

## BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ: DENETİM FİRMALARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA\*

**Durmuş ACAR\*\***

**Serpil SENAL\*\*\***

**Hayrettin USUL\*\*\*\***

### ÖZET

Mali tabloların hata ve yanlışlık içermesi olasılığı, mali tablo kullanıcılarının işletme yönetiminden gelen bilgilere güvenmelerini ve bu bilgilere dayanarak karar almalarını zorlaştırmaktadır. Karar verme sürecinde yararlanılan finansal ve finansal olmayan bilginin güvenilirliğinin ve doğruluğunun saptanmasında denetim önemli bir fonksiyon üstlenmektedir. Denetim bu fonksiyonu ile birlikte bünyesinde bazı riskleri de barındırmaktadır. Bağımsız denetçinin ücretini bizzat denetlediği şirketten alıyor olması, bağımsız denetim sektöründe kar amaçlı bağımsız denetim firmalarının rekabet ediyor olması bu kuruluşların bağımsızlığı ve denetim kalitesi konusunda soru işaretlerine neden olmaktadır. Bu çalışmanın amacı belirlenen kriterler çerçevesinde Türkiye için bağımsız denetimin kalitesi konusunda bir değerlendirme yapmaktır.

---

\* Bu makale, yazarlar tarafından hazırlanıp yönetilen “Bağımsız Denetim Kalitesinin Artırılmasında Kamu Gözetim Kurulu’nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine bir Araştırma” başlıklı yayınlanmamış doktora tezinden yararlanılarak hazırlanmıştır. Söz konusu doktora tezi Süleyman Demirel Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Birimi tarafından 1758-D08 No’lu Proje kapsamında desteklenmiştir.

\*\* Prof. Dr., Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü.

\*\*\* Dr., Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü.

\*\*\*\* Doç. Dr., Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü.

## THE QUALITY OF THE INDEPENDENT AUDITING: STUDY ON INDEPENDENT AUDITING FIRMS

### ABSTRACT

The fact that the financial statements are likely to have several errors and omissions complicates financial statements users to count upon the data from the company management and to issue decisions based on these data. Auditing assumes a crucial role in determining the reliability and accuracy of the financial and non-financial data employed in decision-making process. However, this nature of the auditing embraces various risks. The fact that the independent auditor is being paid by the company she-he is auditing and the competition of the profit-oriented independent auditing companies in the market cast doubts on the independency of these companies. The purpose of this study is to make an assessmnet on the quality of the independent auditing in Turkey with certain criteria.

### 1. GİRİŞ

İşletmeler 18. yy'ın sonları ve 19. yy'ın başlarına kadar daha çok küçük ve tek ortaklı olarak faaliyet gösterirken, endüstriyel değişimle birlikte büyük ve çok ortaklı bir hal almışlardır. Bu durum bir taraftan işletmelerin yönetimini karmaşıklaştırırken diğer taraftan daha fazla finansal enstrümana başvurmalarını gerektirmiştir. Bu gelişmeye paralel olarak işletmeler profesyonel yöneticilerle yönetilmeye başlanmış, yönetimin profesyonellerce gerçekleştirilmesi zamanla ortak ve yöneticiler arasında asimetrik bilginin\* ortaya çıkmasına ve dolayısıyla çıkar çatışmalarına sebep olmuştur (MESSIER, 1997; 6).

Ayrıca işletme dışı mali tablo kullanıcıları ile mali tabloların hazırlanmasından sorumlu şirket yöneticileri arasında da çıkar çatışmaları yaşanmasına, mali tablolardaki bilgilerin kasıtlı veya kasıtsız olarak şirket yönetiminin çıkarları doğrultusunda hazırlandığı kanısının oluşmasına neden olmuştur.(Kaval, 2008:7).

---

\* Asimetrik bilgi; bir işlemle ilgili olarak taraflardan birinin belli bir bilgiye sahipken diğer tarafın bu bilgiye sahip olmadığı durumun ifadesidir.

