

BAĞIMSIZ DENETİM ETKİNLİĞİNİN ARTTIRILMASINDA, DENETİM HİZMETİNDE KALİTE ve KALİTE KONTROL: ABD DÜZENLEMELERİ*

Sadiye OKTAY**

ÖZ

Bilişim teknolojisinde yaşanan hızlı gelişmeler mali tablolara olan ilgiyi, ulusal sınırlardan çıkartarak uluslararası boyuta taşımıştır. Özellikle finansal piyasaların ve kurumların küreselleşmesi, işletmelerin finansal durumlarına ilişkin güvenilir bilgiye

* Bu makale “Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinin Kalite Kontrolü ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma” adlı doktora tezinden türetilmiştir.

** Dr, Yıldız Teknik Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, Öğretim Görevlisi, sadiye@yildiz.edu.tr

olan gereksinimi artırmış ve bağımsız denetimi dünya ekonomisinde çok önemli bir boyuta getirmiştir. Bağımsız denetimden beklenen yararın elde edilebilmesi alınan hizmetin kalitesine bağlıdır. Bağımsız denetimde kalite de, kalite kontrolü gereklidir. Bağımsız denetimde kalite kontrol bağımsız denetim firmaları için çok önemli bir meseledir. Bu nedenden dolayı, bu çalışmanın amacı, bağımsız denetim etkinliğinin artırılmasında, denetim hizmetinde kalite ve kalite kontrolün önemini ortaya koyabilmek, ABD'deki bu konuya ilişkin güncel düzenlemeleri incelemek ve bu şekilde Türkiye'ye yönelik önerilerde bulunabilmek şeklinde belirlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız denetim, denetim firması, denetim kalitesi, kalite kontrol

Abstract

Due to the rapid developments in information technologies, the interest on financial statements has gained an international aspect beyond the national boundaries. Especially, globalization of financial markets and institutions has accelerated the need for reliable, information about financial situations of firms and has made auditing an extremely important issue for the world economy. Obtaining the expected benefit from auditing depends on the quality level of the services provided. The audit quality also requires quality control. Quality control in auditing is a very important issue for audit firms. Therefore, the purpose of this study is to explain the importance of audit quality and quality control in increasing the effectiveness of auditing, to examine the current regulations on this subject in United States and to enable making suggestions for Turkey.

Keywords: Auditing, audit firm, audit quality, quality control

1. GİRİŞ

Ekonominin ünitelerini oluşturan işletmeler hakkındaki finansal bilgilerin üretilmesi ve açıklanmasını sağlayan muhasebe bilgi sisteminin en önemli parçasını, mali tablolar oluşturmaktadır. Mali tablolarda açıklanan bilgilerin doğru, güvenilir ve tam olması gerekir. Finansal piyasaların temeli, doğru ve güvenilir bilgiye dayanır. Ancak birçok nedenden ötürü, bu bilgilerin doğru ve güvenilir olma olasılığı azalmaktadır. Doğru ve güvenilir olmayan bilgi riskinin olabildiğince azaltılmasında günümüzde başvurulan en temel güvence mekanizması bağımsız denetimdir. Günümüzde halen bu mekanizma ile ikame edilebilecek başka bir mekanizma mevcut değildir.

Bağımsız denetim, bir işletmenin mali tablolarında açıklanmış olan bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri (**GKGMİ**) ve mevzuat hükümlerine uygun olup olmadığının belirlenmesi amacıyla; bağımsız, yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip kişilerce, genel kabul görmüş denetim standartları (**GKGDS**) ışığında tarafsızca kanıt toplanması ve kanıtların değerlendirilmesi sonucunda oluşan görüşün raporlanması sürecidir.

GKGMİ ve mevzuat hükümlerine uygun olarak açıklandığı kanıtlanmış olan bilgiler, doğru ve güvenilirdir. Doğruluğu, güvenilirliği ve tarafsızlığı kanıtlanmış bilgiler, işletme ve işletme ilgilileri tarafından alınan kararların doğru, isabetli ve etkin olmasını sağlayarak, kaynakların verimli bir şekilde kullanılmasına, ülke refahının artmasına ve dolayısıyla da kamunun bu durumdan yarar sağlamasına neden olur.

Bağımsız denetim mesleğinin en önemli unsurlarından biri, denetçiye ve denetçinin yaptığı denetim çalışmalarına duyulan güvendir. Denetim çalışmalarına güven duyulabilmesi ise, denetçinin denetim çalışmaları sırasında belirli standartlara göre hareket etmesine bağlıdır. Bu standartlara “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” denir. GKGDS, üzerinde uzun süre yapılan çalışmalar ve edinilen tecrübelerden sonra; yasalarca ve meslek kuruluşlarınca konulmuş, meslekçe genel kabul görmüş, denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olan ve her denetimde uyulması zorunlu olan standartlardır. Bir denetim çalışmasının kabul edilebilirliği bu standartlara uygunluk derecesi ile ölçülür. Eğer denetim çalışmasının nitelikleri bu standartlarda

öngörülenlere uymuyorsa, yapılan denetimin yeterli ve güvenilir olmadığı kabul edilir. Ancak standartların öngördüğü şekilde bir denetim yapılmışsa, denetçinin görüşünü belirttiği denetim raporu güvenilir bir belge niteliği kazanır ve denetimden beklenen amaca ulaşılmış olur. Ayrıca, sermaye piyasasında bağımsız denetim müessesesinin değeri de artar.

Bağımsız denetimin sosyo-ekonomik öneminden dolayı denetim çalışmalarının belirli kalitede ve düzende olması gerekir. Bağımsız denetimde kalite, denetim çalışması sonucunda oluşan yargının (denetim görüşünün) doğruluğu ve güvenilirliğini ifade etmektedir. Nasıl muhasebede kalite için standartlar gerekli ise denetimde de kalite için standartlar gereklidir. GKGDS, denetim faaliyetinin konusu ve denetim çalışmasının kalitesiyle ilgili olup; genelde kaliteli bir denetimin çerçevesini belirler. Kaliteli bir denetim çalışması ancak GKGDS' na uygun olarak yürütülüp tamamlanmış bir çalışmadır. Bağımsız denetim çalışmasının kalitesi GKGDS' na uygunluk derecesi ile ölçülür. Kısacası GKGDS, denetim çalışmalarının kalitesini sağlayan, koruyan ve ölçen standartlardır.

Yoğun teknolojik gelişmelerin ve bilgi çağının yaşandığı günümüz iktisadi yaşamında işletmelerin birbirleri ile daha kolay rekabet edebilmeleri ve varlıklarını sürdürebilmeleri için kalite kavramına her zamankinden çok daha fazla önem vermeleri gerekir. Hangi tür işletme olursa olsun kendi bünyesinde kaliteyi oluşturmalıdır ki küreselleşen dünya koşullarına kolayca uyum sağlayabilsin. Bağımsız denetim firmalarını da meydana gelen bu gelişmelerin dışında tutmak mümkün değildir.

Bağımsız denetim firmalarının daha kaliteli denetimler yapabilmeleri, müşteri işletmeye ve işletme ilgililerine karşı olan sorumluluklarını gereğince yerine getirebilmeleri için firma bünyesinde kalite kontrol sistemini geliştirmeleri ve bu sistemin uygulanmasını sağlamaları gerekir. Kalite kontrol sistemi, bağımsız denetim firmalarının muhasebe ve denetim faaliyetlerinde mesleki standartlara uyumda güvence sağlamak amacıyla oluşturulan sistemdir. Bağımsız denetim hizmetinde kalitenin sağlanması ve kontrolü, denetim firmaları tarafından yerine getirilmesi gereken bir zorunluluk olarak görülmelidir. Görüşümüze

göre bu zorunluluğu doğuran en büyük sebep, denetim raporunda yer alan "**..... incelememiz genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak yürütülmüştür.....**" ifadesinin altına atılan imzadır. Bu imza ile denetim firması çok önemli sayılabilecek yasal, mesleki ve cezai sorumluluğu üstlenmiş olur. Dolayısıyla, denetim hizmetinde kalitenin sağlanması ve kontrolü **bağımsız denetim firmalarının önemli bir sorunu** olarak ortaya çıkmaktadır. Bu sorunun tespitinden yola çıkarak, bu çalışmanın amacı, bağımsız denetim etkinliğinin arttırılmasında, denetim hizmetinde kalite ve kalite kontrolün önemini ortaya koyabilmek, ABD'deki bu konuya ilişkin güncel düzenlemelerini incelemek ve bu şekilde Türkiye'ye yönelik önerilerde bulunabilmek şeklinde belirlenmiştir. Çalışma, üç ana bölümde yapılandırılmıştır. İlk bölümde bağımsız denetimde kalite, ikinci bölümde bağımsız denetimde kalite kontrol ve son bölümde bağımsız denetim firmalarında kalite kontrol sisteminin incelenmesi, Amerika Birleşik Devletleri (**ABD**)'ndeki güncel düzenlemeler ve uygulamalar çerçevesinde ele alınmıştır. Çalışmanın ikinci ve son bölümünde; ABD'deki düzenlemeler ve uygulamaların esas alınmasının nedeni, ABD'nin dünyada sermaye piyasasının, denetim mesleğinin, mesleki örgütlerin ve mesleğe ilişkin düzenlemelerin oldukça gelişmiş olduğu bir ülke olması ve çalışmanın konusuyla ilgili olarak uluslararası alanda yapılan diğer düzenlemelerinde ABD'den etkilenilmiş olmasıdır. Ayrıca dünyadaki en büyük 10 denetim firması da ABD kökenli olup, bunlardan çoğu da uzun yıllardır Türkiye'de faaliyet göstermektedir.

2. BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE

Kalite kavramı, günlük yaşamda çoğu kez yanlış, eksik veya olması gerekenden daha dar kapsamda bilinen ve kullanılan bir kavramdır. Çeşitli mesleki yayınlarda, endüstride ve günlük yaşantıda kalite ve bununla ilgili konularda kavram birliğinin bulunmadığı göze çarpmaktadır (Oktay ve Özçomak, 2001). Kalite kavramı bugüne kadar konuyla ilgili kişi ve kurumlarca

birçok kez tanımlanmıştır. Bu tanımlamalardan bir kaçını aşağıda belirtildiği gibidir (Yükçü, 1997).

- Avrupa Kalite Kontrol Organizasyonu'na göre kalite; bir mal ya da hizmetin tüketicinin isteklerine uygunluk derecesidir.
- Amerika Kalite Kontrol Derneği'ne göre kalite; bir mal ya da hizmetin belirli gerekliliği karşılayabilme yeteneklerini ortaya koyan karakteristiklerin tümüdür.
- TS-ISO 9005'e göre kalite, bir mamul ya da hizmetin, belirlenen veya olabilecek gereksinimleri karşılama yeteneğine dayanan özellikler toplamıdır.
- Kalite, amaca uygunluk derecesidir (Kobu, 1994).

Yukarıdaki tanımlamalardan hareketle bağımsız denetimde kalite kavramı hakkında genel nitelikte bir tanımlama yapılır ise:

“Bağımsız denetimde kalite, bağımsız denetim hizmetinin denetimden beklenen amaca uygunluk derecesidir”. Bağımsız denetim hizmetinden beklenen amaç denetim çalışması sonucunda oluşan yargının doğru ve güvenilir olmasıdır. Denetim sonuçlarından yararlanan kesimler, denetim raporunda bildirilen görüşün doğru ve güvenilir olmasını isterler. Yapılan bu kısa açıklamadan sonra bağımsız denetimde kalite kavramı hakkında daha spesifik bir tanımlama yapılır ise:

“Bağımsız denetimde kalite, denetim çalışması sonucunda oluşan yargının (denetim görüşünün) doğruluğu ve güvenilirliğidir”.

Denetim kalitesi kavramı ile ilgili olarak yasal düzenlemelerde, denetim standartları kapsamında veya akademik literatürde henüz tek ve basit bir tanımlama mevcut değildir (ICAEV, 2002).

2.1. Bağımsız Denetimde Kalitenin Gerekliliği ve Önemi

Bağımsız denetimin sosyo-ekonomik öneminden dolayı denetim çalışmalarının belirli bir kalite düzeyinde olması gerekir. Her meslek sunduğu hizmetin kalitesiyle ilgili sorumluluğa sahiptir. Bu durum bağımsız denetim mesleği için de geçerlidir. Kaliteli bir bağımsız denetim hizmeti, bağımsız denetçilerin müşterilerine, kamuoyuna ve düzenleyici otoritelere karşı olan sorumluluklarını gereğince yerine getirmelerini sağlamak için gereklidir (Cossierat, 2009). Bağımsız denetçiler, yasal ve mesleki sorumluluklarının gereği olarak kaliteli bir bağımsız denetim hizmeti sunmak zorundadırlar (Güredin, 1992).

Bağımsız denetimde kalite, gerekli olduğu kadar, çok da önemlidir. Bağımsız denetimde kalitenin önemi, kaliteli bağımsız denetim hizmetinin sağladığı yararlar açıklanarak ortaya koyulabilir.

Kaliteli bir bağımsız denetim hizmetinin sağladığı yararlar aşağıda belirtildiği gibidir.

- Denetim sonuçlarından yararlanan kesimlere karşı olan sorumluluk layıkıyla yerine getirilmiş olur. Sosyal sorumluluk bilinci ile hareket etmesi gereken denetim firmaları ve denetçiler; özellikle sundukları denetim hizmetini, kamu yararı güderek kaliteli bir şekilde gerçekleştirmek durumundadırlar.
- Bağımsız denetim firmasının güvenilirliği ve güvenilirliğinin beraberinde getirdiği itibar korunur ve geliştirilir. Unutulmamalıdır ki bir bağımsız denetim firmasının en değerli varlığı piyasadaki itibarıdır (Taylor ve Glezen, 1997). Bağımsız denetim mesleğinde son 10 – 12 yıl incelendiğinde kaliteden verilen tavizlerin itibar açısından ciddi sonuçlar yaratabildiği görülmüştür. Denetim firması itibarı ile denetim kalitesi arasındaki ilişki Klein ve Lefler (1981), Shapiro (1983) ve Moizer (1997) gibi birçok araştırmacılar tarafından incelenmiştir (Çankaya ve Er, 2007).
- Bağımsız denetim firmasının rekabet gücü artar. Rekabet gücünün artması da pazar payının ve karlılığının artmasına neden olur (Yerli, 1997). Denetim firması se-

çiminde önemli bir faktör olan denetim ücreti devre dışı tutularak bir açıklama yapılır ise; kurumsal yönetim anlayışı ile yönetilen işletmeler daima kaliteli bağımsız denetim hizmeti sunan firmaları tercih edeceklerdir. Ancak kar amacı güden denetim firmalarının da yoğun rekabet ortamı içinde müşteri portföylerini korumak adına bir takım ödünler verdikleri de unutulmamalıdır.

