

DENETİM KÜLTÜRÜNÜN YENİ YOL HARİTASI: İŞ DÜNYASINDAKİ YENİ SİSTEMLERLE BÜTÜNLEŞME*

Prof. Dr. Seval KARDEŞ SELİMOĞLU**

Arş. Gör. Gül YEŞİLÇELEBİ***

Araştırma Makalesi / Research Article

Muhasebe Bilim
Dünyası Dergisi
Özel Sayı 2018; 20, ös991- ös1006

ÖS
991

ÖZ

Küreselleşmenin etkisi ile iş dünyasındaki şirketsel yapılardaki ve sürdürülebilirlik konularındaki değişen sistemler bu yapıların ayrılmaz parçaları olan finansal raporlama ve denetim süreçlerini de değişime zorlamış ve yeni yol haritalarının oluşturulması gereğini ortaya koymuştur. Şirketler sürdürülebilir olabilmek için değişimi yönetmek ve kendi yönünü tayin etmek zorundadırlar. Bu çalışmanın amacı, iş dünyasında yaşanan değişimin denetim kültürünü nasıl etkileyeceği ve bu değişimde denetim olgusunun ve kültürünün yeni yol haritasının nasıl oluşturulabileceği irdelenmeye çalışılacak ve gelecekte yapılacak olan diğer akademik çalışmalara katkıda bulunmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Küreselleşme, Denetim, Kültür, Denetim Kalitesi, Etik, İş Dünyasının Yeni Sistemleri

JEL Sınıflandırması: M14, M40

* Makale gönderim tarihi: 15.06.2018; Kabul tarihi: 25.07.2018

Bu çalışma, 13-15 Eylül 2018 tarihlerinde MODAV tarafından Nevşehir’de düzenlenen 15. Uluslararası Muhasebe Konferansı’nda bildiri olarak sunulmuş ve alınan eleştiriler dikkate alınarak yeniden hazırlanmıştır.

** Anadolu Üniversitesi, İşletme Bölümü, sselimoglu@anadolu.edu.tr, orcid.org/0000-0003-1185-9980

*** Gümüşhane Üniversitesi, İşletme Bölümü, gyesilcelebi@hotmail.com, orcid.org/0000-0001-8558-4452

Atf: Kardeş Selimoğlu, S. ve Yeşilçelebi, G. (2018). Denetim kültürünün yeni yol haritası: iş dünyasındaki yeni sistemlerle bütünleşme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (Özel Sayı), ös991-ös1006

ROADMAP FOR THE CULTURE OF AUDITING IN THE INTEGRATION OF NEW SYSTEMS IN BUSINESS WORLD

ABSTRACT

With the impact of globalization, changing business systems and sustainability issues in the business world have forced the financial reporting and auditing processes, which are integral parts of these structures, to change and necessitate the creation of new road maps. In order for companies to be sustainable, they have to manage change and set their own direction. The purpose of this study is to examine how the influence of the business change in the control culture will be influenced, and in this change the possibility of control and the creation of a new road map of the cultures will be examined and contributed to the future academic work.

Keywords: Globalization, Audit, Culture, Audit Quality, Ethic, New Systems in Business World

JEL Classification: M14, M40

1. GİRİŞ

Bilgi çağı olarak tanımlanan yirmi birinci yüzyılda; küreselleşme ve teknolojik gelişmelerin takip edilmesi sonucunda ülkeler arasındaki sınırlar kalkmış, ekonomiler birbirlerine bağımlı hale gelmiş, işletmeler uluslararası düzeyde faaliyet göstermeye başlamış ve işletmeler uluslararası sermaye piyasalarında işlemler yapmaya başlamışlardır (Kurtcebe 2008, 58).

TDK (2004), iktisat terimleri sözlüğünde küreselleşmeyi “uluslararası düzlemde yaygınlaşmış iktisadi etkinliklerin işlevsel anlamda birbirlerine eklenmesi” olarak tanımlamıştır. Ekonomik anlamda ise küreselleşme, “malların, hizmetlerin, emeğin ve sermayenin serbest dolaşımı yoluyla girdi ve çıktılar için tek bir pazar yaratılması, ayrıca yabancı yatırımcılara ve yurtdışındaki vatandaşlara karşı bir ayrımcılık yapılmaması, dolayısıyla ekonomik anlamda ‘yabancı’ kavramının ortadan kalkmasıdır” (Wolf 2004, 14’den akt. TÜSİAD 2014, 17). Diğer bir tanımla küreselleşme, hem ekonomik ve siyasi ilişkilerin yoğunlaşması hem de kültür, inanç ve ideallerin benzemesi olarak tanımlanmaktadır (Dırmıkcı 2015, 1).

Temelinde yoğun teknolojik girişimlerin yer aldığı aynı zamanda sosyo-ekonomik yapıyı etkisi altında bulunduran küreselleşme, günümüzde oldukça geniş çapta kullanılan bir kavram haline gelmiştir (Karabulut 2004, 1). Buna bağlı olarak da küreselleşmenin etkisinin her alanda hissedilmesi kaçınılmaz olmuştur.

İşletmelerin devamlılıklarını sürdürebilmeleri için uzun dönemde mutlaka büyümeyi hedef edinmeleri ve faaliyetlerini bu yönde sürdürmeleri gerekmektedir. Bu nedenden dolayı da faaliyet gösterdikleri sektörleri çok iyi bilmek ve sektörün gerektirdiği yenilikleri takip etmek zorundadırlar (Karabulut 2004, 1).