Bu durumda denetim hizmeti, çıkar grupları, işletme ve ortaklar ile yöneticiler arasındaki asimetrik bilginin azaltılmasında önemli bir rol oynamaktadır (Kapıcıgil,2007:206). Son zamanlarda yaşanan muhasebe skandallarından sonra Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu (SEC), AICPA, akademisyenler ve meslek uygulayıcıları tarafından, sermaye piyasasının bir fonksiyonu olan yüksek kaliteli denetim ve denetim bağımsızlığı üzerine özellikle vurgu yapılmaya başlanmış ve bu doğrultuda bağımsız denetimin kalitesi ile ilgili değerlendirme yapabilmek amacı ile bir takım kriterler oluşturulmuştur.

Bu çalışma ile Finansal Raporlama Konseyi ve Sarbanes Oxley Yasası tarafından belirlenen kriterler doğrultusunda Türkiye’de bağımsız denetimin kalitesi ile ilgili bir değerlendirme yapılması amaçlanmıştır.

## 2. BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ

Kalite; en genel anlamıyla müşteri ihtiyaçlarının karşılanması, beklentilere uygunluk, operasyon performansının iyileştirilmesi, maliyetlerin düşürülmesi ve standartların yükseltilmesinde kullanılan stratejik bir yönetim aracıdır (Kapıcıgil, 2007:206). Bu çerçevede denetim kalitesi de, denetçinin ve denetim firmasının kendi içindeki iç süreçlerinin belirli bir kalite düzeyinde, istenilen sonuçları sağlayacak ve bunu güvence altına alacak bir sisteme sahip olması anlamına gelmektedir (Ceylan, 2007:220).

İşletmelerde çeşitli hile şekillerine rastlamak mümkündür. Özellikle bilişim teknolojilerinin gelişmesiyle birlikte ortaya çıkan bilgisayar hileleri gittikçe yaygınlaşmaktadır. Yapılan hileler işletmelerde önemli hukuki davalar gibi nedenlerle çok yüksek kaynak kayıplarına yol açmakla birlikte, muhasebe ve denetim uzmanlarının imajlarının zedelenmesine neden olabilmektedir (Çankaya, Gerekan, 2009:94). Yapılan araştırmalar söz konusu hilelerin genellikle denetim kalitesinin en zayıf olduğu süreçlerde ortaya çıktığını göstermektedir. Bu nedenle, denetim kalitesi konusunda en iyi başlangıç noktası, denetim hile oranının tespit edilmesidir (Franci, 2004: 345-368). Denetim kalitesi ile ilgili diğer önemli bir husus ise, denetim hatalarının münferit hatalar mı, yoksa daha sistematik faktörler tarafından yaratılan hatalar mı olduğunun tespit edilmesidir. Patric; (Patric, 2004,:99)

yaptığı araştırmasında, hataların ortaya çıkmasına çeşitli sistematik faktörlerin etken olduğunu tespit etmiştir. Bunlar;

- Zayıf denetim gözetimi,
- Eğitim eksikliği,
- Yüksek riskli müşteri hizmetleri,
- Tartışmalı kararlar içindeki yargı hatalarıdır.

Tüm bu sistematik faktörlerin yanında bağımsız denetimde yeni ve tecrübesiz elemanların kullanılması ve bağımsız denetim şirketlerinin, denetim mesleğini profesyonel bir meslek olarak görmemeleri de denetimin kalitesi ile ilişkilendirilen kriterler arasındadır (Küçüksözen, 2005,:8). Kaliteli bir denetimin anahtarı olarak yeteneğin yanı sıra bağımsızlıktan bahsetmektedir. Yetenek; hata, ihmal ve yanlış beyanların ortaya çıkarılmasında, bağımsızlık ise nitelikli denetim raporların hazırlanmasında bir araç olarak kullanılmaktadır (Fearnley, Vivien, 2004:117-138). Yetenek açısından incelendiğinde, yeteneksiz denetçilerin hata ve hileleri ortaya çıkarma olasılıklarının, yetenekli denetçilere göre daha düşük olduğu tespit edilmiştir (Becker vd., 1998:117-138). Bu doğrultuda denetimin kalitesi, denetçinin finansal tablolarındaki hataları ne kadar iyi ortaya çıkarabildiği ve raporlayabildiği; dolayısıyla yönetim ve hissedarlar arasındaki bilgi uyumsuzluğunu ne kadar iyi azaltabildiği ile ölçülebilmektedir (Elifsen, Messier, 2000:30).