- Bağımsız denetim firmasının mevcut müşterilerinin tutulması sağlanır (Yerli, 1997). Sunulan kaliteli hizmetten memnun olan müşteriler başka zorunlu (denetim firması rotasyonu gibi) ve önemli sebepler olmadığı müddetçe, firmalarını değiştirme ihtiyacı duymazlar.
- Dinamik yapısı nedeniyle devamlı gelişim ve değişim gösteren sermaye piyasasının başarısını artırır. Bilindiği gibi sermaye piyasasının başarısı; işletmelerin mali tablolarının kaliteli bir bağımsız denetimden geçerek onaylanmasına, kamuoyunun tam ve doğru bilgilerle aydınlatılmasına ve böylece sermaye piyasası araçlarına yatırım yapmış ve yapacak olan tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasına bağlıdır (Ergun, 1999). Konuya Türkiye açısından bakarsak; dünyada gelişmekte olan ve güvenilir bir yatırım merkezi olma yolunda hızla ilerleyen Türk sermaye piyasasının şeffaflık, etkinlik ve kalite anlamında gelişimi açısından kaliteli bir bağımsız denetim mekanizmasının mevcudiyeti yadsınamaz (Alp ve Sayar, 2008).
- Bağımsız denetim firması aleyhine açılacak dava ihtimali minimize edilir. Bağımsız denetim firması aleyhine birçok kesimler (yatırımcılar, bankalar, kamu kurumları gibi) tarafından denetim başarısızlığı iddia edilerek açılacak davalar potansiyel tehlike unsurudur (Ricchiute, 1982). Davaların aleyhte sonuçlanması bağımsız denetim firmaları için, piyasadaki itibarın zedelenmesi, yüklü miktarda tazminat ödemeleri, müşteri kaybı, mahkeme masrafları gibi olumsuz sonuçlar doğurabilir. Dava riskini minimize etmenin tek yolu ise kaliteli bağımsız denetimden geçer. Yurtdışında çok fazla

örneklerine rastlanmasına rağmen, Türkiye'de şuana kadar üçüncü kişi ya da kuruluşlar tarafından denetim firmaları aleyhine açılan davalara çok nadir (TMSF'na devredilen Yaşabank A.Ş.'nin denetimini yapan firma aleyhine açılan dava, Türkiye'de bir ilk olmuştur) (Önder, 2001) rastlanması nedeniyle, denetim firmaları denetim hizmetinin kalitesi ilgili olarak sadece meslek kuruluşları ve düzenleyici otoritelere karşı sorumlu oldukları inancı ile hareket etmektedirler.

- Meslek kuruluşları ve/veya düzenleyici otoriteler tarafından herhangi bir yaptırıma tabi olma ihtimali minimize edilir. Yaptırımların boyutu ülkeden ülkeye farklılık göstermekle birlikte denetim firmaları açısından hiç de arzu edilmeyen bir sonuçtur. Türkiye'de en son olarak Sermaye Piyasası Kurulu (**SPKr**)'nun 2008-2010 dönemine ilişkin 47 denetim firmasına yönelik yaptığı kalite kontrol incelemelerinde; mevzuata aykırı denetim yaptıkları ve/veya Kurul'a karşı yükümlülüklerini tam olarak yerine getirmedikleri gerekçesiyle 7 denetim firmasına yetki iptali (listeden çıkarma), 16 firmaya idari para cezası ve 20 firmaya da uyarıda bulunma şeklinde yaptırımlar uygulanmıştır (SPKr, 2011). SPKr'nun 1988-2008 döneminde yaptıkları incelemeler neticesinde de yaklaşık 170 denetim firmasına benzer yaptırımlar uygulanmıştır.³
- Bağımsız denetim firmaları, üst düzey niteliklere sahip kaliteli kişilerin çalışmak için tercih ettikleri firmalar olur (O'Reilly ve diğerleri, 1998). Bağımsız denetim firmaları açısından şüphe yoktur ki en değerli kaynak işgücüdür. Kalifiye işgücüne sahip olmadan "denetimin kalitesini garanti etmek" güçtür (Sanlı, 2007). Kalifiye işgücüne sahip olmak iyi bir denetim kalitesi için önkoşuldur denebilir.

³ Ayrıntılı bilgi için bakınız; Cemal Küçüksözen, "The Development of Auditing in Turkey and Auditing Application in Turkish Capital Markets", 12.th World Congress of Accounting Historians, July 20-24 2008, İstanbul, Congress Proceedings, Vol. III, pp.2480-2507.

Dünyada ve Türkiye’de birçok örnek göstermiştir ki, bağımsız denetim alanında yaşanan problemlerin büyük bir çoğunluğu denetim kalitesi ile ilgili eksikliklerden kaynaklanmaktadır (Dünya Gazetesi, 2002). Ayrıca bağımsız denetim sektörü içindeki farklı kalite anlayışları ekonomide iyi bilinen “limon problemi” benzeri sorunlar yaratabilmektedir. Farklı kalite anlayışları ile üretilmiş olan denetim görüşünün değeri konusunda piyasanın yaklaşımı da farklı olacaktır. Genellikle kalite farkları nedeniyle denetime konu mali tabloların güvenilirliği ile ilgili ortalama bir değerlendirme yapılacağından “kötü limonlar iyi limonlarında fiyatını düşürecek” ya da daha da kötüsü söz konusu fiyat üzerinden iyi limon bulmak zorlaşacaktır. Başka bir ifade ile bağımsız denetim sektöründeki kalitenin tüm firmalar için yüksek olmasının sağlanması tüm sektörün yararına olacaktır (Elgin, 2010)

2.2 Bağımsız Denetim Kalitesinin Sağlanması ile İlgili Ölçütler

Bağımsız denetim, bir doğruluk, uygunluk ve akılcılık sorgulaması olduğundan denetim faaliyetinin bizzat kendisinin de sorgulamasının yapılması bir zorunluluk olarak doğmaktadır (Başpınar, 2005). Bağımsız denetimde kalite ve güvenilirliğin sağlanması ise, daha önceden belirlenmiş olan ölçütlere uygunluğu ile mümkündür. Bu ölçütler GKGDS’dir (Güredin, 2010). GKGDS, kaliteli bir bağımsız denetimin çerçevesini belirler. Bağımsız denetim çalışmalarının kalitesi bu standartlara uygunluk derecesi ile ölçülür. Eğer, yapılan çalışmanın nitelikleri bu standartlarda öngörülenlere uymuyor ise yapılan denetimin yeterli ve güvenilir olmadığı kabul edilir (Gürbüz, 1995). Yeterli ve güvenilir olmayan bir denetim çalışmasında da kaliteden söz edilemez. Ancak standartlara uygun bir denetim çalışması yapılmış ise kabul edilebilir kalite düzeyinde olan bir denetimden söz edilebilir. GKDS, denetim çalışmasının kalitesine ilişkin ölçütler bütünü olup, hem kişisel özellikleri itibariyle deneticiyi hem de başından sonuna kadar tüm denetim sürecini kapsar (Karacan ve Uygun, 2010).

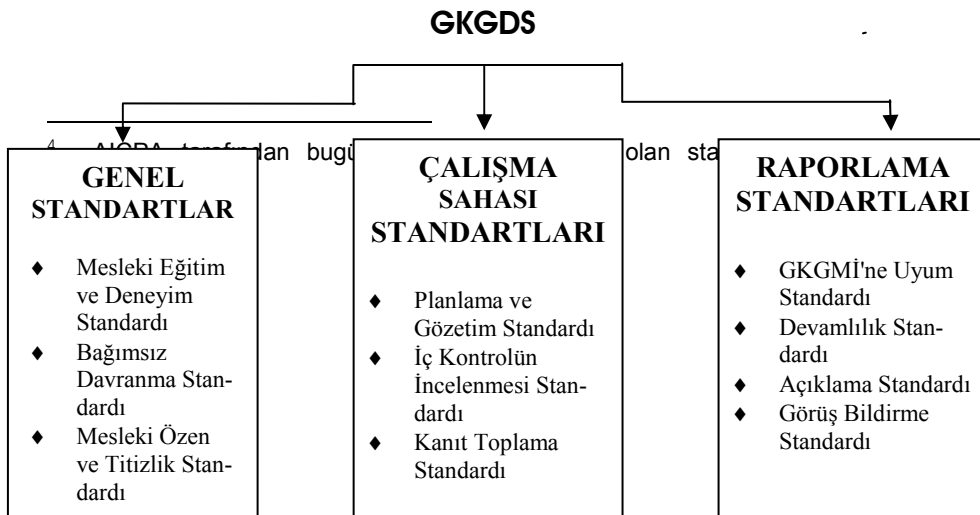
GKGDS, denetim çalışmalarının kalitesini güvence altına alan standartlardır (Türker ve Pekdemir). Bu standartlar bağımsız denetim mesleğinin belirli bir disiplin içinde yürütülmesini sağlayarak, denetim sonuçlarından yararlanan kesimlere kaliteli ve güvenilir bir denetimin güvencesini verir (Kavut, 2000).

GKGDS, ilk kez 1947 yılında ABD'de Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (**Amerikan Institute of Certified Public Accountants-AICPA**) tarafından kabul edilmiştir. Günümüze kadar çok az bir değişikliğe uğrayarak gelen standartlar birçok ülke tarafından benimsenmiş ve Uluslararası Denetim Standartlarına (**International Auditing Standards- IAS**) temel oluşturmuştur (Uğur, 1999). 1972 yılından itibaren söz konusu standartlar SAS (**Statement on Auditing Standards**⁴-Denetim Standartları Açıklamaları) adı altında tekrar yayınlanmaya başlamış ve günümüzde de halen yayınlanmaya devam etmektedir (Carmichael ve Willingham, 1989).

GKGDS, denetim çalışmaları açısından uyulması gereken asgari nitelikteki standartlardır. Bunların azami kurallar olarak düşünülmemesi gerekir. GKGDS'nin varlığı bağımsız denetçinin bu standartları körü körüne uygulaması gerektiğini de ifade etmez. Karşılaşılan bir durumda bağımsız denetçi standartta önerilen yolun o duruma uygulanmasının olanaksız olduğunu görür ise, kendisinin karar vereceği başka bir yolu izleyebilir. Ancak bu durumda tüm sorumluluğu üzerine alır. Olumsuz bir sonucun doğması halinde bunun yükleyeceği külfet bağımsız denetçiye ait olacaktır (Güredin, 2010).

GKGDS, genel standartlar, çalışma sahası standartları ve raporlama standartları olmak üzere 3 grupta toplanır ve toplam 10 standarttan oluşur. Şekil 1'de GKGDS özet olarak gösterilmektedir.

Şekil 1: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları



2.3. Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler

Bağımsız denetim kalitesi, çok boyutlu, karmaşık, üstü kapalı, zihinde oluşturulan ve doğal olarak doğrudan ölçülmesi zor bir kavram olduğu için etkilendiği birçok faktör vardır (Agele, 1981a; Reisch, 2000). Bu faktörlerin çoğu bağımsız denetim firmaları ve bağımsız denetçiler ile ilgilidir. Ancak bunlarla ilgili olmayan bazı faktörlerin de bağımsız denetim kalitesi üzerinde etkisi vardır. Çalışmamızda bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörler; bağımsız denetim firması ve bağımsız denetçi ile ilgili faktörler ile diğer faktörler başlıkları altında açıklanmaya çalışılacaktır.

■ Bağımsız Denetim Firması İle İlgili Faktörler:

- **Bağımsız denetim firması büyüklüğü:** Bağımsız denetim firmasının büyüklüğü, bağımsız denetim kalitesi üzerinde çok önemli bir etkiye sahiptir. Büyük bir firma olmanın beraberinde getirdiği özellikler, bağımsız denetim kalitesini etkilemektedir (Geiger ve Rama, 2006). Büyük denetim firmalarının geniş bir müşteri potansiyeline sahip olmaları, müşteri kaybetme kaygılarının olmaması ve piyasada sahip oldukları ün ve itibarı daha çok artırma istekleri bağımsız denetim kalitesini olumlu yönde etkilemektedir (Agele, 1981b). Büyük denetim firmalarının tek bir müşteriden elde ettikleri gelirin toplam gelir içerisindeki nispi payının düşük olması, denetim raporlarının içeriği konusunda yapılacak baskılara

karşı durma dirençlerini arttırır (Akışık, 2005) bunun sonucunda da denetim kalitesi pozitif anlamda etkilenir. Büyük denetim firmalarında etkin iç kontrol sistemlerinin mevcudiyeti ile denetçilerin sayısı, eğitimi ve denetim hizmetlerinin yürütülmesinde küçük firmalara kıyasla kaynak açısından çok daha iyi imkanlara sahip olmaları denetim kalitesini olumlu yönde etkileyen diğer özelliklerdir (Davidson ve Neu, 1993; Donald ve Grious, 1992; Al-Ajmi, 2009).

- **Bağımsız denetim firmasının kalite kontrol sistemine sahip olması, sistemin etkinlik derecesi, sistemin rapor edilmesi, gözetimi ve denetimi:** Bağımsız denetim firmasının bünyesine uygun bir şekilde yapılandırılmış, etkin bir şekilde işleyen kalite kontrol sisteminin varlığı, sistemle ilgili bilgilerin düzenleyici otoritelere periyodik olarak rapor edilmesi ve düzenleyici otoriteler tarafından gözetimi ve denetimi; bağımsız denetim kalitesini, kalitenin korunmasını, geliştirilmesini ve sürdürülmesini etkileyen önemli faktörlerden biridir.
- **Bağımsız denetim firmasının işe alım programının olması ve programın etkinlik derecesi:** Bağımsız denetim firmasında verilen hizmetin kalitesi, denetçilerin dürüstlüğü, tarafsızlığı, zekası, akademik bilgisi, yeteneği, öğrenme isteği ve motivasyonuna bağlıdır (Carmichael ve Willingham, 1986; Beasley ve diğerleri, 2001). Bu nedenden dolayı, bağımsız denetim firmasının bir işe alım programına sahip olması ve programını etkin bir şekilde uygulaması bağımsız denetim kalitesinin sağlanması ve korunması yönünde önemli bir etkiye sahiptir (Guy ve diğerleri, 1996).
- **Bağımsız denetim firmasının terfi politikası ve prosedürlerine sahip olması:** Bağımsız denetim firmasında terfi ettirilecek denetçilerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi, denetim hizmetinin kalitesi açısından oldukça önemlidir (Ricchiute, 1982). Terfi ettirilecek denetçinin, kendisine yüklenecek yeni görev ve sorumlulukları yerine getirebilecek niteliklere (karakter, zeka,

muhakeme yeteneği, iş motivasyonu, meslek ahlakı gibi) sahip olması gerekir (Thomas ve Henke, 1986). Özellikle üst düzey terfilerde, firmanın finansal başarısına katkıda bulunan denetçilerden ziyade kalite artışına neden olmuş denetçilere şans verilmesi önemlidir (Elgin, 2010). Uygun niteliklere sahip denetçilerin terfi için seçilmesinde, bağımsız denetim firmasının terfi politika ve prosedürlerine sahip olması kadar, bu politika ve prosedürlerin hizmette kaliteyi yükseltmek amacına yönelik olup olmadıklarının da önemi büyüktür.