Küreselleşme sürecinin temel özellikleri aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır (Karabulut 2004, 1):

1. Tüketici davranışlarının giderek daha dinamik bir sürece girmesi ve buna bağlı olarak daha homojen bir yapının oluşması.
2. Üretim faktörlerinin dünya ölçeğinde değerlendirilmesi ve üretim, dağıtım ve tüketime sunulması.
3. Ticari faaliyetlerin, dünya ölçeğindeki çeşitli kural ve standartlarla yapılması.
4. Sürecin en önemli unsurlarından olan işletmeler arası ilişkilerin gelişmesi.
5. Dünyada mal ve hizmet üretimine ilişkin olarak, üretim faaliyetlerinin coğrafi olarak dağılmış olması.
6. Doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının gelişmiş olması.
7. İşletmelerden başlayarak, bütün ekonomik aktörlerde uluslar üstü bir boyutta, ortak dünya ekonomik stratejisi esasına dayalı bir planlamaya gidilmesi.
8. Üretime katılan faktörlerin birbirleriyle dünya bazında sıkı bir bütünleşmeye girmeleri sonucu, ekonomik, teknolojik ve hatta hukuki bakımlardan tek bir alan bütünlüğüne sahip olmaları.
9. İşletmeler ve devletlerarasında yeni bir iletişimin ortaya çıkması.
10. İşletmelerin organizasyon yapılarının gelişmeler paralelinde yeniden yapılanması.
11. İşletme yönetimi anlayışı ve yönetici profiline değişmesi.

Küreselleşmenin etkisi ile dünyanın herhangi bir yerindeki bir şirkette yaşanan sorun diğer şirketleri, ülke ekonomisini ve hatta dünya ekonomisini etkileyebilmektedir (Şeker ve Dinç 2016, 423). İş dünyasındaki şirket yapılarındaki ve sürdürülebilirlik konularındaki değişen sistemler bu yapıların ayrılmaz parçaları olan finansal raporlama ve denetim süreçlerini de değişime zorlamış ve yeni yol haritalarının oluşturulması gereğini ortaya koymuştur. Şirketlerin sürdürülebilir olabilmeleri için değişimi yönetmesi ve kendi yönünü tayin etmesi gereği ortaya çıkmıştır.

Yaklaşık olarak 15-20 yıl öncesinde iş dünyasında Enron, WorldCom, Qwest, Tyco ve Adelphia gibi kuruluşlarla ilişkili yaşanan çöküşler, denetim ve finansal raporlamadaki eksiklikleri gün yüzüne çıkarmıştır. Yaşanan bu muhasebe skandallarının ortaya çıkması, küresel finansal piyasaların sarsılmasına sebep olmuştur ve bunun sonucunda da şirket çalışan ve paydaşlarının ciddi anlamda maddi zarara yol açtığı iddia edilen şirketi kötüye kullanımları ve kötü davranışları ile ilgili sorunlar meydana gelmiştir. İşletmelerin denetimiyle ilgili yaşanan bir yandan denetim kalitesinde bir yandan da denetim kültüründe eksikliklerin olduğunu göz önüne sermiştir. Bu durum finansal raporlamadaki yetersizlikleri uluslararası denetim standartlarının

dışında, yeni düzenlemelerin yapılmasının gerekliliğini ortaya koymuştur. Aynı zamanda ulusal ve uluslararası düzeydeki ekonomik dengelerin korunabilmesi adına ulusal düzeydeki finansal piyasaların kontrol altında tutulmasına ilişkin yaklaşımlar, yeni düzenleme ve denetlemelerin de ortaya çıkmasına yol açmıştır (Kargı 2016, 8). Böylece 2002 yılında Sarbanes-Oxley Yasası (Sarbanes-Oxley Act of 2002) ABD’de yürürlüğe girmiştir ve tüm dünyada uygulanmaya başlanmıştır. Ancak bu düzenlemeler ve yasalar denetimde kalitenin sağlanması adına tek başlarına yeterli gelmemektedir. Dolayısıyla kaliteli bir denetimin belirlenen standartlar doğrultusunda gerçekleştirilmesi denetçi sorumluluğundadır ve denetçinin denetim işini yürütürken denetim kültürünü de göz önüne alarak işini gerçekleştirmesi, yaptığı denetimin kalitesini arttıracaktır. Denetim kalitesi ise, “denetçinin ve denetim firmasının kendi içindeki iç süreçlerinin belirli bir kalite düzeyinde, istenilen sonuçları sağlayacak ve bunu güvence altına alacak bir sisteme sahip olması” anlamını taşımaktadır (Ceylan 2007, 220).

ÖS
994

Bu çalışmanın amacı, küreselleşme boyutunda iş dünyasında yaşanan değişimin denetim kültürünü nasıl etkileyeceği ve bu değişimde denetimin kalitesinin ve kültürünün yeni yol haritasının nasıl oluşturulabileceği irdelenmeye çalışılacak ve gelecekte yapılacak olan diğer akademik çalışmalara katkıda bulunmaktadır. Bu çalışmada temel kavramlarını oluşturan kültür ve şirket kültürünün kavramsal çerçevesi ele alınarak küreselleşmenin muhasebe ve denetim standartları üzerindeki değişiminden bahsedilerek denetim kültürü ve denetim kalitesi ile ilişki kurulmuştur. Sonuçta ise denetim kültürü boyutunun yeni yol haritasının küreselleşme ve iş dünyasının yeni sistemleri bağlamında nasıl olabileceğine ilişkin sonuç ve önerilerde bulunulmuştur.

2. KÜLTÜR VE ŞİRKET KÜLTÜRÜNÜN¹ KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

Bu başlıkta denetim kültürünü ele almadan önce kültürle ilgili temel kavramlara ilişkin tanımları ve temel açıklamaları verilmek istenmiştir.

Kültür kavramının, ‘bakmak, özenmek’ anlamına gelen ‘colere’ veya Latincesi ‘cultura’ sözcüğünden meydana geldiği kabul edilmektedir (TDK 2018). Aynı zamanda kültür bir toplumda bütünleşmeyi sağlayan en temel unsur olarak kabul edilmektedir.

TDK (2018)’ya göre ise kültür “tarihsel, toplumsal gelişme süreci içinde yaratılan bütün maddi ve manevi değerler ile bunları yaratmada, sonraki nesillere iletmede kullanılan, insanın doğal ve toplumsal çevresine egemenliğinin ölçüsünü gösteren araçların bütünü, hars, ekin” şeklinde tanımlanmıştır.

