklopedisi
- Mohamad S., Nassir, A.,M.,** (1997), *Auditing Firm Reputation Ex Ante Uncertainty And The Underpricing Of Initial Public Offerings On The Second Board Of The Kuala Lumpur Stock Exchange: 1990-1995*, Pertanika Journal, Malaysia.
- Moizer, P.,** (1997), *Auditor Reputation: The International Empirical Evidence*, International Journal Of Auditing.
- Moizer, P.,** Auditor Reputation: *The International Emprical Evidence*, International Journal Of Auditing.
- Mugan, C.Ş.** (1999), *Ahlak, Toplumsal ve Kişisel Değerler: Muhasebe Mesleği ve Eğitimi Üzerindeki Etkileri*, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi
- Nobes, C.,** (1998), *Towards a General Model Of The Reasons For The İnernational Differences İn Financial Reporting*, Abacus, Avustralya.
- Oguri, T.,** (2005), *Functions Of Accounting And Accounting Regulation: Alternative Perspective Based On Marxian Economies*, Critical Perspectives On Accounting.
- Oktay, E., Özçomak, S.,M.,** (2001), *Kalite Kavramındaki Gelişme*, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Erzurum.
- Oktay, S.,** (2003), *Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinin Kalite Kontrolü ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, İstanbul Üniversitesi Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Okur, M.,** (2007) *Bağımsız Denetimin Denetimi*, Sermaye Kurulu Yeterlilik Etüdü, Ankara.
- Özal, Ö., Yıldırım, O., & Tek, N.,** (1990). *Muhasebe*, İzmir.
- Palmrose, Z.,V.,** (1988), *An Analysis Of Auditor Litigation And Audit Service Quality*, The Accounting Review, USA.
- Praptitorini, M.D., Januarti, I.,** (2011) *An Analysis Of HOW Audit Committee, Debt Defaul, And Opinion Shopping Influence The Acceptance Of Going Concern Opinion*, Accounting Finance Journal, Indonesia.
- Roberts, P.,W., Dowling, G.,** (1997), *How Do Reputations Affect Corporate Performance?: The Value Of A Firm's Corporate Reputation: How Reputation Helps Attain And Sustain Superior Profitability*, Corporate Reputation Review, USA.
- Robertson, J.,C.,** (1996), *Auditing*, Irwin, USA.
- Sağlam N., Şengel S., Öztürk B.,** (2007), *UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Sağlar, J.,** (2003), *Bağımsız ve İç Denetimde Kalite Kontrolü: Bağımsız Denetim Firmaları İle Büyük Sanayi İşletmeleri Üzerinde İki Farklı Saha Araştırması*, Çukurova Üniversitesi Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Saudagaran, S., M., and Diga, J., G.,** (1997), *The Impact Of Capital Market Developments On Accounting Regulation Policy İn Emerging Markets: A Study Of ASEAN*, Research İn Accounting Regulation, USA.

- Schelluch, P., Simnett, R., Carey, P.,** (1996), *The Impact Of Firm And Profession Related Factors On Perceptions Of Audit Quality And Report Reliance*, Pasific Accounting Review, Australian.
- Schroeder, R., Clark, M., Cathey J.,** (2005), *Financial Accounting Theory and Analysis*, Wiley Corp, USA.
- Selimoğlu, S.K.,** (2000), *Denetim Firmalarında Kalite Kontrol Standartları*, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Bursa
- Seviğ V.** (2002), *Muhasebe Bilimi ve Muhasebeci*, Maliçözüm Dergisi, İstanbul.
- Sevilengül, O.,** (1995), *Genel Muhasebe*, Ankara.
- Shapiro, C.,** (1983), *Premiums For High Auality Products As Reputations*, Quarterly Journal Of Economics.USA.
- Shrivastava, P., Mitrof, M., Millet, D., Migliani, A.,** (2008) *Understanding Industrial Crises*, Journal Of Management Studies.
- Sinleton-Green, B.,** (2002), *Enron'un Sonuçları*, Çeviren: Toraman,C., Muhasebe Finansman Dergisi, Mufad, Bursa.
- Sucher, P., Moizer, P., Zarova, M.,** (1999), *The Images Of The Big Six Audit Firms In The Czech Republic*, The European Accounting Review.
- Sunder, S.,** (1997), *Theory of Accounting And Control*, South-Western Publishing, USA.
- Tangpiyoputthikhun, Y., Thammavinyu, C.,** (2010), *The Impact Of Profesional Knowledge And Personel Ethics On Audit Quality And Sustanable Reputation Of Thai-Public*, Accountants Journal Academy Business Economics, Thailand.
- Taylor, D.H., Glezen, G.W.,** (1997), *Auditing: An Assertions Approach*, John Willey & Sons, USA.
- Teoh, S.,H., ve Wong, T.,J.,** (1993), *Perceived Auditor Quality and The Earnings Response Coefficient*, The Accounting Review, USA
- Thomas, C.,W., Bart, H.,W., Emerson O.H.** (1991), *Auditing : Theory and Praticce*, PWS-Kent Publishing Company, Boston.
- Tinker, T.,** (1985), *Paper Prophets: A Social Critique Of Accounting*, Prager Publishers, CBS Educational And Professional Publishing, Newyork.
- TKYD** (Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği), (2007), *Nedir Bu Kurumsal Yönetim?*, 2007 Deloitte Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği Ortak Yayını.
- TKYD** (Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği), (2008), *Kurumsal Yönetimin Anonim Ortaklıklarda Yansımaları*.
- Tomczyk, S.,** (1996), *Auditor Reputation and Initial Public Offerings By Foreign Companies*, Journal Of International Accounting, Auditing & Taxation, USA.
- Toraman C., Abdioğlu H.,** (2008), *İMKB Kurumsal Yönetim Endeksinde Yer Alan Şirketlerin Kurumsal Yönetim Uygulamalarında Zayıf ve Güçlü Yanları: Derecelendirme Raporlarının İncelenmesi*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Bursa.
- Tuan, K., Sağlar, J.** (2015), *Denetimde Kalite & Kalite Kontrolü*, Karahan Kitapevi, Adana.
- TÜRMOB,** (2002)
- Ussahawanitchakit, P.,** (2011), *Audit Practice And Audit Performance Of CPAs In Thailand*, Journal Academy Business Economics, Thailand.