- **Bağımsız denetim firmasının denetçilerin eğitimine verdiği önem:** Daha öncede belirtildiği gibi bağımsız denetim firmasında verilen hizmetin kalitesi büyük ölçüde denetçilere bağlıdır. Denetçiler kendilerine yüklenen sorumluluğu yerine getirebilmek için gerekli olan bilgilere sahip olmalıdırlar (Robertson, 1996). Bu bilgilerin elde edilmesi de eğitim yoluyla olur. Eğitim, denetçilerin mesleki ve teknik bilgi ve becerilerinin gelişmesini sağlar (Bagshaw, 1999). Mesleki ve teknik bilgi ve beceriye sahip denetçiler tarafından verilen bağımsız denetim hizmetinin kalitesi de bu durumdan olumlu yönde etkilenecektir (Fisher, 2007; Akdemir, 2012). Denetçilerin eğitim faaliyetlerinin düzenlenmesi ve gözetimi denetim firmaları tarafından yapılır. Denetim firmaları; personelinin denetim, muhasebe ve sektöre özgü uzmanlık konularında yeterli eğitimi almasını sağlamalıdır (Financial Reporting Council, 2008). Denetim firmalarının bu konuya önem vermeleri, kendilerine, kaliteli bağımsız denetim hizmeti olarak geri dönecektir. Ancak sadece bağımsız denetim firmalarının bu konuya önem vermeleri yeterli değildir. Aynı zamanda denetçilerin de sahip oldukları bilgi ve eğitimi, gelecekte kendileri için yeterli olmayacağını düşünerek, geliştirmeleri (kişisel girişimleri ile) gerekir.
- **Bağımsız denetim firmasında denetim teknolojisinin kullanımı:** Bilgisayar teknolojisinde yaşanan hızlı gelişmeler işletmelerin muhasebe bilgi sistemini yapısal

olarak değiştirmiştir. Bu değişim, bağımsız denetim faaliyetlerinde teknolojinin kullanımını kaçınılmaz kılmaktadır (Erdoğan, 2000). Bağımsız denetim faaliyetlerinde teknolojinin kullanımında "**Bilgisayar Destekli Denetim Araç ve Teknikleri (Computer Assisted Audit Tools and Techniques - CAATs)**" karşımıza çıkmaktadır. Bilgisayar Destekli Denetim Araç ve Tekniklerinin kullanımı denetimde verimliliği ve etkinliği artırır (Pekdemir ve Selvi, 2002). Bu araç ve teknikler, aynı zamanda, denetçilerin kişisel verimliliği ile denetim kalitesini de çok önemli bir boyutta yükseltmektedir (Ünlüsoy, 2002).

Teknolojik gelişmelerin bu kadar hızlı ve yoğun bir şekilde yaşandığı günümüzde, bağımsız denetim firmalarının kendi alanlarında teknolojinin gerisinde kalarak başarılı olmaları çok güçtür. Denetim firmalarında yürütülen denetim faaliyetlerinin eksik ve yetersiz olmasının yanı sıra güvenilir olmayan denetim raporları hazırlanır. Güvenilir olmayan denetim raporları da kalitesiz denetim hizmeti demektir.

Denetim teknolojisi kullanımından uzak olmanın doğuracağı ciddi anlamda olumsuz sonuçlar, denetim firmalarının denetim teknolojisinde yaşanan gelişmeleri yakından takip etmeleri ve uygulamalarında yer vermelerini zorunlu kılar.

- **Bağımsız denetim firması personelinin kalite konusunda bilinçlendirilmesi:** Bağımsız denetim firması üst düzey yöneticileri tarafından personelin, firmanın en önemli önceliğinin yüksek kalite düzeyinde denetim hizmeti verme olduğu konusunda bilinçlendirilmesinin, kalite üzerinde çok önemli bir etkisi vardır (İbiş, 2011). Bu tip bir bilinçlendirme, eğitim programlarında ve yıllık performans incelemelerinde denetim kalitesinin önemi üzerinde durularak yapılabilir (Beasley ve diğerleri, 2001). Firma bünyesinde kalite anlayışını yerleştirmek ve personeli bu konuda bilinçlendirmek kolay değildir. Ancak bu başarıldığı takdirde kalite bilincine sahip olan personel, çalışmalarında göstereceği özen ve titizlikle yüksek kalite düzeyinde hizmet verilmesine katkıda bulunur.

- **Bağımsız denetim firmasının örgütsel yapısının olması:** Bağımsız denetim firmasının örgütsel yapısının olması, firmadaki tüm personelin görev ve sorumluluklarının tanımlanmış olduğunu gösterir. Görev ve sorumlulukların tanımlanmış olmasının denetim kalitesi üzerindeki olumlu etkisi, bilinen bir gerçektir (Ergun, 1995). Örgütlenme açısından yetersiz durumda olan bir denetim firmasından çok kaliteli hizmet vermesi beklenebilir.
- **Bağımsız denetim firmasının yeni müşteri kabulü ve/veya mevcut müşteri ile devam etme kararı:** Bağımsız denetim firmasının yeni müşteriyi kabul edip etmeme ve/veya mevcut müşteri ile iş ilişkisine devam edip etmeme kararının denetim kalitesi üzerinde önemli etkisi vardır. Denetim firması bu kararını verirken, özellikle, müşteri işletme yönetiminin dürüstlüğü ile yüklenileceği işi mesleki yeterlilik içinde tamamlayıp tamamlayamayacağı konuları üzerinde durmalıdır (Barber ve Gibson, 1996). Bu konuları yeterince değerlendirmeden alınabilecek yanlış bir kararın, denetim sürecini olumsuz yönde etkileyeceği kesindir. Bu sürecin olumsuz yönde etkilenmesi süreç sonunda hazırlanan denetim raporuna yansımaktır. Sonuç olarak tüm bu durumlar, bağımsız denetim hizmetinin kalitesi üzerinde etkili olacaktır.

■ Bağımsız Denetçi ile İlgili Faktörler:

- **Bağımsız denetçinin bağımsızlığı, tarafsızlığı ve dürüstlüğü:** Bağımsız denetim mesleğinde en temel ilke, denetçilerin mesleki faaliyetlerinde bağımsız, tarafsız ve dürüst davranmaları gerektiğidir. Bağımsız denetim mesleğini diğer mesleklerden ayıran en önemli özelliktir (Önder, 2001). Denetçilerin bağımsız, tarafsız ve dürüst olmaları bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörler içinde önemli bir yere sahiptir (Mednick ve Previts, 1987; Houghton ve Jubb, 2003). Bağımsız denetçinin, bağımsız, tarafsız ve dürüst olma özellikleri ile denetim raporunun doğruluğu ve güvenilirliği arasında

doğrudan bir ilişki vardır. Denetçinin bu özelliklere sahip olmadığı konusunda duyulacak en küçük bir şüphe veya tereddüt denetim raporunun doğruluğu ve güvenilirliğinin tartışılmasına neden olacaktır. Bağımsız denetim raporunun doğru ve güvenilir olmadığı bir denetimde de denetim kalitesinin varlığından söz edilemez. Ayrıca son yıllarda denetçinin bağımsızlığı denetim hukukunun en önemli konularından biri haline gelmiştir (Yıldırım, 2005).

- **Bağımsız denetçinin mesleki özen ve titizliği:** Bağımsız denetçi denetim çalışmalarında gerekli mesleki özen ve titizliği göstermek zorundadır. Mesleki özen ve titizlik, basiretli bir bağımsız denetçinin aynı koşullar altında detaylara vereceği önemi ve göstereceği dikkat ve çabayı ifade eder. Mesleki özen ve titizlik GKGDS'na istisnasız olarak uyulmasıyla sağlanır (Aytekin, 2003). Bilindiği gibi GKGDS bağımsız denetim kalitesinin sağlanması ile ilgili ölçütler bütünüdür. Bu ilişki çerçevesinde mesleki özen ve titizliğin bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisi açıkça görülmektedir. Mesleki özen ve titizlik ile bağımsız denetim kalitesi arasında doğrudan bir ilişki vardır (Kavut, 2001). Kaliteli bir bağımsız denetim hizmetinin kaçınılmaz ön koşulu, o denetime gereken "özen" ve "titizliğin" gösterilmesidir (Özel, 2000).
- **Bağımsız denetçinin mesleki yeterliliği:** Bağımsız denetçinin mesleki yeterliliği, bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörlerden biridir. Mesleki yeterlilik; eğitim ve staj yoluyla kazanılan mesleki ve teknik bilgi, deneyim, koşullara uyum sağlama yeteneği ve teknolojik uzmanlığı kapsamaktadır. Bu konuda yapılan araştırmalar, bağımsız denetçilerin mesleki yeterlilikleri ile bağımsız denetim kalitesi arasında doğru orantılı bir ilişki olduğunu göstermektedir (Kavut, 2002; Jaffar ve diğerleri, 2005; Catanach ve Walker, 1999). Kaliteli bir denetim hizmeti verilebilmesi için denetçinin belirli bir düzeyde mesleki yeterliliğe sahip olması gerekir. Bu

konuda birincil derecede sorumluluk deneticinin kendisine aittir. Ancak görev yaptığı firma, meslek örgütleri ve düzenleyici otoriteler de bu konuda dolaylı da olsa sorumluluk sahibidirler. Mesleki yeterliliğe sahip olan denetçiler, günümüzde gittikçe genişleyen ve karmaşıklaşan denetim çalışmaları ile ilgili görev ve sorumluluklarını başarıyla yerine getirebilirlerken, bu yeterlilikten yoksun olanların yaptığı çalışmalardan başarı ve kalite beklenemez.

- **Bağımsız denetçinin sektörel bilgi ve tecrübesi:** Bağımsız denetçinin sektörel bilgi ve tecrübesi bağımsız denetim kalitesi üzerinde etkisi olan önemli faktörlerden biridir. Bu konuda yapılmış olan araştırma sonuçlarına göre bağımsız denetçinin sektörel bilgi ve tecrübesi ile bağımsız denetim kalitesi arasında doğru orantılı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir (Kavut, 2002; Jaffar ve diğerleri, 2005). Bu araştırmalara (Titman ve Trueman, 2002; Dunn ve Mayhew, 2004; Lys ve Watts, 1994; Krishnan, 2005; Krishnan, 2003) göre, bağımsız denetçinin müşteri işletmenin faaliyet gösterdiği sektör ile ilgili uzmanlık derecesi arttıkça, sektördeki özel sorunları ve konuları tespit etme ve ortaya çıkarma olasılığı artmakta ve bunların mali tablolara yansımaları daha iyi anlaşılmaktadır. Bu da daha yüksek kalite düzeyinde bağımsız denetim hizmetini beraberinde getirmektedir (Reisch, 2000). Bağımsız denetçinin sadece sektörel bilgi ve tecrübesi değil aynı zamanda müşteri işletme hakkındaki bilgi birikiminin de (özellikle müşteri işletmenin işi, karşı karşıya olduğu riskler, işinde ve işle bağlantılı olan risklerdeki değişikliklerin etkileri konusunda) denetim kalitesi için önemli olduğunu doğrulayan araştırmalar vardır (PWC, 2002). 1987-1997 dönemine ilişkin yapılan bir araştırmada ABD'deki halka açık şirketler tarafından hileli mali tablo düzenleme olayının daha çok bağımsız denetçi değişikliğinin yapıldığı dönemde olduğu tespit edilmiştir. AICPA tarafından yapılan başka bir araştırmada ise, 1979-1991 arasında gerçekleşen 400 denetim başarısızlığı incelenmiş

ve iddia edilen denetim başarısızlıkları, bağımsız denetçinin müşteri işletmeyi ilk kez ya da ikinci kez denetlediği dönemde diğer dönemlere göre hemen hemen 3 kat daha fazla olduğu ortaya çıkmıştır.

Günümüzde denetçinin çok iyi bir muhasebe ve denetim bilgisine sahip olması yeterli değildir. Denetlediği işletmenin işi ve faaliyet gösterdiği sektörün özelliklerini de çok iyi bilmelidir. Sonuç olarak denetçi belirli sektörlerde uzmanlık kazanmış, söz konusu sektörlerdeki riskleri, makro gelişmeleri ve trendleri iyi bilen ve izleyen bir kişi olmalıdır (Akan, 2002).

- **Bağımsız denetçinin ilişkili olduğu gruplarla kurduğu iletişimin etkinlik derecesi:** Bağımsız denetçinin ilişkili olduğu gruplarla (özellikle iç denetçiler ve denetim komitesi) etkin iletişim kurmasının bağımsız denetim kalitesi üzerinde olumlu etkisi vardır. Bu olumlu etki, iletişimin taraflara ve denetlenen işletmeye sağladığı birtakım yararlıardan kaynaklanmaktadır. Bağımsız denetçinin denetlenen işletme ile ilgili birçok konuda ayrıntılı ve sürekli bilgi sahibi olan iç denetçilerin çalışmalarından faydalandığı durumlarda daha nitelikli bir bağımsız denetim hizmeti ortaya çıkacak ve dolayısıyla kalitesi de artacaktır (Edge ve Farley, 1991). Ayrıca bağımsız denetçiler, iç denetçilerin çalışmaları yoluyla denetlenen işletmenin finansal olmayan yönü ve bunların mali tabloları nasıl etkilediklerini daha iyi anlayıp görüş sahibi olabilirler. İki denetçi arasında kurulacak etkin iletişimin denetlenen işletmeye sağlayacağı en büyük yarar ise, toplam denetim süresinin kısalması ve dolayısıyla denetim maliyetlerinde azalmaya yol açmasıdır (Uzay, 1998). Nitekim ABD'deki bağımsız denetim firmalarının aldığı denetim ücretinin analizine ilişkin olarak yapılan bir araştırmada, denetlenen işletme yönetiminin iç denetime yaptığı her 100 dolarlık harcamanın, denetim ücretinde yaklaşık 5 dolarlık azalmaya yol açtığı belirlenmiştir (Thornton ve Moore, 1993).

Bağımsız denetçinin denetim komitesi ile kuracağı etkin iletişimin de bağımsız denetim kalitesi üzerine olumlu etkisi var-

dır (Uzay, 2003). Bağımsız denetçi ile denetim komitesi arasında denetim sürecinin başlangıcından sonuna kadar birçok kritik konuda (Aksoy, 2005; Ergin, 2008) (denetim firması seçimi, denetim ücreti, çalışmalarının gözetimi, denetim raporunun kontrol ve gözetimi, denetçi ve yönetim arasında yaşanacak ihtilafların çözümü gibi) iletişim kurulur. Bu iletişim sürecindeki başarı, bağımsız denetim kalitesine de yansıtacaktır. Ayrıca yapılan araştırmalar göstermektedir ki, aktif ve bağımsız denetim komitesine sahip olan işletmelerde hileli finansal raporlama ve yönetimin kazanç yönetimine başvurma olasılıkları düşmektedir (Acar ve diğerleri, 2011).

■ Diğer Faktörler:

- **Mesleki standartlar:** Hangi meslekte olursa olsun sunulan bir hizmette kalitenin sağlanması daha önceden belirlenmiş olan standartların varlığını gerektirir. Bu standartların belirlenmesi sorumluluğu, meslek kuruluşları ve/veya düzenleyici otoritelere aittir. Mesleki standartlar, yüksek kalite düzeyinde hizmet sunmak isteyen meslek mensupları için bir kılavuz niteliğindedir (Cosserat, 2004). Mesleki standartlar, meslek mensuplarını verilen hizmetin kalitesine yönelik karşılaşılabilecekleri riskler ve tehditlere karşı uyarır, onlara karşı korunma ve alınacak önlemler açısından da rehber fonksiyonu görür. Ayrıca müşterilerden ve kamu otoritelerinden gelebilecek muhtemel talep veya baskıların dengelenmesinde de kuşkusuz katkıları vardır (Üstündağ, 2005). Mesleğin icra edilmesinde standartların varlığı, hizmette kaliteyi etkileyen en önemli faktörlerden biridir. Standartların sunulan hizmetteki kaliteyi nasıl etkilediği ancak standartların olmaması durumunda daha iyi anlaşılabilir. Standartlara bağlı olmadan icra edilecek denetim mesleğinden kaliteli bağımsız denetim hizmeti sunması da beklenemez.
- **Bağımsız denetimin önemi konusundaki kamu bilinci:** Bağımsız denetimin işlevi, önemi ve sonuçları konusundaki kamu bilinci ve hassasiyeti bağımsız denetimin kalitesini etkileyen faktörlerden biridir. Kamu bi-

lincinin gereken düzeyde olması, yürütülen denetim faaliyetlerinin kalite düzeyini olumlu yönde etkiler. Özellikle denetlenen işletmelerin bağımsız denetimi, yalnızca yasal bir zorunluluk nedeniyle değil, onlara birçok konuda yarar sağlayan bir hizmet olarak görme bilincinde olması kaliteli bağımsız denetime olan talebi artırır (Ergun, 1999). Bu da denetim firmalarının kaliteli hizmet sunma çabalarına neden olur.