Kültür ekonominin mikro dinamikleri kabul edilen şirketler için de çok önemlidir. Şirketlerin sürdürülebilirliklerinde de temel faktörlerden biridir. Her şirketin kendine özgü bir kültürü vardır. Bu bağlamda şirket; ortak bir hedefi doğrultusunda çalışanları ve kültürü

¹ Literatürde şirket kültürü, kurumsal kültür, kurum kültürü, örgüt kültürü kavramları ile aynı anlamda kullanılan işletme kültürüne ilişkin çok sayıda tanım bulunmaktadır.

arasındaki etkileşimi sağlamakla yükümlüdür. Şirket amacını gerçekleştirdiği, etkili ve yeterli olduğu sürece varlığını korumayı sürdürebilir. Şirketin sürdürülebilirliği açısından önemli olan şirket kültürü ise, TDK'ye göre, “çalışan personelin davranışlarını ve çalışılan yerin genel görüntüsünü şekillendiren, simgeler aracılığıyla öğrenilebilen ve öğretilebilen, kuşaktan kuşağa aktarılan, değişebilir nitelikteki değer, düşünce ve kurallar bütünü” olarak tanımlanmıştır. Bu tanım bağlamında şirket kültürü, şirketlerin yapı ve özelliklerini daha iyi anlamamızı sağlayan önemli bir kavramdır. Benzer yapı ve teknolojiye sahip şirketlerden bazıları yüksek performans ve verimlilik gösterirken diğerlerinin düşük performans göstermesi şirketlerin farklı kültürel özelliklere sahip olmalarıyla açıklanabilir.

Şirket kültürü, bir kurumdaki çalışanlarının eylem ve davranışlarına da yansıyan inanç ve değerlerini kapsayan bir kavram olarak tanımlanmakta ve kısaca işlerin kurumda nasıl yapıldığını ve yaptırıldığını ifade etmektedir (IIA 2016, 6).

İstenen ve hedeflenen kültür, kurumun en üst kademesi tarafından oluşturulur; kurumun temel değerleri ile etik kurallarının oluşturulmasında rol oynar ve kurum içinde kabul edilebilen ve kabul edilemez davranışları belirler (IIA 2016, 6).

Şirket kültürünün bazı tanımları (Varoğlu 2013, 90);

- Burada işler böyle yürür” diye tanımlanan her şey,
- Bir şirket içinde oluşmuş, paylaşılan inançlar, değerler ve alışlagelmiş davranış kalıpları,
- Bir şirketteki insanların, çevresel koşullara uyumu ve içsel bütünleşmeyi sağlamak üzere yarattıkları, geliştirdikleri ve geçerli olduğu anlaşıldığında da yeni üyelere aktardıkları değer ve davranış biçimleri,
- Bir toplumda, grup ya da şirkette paylaşılan tutum, davranış, alışkanlık, ilkeler ve benzeri mantıksal ve duygusal özelliklerin tümü,
- İnsan ve çevresiyle ilgili her şey,
- İnsanların dünyaya bakış açısını, olayları ve bireyleri algılama biçimini belirleyen şirketsel olgu şeklinde sıralanabilir.

Şirket kültürü, uygun davranış standartları oluşturarak şirketi bir arada tutmaya yarayan sosyal bir yapılandırıcı ve davranışları şekillendiren bir denetim mekanizması işlevi görmektedir. Bu açıdan şirket kültürü şirkete rekabet avantajı ve finansal başarı sağlamanın yanında, üretkenlik ve kalite düzeyini de yükseltecektir. Şirket kültürü ayrıca şirketin yenilikçilik potansiyeli üzerinde de önemli bir etkisi olduğunu belirtmek yerinde olacaktır. Şirkete uyum ve liderliğin etkililiği açısından şirket kültürünün oldukça önemli bir rol üstlendiği de göz ardı edilmemelidir.

Sonuç olarak kendine özgü kültürünü oluşturmamış bir şirket düşünülemez. Küreselleşme doğrultusunda ekonomideki ve teknolojideki yeni trendlere şirketler uyum sağlarken kültürlerini

de yeniden yapılandırmak ve uyumlaştırmak zorundadırlar. Bu, şirketlere hem kalite hem de sürdürülebilirlik getirecektir ki iş dünyasındaki başarılı şirketlere bakıldığında bu gerçek görülebilir. Başarılı şirketlerde, şirket kültürleri ile ilgili olarak ciddi bir duruşla uygulanmakta olan “İş Etiği Kodu” görülmektedir.

3. KÜRESELLEŞMENİN MUHASEBE VE DENETİM OLGUSUYLA ETKİLEŞİMİ

Küreselleşme ile yabancı sermaye dolaşımı, rekabet üstünlüğü sağlamak ve yeni pazarlara açılabilirlik yolunda ülke yönetimleri de şirketlere yardımcı olma yönünde yasal mevzuatlarını buna göre yeniden yapılandırmaktadırlar. Yasal mevzuattaki yeniden yapılandırmadaki bakış

ÖS
996

Tablo 1. Yasal Düzenlemelere İlişkin Örnekler

1. Finansal raporlamaya ilişkin:	<ul style="list-style-type: none"> a) Şirketlerin büyük miktardaki borç ve zararlarının bilanço dışında tutulması, b) Finansal tabloların hazırlanmasında ve denetlenmesinde görev alanların güvenilirliklerini yitirici hareketler, c) Yanlış muhasebe uygulamaları, yatırımcılara ve kamuya durumu iyi gösteren finansal tablolar sunulması, güvenilir olmayan finansal tablolara kamuoyunun yanıltılması, d) Özel amaçlı girişimler ve gerçek değer muhasebesi uygulamalarının suiistimal edilerek kullanılması.
2. Kurumsal sorumluluğa ilişkin:	<ul style="list-style-type: none"> a) Kamuya açıklanan finansal raporlamaya ilişkin sorumluluk düzeyinin düşük olması, b) Yöneticilerin sahip oldukları işlerini koruyabilmek amacıyla kendilerini piyasanın karlılık beklentilerini karşılama baskısı altında hissetmeleri, c) Kurumsal yönetim sorunları ve ülkelerin/şirketlerin kurumsal yönetim politikalarındaki yetersizliği, d) Üst yönetimdeki etik, kültür ve yönetim anlayışı.
3. Stratejik ve yönetsel faktörler	<ul style="list-style-type: none"> a) Stratejik faktörlerde hata, b) Hızlı değişen piyasa koşulları, c) Yüksek hisse senedi fiyatlarının şirket yöneticileri tarafından bir gelir kaynağına dönüştürülmesi,
4. Denetçi bağımsızlığına ilişkin:	<ul style="list-style-type: none"> a) Bağımsız denetim şirketlerinin denetim hizmeti verdikleri müşterilere danışmanlık hizmeti de sunması, b) Denetim firmalarının gelirlerinin önemli bölümünün denetim ve danışmanlık hizmeti verdikleri şirketlerden kaynaklanması, bu nedenle ilgili şirketlerin menfaatlerinin korunmasına yönelik çaba göstermeleri, c) Denetim firmalarının şirket yöneticilerince seçilmesi, denetim ücretlerinin verilen tekliflere dayalı olarak yöneticilerce belirlenmesi.