### **3. BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER**

Denetim hizmeti iki temel sebepten dolayı diğer mesleki hizmetlerden farklılaşmaktadır. Bunlardan ilki, denetçinin müşteri firma tarafından kiralanması ve ücretin müşteri firma tarafından ödenmesine rağmen hizmet sonuçlarından üçüncü tarafların faydalanmasıdır (yatırımcılar gibi). İkincisi ise denetim hizmetinin kalitesi ile ilgili müşterinin denetim sözleşmesi öncesi ve hatta denetim süreci tamamlandıktan sonra gözlemleyeceği doğrudan bir kriterin bulunmamasıdır. Çünkü, müşteri firma tarafından yalnızca denetim sürecinin çıktısı olan denetim raporlarının belirlenen standarda uygun olup olmadığı gözlemlenebilmektedir (Zerni, 2009:.17).

Bu nedenle denetim hizmet kalitesi konusunda bir fikir vermesi amacıyla bir takım kriterler oluşturulmaya çalışılmaktadır.

AICPA ve SEC gibi kurumlar, finansal raporların objektif ve önyargısız bir yargılamayla sonuçlanması olarak tanımlanan bağımsızlığı, denetim kalitesinin bir fonksiyonu olarak kabul etmişlerdir. Literatürdeki çalışmalarda da denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesinin, denetçi ve müşteri karakteristiğinden ve bunların birbirleri arasındaki ilişkiden etkilendiği ileri sürülmektedir (PIKE, 2003:56).

DeAngelo'ya göre denetim hizmetinin kalitesi; denetçinin bağımsızlığı ve denetçinin teknik uzmanlığı ile ilişkilidir ( Deangelo, Engebretson, 1981:24).

Schroeder, Solomon ve Vickrey, çalışmalarında denetim kalitesini tanımlarken denetim firmalarına açılan davaların yanı sıra; denetim ekibi ve denetim firmasının ünü gibi denetim firmalarıyla ilgili faktörleri incelemiştir. Schroeder, The Fortune 500'ün denetim komite şefleri üzerine yaptığı çalışmada bireylerin denetim kalitesini nasıl tanımladıklarını araştırmıştır. Denetim komite şefleri, denetim kalitesi ile ilişkili 15 faktör belirlemişlerdir. Çalışmada, denetim şefleri tarafından yapılan denetim kalitesi tanımlaması içerisinde; denetim ortak veya yöneticinin tutumu, denetim elemanlarının bağımsızlığı gibi faktörlerin, firmanın kalite kontrol süreci ve firmanın tecrübesi gibi değişkenlerden daha önemli olduğu tespit edilmiştir. Bu bulgulara göre; denetim uzmanlarının çoğu; uygulama kalitesinin iyileştirilmesi için firma çapında bir çaba harcanması ve denetim standartlarına uyulması gerektiğini düşünmektedirler (Schroeder, vd. 1986:86-89).

Bağımsız denetim kalitesi ile ilişkilendirilen faktörler arasında kurumsal yönetim, denetim komitesi, etik standartlar da bulunmaktadır. Yapılan çalışmaların çoğunda aktif ve bağımsız bir denetim komitesine sahip olan şirketlerin aldatici finansal raporlama olasılığının çok az olduğu ortaya çıkmıştır. Ayrıca çalışmalar, denetim komitesinin kazanç yönetiminin görülme sıklığını ve dolayısıyla aldatici finansal tabloların hazırlanmasını azalttığını göstermektedir. Dolayısıyla güçlü bir denetim komitesi bağımsız denetçinin faaliyetlerine yardım etmektedir (Goodwin, Seow, 2002:200).

Denetim mesleğinin ayırt edici özelliği, objektif olması nedeniyle, denetlenenlere ve kamuoyuna sağladığı güven ve bu güvenin mesleğe kazandırdığı saygınlık ve itibardır. Bu güvene ve saygınlığa ancak denetimde mesleki etik kurallarına sıkı sıkıya bağlı kalınarak sahip olunmakta ve sürdürülebilmektedir ( Arslan, 2010: 8).