Gerek denetlenen işletmelerin gerekse denetim sonuçlarından yararlanan kesimlerin kalitesiz bağımsız denetim hizmetinin doğuracağı olumsuz sonuçlar karşısında sahip oldukları yasal hakların bilincinde olmaları da bağımsız denetim firmalarını kaliteli hizmet sunmaya iten önemli faktörlerden biridir. Denetlenen işletme ya da denetim sonuçlarından yararlanan kesimler kalitesiz bağımsız denetimin doğuracağı olumsuz sonuçlardan zarar gördükleri takdirde, bu zararın tazmini için bağımsız denetçi ve/veya firması aleyhine dava açabilir. Bağımsız denetçi ve/veya bağımsız denetim firması bu tip davalarda taraf olmaktan şiddetle kaçınırlar. Çünkü bu tip davaların, suçlu buldukları takdirde, bağımsız denetçi ve/veya bağımsız denetim firmasına vereceği zararlar çok büyüktür. Bunlar; itibarın ve güvenilirliğin kaybedilmesi, ağır tazminat ödemeleri, mevcut müşterilerin kaybedilmesi, potansiyel müşteriler tarafından tercih edilmeme ve mahkeme masrafları gibidir (Millichamp ve Taylor, 2008).

Bağımsız denetçi ve/veya bağımsız denetim firmalarının düşeceği bu kötü durumu her türlü yönleriyle Arthur&Andersen firması yaşamıştır. ABD'nin 7.büyük şirketi olan Enron şirketinin 2001 yılında yaşanan olaylı iflasının ardından bu şirketin denetimini yapan Arthur&Andersen (dünyanın beşinci büyük bağımsız denetim firması) aleyhinde bir çok kesim tarafından, şirket hakkındaki gerçekleri gizlediği ve doğru olmayan denetim raporları hazırladığı iddiasıyla, dava açılmıştır. Bu davalar nedeniyle firma yukarıda sıralanmış olan olumsuzlukların hepsini birden yaşamıştır. Firma denetim piyasasındaki itibarı ve güvenilirliğini kaybetmiş, milyarlarca dolarlık tazminat ödemeleri ile karşı karşıya kalmış (sadece Enron çalışanları tarafından 1 milyar dolar-

lık tazminat davası açılmıştır) (Toraman, 2002) ve yıllardır birlikte çalıştığı birçok büyük ve tanınmış müşterisini (Ford Motor Company, Delta Airlines, Fed Ex, Merck, Riggs National gibi) (Sezen, 2002) kaybetmiştir. Bunların yanında, ABD Sermaye Piyasası Kurulu olarak ifade edilebilecek SEC (**The Securities and Exchange Commission**), Adalet Bakanlığı ve ABD Kongresi tarafından soruşturmalar da başlatılmıştır (Özel, 2002; NTVMSNBC, 2002; Dünya Gazetesi, 2002). Nihayetinde de firma denetim piyasasından tamamen silinmiştir.

- **Bağımsız denetçi veya bağımsız denetim firması rotasyonu:** Bağımsız denetçi veya bağımsız denetim firması rotasyonu bağımsız denetim kalitesi üzerinde çok önemli etkisi olan faktörlerden biridir ve yaklaşık 30 yıldır tartışılmaktadır (Dönmez, 2010). Rotasyon uygulaması; bağımsız denetimde, tarafsızlığın ve bağımsızlığın sağlanmasına ve korunmasına yardım ederek denetim kalitesini geliştirir (Brody ve Moscove, 1998; Gates ve diğerleri, 2007). Rotasyon uygulaması dünyada bazı ülkelerde bağımsız denetçi, bazı ülkelerde de denetim firması bazında zorunlu yapılıdır. Örneğin, ABD’de 2002 yılında Sarbanes–Oxley (**SOX**) Yasası’yla düzenlenen rotasyon uygulaması bağımsız denetçi bazında olup, süre 5 yıldır (Özbirecikli, 2003). 2003 yılında kabul edilen "Denetçi Bağımsızlığının Güçlendirilmesine İlişkin SEC Kuralları" çerçevesinde rotasyona tabi tutulan bağımsız denetçilerin aynı müşterinin denetim işinden tekrar görev alabilmeleri için 5 yıl geçmesi gerekmektedir (Tanrikulu, 2003). Ancak bağımsız denetim firmasının müşteri sayısı 5’den, ortak denetçi sayısı 10’dan az ise bu uygulamadan muaftır (Güngör, 2003). Türkiye’de Sermaye Piyasası Kurulu (**SPK**) tarafından yapılan düzenlemelerde (Seri X, No: 22 ve 25 Sayılı Tebliğler) rotasyon uygulaması bağımsız denetim firması bazında (belli koşullarda muafiyet söz konusudur) olup süre 7 yıldır. İlk uygulamalar 2010 yılında gerçekleşmiş ve yaklaşık 150 şirket, denetim firmasını değiştirmiştir (Yurdakul, 2010). Denetim firmasının aynı

şirketin denetim işinde tekrar görev alabilmesi için de 2 hesap döneminin geçmesi gerekmektedir (Şehsuvaroğlu, 2002).

- **Müşteri işletme yönetiminin baskısı:** Müşteri işletme yönetimi zaman zaman çeşitli konularda bağımsız denetim firmasına baskıda bulunabilir. Bağımsız denetim firmasına baskı yapılan konular, genellikle, denetim raporunda olumlu görüş bildirilmesi ve zaman sınırlamaları şeklinde olmaktadır. Müşteri işletme yönetiminin yaptığı baskılardan sonuç alabilmek için başvurduğu yol, gelecek dönemde bağımsız denetim firması değişikliğine gidilebileceğini firmasına bildirmesidir (Wilson, 1998). Bu tip baskılar altında kalabilen denetim firması, baskılara boyun eğerek, denetim esnasında tespit edilen problemleri görmezden gelebilir (Brody ve Moscové, 1998) denetim programının yürütülmesi esnasında bazı aşamaları atlayıp yüzeysel inceleme yapabilir veya yönetimle yaşadığı anlaşmazlıkları göz ardı edebilir (Dijk, 1998). Ortaya çıkabilecek tüm bu durumlar bağımsız denetim kalitesini olumsuz yönde etkiler. Ancak her zaman için, denetim firmasının, hiçbir baskı altında kalmadan, kaliteden fedakarlık etmeden, doğru ve güvenilir nitelikteki denetim raporlarını kamuoyunun bilgisine ve kullanımına sunması gerekir.
- **Bağımsız denetim ücreti:** Denetim hizmeti karşılığı olarak alınan ücretin uygun düzeyde olmamasının denetimin kalitesi üzerinde etkisi vardır. Denetim ücreti, genellikle, müşteri işletmenin denetimi için gerekli olan süre ile saat başına belirlenmiş ücret tutarının çarpılması suretiyle bulunur (Yahyaoğlu, 1991). Bulunan toplam tutar, yapılan seyahat harcamaları, cepten yapılan harcamalar ve olağanüstü durumlarda ortaya çıkabilecek harcamalar nedeniyle artabilir. Bu gibi harcamalardan kimin sorumlu olacağı ve nasıl ödeneceği daha sonra çıkabilecek anlaşmazlıkları önlemek için denetim anlaşma mektubunun hazırlanması sırasında belirlenmesi gerekir.

Bağımsız denetim ücreti, verilecek hizmete göre tatmin edici bir düzeyde değilse o noktada denetim kalitesinin düşeceği açıktır (Ergen, 2003). Verilecek hizmetin karşılığı tam olarak alınamıyorsa o hizmetten yeterli düzeyde kalite de beklenemez. Ücret ve kalite bir madalyonun iki yüzü gibidir (Hayes ve diğerleri, 2005).

- **Bağımsız denetim firmalarının meslek kuruluşları ve düzenleyici otoriteler tarafından gözetimi ve denetimi:** Bağımsız denetim firması faaliyetlerinin belirli bir kalite düzeyinde yürütülmesi, meslek kuruluşları ve düzenleyici otoritelerce yapılacak gözetimi ve denetimi gerekli kılmaktadır. Bu tür gözetim ve denetimler etkin bir biçimde yapıldığı takdirde; firmaların tespit edilen eksik, yanlış ve aksayan yönlerinin düzeltilmesi sağlanır. Bu da firmaların faaliyetlerindeki kaliteyi olumlu yönde etkiler.

3. BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE KONTROL

Son yıllarda yaşanan yoğun teknolojik gelişmelerin ve bilgi çağının yaşandığı günümüz ekonomik ortamında, işletmelerin daha kolay rekabet edebilmeleri ve sürdürülebilirlikleri için kalite kavramına her zamankinden daha fazla önem vermeleri gerekmektedir. Kalite, rakiplerden farklılaşmanın en temel yollarından biridir. Bağımsız denetim firmaları da kendi bünyelerinde belirli bir kalite düzeyini sağlamalıdır ki küreselleşen dünya koşullarının getirdiği ezici rekabet ortamından başarıyla sıyrılabilirler. Denetim firmalarında belirli bir kalite düzeyinin sağlanması kadar, bu kalitenin korunması, geliştirilmesi ve sürdürülebilmesi de oldukça önemlidir. Bu noktada "**bağımsız denetimde kalite kontrol**" olgusu doğmaktadır.

Bağımsız denetimde kalite kontrol, bağımsız denetim çalışmalarının GKGDS'na uygun olarak yürütülmesini sağlamak amacıyla uygulanan politikalar ve prosedürler setidir. Bu politika ve prosedürlerin belirlenmesi ve uygulanması sorumluluğu denetim firmasına aittir. Bu politika ve prosedürler, GKGDS'na uyum konusunda, denetim firmasına makul düzeyde güvence

sağlamalıdır (Carmichael ve diğerleri, 1996). Bağımsız denetim firmasının kamuya karşı olan sorumluluğu göz önünde bulundularak bir açıklama yapılır ise; bağımsız denetimde kalite kontrolün amacı, bağımsız denetim firmasının müşterilerine ve denetim sonuçlarından yararlanan kesimlere karşı olan sorumluluklarını yerine getirildiğine dair makul düzeyde bir güvence sağlamaktır (Whittington ve Pany, 2010).

3.1. Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Standartları

Her bağımsız denetim firması üstlendiği denetim hizmetinde belirli ölçüde kaliteyi sağlamak zorundadır. Bağımsız denetim firmasının müşterilerine ve denetim sonuçlarından yararlanan kesimlere karşı olan sorumlulukların yerine getirilebilmesi için bu gereklidir. Bu gerekliliğin yerine getirilebilmesinde de denetim firması bünyesinde oluşturulacak olan kalite kontrol sisteminin rolü ve önemi çok büyüktür. Bu bağlamda ABD'de, **AICPA**(halka açık olmayan şirketleri denetleyen denetim firmaları için) ve Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu- **Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB**(halka açık şirketleri denetleyen denetim firmaları için) tarafından denetim firmalarında kalite kontrol konusunda çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerin önemli bir ayağını da Kalite Kontrol Standartları-KKS (**Statement on Quality Control Standards-SQCS⁵** ve **Interim Quality Control Standards⁶**) oluşturmaktadır. KKS, bağımsız denetim firmalarının kalite kontrol faaliyetlerinin yürütülmesinde kılavuz görevi görür. AICPA, 1979 yılından bu yana 8 adet standart yayınlamıştır. AICPA'nın 2010 yılında yayınlayıp daha sonra yeniden düzenlediği "**SQCS No. 8, A Firm's System of Quality Control (Redrafted)**" 1 Ocak 2012'den beri yürürlükte bulunan tek standarttır. PCAOB, 2002 yılındaki kuruluşunu takiben, 2003 yılında AICPA'nın kalite kontrol konusunda o zamana kadar yayınlamış olduğu ve yürürlükte bulunan standartlarını aynen "**Interim Quality Control Standards - Geçici Kalite Kontrol Standartları**" olarak kabul etmiştir (Boynton ve Johnson, 2006). Bunlar 3 kısımdan oluşmaktadır;

⁵ Ayrıntılı bilgi için bakınız: <http://www.aicpa.org>

⁶ Ayrıntılı bilgi için bakınız: <http://pcaobus.org>

“QC Section 20-System of Quality Control for a CPA Firm's Accounting and Auditing Practice – Bağımsız Denetim Firmalarının Muhasebe ve Denetim Uygulamaları için Kalite Kontrol Sistemi ”,

“QC Section 30-Monitoring a CPA Firm's Accounting and Auditing Practice - Bağımsız Denetim Firmalarının Muhasebe ve Denetim Uygulamalarının İzlenmesi”,

“QC Section 40-The Personnel Management Element of a Firm's System of Quality Control-Competencies Required by a Practitioner-in-Charge of an Attest Engagement- Tasdik Hizmeti Veren Bir Uygulamacının Firmasının Kalite Kontrol Sisteminin Yetkinliğine İlişkin Personel Yönetimi Unsuru ” dur.

Çalışmanın bundan sonraki kısmında yer alan açıklamalar, PCAOB düzenlemeleri (halka açık şirketlerin denetimleri ile ilgili olması nedeniyle) esas alınarak yapılacaktır. Ancak hangi kurum tarafından düzenleme yapılırsa yapılsın varılmak istenen hedef aynıdır. Sadece izlenen yol biraz farklılaşmaktadır.

3.2. Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Unsurları

Bağımsız denetimde kalite kontrol unsurları, bağımsız denetim firmasının kalite kontrol politikaları ve prosedürlerini belirlerken dikkate almaları gereken alanları ifade eder (Robertson ve Louwers, 1999). Kalite kontrol politikaları ve prosedürleri bu alanlar kapsamında belirlenmeli ve uygulanmalıdır (Whittington ve Pany, 2010).

3.2.1. Bağımsızlık, Dürüstlük ve Tarafsızlık

Bağımsızlık, dürüstlük ve tarafsızlık (**independence, integrity and objectivity**) unsuruna göre, bağımsız denetim firmasının tüm örgütsel düzeydeki personeli gerçekte ve görünürde (**in fact and in appearance**) bağımsız olmalı ve mesleki sorumluluklarını dürüstlük ve tarafsızlık içinde yerine getirmelidir (Elder ve diğerleri, 2010; Loughran, 2010).

Bağımsızlık, bağımsız denetim mesleğini diğer mesleklerden ayırt eden en önemli özelliklerden biridir. Gerçekte bağımsızlık; bağımsız denetçinin hizmetlerini yerine getirmesinde tarafsız bir bakış açısına sahip olma becerisini, görünürde bağımsızlık ise; bağımsız denetçinin üçüncü kişilerin gözünde tarafsız bir bakış açısına sahip olma becerisini ifade eder (Arens ve Loebbecke, 2000). Bağımsızlıkla ilgili yapılan düzenlemelerde öncelik görünürde bağımsızlıkla ilgilidir (Louwers ve diğerleri, 2008). Bağımsızlık bağımsız denetçinin müşteri işletme ile mali ilişkisi, istihdam ilişkisi veya iş ilişkisi olduğu durumlar ile müşteri işletmeye bağımsız denetim hizmeti ile birlikte denetim dışı hizmetler verilmesi durumunda zedelenebilir (Önder, 2001). Dürüstlüğün bağımsız denetim mesleğinden ayrı olarak, bir karakter özelliği olduğunu söylemek yanlış olmaz. Bir kişi yetiştirme tarzı itibarıyla dürüsttür ya da değildir. Keza, tarafsızlığında dürüstlük gibi bir karakter özelliği olduğu söylenebilir. Tarafsızlık bir kişinin verdiği kararlarda yansız olması, önyargısız düşünebilmesi ve karar verebilmesi olarak tanımlanabilir. Tarafsızlık bir anlamda subjektivitenin karşıtıdır (Akışık, 2002).