açısı dünya ile ekonomik anlamda ortak bir dil konuşmayı sağlamak yönündedir. Bilindiği üzere ekonomiklerinin mikro dinamları şirketlerdir. Bu bağlamda küreselleşme, beraberinde getirdiği ekonomik ve teknolojik alanlardaki gelişmelerle şirketlerin yönetim, finans, pazarlama gibi her alanını etkilemekte ve şirketleri önemli değişimler yapmaya zorlamaktadır. Bu değişimler şirketlerde muhasebe ve denetim uygulamalarında da yapılmaktadır. Muhasebe ve denetim alanındaki değişimler hem uygulama yönünde hem de bu hizmetleri sunan meslek mensupları ve denetim şirketleri alanlarında gözlemlenmektedir.

Yasal düzenlemelere konu edilen bu unsurlara ilişkin örnekler, şu başlıklar altında özetlenebilir (Kurtcebe 2008, 45-46):

Dünyada yaşanan bilgi tabanlı sistem içerisinde muhasebe ve denetimin rolü gereği yaşanan sorunların ve skandallarının sonucu olarak yapılması bir zorunluluk halini alan somut sonuçlar aşağıda özetlenmiştir (Kurtcebe 2018, 46-47):

1. Bilgiye dayalı ekonomi çerisinde rolü sürekli artan muhasebe ve denetimin istenilen seviyeye taşınması,

2. Küreselleşmiş ekonomilerin karmaşıklığına hassas ve özde açık, yüksek kalitede, uygulanabilir standartların oluşturulması,

3. Mesleki etik, eğitim, yeterlilik ve bağımsızlığı ön plana çıkaracak gerekli çalışmaların yapılması ve gerekli disiplinin sağlanması,

4. Enron, WorldCom vb. olaylar nedeniyle denetim ve muhasebe mesleğini ifa eden kişilere karşı kamuoyunda meydana gelen güven kaybının telafi edilmesi ve yeniden güven kazanımının sağlanması için gerekli görev ve sorumlulukların belirlenmesi,

5. Kamunun aydınlatılması ve küçük yatırımcıların korunmasına yönelik olarak yeni denetim ve güvence-itimat standartlarının oluşturulması,

6. Sürekli denetim ve güven müessesesi ile denetim ve güven modelinin geliştirilmesi, denetlenen firma ile ilgili gruplarda (devlet, kişiler, yatırımcılar, kredi verenler gibi hak ve menfaati olan) oluşan güven bunalımının aşılmasının sağlanması,

7. Dünya çapında kabul görmüş denetim ve muhasebe standartlarının uygulanmaya başlanması, denetici ve muhasebecilerin bağımsızlığının mutlaka sağlanması,

8. Tüm ulusal standartların uluslararası standartlara yaklaştırılması için gerekli uyum çalışmalarının yapılması

Muhasebe ve denetim alanlarında düzenleyici uluslararası kurum olarak Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants - IFAC) görülmektedir. Bir anlamda IFAC küreselleşmenin muhasebe ve denetim alanındaki adaptasyonunu sağlayıcı kurum olarak uluslararası arenada söz sahibidir.

IFAC muhasebe örgütlerinin bir araya geldiği uluslararası bir kuruluştur ve 1973 yılında

başlatılan çalışmaların bir sonucu olarak, 7 Ekim 1977 yılında Münih’te yapılan Uluslararası Muhasebeciler Kongresi’nde onaylanarak faaliyetine başlamıştır.

IFAC’ın temel amacı; muhasebe mesleği mensuplarının toplum çıkarlarını gözeterek, hizmetlerini yüksek kalitede sunmalarını sağlayacak evrensel standartları uyumlaştırarak mesleğin sürekli gelişimi için çalışmaktır. Bu temel amaç doğrultusunda, kendisine üye olan muhasebe meslek örgütleri ve bölgesel olarak oluşturulan diğer muhasebe meslek örgütleri ile işbirliği yapmakta ve bu işbirliği çerçevesinde bünyesinde oluşturduğu komiteler ve çalışma gruplarına öncülük ederek (Selvi 2002, 1);

- a) Mesleğin uluslararası savunuculuğunu yapmakta,
- b) Yeniliklere öncülük etmekte ve
- c) Evrensel olarak uyumlaştırılmış muhasebe mesleğini geliştirmek için çalışmalar yapmaktadır.

IFAC da küreselleşmenin etkileri sonucu muhasebe ve denetim alanında “ortak bir dil yaratmak amacıyla hareket eden ve üye ülkeler arasında yayınladığı muhasebe ve denetim alanındaki standartlarla uyumlaştırma çabaları sayesinde de bu amacına ulaşmaya çalışan bir kuruluştur. Bunu da “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards - IFRS)/ Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards - IAS)” ve “Uluslararası Denetim Standartları (International Standards on Auditing - ISA)”nı yayınlamak hayata geçirmektedir. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu öncelikle yola muhasebe uygulamalarını şekillendirmek bağlamında Finansal raporlamada ortak bir dil oluşturmak amacıyla, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards - IFRS) yayınlanmıştır. Bu standart seti ile küreselleşmesinin de etkisiyle ülkeler arası raporlama farklılıklarını ortadan kaldırmak amaçlanmıştır. Ayrıca bu set, finansal tabloların karşılaştırılabilir olmasını kolaylaştırmaktadır. Küreselleşen dünyanın her yerindeki paydaşlara bilginin doğru, karşılaştırılabilir, anlaşılabilir ve objektif kaliteli bir şekilde iletilmesinin sağlanması bu standartlar yardımıyla mümkün olmaktadır.