Bağımsız denetimin en önemli amaçlarından birisi piyasada güven ortamının sağlanmasıdır. Bu nedenle hazırlanan finansal tabloların denetçiler tarafından iyi analiz edilmesi gerekmektedir. Bunun yanında finansal tablolara güvenilirliğin sağlanması için finansal tablo hazırlama sürecinin de iyi işlemesi gerekmektedir. Bu sorumluluk tamamen müşteri firmanın sorumluluğundadır ve güçlü bir kurumsal yönetim sisteminin oluşturulması ile yerine getirilebilir (Goodwin, Seow, 2002:196). Çünkü finansal raporlama süreci şirketin bütün birimlerinden etkilenmektedir. Doğal olarak finansal tabloların gerçeği yansıtmaması açısından sorumluluk finansal raporlama sürecini etkileyen bütün birimlerin olması gerekir ki bu da şirketin kurumsal yönetimidir ( Arı, 2008.:50-51).

Son zamanlarda denetim standartları ile bağımsızlığın sağlanması ve hata ve hilelerin ortaya çıkarılması amacıyla, denetim kalitesini iyileştirme yönünde tedbirler alınmaktadır. Örneğin Amerika’da SAS No:82\* ile hata ve hilenin ortaya çıkarılmasıyla ilgili sorumluluk daha çok denetçiye yüklenmiştir (Goodwin, Seow, 2002:196).

Bununla birlikte Sarbanes Oxley Yasası (SOX) denetim kalitesinin ve denetçi bağımsızlığının sağlanması için; (Talu,2009)

- Denetçi rotasyonunun uygulanması,
- Denetim dışı hizmetlerin yasaklanması,
- Denetim firmasının, denetim faaliyetini şirketin denetim komitesi gözetiminde yürütmesi,
- Çıkar çatışması durumunda denetim firmasının halka açık şirketi denetleme yasağının getirilmesi gibi önlemlerin alınmasını önermektedir.

---

\* AICPA tarafından 1947 yılında Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, 1972 yılında Denetim Standartları Komitesi tarafından yayınlanmış olan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının yorumu niteliğinde olan SAS’ları yayınlanmıştır.

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

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

Birçok çalışmada denetim kalitesini etkileyen faktörler; denetim firması ve müşteri firma ile ilişkili faktörler olmak üzere iki grupta incelenmektedir. Ancak bazı faktörlerin, hem denetim firması, hem de müşteri firma ile ilişkili olması nedeniyle bu çalışmada böyle bir sınıflandırmaya gidilmemiştir. Çalışmanın bundan sonraki bölümünde denetim kalitesini etkileyen faktörler başlığı altında, Financial Reporting Council (FRC) ve Sarbanes Oxley Yasası (SOX) tarafından belirtilen faktörlerin denetim kalitesi ile ilişkisi incelenecektir.

## **5. ARAŞTIRMA**

### **5.1. Araştırmanın Amacı**

Çalışmada Sarbanes Oxley Yasası ve Finansal Raporlama Konseyi tarafından belirlenen denetim kalite kriterleri doğrultusunda Türkiye'deki bağımsız denetimin kalitesi ile ilgili bir değerlendirme yapılması amaçlanmaktadır.

## 5.2. Araştırmanın Kapsamı

Çalışmada ana kütle olarak, 2009 yılı itibari ile Sermaye Piyasası Kurulu'nun listesinde yer alan 94 denetim firması seçilmiştir.

Sermaye piyasası Tebliği'nde de belirtildiği üzere; bağımsız denetim programının uygulanmasından ve bağımsız denetim çalışmalarının yeterli ve etkin bir şekilde gözetim ve koordinasyonundan sorumlu baş denetçi sorumludur. Bu nedenle, çalışma her bir denetim firmasından bir sorumlu baş denetçiye yöneltilmiştir. Ayrıca, anket formunun birinci bölümünde yer alan bilgilere denetim firmalarında sadece sorumlu baş denetçilerin doldurmaya yetkili olması her firmadan sadece bir sorumlu baş denetçinin seçilmesinde etkili olmuştur.

Çalışmada, saha araştırmasında veri toplama yöntemlerinden birisi olan anket yöntemi kullanılmıştır. Araştırma kapsamında anakütlenin tamamına ulaşmak amacıyla tüm kuruluşlardan elektronik posta ve telefon yoluyla randevu alınmaya çalışılmıştır.