**Uzay Şaban**, *Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye’de Uygulanabilirlik*, WCAE, The 10.th World Congress Of Accounting Educators & The 3.rd Annual International Accounting Conference, İstanbul.

**Ünalın, S., Ergen, H. Tokay, H. & Diğerleri** (1988), *Genel Muhasebe*, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara.

**Watkins, A.,L., Hillison, W., Morecroff, S.,E.,** (2004), *Audit Quality: A Synthesis Of Theory And Emprical Evidence*, Journal Of Accounting Literature.

**Weber, J., Willenborg M., Zhang, J.,** (2008), *Does Auditor Reputation Matter? The Case Of KPMG Germany and ComROAD AG*, Journal Of Accounting Research, USA.

**Willson, J.,D., Root, S.,J.,** (1989), *Internal Auditing İn Manual*, Warren Gorham & Lamoh, USA.

**Wong P.,S.,P., Cheung, S.,O.,** (2008), *An Analysis Of Relationship Between Learning Behavior And Performance Improvement Of Contracting Organizations*, International Journal Of Project Management.

**Yıldırım, M.,** (2007) *Türkiye’de Kurumsal Yönetim ve Şirketlerin Finansal Performansları Üzerine Etkileri*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir.

**Yıldırım, O., Çukacı, Y.C.** (2002), *Muhasebe sürecin de Kamuyu Aydınlatma Açısından Muhasebe Meslek Elemanının Davranışlarının Etik Boyutu ve İzmir İlinde Bir Uygulama*, XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu-Muhasebe Uygulamaların da Etik ve Kamuyu Aydınlatma, Yayına Hazırlayanlar; Ataman, Ü., Şakrak, M., Akay, H., Marmara Üniversitesi İktisadi v İdari Bilimler Fakültesi Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı, İstanbul.

**Young, D.,** (1996), *Building Your Company’s Good Name*, Amacom, USA.

**Zimmerman, J., Watts, R.,** (1985), *Positive Accounting Theory*, The Accounting Review USA.

**Zimmerman, J., Werner, J. ve Volmer, P.,** (2008), *Global Governance in Accounting: Rebalancing Public Power and Private Commitment*, Palgrave MacMilan, Newyork.



## ÖZGEÇMİŞ



### KİŞİSEL BİLGİLER

**Adı Soyadı** : Fatih Mehmet ALTAN  
**Doğum Yeri ve Tarihi** : İstanbul / 07.11.1990  
**Memleket** : Trabzon  
**Mail** : fatihmehmetaltan@gmail.com

### EĞİTİM

**Ön lisans** : 2011 İstanbul Aydın Üniversitesi  
Muhasebe ve Vergi Uygulamaları (% 50 Burs)  
**Lisans** : 2013 İstanbul Aydın Üniversitesi  
Muhasebe ve Finans Yönetimi (% 100 Burs)  
**Yüksek Lisans** : 2017 İstanbul Aydın Üniversitesi  
Muhasebe ve Denetimi  
**Doktora** : İstanbul Aydın Üniversitesi  
Muhasebe ve Denetimi (özel öğrenci)

### MESLEK

2015 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Stajyeri