Dünya genelinde ülkeler, finansal tabloların Uluslararası Finansal Raporlama Standartları kullanılarak hazırlanmasını ve denetimlerinin Uluslararası Denetim ve Güvence Standartlarına, Etik ilkelerine ve Kalite Kontrol Standardı-1 (International Standards on Auditing – ISAs / ISAE/ ISRS/ ETHICS/ QCS-1) uygun olarak yürütülmesini zorunlu kılmaktadır. Bu set ise Denetim alanında uluslararası boyutta ortak bir dil yaratma üzerine oluşturulmuştur. Bunun yanı sıra denetçilerin denetim sırasında uymak zorunda etik ilkeler ve denetim firmalarının kalite güvence sistemi olarak uygulamak zorunda oldukları Kalite Kontrol Standartlarını (KKS-1) da dikkate almaktadırlar. IFRS ve ISA’ların kullanımı ABD gibi ülkelerde zorunlu olmamakla birlikte, giderek artan küresel ekonomide, birçok muhasebe ve denetim firması artık faaliyet gösterdikleri ana ülkenin dışına ulaşarak müşterilerin ihtiyaçlarını karşılayabilmelidir (Parker and Hartfield 2016). Türkiye’de de IFRS ve ISA seti Türkçeye çevrilerek Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve Bağımsız Denetim Standartları (BDS) seti adı altında

ülkenin muhasebe ve denetim alanının tek yetkili yasal düzenleyici şirket olan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGG) tarafından yayınlanmıştır. Bu standart setlerini yayınlama görevi sadece KGG'ya aittir. Ayrıca meslek mensuplarına ilişkin Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) de diğer bir düzenleyici kurum olarak görölmektedir.

Bağımsız denetimin dışında iç denetim ve uygunluk (kamu) denetimine ilişkinde yine küreselleşme boyutunda elbette uluslararası standartlar temel alınarak Türkiye'deki uygulamalara taşınmıştır. İç denetim için Uluslararası İç Denetim Enstitüsünün Türkiye şubesi olan TİDE görevlidir ve uyumlaştırma sorumluklarını üstlenmiştir. Kamu Denetimi (uygunluk denetimi) içinde yine uluslararası standartlar temel alınarak uygulamalar yapılmaktadır. Bu bağlamda da yasal şirketler olarak Sayıştay ve Maliye Bakanlığı'na bağlı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (BUMKO) görev yapmaktadır.

Ekonomik, sosyal, teknolojik ve kültürel değişimle beraber şirket için yeni risklerin oluşması ile denetimin rolü de giderek değişmektedir. Küreselleşmenin hem ekonomik alanda hem de teknolojik bağlamda kaçınılmaz sonucu olarak gündeme getirdiği ve ülkelerinde takip emek ve dünya ile ortak dili konuşabilmek amacıyla muhasebe ve denetim uygulamalarında ve uygulayıcılarında kültürel olarak değişimi kabul etmeleri gereklidir. Bu değişimle hem daha kaliteli muhasebe, denetim ve danışmanlık hizmetleri sunmak hem de dünya ile entegre olmuş bir şekilde ortak dili konuşabilmek yetisine ulaşmak amaçlanmaktadır.

4. YÜKSEK KALİTELİ DENETİMLER İÇİN DENETİM KÜLTÜRÜNÜN YENİ YOL HARİTASI

TDK iktisat terimleri sözlüğünde denetimi “Kamu ya da özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacı ile bir uzman birimi tarafından kanıt toplama ve değerlendirme süreci” şeklinde tanımlamaktadır. Muhasebe literatüründeki en yaygın tanımına göre ise “denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir” (Auditing Concepts Committee 1972, 18).

Denetim kültürü tanımı ise “buradaki işleri halletme yöntemi”dir (IIA 2016, 3). Diğer bir ifadeyle kültür, iş yapma şekli olarak tanımlanabilir.

İşletmelerde ise kültür değer ve davranış açısından ele alınmaktadır. Kültür her kuruluşa eşit ve mükemmel şekilde uygulanan bir dizi standart, yönetmelik veya uygulama değerildir. Kültür, her kuruluşun kişiliğinin benzersiz bir bileşenidir. Bir şirkette işe yarayan bir uygulama, başka bir şirkette çalışmayabilir (IIA 2016, 4). Denetim kültürü ise, denetim işini yürütürken denetçinin kültürü de göz önüne alarak işini gerçekleştirilmesi olarak tanımlanabilir.

Şirket kültürünün değerşen ve gelişen dünya ile entegre olması bağlamında hizmet sektörü sınıflaması içinde kabul edilen denetim şirketlerinin de kendi içlerinde geliştirdikleri denetim

Kültürünü bilgi çağının gerekleri bağlamında yeniden yapılandırması diğer bir ifadeyle yeni yol haritasını çizmeleri gerekmektedir. Denetim kültüründe yeni yol haritasını belirleyici en önemli faktör denetim firmalarının uluslararası boyutta rekabet güçlerini attırmak, yeni pazarlara girebilmek, en önemlisi ise denetim alanında dünya ile ortak bir dil konuşabilmek ve istenen kaliteye erişebilmektir.

Denetim kültürünün denetimin kalitesini belirleyen unsurlardan birisidir. Denetim kalitesini etkileyen faktörlere, denetim firması ve müşteri firma ile ilişkili faktörler olmak üzere iki grupta incelenmektedir. Özellikle denetim firması açısından firma içi oluşturulacak kültürel yapının önemi büyüktür. Denetim firmalarında kültürel yapı oluşturulurken özellikle etik kodlar ve kalite güvence standartları çerçevesinde bağımsızlık ve mesleki yargı boyutu şekillendirilmelidir.

**ös
1000**

İngiltere'nin Finansal Raporlama Konseyi (FRC), denetim kalitesi ile ilgili olarak denetçiler, denetim komiteleri, hazırlayıcılar, yatırımcılar ve diğer paydaşlar arasında etkili bir iletişimi desteklemek amacıyla hazırlanan 'Denetim Kalitesi Çerçevesini yayınlamıştır. Çerçeve aşağıdaki beş kilit denetim kalitesi faktörünü ele almaktadır. Bunlar (TÜRMOB 2008, 8):

1. Denetim firması içindeki gelenekler,
2. Ortakların ve personelin becerileri ve kişisel özellikleri,
3. Denetim sürecinin etkinliği,
4. Denetim raporlarının güvenilirliği ve kullanılabilirliği,
5. Kurumsal yönetime şirketin yaklaşımı gibi denetçinin kontrolü dışında faktörler.

Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) ve Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC) gibi kurumlar, mali tabloların denetiminde bağımsız, tarafsız ve önyargısız bir mesleki yargılamayla sonuçlanması olarak tanımlanan bağımsızlığı, denetim kalitesinin bir fonksiyonu olarak benimsemişlerdir (Acar ve diğerleri 2011, 277).

Bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörler üç temel kategoride ele alınarak aşağıda gösterilmiştir (Oktay 2013, 53):

Tablo 2. Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler

Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler	Açıklamalar
Bağımsız Denetim Firması İle İlgili Faktörler:	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Bağımsız denetim firması büyüklüğü ➤ Bağımsız denetim firmasının kalite kontrol sistemine sahip olması, sistemin etkinlik derecesi, sistemin rapor edilmesi, gözetimi ve denetimi ➤ Bağımsız denetim firmasının işe alım programının olması ve programın etkinlik derecesi ➤ Bağımsız denetim firmasının işte yükselme politikası ve prosedürlerine sahip olması ➤ Bağımsız denetim firmasının denetçilerin eğitimine verdiği önem ➤ Bağımsız denetim firmasında denetim teknolojisinin kullanımı ➤ Bağımsız denetim firması personelinin kalite konusunda bilinçlendirilmesi ➤ Bağımsız denetim firmasının örgütsel yapısının olması: ➤ Bağımsız denetim firmasının yeni müşteri kabulü ve/veya mevcut müşteri ile devam etme kararı
Bağımsız Denetçi İle İlgili Faktörler	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Bağımsız denetçinin bağımsızlığı, tarafsızlığı ve dürüstlüğü ➤ Bağımsız denetçinin mesleki özen ve titizliği ➤ Bağımsız denetçinin mesleki yeterliliği: ➤ Bağımsız denetçinin sektörel bilgi ve tecrübesi ➤ Bağımsız denetçinin ilişkili olduğu gruplarla kurduğu iletişimin etkinlik derecesi
Diğer Faktörler	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Mesleki standartlar ➤ Bağımsız denetimin önemi konusundaki kamu bilinci ➤ Bağımsız denetçi veya bağımsız denetim firması rotasyonu ➤ Müşteri işletme yönetiminin baskısı ➤ Bağımsız denetim ücreti ➤ Bağımsız denetim firmalarının meslek kuruluşları ve düzenleyici otoriteler tarafından gözetimi ve denetimi

Denetim firmalarında hem uygulamalarında hem de uygulayıcılarında belli bir denetim kültürü oluşturulması gereklidir. Çünkü denetim kültürü denetime yüksek kalite getirmektedir. Bu kaliteyi yaratan en önemli unsurlar ise “Etik ilkeler” ve “Kalite Güvence Sistemleri” bağlamında “Bağımsızlık” ve “Mesleki Şüphecilik” olgularıdır.

Etik olmayan davranışlar, bir kuruluşu riske sokmakta ve kuruluşun başarısızlığına neden olmaktadır. Bir kuruluşun başarısı için bu kadar kritik olan her şey detaylı ve tutarlı bir şekilde incelenmelidir. Denetim kültürü, şirketlerin riskleri etkin bir şekilde yönetmelerini sağlayarak ve işlerin aşırı derecede kötüleşmesinden önce iç kontrol başarısızlıklarını tepkisel olarak düzeltmelerini sağlayarak paydaş değerinin sağlanmasını desteklemektedir (IIA 2016, 5).

Witzany’ye göre kuruluşa sürekli izleme için bir temel sunan ve iç denetçilerin erken uyarı işaretlerinin algılanmasını sağlayan kültür denetimi, her denetim çalışmasının içeriğinde yer almalıdır

**ös
1002**

(IIA 2016, 3). Kültür, bir organizasyon içindeki muhasebe sistemi, iç kontrol sistemi veya çalışanların davranışları gibi birçok uygulamayı etkileyebilir (Hell and Wang 2009, 26).

Örneğin, bir denetim sürecinin her aşamasında kullanılan analitik inceleme prosedürleri, ilgili denetçilerin kültürlere ilişkin mesleki yargıları söz konusu olduğunda bir ilgi alanı olmuştur (Hell and Wang 2009, 27). Analitik inceleme prosedürleri, denetçilerin mesleki yargılarını kullanmasını gereken durumlarında bir başvuru aracı olarak için idealdir (Hughes ve diğerleri 2009). Analitik inceleme prosedürleri mesleki yargılarla yerine getirilen uygulamalar olduklarından dolayı, genellikle kıdemli denetçiler tarafından uygulanması gereken prosedürlerdir.

Analitik inceleme prosedürlerin amaçlarından biri, bir müşterinin finansal tabloları üzerinde denetçinin beklentisine ulaşmaktır. Bu beklenti, kültürel geçmişi nedeniyle bir denetçiden diğerine farklılık gösterebilir (Hell and Wang 2009, 27). Diğer bir ifadeyle, bu farklılık da firma kültürü ile bütünleşerek denetimde yüksek kaliteyi yaratır.

Yüksek kaliteli bir denetim, temel ilkeler, ilgili standartlar, gerekli süreç ve zorunlu kalite güvencesi ile desteklenmektedir. Burada sözü edilen standartlar; Uluslararası Denetim ve Güvence Hizmetleri Standartları, Etik Kodlar, Kalite Kontrol Standartları ve elbette en temelde ise Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarıdır. Bununla birlikte, denetim doğası gereği yargısal ve insani kararlara ve eylemlere dayanmaktadır. Denetçilerin kararlarını verdikleri ve hareket ettikleri ortamı etkileyen birçok faktör vardır. Bu faktörler arasında etkileşim olabilir ve denetçiler rakip önceliklerle karşı karşıyadır (FRC 2018, 5).