Tüm bu çabalar sonucunda 20 denetim firması elektronik posta yoluyla anketlere cevap verirken, 26 denetim firması ile yüz yüze görüşülmüş ve anket çalışmasına katılımları sağlanmıştır. Bu kuruluşlardan 30 tanesi ankette yer alan tüm bilgileri beyan etmiş ancak 16 denetim firması gelir miktarları ile ilgili bilgileri beyan etmeden çalışmaya katılmışlardır. Bu doğrultuda 46 anket formunun geri dönüşümü sağlanmıştır. Geri dönüşüm oranı %50.5'dir.

## 5.3. Veri Toplama Yöntemi

Çalışmada, saha araştırmasında veri toplama yöntemlerinden birisi olan anket yöntemi kullanılmıştır. Anket çalışması öncelikle hatalı ve çalışma ile ilişkisi olmayan soruların tespit edilmesi amacıyla, denetim alanında çalışan akademisyenlere yöneltilmiştir. Akademisyenlerden gelen öneriler değerlendirildikten sonra anket soruları denetim firmalarını yakından tanımaları nedeniyle Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Daire Başkanlığı'na gönderilmiş ve kurul uzmanlarının önerisi ile bazı ifadelerin firmalar tarafından daha kolay anlaşılır hale getirilmesi sağlanmıştır. Verilerin toplanmasına geçilmeden önce soruların anlaşılabilirlik derecesini



ve anket formunun güvenilirliğini test etmek amacıyla çalışma birkaç denetim firmasındaki sorumlu baş denetçilere gönderilmiş ve sorular arasındaki çelişkili ifadeler düzeltilmiştir.

Hazırlanan anket formunun ilk kısmında denetim firmalarının genel özellikleri ile ilgili sorular bulunmaktadır. İkinci kısmında ise Türkiye’de mevcut bağımsız denetim sürecinin kalitesinin değerlendirilmesi amacıyla hazırlanan sorulara yer verilmiştir. Bu bölümdeki soruların bir kısmı 5’li likert ölçeğine göre, bir kısmı ise tanımlayıcı sorular şeklinde hazırlanmıştır.

#### **5.4. Araştırmanın Analizi**

Çalışmada ankete katılan denetim firmalarının genel özelliklerinin ve bağımsız denetim kalitesinin değerlendirilmesi amacıyla belirlenen kriterlerin incelenmesinde frekans ve çapraz frekans analizleri kullanılmıştır.

#### **5.5. Araştırmanın Bulguları**

Çalışmanın bu bölümünde öncelikle ankete cevap veren kuruluşların genel özellikleri ile ilgili frekans analizi sonuçlarına yer verilmektedir. Daha sonra ise kuruluşların denetim raporlarında beyan edilen bilgi düzeyinin yeterliliği, iç denetim ve iç kontrol raporlarını kullanılıp kullanılmadığı, kalite kontrol ilkelerinden bağımsızlık standardına ne kadar uygun davranıldığı ve personele ne düzeyde mesleki eğitim desteği verildiği, kalite güvence incelemesinden geçip geçilmediği, denetim dışı hizmet gelirlerinin durumu, denetim firma büyüklüğünün kalite üzerindeki etkisi ve denetim ücretlerinin belirlenmesinde dikkate alınan kriterlerle ilgili frekans ve çapraz frekans analizleri ile elde edilen bulgulara yer verilmektedir.

##### **5.5.1. Araştırmaya Katılan Firmaların Genel Özellikleri**

Araştırma kapsamına giren denetim firmaları ile ilgili genel özelliklerin frekans ve çapraz frekans dağılım tabloları aşağıda verilmiştir.

**Tablo 1. Kuruluş Merkezleri**

	<b>Frekanslar</b>	<b>Yüzde</b>
Ankara	7	15,2
İstanbul	38	82,6
Samsun	1	2,2
Toplam	46	100,0

Tablo (1)'de kuruluşların merkezleri ile ilgili dağılımları görülmektedir. Tablo (1)'e göre İstanbul merkezli kuruluşların %82,6'lık bir çoğunluk ile ağırlıkta olduğu görülmektedir. Ankara merkezli kuruluşların yüzdesi %15,2 iken, Samsun merkezli kuruluşların yüzdesi ise %2,2'dir. Sermaye Piyasası Kurulu'nun listesinde kayıtlı olan kuruluşların büyük çoğunluğunun İstanbul merkezli olması nedeniyle, ankete katılımda da İstanbul merkezli kuruluşların ağırlıkta olduğu görülmektedir.