Bağımsızlık, dürüstlük ve tarafsızlık kavramlarını, birbirinden kesin çizgilerle ayırmak mümkün değildir. Bu kavramlarla ilgili yapılan düzenlemelerde bu kavramların birlikte ele alındığı ve birbirini tamamlayan kavramlar olarak düzenlendiği görülmektedir (Otlu, 2001).

3.2.2. Personel Yönetimi

Personel yönetimi (**personnel management**) unsuru, işe alma, işlere personelin atanması, mesleki gelişim ve terfi faaliyetlerini kapsar (O'Reilly ve diğerleri, 1998). Personel yönetiminin amacı, bağımsız denetim firmasındaki tüm personelin kendilerine yüklenen sorumluluğu yerine getirmesi için gerekli olan niteliklere sahip olmasını sağlamaktır (PCAOB, 2013a; PCAOB, 2013c). Personel yönetimi kapsamında yürütülen faaliyetlerde, belirtilen amacın gerçekleştirilebilmesi için aşağıda belirtilen hususlar göz önünde bulundurulmalıdır.

- İşe yeni alınan personelin görevini yeterli düzeyde yapabilecek niteliklere sahip olması (Meisser, 1997),

- İşlere gerekli teknik eğitim ve uzmanlığa sahip personelin atanması (Whittington ve Pany, 1998)
- Tüm personelin kendilerine yüklenen sorumluluğu tam anlamıyla yerine getirmelerini sağlayacak sürekli mesleki eğitim ve diğer meslek gelişim faaliyetlerine katılmaları (Elder ve diğerleri, 2010).
- Terfi için seçilen personelin kendisine yüklenen sorumluluğu yerine getirmesi için gerekli olan niteliğe sahip olması (Elder ve diğerleri, 2010).

Bağımsız denetim firması tarafından verilen denetim hizmetinin kalitesi büyük ölçüde işleri yapan, kontrol eden ve inceleyen personelin sahip olduğu özelliklere (dürüstlük, tarafsızlık, zeka, yetkinlik, deneyim, motivasyon gücü ve muhakeme yeteneği gibi) bağlıdır. Bu nedenle kalite kontrol politikaları ve prosedürlerinin belirlenmesinde dikkate alınacak en önemli kalite kontrol unsurlarından biri personel yönetimidir.

3.2.3. Müşteriler ve İşlerin Kabulü ve Devamlılığı

Müşteriler ve işlerin kabulü ve devamlılığı (**acceptance and continuance of clients and engagements**) unsuruna göre; bağımsız denetim firması, yeni bir müşteriye kabul edip etmeme veya mevcut müşteriyle çalışmaya devam edip etmeme ve o müşteriye belirli bir işi yapıp yapmama konusunda karar verirken,

- ◆ Müşteri işletme yönetiminin dürüstlüğü, itibarı ve güvenilirliği,
- ◆ Üstlenilecek işin mesleki yeterlilik içinde tamamlanabilip tamamlanamayacağı ve
- ◆ Belirli durumlarda verilecek hizmetlerle ilgili riskleri göz önünde bulundurmalıdır (PCAOB, 2013a; O'Reilly ve diğerleri, 1998)

Bir bağımsız denetim firmasının mesleki anlamda karşılaşılabileceği en önemli risk istenmeyen bir müşteriyle iş yapma riskidir. Böyle bir durum ortaya çıktığında bağımsız denetim fir-

ması için bir takım olumsuzluklar söz konusu olabilir. Örneğin, firmanın itibarının zedelenmesi, ödenmeyen ücretler, firma aleyhine dava açılması, kaybedilmiş zaman gibi (Hartwell ve diğerleri, 2001). Bu nedenle, müşteri ile ilgili kabul veya ret kararı kritik bir karardır (Hermanson ve diğerleri, 1989). Bu kararın verilmesinde bağımsız denetim firması seçici olmalıdır (Ricchiute, 1982). Firma için basiretli davranış, müşteriyle olan mesleki ilişkileri belirlemede seçici olmayı öngörür (Robertson ve Smieliauskas, 1998).

Bağımsız denetim firması daima, yönetimi dürüstlükten yoksun olan müşteriyle çalışmaktan kaçınmalı ve mesleki yeterlilik içinde tamamlayabileceği işleri üstlenmelidir. Bu kalite kontrol politikaları ve prosedürleri, bağımsız denetim firmasına bu konudaki amaçlarının gerçekleşeceğine dair makul düzeyde güvence sağlamalıdır (Louwers ve diğerleri, 2007; PCAOB, 2013a).

3.2.4. İş Performansı

İş performansı (**engagement performance**) unsuru, bağımsız denetim firması tarafından üstlenilen işlerde, mesleki standartlara, düzenleyici otoritelerin şartlarına ve firmanın kendi kalite standartlarına uyumun sağlanması üzerinde durur (PCAOB, 2013a). Yapılan işlerde belirtilen standartlara uyum konusunda makul düzeyde güvence sağlamak amacıyla belirlenen politika ve prosedürler, her bir işin planlanması, yürütülmesi, kontrol edilmesi, incelenmesi, belgelenmesi ve sonuçlarının bildirilmesi aşamalarını kapsamalıdır (PCAOB, 2013a).

Bağımsız denetim firması personeli, uygun zamanlarda ve durumlarda (örneğin karmaşık, beklenmedik ya da yabancı olunan meselelerde) mesleki literatüre veya diğer kaynaklara veya firma içindeki ya da dışındaki kişilerin (meslektaşlar, uzmanlar, eksperler gibi) bilgisi ve uzmanlığına başvurmalıdır. Bağımsız denetim firması personelinin uygun zaman ve durumlarda bu şekilde davranması konusunda makul düzeyde güvence sağlamak için politika ve prosedürler de belirlenmelidir (Robertson ve Louwers, 1999).

3.2.5. İzleme

İzleme (**monitoring**) kalite kontrol unsurlarının beşincisi ve sonuncusudur. İzleme unsuru, diğer 4 kalite kontrol unsurunun her biri için belirlenmiş olan politika ve prosedürlerin bağımsız denetim firması tarafından uygun bir şekilde tasarlandığı ve etkili bir şekilde uygulandığı konusunda, firmaya makul düzeyde güvence sağlamak için politikalar ve prosedürlerin belirlenmesi, uygulanması ile ilgilidir (PCAOB, 2013a).

İzleme unsuruna ilişkin olarak belirlenen politikalar ve prosedürler aracılığı ile aşağıda belirtilen konular devamlı olarak gözden geçirilir ve değerlendirilir (Barber ve Gibson, 1996).

- ◆ Bağımsız denetim firmasının kalite kontrol politikaları ve prosedürlerinin uygunluğu ve yeterliliği,
- ◆ Bağımsız denetim firmasının kılavuz görevi gören materyallerinin ve uygulama yardımlarının (**practice aids**) uygunluğu,
- ◆ Mesleki gelişim faaliyetlerinin etkinliği,
- ◆ Bağımsız denetim firmasının kalite kontrol politika ve prosedürlerine uyumu.

Bu gözden geçirme ve değerlendirme faaliyetleri yürütülürken, bağımsız denetim firmasının yönetim felsefesi, faaliyet gösterdiği çevre ile müşterilerinin faaliyet gösterdiği çevrenin etkileri göz önünde bulundurulmalıdır (PCAOB, 2013a; PCAOB, 2013b).

Bağımsız denetimde kalite kontrol unsurlarının çoğu birbiri ile ilişkilidir (Thomas ve diğerleri, 1991). Kalite kontrol unsurlarından biri için belirlenen politikalar ve prosedürler diğeri için belirlenen politikalar ve prosedürleri etkiler. Örneğin; bağımsızlık, dürüstlük ve tarafsızlık unsuru müşterilerle olan ilişkilerin sürekli olarak değerlendirilmesini gerektirir. Bu da müşteriler ve işlerin kabulü ve sürekliliği unsuru gereğince belirlenen politikaları ve prosedürleri etkiler.

3.3. Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Politikaları ve Prosedürleri

Bağımsız denetimde kalite kontrol faaliyetlerini gerçekleştirebilmek için kalite kontrol unsurlarının her birinin gereklerinin yerine getirilmesini sağlayan politika ve prosedürler belirlenmelidir. Kalite kontrol politikaları ve prosedürlerinin belirlenmesi sorumluluğu bağımsız denetim firmalarına aittir. Bağımsız denetim firmaları tarafından belirlenen kalite kontrol politikaları ve prosedürlerinin niteliği ve kapsamı birtakım faktörlerden etkilenir. Bunlar; denetim firmasının büyüklüğü, örgütsel yapısı, uygulamalarının niteliği, karmaşıklığı ve çeşitliliği, yönetim felsefesi, ofislerine ve personeline verilen yetki derecesi ile politikaların ve prosedürlerin uygulanmasına ilişkin olarak yapılan fayda - maliyet değerlendirmesidir (Taylor ve Glezen, 1994; Carmichael ve Willingham, 1989). Örneğin; birçok çokuluslu şirkete hizmet veren 200 ofislik uluslararası bağımsız denetim firmasının kalite kontrol prosedürleri ile bir ya da iki sektörde uzmanlaşmış, sadece küçük şirketlere denetim hizmeti veren ve 5 meslek mensubunun çalıştığı bir bağımsız denetim firmasının kalite kontrol prosedürleri birbirinden dikkate değer ölçüde farklı olmalıdır (Whittington ve Pany, 2010; Elder ve diğerleri, 2010).

Çalışmanın bu kısmında kalite kontrol unsurları esas alınarak kalite kontrol politikaları ve prosedürlerine ilişkin temel bazı örnekler verilecektir.

■ Bağımsızlık, Dürüstlük ve Tarafsızlığa İlişkin Kalite Kontrol Politika ve Prosedürleri:

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. Bu alana ilişkin temel bazı kalite kontrol politika ve prosedür örnekleri aşağıda belirtildiği gibidir.

- Tüm personele denetim firmasının bağımsızlık politikasının bildirilmesi, uymaları gerektiğinin açıklanması ve uyumun izlenmesi(Thomas ve Henke, 1986; Meisser, 1997; Thomas ve diğerleri, 1991).

- Tüm personelin periyodik olarak bağımsızlığı zedeleyebilecek ilişkiler konusunda kontrol edilmesi ve kendilerinden durumlarını belirtir bir yazılı bildirim alınması (Robertson, 1990).
- Bağımsız denetim firması personelinin yılda bir kez “bağımsızlık anketi (**independence questionnaire**)”ni cevaplaması (Elder ve diğerleri, 2010). Bu ankette personelin ortaklık ve yönetim kurulu üyeliği gibi bağımsızlığı etkileyen konular hakkında sorular bulunur.
- Bağımsız denetim hizmeti verilen müşteriler hakkında sürekli güncellenen listeler hazırlanması ve bu listelerin firma personeline dağıtılarak bilgilendirilmesi (Taylor ve Glezen, 1994).

■ **Personel Yönetimine İlişkin Kalite Kontrol Politika ve Prosedürleri:**

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. Bu alana ilişkin temel bazı kalite kontrol politika ve prosedür örnekleri aşağıda belirtildiği gibidir.

- İşe alımlarda kullanılmak üzere bir “işe alma programı (**recruiting program**)” oluşturulması (Kell ve diğerleri, 1989). İşe alma programı kapsamında; personel ihtiyacı (mevcut müşteriler, beklenen büyüme, personel devir hızı, terfi ve emeklilik gibi faktörler dikkate alınarak), personelin sağlanabileceği kaynaklar, personelde aranacak nitelikler (zeka, dürüstlük, doğruluk, deneyim, eğitim, muhakeme yeteneği ve motivasyon gücü), işe alma işlerinden sorumlu olan kişi ya da kişiler, konularının açıklıkla belirlenmesi gerekir.
- Denetim firmasının üstlendiği her bir iş için personel ihtiyacının zamanında planlanması (Thomas ve diğerleri,

1986). Özellikle iş hacmi ve personel sayısı fazla olan firmalarda bu konu oldukça önemlidir.

- Her bir bağımsız denetim firması personelinin, sürekli mesleki eğitim ve diğer mesleki gelişim faaliyetlerine (mesleki örgütlere üyelik, meslek örgütleri tarafından düzenlenen konferans, sempozyum gibi etkinliklere katılım, mesleki yayınlar hazırlama, üniversitelerle işbirliği gibi) katılımının sağlanması (PCAOB, 2013c).
- Özellikle alanlar (bilgi işlem denetimi, istatistiksel örnekleme, elektronik ticaret gibi) ve sektörlerde uzmanlaşmış personel ihtiyacını karşılayacak programların oluşturulması (PCAOB, 2013c). Bu alanlarla ilgili düzenlenen eğitim programları, toplantılar ve konferanslara katılımın özendirilmesi. Bu alanlarla ilgili örgütlere üyeliğin özendirilmesi. Bu alanlarla ilgili teknik yayınların personelin kullanımına hazır bulundurulması (Sayarı, 2002).
- Denetim firmasının terfi politikası ve prosedürleri hakkında, personelin yazılı araçlarla bilgilendirilmesi.

■ Müşteriler ve İşlerin Kabulü ve Sürekliliğine İlişkin Kalite Kontrol Politika ve Prosedürleri:

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. Bu alana ilişkin temel bazı kalite kontrol politika ve prosedür örnekleri aşağıda belirtildiği gibidir.

- Bağımsız denetim firmasının olası ve mevcut müşterileri değerlendirme ve onaylama sürecine ilişkin bir yönergesinin olması (Robertson ve Smieliauskas, 1998).
- Olası ve mevcut müşterileri değerlendirmede “müşteri değerlendirme formu (**client evaluation form**)”ndan faydalanılması (Elder ve diğerleri, 2010).
- Olası müşteriler hakkında bilgiler toplanıp değerlendirildikten sonra (bir karara varılmadan önce) ortaklar dü-

zeyinde yapılacak bir toplantıyla durumun tartışılması (Whittington ve Pany, 1998)

- Müşteriler ve işlerin kabul edilmesinden sonra belirli olayların (müşteri işletme yönetiminin veya sahiplerinin değişmesi, dava durumu gibi) ortaya çıkması halinde alınan kararın yeniden gözden geçirilmesi.

■ **İş Performansına İlişkin Kalite Kontrol Politika ve Prosedürleri:**

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. Bu alana ilişkin temel bazı kalite kontrol politika ve prosedür örnekleri aşağıda belirtildiği gibidir.

- Bağımsız denetim firması personelinin, uyması gereken düzenlemeler (standartlar, kurallar vb.) konusunda bilgilendirilmesi ve izlenmesi.
- Bağımsız denetim firmasının üstlendiği işlerin planlanması, yürütülmesi, kontrol edilmesi, incelenmesi, belgelenmesi ve sonuçlarının bildirilmesine yönelik yönergelerin olması.
- Bağımsız denetim firması personelinin işlerin yürütülmesi sırasında danışmanlık talep edebileceği alanları (özel muhasebe, denetim veya raporlama gereksinimleri bulunan sektörler gibi) ve özellikli durumların (yeni yayımlanan teknik standartların uygulanması, karmaşık, beklenmedik ve yabancı olunan muhasebe ve denetim sorunları gibi) belirlenmesi ve personelin danışmanlık talebinde bulunmaya teşvik edilmesi.
- Bağımsız denetim firmasında, araştırma ve danışmanlık hizmetleri sağlayacak teknik bir merkezin bulunması (Whittington ve diğerleri, 1992).

- Bağımsız denetim firması personelinin, gerektiğinde, firma dışındaki kişi ve kuruluşlardan danışmanlık talebinde bulunmalarına ilişkin bir yönergenin bulunması.