Bu nedenle kaliteli bir denetimin sağlanmasında kültür son derece önemlidir. Denetim firmasında kültür oluşturulurken hedeflenen yüksek kaliteye ulaşmada belirli politika ve prosedürler izlenmelidir. Söz konusu bağımsız denetimde kalite kontrol unsurları ve kalite kontrol politika ve prosedürlerinin ne şekilde denetim firmalarında yapılandırılacağı şu şekilde özetlenebilir (Oktay 2013, 67):

Tablo 3. Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Unsurları

BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE KONTROL UNSURLARI	BD KALİTE KONTROL POLİTİKA VE PROSEDÜRLERİ
Bağımsızlık, Dürüstlük ve Tarafsızlık	Bağımsızlık, dürüstlük ve tarafsızlığa ilişkin kalite kontrol politika ve prosedürleri, bağımsız denetim firmasının tüm örgütsel düzeydeki personelinin mesleki sorumluluklarını bağımsızlık, dürüstlük ve tarafsızlık içinde yürütmesini sağlamak için belirlenir.
Personel Yönetimi	Personel yönetimine (işe alma, işlere personelin atanması, mesleki gelişim ve terfi) ilişkin kalite kontrol politika ve prosedürleri, bağımsız denetim firmasındaki tüm personelin kendilerine yüklenen sorumluluğu yerine getirmesi için gerekli olan niteliklere sahip olmasını sağlamak amacıyla belirlenir.
Müşteriler ve İşlerin Kabulü ve Devamlılığı	Müşteriler ve işlerin kabulü ve sürekliliğine ilişkin kalite kontrol politika ve prosedürleri, yönetimi dürüst olmayan bir müşteri ile çalışmaktan kaçınmak ve mesleki yeterlilik içinde tamamlanabilecek işlerin üstlenilmesini sağlamak amacıyla belirlenir.
İş Performansı	İş performansına ilişkin kalite kontrol politika ve prosedürleri, bağımsız denetim firması tarafından üstlenilen işlerde mesleki standartlara, düzenleyici otoritelerin şartlarına ve firmanın kendi kalite standartlarına uyumun sağlanması için belirlenir.
İzleme	İzlemeye ilişkin kalite kontrol politika ve prosedürleri, diğer 4 kalite kontrol unsurunun her biri için belirlenmiş olan politika ve prosedürlerin uygun bir şekilde tasarlandığı ve etkili bir şekilde uygulandığı konusunda bağımsız denetim firmasına makul düzeyde güvence sağlamak için belirlenir

**ÖS
1003**

Kaynak: Oktay 2013, 67

Denetçilerin denetledikleri kuruluşlar hakkında yeterli derecede bağımsız olmaları ya da mesleki olarak şüpheci olmaları yaptıkları denetimin kalitesini doğrudan ilişkilidir. Bununla birlikte, bağımsızlık sadece kurallar ve standartlar ile sağlanamaz. Bunun yerine denetçilerin prensipleri uygulamak ve meşru halk beklentisine uygun olarak amaçlanan ruhla yaşamak zorundadırlar (FRC 2018, 5).

Bu bağlamda, firmaların yüksek kaliteli denetim çalışmasının gerçekleştirilmesinin değerli ve ödüllendirildiği ve kamu yararına “doğru davranmanın” önemini vurgulayan bir

kültür yaratması önemlidir. Denetçiler ayrıca denetlenen kuruluşun yönetiminden ziyade hissedarların ihtiyaçlarına hizmet etme görevlerini de göz önünde bulundurmalıdır (FRC 2018, 5). Kuruluşların kendi şirket kültürünü oluşturmak ve denetim kalitesindeki gelişmeleri desteklemek ve sürdürülebilmek için adımlar atmaları gerekmektedir.

ACCA kültür yönetimi aracı, kurumları kültür hedefleriyle desteklemeyi amaçlamaktadır. ACCA, bu aracı 2012'den beri Kültür (Culture) denilen ve şirket davranışını yönlendiren küresel bir girişim altında yürütülen araştırmalar temelinde geliştirmiştir. Bu inisiyatif altında oluşturulan ACCA kültür yönetimi aracı, kuruluşların kültürü gözden geçirmesine ve değişim seyrini belirlemesine yardımcı olmaktadır (ACCA 2017).

**ÖS
1004**

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Küreselleşme olarak tanımlanan ve dünyadaki tüm ekonomilerin bütünleşmesine, diğer bir ifade ile tek pazar haline gelmesine neden olan olgu, günümüz ticari hayatına yön veren kuşkusuz en önemli faktördür (Karabulut 2004).

Küreselleşme dünya ticaretinde rekabeti büyük ölçüde artırmış ve sürekli değişimi zorunlu kılmıştır. Buna karşılık üretici ve tüketici açısından sağladığı faydaları da göz ardı edilmemelidir. İşletmelerin küresel pazarda rekabet edebilmeleri ve varlıklarını sürdürülebilmeleri, küreselleşmeye ne kadar uyum sağlayabildiklerine, üstün yönlerini ne derece kullanabildiklerine ve rekabet güçlerini ne derece geliştirebildiklerine bağlıdır. Kuşkusuz bunu yaparlarken küreselleşmenin sağladığı faydaları ve tehditleri kendileri ile iyi ilişkilendirmeleri gerekmektedir (Karabulut 2004).

Artık hiçbir sektörde, hiçbir işletmenin küreselleşme olgusunu göz ardı etme veya karşı koyma ihtimali bulunmamaktadır. Dolayısıyla varlıklarını sürdürmek isteyen işletmeler, küreselleşme olgusuna uyum sağlamak, aynı zamanda küreselleşmenin doğurduğu fırsat ve tehditlere karşı da sürekli duyarlı olmak zorundadırlar (Karabulut 2004).

Küreselleşme tüm iş dünyasını etkilerken, elbette iş yapış şekillerinin de bu durumdan etkilenmesi kaçınılmaz olmaktadır. Küreselleşme mevcut muhasebe ve denetim standartlarının da günümüz iş dünyasına cevap verebilmek adına sürekli olarak güncellenmektedir. Kaliteli bir denetimin belirlenen standartlara uygun olarak gerçekleştirilmesi ise denetçi sorumluluğundadır ve denetçinin denetim işini yürütürken denetim kültürünü de göz önüne alarak işini gerçekleştirmesi, yaptığı denetimin kalitesini arttıracaktır. Denetimin ilk başlarda sadece finansal tabloların denetimini içermesi, günümüz koşullarında denetim kavramının anlamının oldukça genişlediğini göstermektedir. Çünkü artık günümüzde denetim kavramı da küreselleşme ve değişen iş koşullarına göre iş yürütmektedirler.