**Tablo 2. Sermaye Miktarları**

	<b>Frekanslar</b>	<b>Yüzde</b>
50.000TL	25	54,3
50.000TL'den fazla	21	45,7
Toplam	46	100,0

Denetim firmalarının anonim şirket olarak kurulma zorunluluğu bulunmaktadır. Bir şirketin anonim şirket olarak kurulabilmesi için ise en az 50.000TL sermayeye sahip olmaları gerekmektedir. Tablo (2)'de kuruluşların sermaye büyüklüklerinin dağılımları verilmektedir. Buna göre; kuruluşların %54,3'ünün 50.000TL, %45,7'sinin ise 50.000TL'nin üstünde sermaye büyüklüğüne sahip olduğu görülmektedir.

**Tablo 3. Kuruluş Yılları**

	<b>Frekanslar</b>	<b>Yüzde</b>
10 yıl veya daha az	17	37,0
11 yıl veya daha fazla	29	63,0
Toplam	46	100,0

Tablo (3)'de ankete katılan kuruluşların kuruluş tarihlerinin dağılımı görülmektedir. Kuruluşların %37'sinin 10 yıl veya daha az, %63'ünün ise 10 yılın üzerinde denetim tecrübesine sahip oldukları görülmektedir.

**Tablo 4. Ortak Sayıları**

	<b>Frekanslar</b>	<b>Yüzde</b>
5 kişi	12	26,1
6-10 kişi	22	47,8
11 kişi ve yuk.	12	26,1
Toplam	46	100,0

Denetim firmalarının anonim şirket olarak kurulma zorunluluğu bulunması nedeniyle en az 5 ortağa sahip olmaları gerekmektedir. Tablo (4)'de kuruluşların ortak sayılarının dağılımları görülmektedir. Araştırmaya katılan denetim firmalarının %26,1'inin ortak sayısı 5, %47,8'inin ortak sayısı 6-10 aralığında, % 26,1'inin ise 11 kişi ve üstündedir. Şirketlerin şeffaflık raporları incelendiğinde bu ortakların aynı zamanda denetim firmasında sorumlu baş denetçi ünvanına sahip oldukları görülmektedir.

**Tablo 5. Müşteri Sayıları**

	<b>Frekanslar</b>	<b>Yüzde</b>
0-10	10	21,7
11-50	22	47,8
51 ve yuk.	14	30,4
Toplam	46	100,0

Tablo (5)'de kuruluşların müşteri sayıları ile ilgili dağılımları görülmektedir. Buna göre, araştırmaya katılan kuruluşların %30,4'ünün müşteri sayısı 51 ve üstü, %47,8'inin 11-50, %21,7'sinin ise 0-10'dur.

**Tablo 6. Hizmet Verilen Müşteri Sektörleri**

	Finans	Sanayi	Turizm	Tarım	İnşaat	Gıda	Enerji	Tekstil	Hizmet	Toplam
Frekans	19	11	11	5	12	7	14	11	13	103
Yüzde (%)	18,44	10,7	10,7	4,8	11,6	6,8	13,4	10,7	12,6	100,0

Tablo (6)'de kuruluşların hizmet verdiği sektörlerin dağılımları görülmektedir. Buna göre, en fazla denetim hizmetinin verildiği sektör %18,44 oran ile finans sektörüdür. Bunun yanında tarım sektörü %4,8 ve gıda sektörü ise %6,8 oranla denetim firmaları tarafından en az hizmet verilen sektörler arasındadır.

**Tablo 7. Denetim Sayıları**

	Frekanslar	Yüzde
0-10	14	30,4
11-20	20	43,5
21- ve yukarı	12	26,1
Toplam	46	100,0

Tablo (7)'de kuruluşların denetim sayılarının dağılımları görülmektedir. Buna göre; yıllık denetim sayısı, %43,5 çoğunluğun 11-20 aralığında iken %30,4'ünün 10 veya 10'nun altında, %26,1'inin yıllık ortalama denetim sayısı ise 21 veya daha fazladır. Ankete katılan denetim firmalarının denetim sayıları ile müşteri sayılarının paralellik gösterdiği görülmektedir. Dolayısıyla denetim firmalarının müşterilerine yıl içerisinde bir kez denetim hizmeti sağladıkları düşünülmektedir.