- **İzlemeye İlişkin Kalite Kontrol Politika ve Prosedürleri**

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 (Knechel ve diğerleri, 2007). Bu prosedürlerin uygulanmasıyla bağımsız denetim firmasının diğer 4 kalite kontrol unsuruna ilişkin olarak belirlenmiş politika ve prosedürleri incelenmiş ve değerlendirilmiş olur (PCAOB, 2013a). Yapılan bu değerlendirmeye, eksiklik ve yanlışlıkların zamanında tespit edilmesi ve düzeltici tedbirlerin alınması mümkün olur. Bu alana ilişkin temel bazı kalite kontrol politika ve prosedürleri aşağıda belirtildiği gibidir.

- Bağımsız denetim firması bünyesinde uygun bir izleme programının oluşturulması ve programının yürütülmesinden sorumlu olacak kişi ya da kişilerin belirlenmesi (Robertson ve Lauwers, 1999).
- İzleme programının uygulanması sonucu elde edilen bulguların belgelenmesi ve önerilerle birlikte ilgili personele (yönetim kademesindeki) bildirilmesi (PCAOB, 2013b). Bilgilendirme sözlü ya da yazılı şekilde olabilir.
- Bağımsız denetim firmasının üstlendiği işler arasından seçilmiş olanların tamamlanmadan önce ya da sonra incelenmesi (PCAOB, 2013b).
- Kalite kontrol politika ve prosedürlerine ilişkin olarak alınacak düzeltici tedbirler (personel için ilave eğitim, kalite kontrol politika ve prosedürlerinde değişiklik, mevcut politika ve prosedürlere uyulup uyulmadığının tespitine ilişkin olarak yapılan gözetimin artırılması, uygulama yardımlarının -el kitabı, yönergeler, bildirimler gibi- artırılması ve güncelleştirilmesi gibi) ve yapılacak

geliştirmelerin belirlenmesi (PCAOB, 2013b). Düzeltici tedbirlerin istenen sonuçların elde edilebilmesi için, tedbirlerin uygulamaya geçirilip geçirilmediğinin takip edilmesi gerekir.

- Bağımsız denetim firması personeli ile görüşmelerde bulunulması. Bu görüşmelerde, personelin kalite kontrol politika ve prosedürlerini ne kadar iyi anladığı ve uyum gösterdiği tespit edilmeye çalışılır (PCAOB, 2013b).

4. BAĞIMSIZ DENETİM FİRMALARINDA KALİTE KONTROL SİSTEMİNİN İNCELENMESİ

Bağımsız denetim firması hangi büyüklükte olursa olsun bünyesine uygun bir kalite kontrol sistemine sahip olması gerekir. Kalite kontrol sistemi, bağımsız denetim firmasının muhasebe ve denetim uygulamalarında mesleki standartlara uyumda makul düzeyde güvence sağlamak amacıyla oluşturulan bir sistemdir (Robertson ve Smieliauskas, 1998). Kalite kontrol sistemi, bağımsız denetim firmasının örgütsel yapısı ile mesleki standartlara uyum konusunda makul düzeyde güvence sağlamak amacıyla benimsenmiş politikalar ve belirlenmiş prosedürleri kapsar.

Etkin bir kalite kontrol sistemi, bağımsız denetim firmasına mesleki standartlara uyum konusunda makul düzeyde güvence sağlayabilir (Hermanson ve diğerleri, 1989). Ancak kalite kontrol sisteminin etkinliğini azaltabilen birtakım yapısal sınırlamalar söz konusudur. Bunlar, kişisel performans farklılığı (dalgınlık, kişisel problemler, yanlış anlamalar, baskılar, dikkatsizlik gibi nedenden kaynaklanır) ile mesleki gereklilikler ya da kalite kontrol politika ve prosedürlerini anlama farklılığından kaynaklanır. Bu tip faktörlerin varlığı, kalite kontrol politika ve prosedürlerine uyum derecesini ve dolayısıyla sistemin etkinliğini etkiler (PCAOB, 2013a). Sonuç olarak bağımsız denetim firmasının kalite kontrol sistemi ne kadar etkin olursa, standardın altında kalan iş performansının da o kadar az olacağı söylenebilir.

4.1. Kalite Kontrol Sistemi Yönetimi

Kalite kontrol sisteminin amaçlarına ulaşabilmesinde sistemin etkin bir şekilde yönetilmesinin çok önemli rolü vardır. Kalite kontrol sistemi yönetiminde ilk adım, kalite kontrol politika ve prosedürlerinin belirlenmesi (**design**) ve korunmasına (**maintenance**) ilişkin sorumluluğun bağımsız denetim firmasındaki uygun personele tahsis edilmesidir. Sorumluluğun tahsis edilmesinde; personelin yeterliliği, yetki düzeyi ve gözetim kapsamı gibi faktörler göz önünde bulundurulmalıdır (PCAOB, 2013a). Kalite kontrol politika ve prosedürlerin belirlenmesi ve korunmasına ilişkin sorumluluğun belirli personele ait olmasına rağmen, bu politika ve prosedürlere uyum gösterilmesinden tüm personel sorumludur (PCAOB, 2013a).

İkinci adım, kalite kontrol politika ve prosedürlerinin bağımsız denetim firması personeline bildirilmesidir. Bildirimin şekli ve kapsamı personelin kalite kontrol politika ve prosedürlerini açık ve net bir şekilde anlayabilmesine ve uygulayabilmesine imkan verecek ayrıntıda olmalıdır (PCAOB, 2013a). Kalite kontrol politika ve prosedürlerinin personele bildirimi, normalde, kalite kontrol politika ve prosedürlerinin yazılı bir listesinin personele ulaştırılması şeklinde olur. Ancak yazılı olarak yapılabilecek bu bildirim, bağımsız denetim firması büyüklüğü, uygulamalarının niteliği ve örgütsel yapısı gibi faktörlerden etkilenir (Hermanson ve diğerleri, 1989). Ayrıca, kalite kontrol politika ve prosedürlerinde bir değişiklik olur ise, bunların da düzenli olarak bağımsız denetim firması personeline bildirilmesi, etkin işleyebilen bir kalite kontrol sistemi için gereklidir.

Üçüncü adım, kalite kontrol politika ve prosedürlerinin belgelenmesidir. Kalite kontrol politika ve prosedürlerinin belgelenmesi, kalite kontrol politika ve prosedürlerinin personele bildirimi ve bu politika ve prosedürlere uyulup uyulmadığının değerlendirilmesi açısından oldukça önemlidir. Özellikle iş hacmi ve personel sayısı önemli boyutta olan bağımsız denetim firmalarında kalite kontrol politika ve prosedürlerinin belgelenmesi gereklidir. Belgeleme olmadan politika ve prosedürlerin personele bildirimi ile uyum değerlendirmesinin yapılabilmesi çok zordur. Kalite kontrol politika ve prosedürlerine ilişkin belgelemenin

kapsamı bağımsız denetim firması büyüklüğünden önemli ölçüde etkilenir. Örneğin, çok sayıda ofisi bulunan büyük bir denetim firmasında yapılan belgeleme, tek ofisli küçük bir firmanınki-ne göre daha geniş kapsamlı olur (PCAOB, 2013a).

Son adım, kalite kontrol politika ve prosedürlerine uyumun belgelenmesidir. Ayrıca belgeleme materyallerinin, sistemin PCAOB tarafından öngörülen şekilde incelenmesine yardımcı olması için 7 yıl muhafaza edilmesi gerekir.

4.2. Kalite Kontrol Sisteminin İncelenmesinin Amacı

Bağımsız denetim firmalarında kalite kontrole ilişkin olarak yapılan düzenlemelerin önemli bir ayağını “**KKS**” oluştururken diğer bir önemli ayağını da “**bağımsız denetim firmalarının kalite kontrol sistemlerinin incelenmesi**” oluşturmaktadır. Bağımsız denetim firmalarının kalite kontrol sistemlerinin incelenmesinin amacı; kalite kontrol sistemlerinin, muhasebe ve denetim uygulamalarında mesleki standartlara uyum konusunda makul düzeyde güvence sağlayan bir nitelikte olup olmadığının tespit edilmesidir (Carmichael ve Willingham, 1986). Bu tür bir incelemeyle denetim firmalarında mesleki standartlara bağlılık ciddi bir şekilde teşvik edilmektedir (Meigs ve diğerleri, 1983). Ayrıca bu tür bir incelemenin mesleki standartların uygulanmasını güçlendirici bir mekanizma olduğu da söylenebilir (Whittington ve Pany, 2010). Kalite kontrol sisteminin incelenmesi, bağımsız denetim firmalarındaki uygulamaların kalitesinin geliştirilmesi ve kamuoyunun bağımsız denetime olan güveninin artırılması amacına da hizmet eder (Kell ve diğerleri, 1989).

4.3. PCAOB Tarafından Kalite Kontrol Sisteminin İncelenmesi

2000’li yılların başlarında ABD’de ortaya çıkan ve daha sonra Avrupa ve dünyaya yayılan küresel etkili muhasebe ve denetim skandalları neticesinde başlayan süreçte, sermaye piyasalarına olan güvenin yeniden tesis edilmesi ve kamu çıkarının korunması amacıyla uluslararası alanda bir dizi düzenleme

yapılmıştır. Bu düzenlemelerden ilki ve dünyada yankı uyandırarak diğer düzenlemelere de referans olan SOX Yasası'dır. SOX Yasası'yla bağımsız denetim sisteminin kalitesinin gözetimi yeniden düzenlenmiştir. Bu düzenlemelerin önemli bir parçası olarak kurulan PCAOB'un amacı, halka açık şirketlerin bağımsız denetim sisteminin gözetimi ve bu sayede yatırımcıların ve kamunun çıkarlarının korunmasıdır (Ricchiute, 2006). Yasa ile PCAOB'ye çok geniş yetkiler tanınmıştır. Başta SEC olmak üzere kamunun da PCAOB'den beklentileri çok fazla olmuştur (Uzay, 2006). PCAOB bağımsız denetim firmalarının kayda alınması, denetim, tasdik ve kalite kontrol standartları ile etik ve bağımsızlık ilke ve kurallarını belirlenmesi, denetim firmaları ve denetçilerin bunlara uyumunun denetlenmesi ve gereken durumlarda da yaptırım uygulanmasıyla yetkili ve sorumludur (Whittinton ve Pany, 2008). PCAOB, gerek oluşum biçimi gerekse sahip olduğu yetki ve sorumluluklar nedeniyle ABD'de 30 yıldır hakim olan mesleğin kendi kendini düzenleme (**self-regulation**) ve gözetme geleneğini köklü bir biçimde değiştirmiştir.

ABD'de denetim firmalarının halka açık şirket denetimleri yapabilmeleri için PCAOB'a kayıt olmaları zorunludur (Knechel ve diğerleri, 2007). Eğer ABD'de halka açık şirket denetimi yapmak isteyen yabancı bir denetim firması olursa da aynı kurala tabidir. Ağustos 2013 tarihi itibarıyla 92 ülkeden 2299 denetim firması (21'i Türkiye'den) PCAOB'a kayıtlıdır. Kayıtlı denetim firmaları içerisinde 1 yılda 100'den fazla halka açık şirket denetleyenler her yıl, diğerleri ise 3 yılda bir PCAOB'un kalite kontrol incelemelerine tabidir (Hooks, 2011). İncelemeler denetim firmalarının seçilmiş denetim çalışmaları üzerinden yapılır. İnceleme ekibi mesleki standartlara uyumda eksiklikler olabilecek daha yüksek riske sahip denetim çalışmalarını belirlemek için "risk değerlendirme süreci"nden faydalanırlar (Whittinton ve Pany, 2008). İnceleme yapan ekipte çalışanların ortalama 12 yıllık denetim tecrübesi söz konusudur (Uzay, 2006). İnceleme ekibi çalışmaları esnasında olumsuz bir durumla karşılaştıkları kanaatine varırlarsa, konu denetim çalışmasını yürüten denetim ekibiyle birebir tartışmaya açılır, konu tam olarak çözümlenemezse yeniden istişare edilir ve bu süreç sonunda nihai bir ka-

rara varılır (Okur, 2007). Kalite kontrol incelemeleri sonucunda PCAOB tarafından bir rapor hazırlanır ve SEC'e verilir. SEC bu raporlardan uygun gördüklerinin kamuya açıklanmasına izin verir. Eksiklikleri tespit edilen denetim firmalarına bu eksiklerini gidermeleri için 1 yıllık süre tanınır. 2012 yılında PCAOB resmi internet adresinde yayınlanan rapor sayısı 258 olup, 2013 yılı ilk 6 ayına ilişkin rapor sayısı da 63 tür. Kalite kontrol incelemeleri sonucunda PCAOB'un para cezası da dahil olmak üzere her türlü yaptırım (kaydın askıya alınması veya iptali, soruşturma açma, kınama gibi) gücü bulunmaktadır (Grambling ve diğerleri, 2010; Messier ve diğerleri, 2010). Bu yaptırım gücünün denetimlerin kalitesini yükseltme ve eğer varsa suçun tekrarını önlemede pozitif katkısı vardır. Denetim firmaları PCAOB'nin hazırladığı olumsuz bir rapor için SEC'e itiraz edebilir. SEC'in yeniden incelemesinden sonra verilen karar kesindir ve itiraz edilemez (Tunç, 2007).

PCAOB tarafından yapılan incelemelerin denetim firmalarında kalite kontrol faaliyetlerinin daha bilinçli, özenli ve dikkatli yapılmasını teşvik ettiği, gelecekteki uygulamaların kalitesinin geliştirilmesine yardımcı olduğu ve ayrıca hazırlanan raporların kamuya açık olmasından ötürü kamunun denetim firmalarına olan güveninin artmasına neden olduğu söylenebilir. Bu güven artışının yansımaları denetim piyasasında bağımsız denetim firmaları lehine (rekabet avantajı gibi) kendini gösterir.

Sonuç olarak; denetim firmalarının kalite kontrol uygulamalarına ilişkin her ne kadar düzenleme yapılırsa yapılsın, söz konusu düzenlemelere uyum sağlanmaması ve uyumun da denetlenmediği bir ortamda düzenleme yapmanın hiç bir anlamı olmayacaktır.

5. SONUÇ

Günümüz ekonomik ortamında her işletme kendini en hızlı şekilde yenilemek ve gelişen koşullara adapte etmek zorundadır. Buna bağımsız denetim firmaları da dahildir. Özellikle günümüzde; kalite, etkinlik, verimlilik, güvenilirlik, iş etiği ve sürdürülebilirlik gibi kavramların ön planda olması her işletme için ne

kadar önemli ve vazgeçilmez ise, birer hizmet firması olan bağımsız denetim firmaları için de aynı önem ve vazgeçilmezlik derecesi söz konusudur. Bu kavramların gereğinin yerine getirilebilmesi için de bağımsız denetim firmalarının kendi bünyelerine kalite kontrol uygulamalarını dahil etmeleri gerekir. Bağımsız denetim firmalarının verdiği en yaygın hizmetlerden biri olan bağımsız denetimde, kalite kontrol işlevi oldukça önemli bir gerekliliktir. Günümüz ekonomik ortamında bağımsız denetim hizmetinin sonuçlarından yararlanan kesimlerin boyutu da göz önünde bulundurulur ise konunun ne kadar önemli olduğu daha iyi anlaşılabilir.

Bağımsız denetimde kalite kontrolün amacı, denetim çalışmalarının GKGKS'na uygun olarak yürütülmesi konusunda bağımsız denetim firmasına makul düzeyde güvence sağlamaktır. Son derece önemli bir amaca hizmet eden bağımsız denetimde kalite kontrol uygulamasının, belirli standartlara ve düzenlemelere tabi olması gerekir.