Sonuç olarak, yüksek kaliteli denetimler için kültür çok önemlidir. Bu nedenle her türlü denetim faaliyetinde hem süreçler hem de her kademedeki denetçiler için denetim kültürü çok iyi oluşturulmalı ve benimsetilmelidir.

Yüksek kaliteli denetimler, temel ilkeler, hassas standartlar, gerekli süreçler ve zorunlu kalite güvencesi ile desteklenmektedir. Bununla birlikte, denetim doğası gereği yargısal ve insani kararlara ve eylemlere dayanmaktadır. Denetim çevresini etkileyen birçok faktör vardır. Bu da özellikle denetim çevresinde etik kuralların çok iyi belirlenip uygulanabilirliği yüksek ve iyi anlaşılabilir olası şartı gerekliliği vardır. Özellikle denetçilerin kamu güvenini sarmayacak şekilde bağımsızlıklarına ve mesleki şüpheciliklerine çok dikkat etmeleri gerekir. Eğer bağımsızlık ve mesleki şüpheciliklerinde denetçiler sorun yaşarsa yapılan denetimlerde düşük kaliteli olacaktır. Bağımsızlık ve mesleki şüphecilik ise etik ilkelerin ve kalite güvence sistemlerinin ihtiyaca cevap verecek şekilde denetim ortamlarında oluşturulmasıyla sağlanabilir. Etik ilkeler ve kalite güvence sistemleri ile güçlendirilmiş denetim ortamları sonucu paydaşlar açısından oluşturulacak kamu güveni ile denetim kültürü ve yüksek kaliteli denetim çalışmaları ortaya çıkacaktır ki buda iş dünyasındaki gelişmelere uyum sağlamış denetim ortamlarının yaratılması anlamına gelir.

KAYNAKÇA

- Acar, D., S. Senal ve H. Usul. 2011. “Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma”, SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi.
- ACCA. 2017. Auditing Culture - A Case Study by Barclays Bank, <http://www.accaglobal.com/uk/en/member/discover/cpd-articles/audit-assurance/auditing-culture.html> (Erişim tarihi: 20.05.2018)
- Auditing Concepts Committee. 1972. “Report of the Committee on Basic Auditing Concepts”, The Accounting Review, 47, 15-74.
- Ceylan, A. 2007. “Kalite Güvence Standardı, Türkiye’deki Durum ve Meslek Mensubunun Sorumlulukları”, 2. Türkiye Muhasebe Forumu, Ankara 30-31 Mart, 2007.
- Dırmıkçı, Ç. 2015. “Küreselleşme ve İş Dünyasındaki Değişimler”, https://www.academia.edu/9909396/Küreselleşme_Ve_İş_Dünyasındaki_Değişimler (Erişim tarihi: 22.05.2018)
- Financial Reporting Council (FRC). 2018. “Audit Culture Thematic Review: Firms’ Activities to Establish, Promote and Embed a Culture That Is Committed to Delivering Consistently High Quality Audits”, May.
- Hell, R. E. and D. Wang. 2009. “Cultural Impact on the Audit Planning Phase: An Empirical Study in China and France”, Master thesis, Umeå School of Business.
- Hughes, S.B., J.F. Sander, S.D. Higgs and C.P. Cullinan. 2009. “The Impact of Cultural Environment on Entry Level Auditors’ Abilities to Perform Analytical Procedures”, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation 18, 29-43.
- Karabulut, A. N. 2004. “Küreselleşmenin Ticari Hayat Üzerindeki Etkileri”, Mevzuat Dergisi, 7 (76).

- Kargı, V. 2016. “Küreselleşme ve Denetim”, 2nd International Annual Meeting of Sosyoekonomi Society.
- Kurtcebe, E. 2008. “21. Yüzyılda Muhasebe Mesleği'nin Vizyonu”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Denizli: Pamukkale Üniversitesi. “<http://acikerisim.pau.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/11499/2787/Emin%20Kurtcebe.pdf?sequence=1&isAllowed=y>” (Erişim tarihi: 01.05.2018)
- Okday, S. 2013. “Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri”, Maliye Finans Yazıları, Yıl: 27 Sayı: 100 Ekim 2013.
- Parker, A. and C. Hartfield. 2016. The Globalization of Accounting and Auditing Standards, <https://www.accountingtoday.com/news/the-globalization-of-accounting-and-auditing-standards>, (Erişim tarihi: 09.06.2018)
- Selvi, Y. 2002. “Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun Finansal ve Yönetim Muhasebesi Komitesi'nin Sidney Toplantısından Notlar”, Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO, Ocak Şubat Mart 2002.
- Şeker, Y. ve E. Dinç. 2016. “Bağımsız Denetim Şirketlerinde Kalite Kontrol Standartlarının Uygulanma Etkinliğini Ölçmeye Yönelik Bir Çalışma: Türkiye Örneği”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 18 (2), 421-452.
- The Institute of Internal Auditors (IIA). 2016. “Global Perspectives and Insights: Auditing Culture – A Hard Look at the Soft Stuff”, Issue 3.
- Türk Dil Kurumu (TDK). Büyük Türkçe Sözlük, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&view=bts (Erişim tarihi: 15.05.2018)
- TÜRMOB. 2008. Finansal Raporlama Konseyi'nin Denetim Kalitesi Çerçevesi, TÜRMOB, Sayı: 15.
- TÜSİAD. 2014. Küreselleşme Sürecinde İş Dünyası Kuruluşlarının Değişen Rol ve İşlevleri, Nisan 2014, Yayın No: TÜSİAD-T/2014-04/546.
- Varoğlu, A. 2013. Örgütsel Davranış. Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Yayını, http://www.ders.es/orgutsel_davranish.pdf (Erişim tarihi: 05.05.2018)