Özellikle 2000'li yılların başlarında küresel piyasalarda yaşanan muhasebe ve denetim skandalları neticesinde tüm dünyada denetim kalitesi, denetim raporlarının güvenilirliği ve denetim mesleği tartışılmaya başlamıştır. Sonrasında başta ABD olmak üzere, Avrupa Birliği (AB) ve diğer ülkelerde bağımsız denetim sistemindeki aksaklıklar ve eksikliklerin giderilmesi üzerine birbirine paralel nitelikte ciddi anlamda birçok düzenleme yapılmıştır. Türkiye'de de benzer düzenlemeler, çok fazla zaman geçirilmeden SPK tarafından 2002 (Seri X No:19) ve 2006 (Seri X No:22) yıllarında yayınlanan Tebliğ'lerle Türk sermaye piyasasına kazandırılmıştır. Bu Tebliğlerden özellikle Seri X No:22 sayılı Tebliğ'de kalite ve kalite kontrol konusu geniş yer bulmuştur.

Ancak Türkiye'de 2011 yılında "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (**KGK**)" (PCAOB'la benzer veya eş konumdadır denebilir) kuruluncaya kadar ki süreçte SPK, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (**BDDK**), Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (**EPDK**) ve Hazine Müsteşarlığı'nın kendi yetki ve sorumluluk alanlarıyla ilgili ayrı ayrı dü-

zenlemeler yapmaları uygulamada karmaşıklığa sebep olmuştur. Düzenleyici otoritelerdeki bu çok başlı ve bölünmüş yapı gerek piyasadaki uygulamacılar, gerekse akademisyenlerce büyük eleştiri konusu olmuş ve denetimde kamusal bir üst gözetim ve denetim otoritesinin olması gerektiği ve düzenleyici otoritelerin de kendi aralarında koordineli şekilde çalışmalarının önemi denetim piyasasının etkinliği ve verimliliği açısından savunulmuştur. 2004 yılında AB ile başlayan üyelik müzakereleri ve Türkiye'nin AB müktesebatıyla uyumlaştırma çabaları sürecinde 2011 yılında kabul edilen Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile 2012 yılında kabul edilen Yeni Sermaye Piyasası Kanunu (SPKn)'nda Türkiye'deki bağımsız denetim sisteminin etkinliğine katkıda bulunacak çok önemli düzenlemeler yapılmıştır. Bunun yanında göreve başladığı tarihten bu yana gayretli çalışmalar içerisinde bulunan KGK'nun denetimle ilgili ilk düzenleme yapmak istediği özel alan, (bu çalışmanın da ana temasını oluşturan) "**kalite kontrol**" olmuştur. KGK tarafından hazırlanan "**KKS 1 Tebliğ Taslağı**"⁷ yakın zaman içinde kamuoyunun görüş ve önerilerine sunulmuştur.

Bağımsız denetim uygulamalarının ve mesleğinin gelişmekte olduğu Türkiye'de, kalite kontrolün denetimin etkinliğini arttırıcı yönde oynadığı rol göz önünde bulundurulursa, kalite kontrollere ilişkin bu düzenleme girişimlerinin küçümsenmemesi ve desteklenmesi gerektiği herkesçe bilinmelidir. Ancak kalite kontrol konusunda yapılmaya çalışılan bu düzenleme girişimleri bağımsız denetimin etkinliğini artırma açısından yeterli değildir. Kalite kontrol standartlarına alt yapı olması açısından denetim standartlarının da en kısa zamanda yayınlanıp resmen yürürlüğe girmesi gerekmektedir. Taslakta da atıfta bulunulan denetim standartlarının hala mevcut olmaması ciddi bir eksikliklerdir. Gerek kalite kontrol, gerekse denetim standartlarının ileriki tarihlerde resmi olarak yayınlanacakları düşünülürse, bu standartlara denetim firmaları ve denetçiler tarafından uyumun KGK tarafından gözetimi, denetimi ve sonuçlarının kamuoyuyla paylaşılması yönünde yapılmış olan düzenlemeye (KGK,2012) ilişkin ayrıntıların da bu çalışmalara paralel olarak yürütülmesi gereklidir.

⁷ Ayrıntılı bilgi için bakınız: <http://www.kgk.gov.tr>

Özellikle, gözetim ve denetimde görevli olacak personel konusuna ilişkin tüm detaylar önceden düzenlenmelidir ki herhangi bir kısıtla karşılaşılmasın. Hangi alanda standart belirlenirse belirlensin standartlara uyumun gözetimi ve denetimi yapılmadığı ve tespit edilen uyumsuzluklara ciddi yaptırımlar uygulanmadığı müddetçe o standartlardan beklenen faydanın sağlanması düşünülemez. Bağımsız Denetim Yönetmeliği incelendiğinde yaptırımların idari yaptırım olarak düzenlendiği, para cezası yönünde herhangi bir yaptırım olmadığı tespit edilmiştir. Para cezasının, birçok alanda, önleme ve caydırma hususunda etkili olduğu düşünülürse; yaptırımların bu yönde yeniden ele alınmasında fayda vardır. Tüm bu belirtilen önerilere ilave olarak, denetim piyasasında önemli fonksiyonları olan KGK, SPK, BDDK, EPDK, Hazine Müsteşarlığı ve meslek kuruluşlarının denetim alanında koordineli bir şekilde çalışmaları ve bu çalışmaların ana hedefinin “ *denetim kalitesinin kamu yararına yükseltilmesi* ” olması gereklidir. Ayrıca hangi tür araçla gerçekleştirilse gerçekleştirilsin kamunun, denetim sonuçlarından faydalanma ve denetim kalitesi konusunda bilinçlendirilmesi gereklidir. Özellikle Türkiye’de böyle bir bilincin tam oluşmadığı çok açık ifade edilebilir.

Sonuç olarak daha güvenilir, daha etkin ve daha kaliteli bağımsız denetim hizmeti için kalite kontrolün önemi ve gerekliliği bağımsız denetim firmaları, meslek kuruluşları ve düzenleyici otoriteler tarafından asla gözardı edilmemelidir. Avrupa Birliği’ne girme ve kalkınma hamlelerinde bulunma yönünde çabalarda bulunan Türkiye’de, her konuda yakalanmaya ve hatta geçilmeye çalışılan batı standartları bu konuda da yakalanmalı, geliştirilmeli ve sürekliliği sağlanmalıdır. Ancak bu konuda yapılacak düzenlemelerle ilgili olarak meslekle ilgili tüm kesimlere önemli görevler düştüğü de unutulmamalıdır.

KAYNAKÇA

Acar, Durmuş, Serpil Senal ve Hayrettin Usul. 2011. Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma. SÜ İ.İ.B.F. Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi. Cilt: 16. Sayı:22. 273-306.

- Akan, Adnan. 2002. Dünya'da ve Türkiye'de Denetim. İç Denetim Dergisi, No:5, (Sonbahar): 6-17.
- Akdemir, Yücel. 2012. Bağımsız Denetimde Kalite. Dayanışma Dergisi. Sayı:115. (Ağustos): 57-58.
- Akışık, Orhan. 2002. Denetimde Bağımsızlık İlkesinin Yeri. İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi. Sayı: 1. (Nisan) : 97-111.
- Akışık, Orhan. 2005. Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı Kuralları Ankara: TÜRMOB Yayınları. No:225.
- Aksoy, Tamer. 2005. Küresel Etkili Muhasebe ve Denetim Skandallarının Nedenleri Işığında Sarbanes-Oxley Yasası ile SPK Düzenlemesinin Karşılaştırılması. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. Cilt:7. Sayı:4. (Aralık): 45-79.
- Al-Ajmi, Jasim. 2009. Audit Firm, Corporate Governance, and Audit Quality: Evidence From Bahrain. Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting. 25. 64-74.
- Alp, Ali ve Zafer Sayar. 2008. Son Düzenleme ve Gelişmeler Kapsamında Bağımsız Denetim ve Muhasebe-Denetim Mesleğinin Rolü: Sermaye Piyasaları açısından Bir Değerlendirme. İktisat İşletme ve Finans Dergisi, 23 (267). (Haziran): 70-88.
- Angele, L. De. 1981a. Auditor Independence, Lowballing and Disclosure Regulation. Journal of Accounting and Economics, No:3. 113-127.
- Angele, L. De. 1981b. Auditor Size and Audit Quality. Journal of Accounting and Economics, No:3. 189-199.
- Arens, Alvin A. and James K. Loebbecke. 2000. Auditing: An Integrated Approach, 8th ed. New: Jersey: Prentice Hall.
- Aytekin, Selda. 2003. Muhasebe Açısından Şirket Yönetimine, Düzenleyici Otoriteye ve Denetçiye Düşen Sorumluluklar. VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Globalleşmenin Muhasebe Mesleği Üzerindeki Etkileri, Toplum Çıkarlarının Korunması ve Muhasebe Eğitimi. Antalya. (16-20 Nisan): 1-7.
- Barber, Barry and Kim M. Gibson. 1996. New Standards Alter Quality Control Systems.
- <http://www.thefreelibrary.com/New+standards+alter+quality+control+systems.-a018614804>, 12.09.2013
- Beasley, Mark S., Joseph V. Carcello and Dana R. Hermanson. 2001. Top Ten Audit Deficiencies. <http://www.journalofaccountancy.com/Issues/2001/Apr/Top10AuditDeficiencies>, 12.09.2013

- Boynton William C. and Raymond N. Johnson. 2006. *Modern Auditing Assurance Services and The Integrity of Financial Reporting*, 8 th.ed. John Wiley & Sons.
- Brody, Richard G. and Stephen A. Moscové. 1998. Mandatory Auditor Rotation. *The National Public Accountant*. No:3. (May): 32-35.
- Carmichael, Douglas R. and John J. Willingham. 1989. *Auditing Concepts and Methods, A Guide to Current Auditing Theory and Practice*. 5th.ed. McGraw-Hill.
- Carmichael, Douglas R. and John J. Willingham. 1986. *Perspectives in Auditing*, 4th ed. New York: Mc Graw Hill Book Company.
- Carmichael, Douglas R., John J. Willingham and Carol A. Schaller. 1996. *Auditing Concepts and Methods: A Guide to Current Theory and Practice*, 6th ed. W.Place: Mc Graw Hill.
- Catanach Anthony H. and Poul L. Walker. 1999. The International Debate Over Mandatory Audit Rotation: A Conceptual Research Framework. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*. Vol:8. No:1. 43-66.
- Cosserat Graham W. 2004. *Modern Auditing*. 2nd.ed. Chichester: John Wiley & Sons Inc.
- Cosserat, Gramham W. and Neil Roda. 2010. *Modern Auditing*. 3 rd. Ed. Chichester: John Wiley & Sons, Ltd.
- Çankaya, Fikret ve Bünyamin Er. 2007. Denetim Firması İtibarı, Düşük Fiyatlandırma ve İlk Halka Arz Sonrası Faaliyet Performansı: İMKB Uygulaması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. Sayı:3. (Eylül): 52-74.
- Davidson, R. A. and D. Neu. 1993. A Note on The Association Between Audit Firm Size and Audit Quality. *Contemporary Accounting Research*, No:9. (Spring): 479-488.
- Dijk, M. Van. 1998. *Litigation and Audit Quality; Two Experimental Studies*. <http://som.eldoc.ub.rug.nl/FILES/reports/1995-1999/themeC/1998/98C42/98c42.pdf>, 12.09.2013.
- Donald, R. Reis and Gary A. Grioux.1992. Determinants of Audit Quality in The Public Sector. *The Accounting Review*, Vol.67, No:3. (July): 462-469.
- Dönmez, Adnan. 2010. Bağımsız Denetimde Denetçi Rotasyonunun Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Açısından Değerlendirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt:12, Sayı:3. 145-164.

- Dunn, A. Kimberly and W.Brian Mayhew. 2004. Audit Firm Industry Specialization and Client Disclosure Quality. *Review of Accounting Studies*. Vol:9. No:1. 35-58.
- Dünya Gazetesi. 2002. ABD Adalet Bakanlığı, Andersen Hakkında Suç Duyurusunda Bulundu. http://www.dunyagazetesi.com.tr/newsdisplay.asp?upsale_id=71433 20.07.2002.
- Dünya Gazetesi. 2002. SPK'dan Enron Tebliği. http://www.dunyagazetesi.com.tr/news_display.asp?upsale_id=100239. 1.12.2002.
- Edge, William R. and Alan A. Farley. 1991. External Auditor Evaluation of Internal Audit Function. *Accounting and Finance*. Vol:31. No:1. (May): 69-83.
- Elder, Randal J., Mark S. Beasley and Alvin A. Arens. 2010. *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*. 13th ed. Boston: Pearson Prentice Hall.
- Elgin, İnci. 2010. Bağımsız Denetimde Hizmet Kalitesi. *Sermaye Piyasası Dergisi*. Sayı: 2, (Temmuz): 116-120.
- Erdoğan, Melih. 2000. Bilgisayar Ortamında Muhasebe Denetimindeki Gelişmeler. IV. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 21. Yüzyıla Girerken Muhasebe Denetimi Mesleği ve Teknolojik Gelişmeler, Ed. Fatih Yılmaz, Yakup Selvi. İstanbul: İSMMMO Yayınları. No:30. 235-282.
- Ergen, Halim. 2003. Bağımsız Denetimde Meslek Ahlakının Çatışma Alanları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. No:1. (Mart) 7-19.
- Ergin, Hüseyin, Şerafettin Sevim ve Ayşenur Eliuz. 2008. Kurumsal Yönetimin Ögesi Olarak Denetim Komitesinin Etkinliği ve İMKB'ye Kayıtlı Şirketlerde Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*. Yıl:8. Sayı:25. (Mayıs): 1-22.
- Ergun, Ülkü. 1995. Sermaye Piyasası Kanunu Kapsamında Bağımsız Denetim Faaliyetini Yürüten Kuruluşların Görünümü. İzmir: İlkem Ofset Basım Yayın ve Tic. Ltd. Şti.
- Ergun, Ülkü. 1999. Bağımsız Denetimde Kalitenin Önemi ve Sermaye Piyasası Kanunu Kapsamında Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Görünümü. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. No:1. (Mart): 157-175.
- Finacial Reporting Council. 2008. *Audit Quality Framework*. (February).
- Fisher, David. 2007. Denetim Firmalarının Yaşadığı Sorunlar ve Zorluklar: Sürdürülebilirlik ve Sosyal Sorumluluk Hakkında Öneriler. VIII.Türkiye

- Muhasebe Denetimi Sempozyumu, II.Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMMO Yayın No:92. Antalya. (25-29 Nisan): 191-203.
- Gates, Sandra K., D. Jordan Lowe and Philip M. J. Reckers. 2007. Restoring Public Confidence in Capital Markets Through Auditor Rotation. *Managerial Auditing Journal*. Vol:22. No:1. 5-17.
- Geiger, M. A. and D.V. Rama. 2006. Audit Firm Size and Going Concern Reporting Accuracy. *Accounting Horizon*. Vol:20. No:1. (March):1-17.
- Grambling, Audrey A., Larry E. Rittenberg and Karla M. Johnstone. 2010. *Auditing*. 7th.ed. Australia: South-Western Gengage Learning.
- Guy, Dan M., C. Wayne Alderman and Alan I. Winters. 1996. *Auditing*, 4th ed., Orlando: Harcourt Brace Company.
- Güngör, A. Feridun. 2003. Denetçi Bağımsızlığı Konusunda Sarbanex-Oxley Kanunu Sonrası Gelişmeler-I. *Yaklaşım Dergisi*. (Nisan) <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=3554>, 12.09.2013
- Gürbüz, Hasan. 1995. *Muhasebe Denetimi*. 4.bs. Eskişehir: Bilim Teknik Yayınevi.
- Güredin, Ersin. 2010. *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. 13.bs. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Güredin, Ersin. 1992. Türkiye'de Muhasebe Denetim Standartlarının Saptanmasında Meslek Örgütünün İşlevi. 15. Türkiye Muhasebe Kongresi, Meslek Standartları. Ankara: TÜRMOB Yayınları. No:36.(28 Şubat-1 Mart): 421-429.
- Hartwell, Carolyn, Susan Ligtle and Keith Moreland. 2001. The Client Acceptance Decision: Is the Third Time the Charm or is it the Three Strikes and You're out ?. *The Ohio CPA Journal*. (October-December): p. 31.
- Hayes Rick, Roger Dassen, Arnold Schilder and Philip Wallage. 2005. *Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing*, 2 nd.ed., London: Prentice Hall.
- Hermanson, Roger H., Jerry J. Strawser and Robert H.Strawser.1989. *Auditing Theory and Practice*. 5 th ed. Boston: Richard D. Irwin Inc.
- Hooks, Karen L. 2011. *Auditing and Assurance Services Understanding the Integrated Audit*, USA: John Wiley&Sons, Inc.
- Houghton, Keith A. and Christine A. Jubb. 2003. The Market for Financial Report Audits: Regulation of and Competition for Auditor Independence. *Law & Policiy*, Vol:25. No:3. (July): 299-321.

- İbiş, Tuğba Şavlı. 2011. KOBİ'lerde Bağımsız Denetim Uygulama Örneği, X.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, IV. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMMO Yayın No:150. Antalya. (5-9 Ekim):223-245.
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW). 2002. Audit Quality. London, Audit and Assurance Faculty,
- Jaffar, Nahariah, Salsiah Mohd Ali, Zarehan Binti Selamat and Norazlan Alias. 2005. The Perception of the Audit Partners, Audit Committee and Investment Analyst on the Audit Quality Attributes in Malaysian. Finance India: : The Quarterly Journal of Indian Institute of Finance, Vol:19. No:2. 535-545.
- Karacan, Sami ve Rahmi Uygun. 2012. Denetim ve Raporlama. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Katherine Bagshaw. 1999. A New Approach. Accountancy, No:1270. (June): 94-100.
- Kavut, Lerzan. 2000. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye'deki Durumu. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. Sayı:4. (Aralık): 9-28.
- Kavut, Lerzan. 2001. Bağımsız Denetim Hizmetinden Yararlanan Firmaların Aldıkları Hizmetin Kalitesine İlişkin Görüşleri. Yönetim Dergisi. No:40. (Ekim): 7-18.
- Kavut, Lerzan. 2002. Ulusal ve Uluslararası Bağımsız Denetim Firmalarında Çalışan Denetçilerin Bağımsız Denetim Hizmetinin Kalitesine İlişkin Tutumları. Yönetim Dergisi. No:41. (Ocak) : 7-21.
- Kell, Walter G., William C. Boynton and Richard E. Ziegler. 1989. Modern Auditing. 4th.ed. New York: John Wiley&Sons Inc.
- KGK .2012. Bağımsız Denetim Yönetmeliği. http://kgk.gov.tr/content_detail-219-544-bagimsiz-denetim-yonetmeliği.html, 13.09.2013
- Knechel, W. Robert, Stewen E. Salterio and Brian Ballou. 2007. Auditing: Assurance & Risk, Australia: Thomson South Western.
- Kobu, Bülent. 1994. Üretim Yönetimi. 8. bs. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayını.
- Krishnan, Gopal V. 2005. The Association Between Big 6 Auditor Industry Expertise and the Asymmetric Timeliness of Earnings. Journal of Accounting, Auditing and Finance. Vol:20. No:3. 209-228.
- Krishnan, Gopal V. 2003. Does Big 6 Auditor Industry Expertise Constrain Earnings Management ?. Accounting Horizons. Vol:17. 1-16.
- Küçüksözen, Cemal. 2008. The Development of Auditing in Turkey and Auditing Application in Turkish Capital Markets. 12.th World Congress of

- Accounting Historians. İstanbul: Congress Proceedings. Vol. III. (20-24 July): 2480-2507.
- Loughran, Maria. 2010. Auditing for Dummies, Indianapolis: Wiley Publishing Inc.
- Louwers, Timothy J., Robert J. Ramsay, David H. Sinason and Jerry R. Strawser. 2008. Auditing & Assurance Services. Boston: McGraw Hill Companies Inc.
- Louwers, Timothy J., Robert J. Ramsay, David H. Sinason and Jerry R. Strawser. 2007. Auditing & Assurance Services. Boston: McGraw Hill Companies Inc.
- Lys, Thomas and L. Ross Watts. 1994. Lawsuits Against Auditors. Journal of Accounting Research, Vol:32. 65-93.
- Mednick, Robert and Gary J. Previts. 1987. The Scope of CPA Services: A View of The Future From The Perspective of a Century of Progress. Journal of Accountancy. 222-229.
- Meigs, William B. et. al. 1983. Principles of Auditing. 2nd ed. Illinois: Richard D. Irwin Inc.
- Millichamp, Alan and John R.Taylor. 2008. Auditing. 9th.ed., United Kingdom: South –Western Cengage Learning.
- NTVMSNBC. 2002. Enron Skandalında Sürpriz Tanık. <http://www.ntvmsnbc.com/news/131367.asp>, 17.10.2002.
- O'Reilly, Vincent M. et. al. 1998. Montgomery's Auditing, 12th ed. New York: John Wiley Sons.
- Oktay, Erkan ve M. Suphi Özçomak. 2001. Kalite Kavramındaki Gelişme. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi. No: 3-4. (Eylül): 307-328.
- Okur, Mahmut. 2007. Bağımsız Denetimin Denetimi. Sermaye Piyasası Kurulu Yeterlilik Etüdü. Ankara.
- Otlı, Fikret. 2001. Muhasebe Mesleğinde Tarafsızlık Kavramı ve Tarafsız Bilgi Üretiminin Yeri ve Önemi. Muhasebe ve Finansman Dergisi. No:11. (Temmuz): 87-94.
- Önder, Türkan. 2001. Amerika'da Yatırımcılar Nasıl Korunmaktadır? Bağımsız Denetimde Bağımsızlık İlkesinin SEC (Securities and Exchange Commission) ve SPK Açısından İncelenmesi", V. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Yirmibirinci Yüzyılda Türk Muhasebe Mesleğinin Vizyonu ve Misyonu, Ed. Recep Pekdemir, İstanbul: İSMMMO Yayınları. No:32. 183-189.

- Önder, Türkan. 2001. *Batan Bankalar, Bağımsız Denetim ve Meslek Ahlakı*. İstanbul: Beta Yayını.
- Özbirecikli, Mehmet. 2003. Amerika Birleşik Devletleri 107. Kongresinde Kabul Edilen Yeni Muhasebe Kanunu-I. *Muhasebe Finansman Dergisi*. No:17. (Ocak): 98-102.
- Özel, Salih. 2000. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Etik-II. *Yaklaşım Dergisi*. No:92. (Ağustos):11-20.
- Özel, Yener. 2002. Enerji Devi Enron'un Çöküşü ve Etkileri. *Yaklaşım Dergisi*. No:112. (Nisan): 61-67.
- PCOAB. 2013a. QC Section 20 - System of Quality Control for a CPA Firm's Accounting and Auditing Practice
<http://pcaobus.org/Standards/QC/Pages/QC20.aspx>, 12.09.2013
- PCOAB. 2013b. QC Section 30 - Monitoring a CPA Firm's Accounting and Auditing Practice
<http://pcaobus.org/Standards/QC/Pages/QC30.aspx>, 12.09.2013
- PCOAB. 2013c. QC Section 40 - The Personnel Management Element of a Firm's System of Quality Control-Competencies Required by a Practitioner-in-Charge of an Attest Engagement
<http://pcaobus.org/Standards/QC/Pages/QC40.aspx>, 12.09.2013
- Pekdemir, Recep ve Yakup Selvi. 2002. *Teknolojik Gelişmelerin Denetiminde Yarattığı Yeni Fırsatlar*. 17. Türkiye Muhasebe Kongresi, Muhasebe, Vergi ve Denetimde Yeni Yaklaşımlar. TÜRMOB Yayını (Bildiriler Kitabı). İstanbul (10-12 Ekim): 193-200.
- PWC. 2002. *Mandatory Rotation of Audit Firms-Will it Improve Audit Quality*.
<http://www.pwcglobal.com/servlet/printformat?url=http://www.pwcglobal.com/extwe>. 30.9.2002.
- Reisch, John T. 2000. *Ideas for Future Research on Audit Quality*.
<http://aaahq.org/audit/Pubs/Audrep/00fall/item04.htm>, 12.09.2013
- Ricchiute, David N. 1982. *Auditing Concepts and Standards*. Cincinnati: South-Western Publishing Co.
- Ricchiute, David N. 2006. *Auditing*. 8 th.ed. Cincinnati: South-Western Publishing.
- Robertson, Jack C. 1990. *Auditing*, 6th ed. Boston: Richard D. Irwin Inc.
- Robertson, Jack C. 1996. *Auditing*. 8th ed., Chicago: Irwin Inc.
- Robertson, Jack C. and Timothy J. Louwers. 1999. *Auditing*. Boston: McGraw Hill Co.

- Robertson, Jack C. and Wally J. Smieliauskas. 1998. Auditing&Other Assurance Engagements. Toronto: Mc Graw Hill Ryerson Limited.
- Sanlı, Nail. 2007. TÜRMÖB'un Kalite Güvence Sistemine Yaklaşımı. II. Uluslararası Muhasebe denetimi Sempozyumu ve VIII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu. İSMMM Yayınları 92. (25-29 Nisan): 321-355.
- Sayarı, Mehmet. 2002. Denetim Çalışmasında Kalite Kontrolü. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. No:3. (Eylül): 1-17
- Sermaye Piyasası Kurulu. 2011. 2008-2010 Dönemi Bağımsız Denetim Kalite Kontrol Çalışma Sonuçları Bilgilendirme Raporu.
- Sezen, Açıl. 2002. Andersen Satılacak mı Bölünecek mi?. <http://www.ntvmsnbc.com/news/140819asp>. 17.10.2002.
- Şehsuvaroğlu, Emre. 2002. Pay Sahiplerinin Korunması ve Tarafsız Denetim, İç Denetim Dergisi, No:5, (Sonbahar): 57-58.
- Tanrıkulu, Salih. 2003. Sarbanes-Oxley Kanunu Sonrası Denetçi Bağımsızlığı Konusunda ABD'de Yapılan Düzenlemelerin Türkiye'ye Yansımaları. Vergi Sorunları Dergisi. No:176. (Mayıs): 90-100.
- Taylor, Donald H. G. and William Glezen. 1997. Auditing: Integrated Concepts and Procedures, 7th ed. New York: John Wiley Sons Inc.
- Thomas, C. William, Bart H. Ward and Emerson O. Henke.1991. Auditing Theory and Practice. 3rd ed. Boston: Pws-Kent Publishing Company.
- Thomas, William C. and Emerson O. Henke. 1986. Auditing Theory and Practice, 2nd ed. Boston: Kent Publishing Co.
- Thornton, D.B. and G. Moore. 1993. Auditor Choice and Auditor Fee Determinants. Journal of Business Finance Accounting. No:20. 333-349.
- Titman, Sheridan and Brett Trueman. 2002. Information Quality and Valuation of New Shares. Journal of Accounting and Economics. Vol:8. No:2.159-172.
- Toraman, Cengiz. 2002. Enron Olayı ve Bu Olaydan Çıkarılması Gereken Dersler. Muhasebe ve Finansman Dergisi. No:15.(Temmuz): 84-89.
- Tunç, Mehmet Akif. 2007. Bağımsız Denetimde Yeni Bir Perspektif: Kamu Gözetim Kurulu. E-Yaklaşım Dergisi. Sayı:46. (Mayıs)
- Türker, Masum ve Recep Pekdemir. 2002. Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Uygulaması ve Beklentiler. 17. Türkiye Muhasebe Kongresi, Muhasebe, Vergi ve Denetimde Yeni Yaklaşımlar. İstanbul. (10-12 Ekim 2002):1-16.

- Uğur, Oktay. 1999. Türkiye'de Bağımsız Dış Denetim Uygulamaları. Vergi Dünyası Dergisi, No:214. (Haziran): 35-56.
- Uzay, Şaban. 1998. İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetime Etkisi. Atatürk Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, No:1-2. (Mayıs):161-176.
- Uzay, Şaban. 2003. İşletmelerde Denetim Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin (Audit Committee) Rolü ve Türkiye'de Uygulanabilirliği. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi. No:8. (Ocak): 71-82.
- Uzay, Şaban. 2006. Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye'de Uygulanabilirliği. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:8. Sayı:4. (Aralık): 175-210.
- Ünlüsoy, Emre. 2002. BDD Bir Tercih Değil Zorunluluk. Active Productive. (Mart-Nisan)
- Üstündağ, Saim. 2005. Denetimde Mesleki Standartlar Neye Yarar ?. Activeline Gazetesi, (Haziran).
- Whittington, et.al. 1992. Principles of Auditing, 10th ed. Boston: Richard D. Irwin Inc.
- Whittington, O. Ray and Kurt Pany. 1998. Principles of Auditing, 12th ed., Boston: Mc Graw Hill.
- Whittington, O. Ray and Kurt Pany. 2008. Principles of Auditing & Other Assurance Services. 16th ed. Boston: Mc Graw Hill.
- Whittington, O. Ray and Kurt Pany. 2010. Principles of Auditing & Other Assurance Services. 17th ed. Boston: Mc Graw Hill International Ed.
- William, F. Messier, Stewen M. Glover and Douglas F. Prawitt. 2010. Auditing Assurance Sevices: A Systematic Approach. 7 th.ed. New York: McGraw Hill.
- Willingham, John J. And Carol A. Schaller. 1996. Auditing Concepts and Methods: A Guide to Current Theory and Practice. 6th ed. W.Place: Mc Graw Hill.
- Wilson, Anthony. 1998. Muhasebe Denetiminde Meslek Ahlakı Açısından Karşılaşılan Güçlükler", III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, Ed. Recep Pekdemir, İstanbul, İSMMMÖ Yayını, No: 20. 90-93.
- Yahyaoglu, Gürkan. 1991. Bağımsız Dış Denetimin Yapısı ve İşlevi. Maliye Yazıları: Maliye, İktisat, Hukuk, (Eylül-Ekim): 81-104.
- Yerli, Ali. 1997. Muhasebe Mesleğinde Toplam Kalite Yönetimi. 16. Türkiye Muhasebe Kongresi, Ekonominin Denetim Düzeni ve Muhasebe. Ankara: TÜRMOB Yayınları. No:35. (11-13 Eylül): 240-259.

- Yıldırım, Murat. 2005. Uluslararası Son Gelişmeler Işığında Denetçinin Bağımsızlığı, 3568 Sayılı Yasa ve Türkiye'deki Durum. E-Yaklaşım Dergisi. Sayı 28. (Kasım)
- Yurdakul, Hüseyin. 2010. Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetçi Rotasyonu. Sermaye Piyasası Dergisi. Sayı: 3. (Ekim): 6-16.
- Yükçü, Süleyman. 1997. Muhasebe Mesleğinde Toplam Kalite Yönetimi, 16. Türkiye Muhasebe Kongresi, Ekonominin Denetim Düzeni ve Muhasebe. Ankara: TÜRMOB Yayınları. No: 35. (11-13 Eylül): 261-299.