**Tablo 8. Personel Sayıları**

		<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	5 ve 5'den az	38	82,2
	6 ve yukarı	8	17,4
	Toplam	46	100,0
Baş Denetçi	5 ve 5'den az	35	76,1
	6 ve yukarı	11	23,9
	Toplam	46	100,0
Kıdemli Denetçi	5 ve 5'den az	43	93,5
	6 ve yukarı	3	6,5
	Toplam	46	100,0
Denetçi	5 ve 5'den az	38	82,6
	6 ve yukarı	8	17,4
	Toplam	46	100,0
Denetçi yardımcısı	5 ve 5'den az	31	67,4
	6 ve yukarı	15	32,6
	Toplam	46	100,0

Tablo (8)'de kuruluşların personel sayılarının dağılımları görülmektedir. Buna göre, kuruluşların %82,6'sının sorumlu baş denetçi sayısı, %76,1'inin baş denetçi sayısı, %93,5'inin kıdemli denetçi sayısı, %82,6'sının denetçi sayısı %67,4'sinin denetçi yardımcısı sayısı 5 veya 5'den azdır.

**Tablo 9. Yabancı Lisans Anlaşmasına Sahip Olma Durumu**

	<b>Frekanslar</b>	<b>Yüzde (%)</b>
Evet	28	60,9
Hayır	18	39,1
Toplam	46	100,0

Tablo (9)'da ankete katılan kuruluşların yabancı lisans anlaşmasına sahip olma durumu ile ilgili dağılımları verilmektedir. Buna göre %60,9'u yabancı bir lisans anlaşmasına sahip iken %39,1'i yabancı lisans anlaşmasına sahip bulunmamaktadır. Denetim firmalarının şeffaflık raporlarında, yabancı lisans

anlaşması bulunan denetim firmalarının denetim sürecinde uluslararası denetim standartlarını, üyesi olduğu kuruluşun uyguladığı kalite güvence uygulamalarını ve Türkiye’deki düzenleyici kuruluşların mevzuatları çerçevesinde gerekli olan uygulamaları dikkate aldıkları belirtilmektedir.

**Tablo 10. Uluslararası Müşteriye Sahip Olma Durumu**

	<b>Frekanslar</b>	<b>Yüzde (%)</b>
Evet	27	58,7
Hayır	15	32,6
Cevap Yok	4	8,7
Toplam	46	100,0

Tablo (10)’a göre, ankete katılan kuruluşların %58,7’si uluslararası müşteriye sahipken, %32,6’sı uluslararası müşteriye sahip bulunmamaktadır. Ankete katılan kuruluşların %8,7’si ise uluslararası müşterisi olup olmadığını belirtmemişlerdir.

**Tablo 11 Yetki Belgelerine Göre Müşteri Sayıları**

<b>SPK Yetki belgesi</b>	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde (%)</b>
0-5 firma	16	<b>34,8</b>
6-10 firma	13	28,3
11 firma ve yukarısı	11	23,9
Yok	6	<b>13,0</b>
Toplam	46	100,0
<b>BDDK Yetki belgesi</b>	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde (%)</b>
0-5 firma	14	<b>30,4</b>
6-10 firma	13	28,3
11 firma ve yukarısı	8	17,4
Yok	11	<b>23,9</b>
Toplam	46	100,0
<b>EPDK Yetki belgesi</b>	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde (%)</b>
0-5 firma	23	<b>50,0</b>
6-10 firma	1	2,2
11 firma ve yukarısı	2	4,3
Yok	20	<b>43,5</b>
Toplam	46	100,0
<b>DiĞER</b>		
0-5 firma	12	<b>26,1</b>
Yok	34	<b>73,9</b>
Toplam	46	100,0

Tablo (11)'de ankete katılan kuruluşların müşteri sayılarının, sahip oldukları yetki belgelerine göre dağılımları görülmektedir. Tablo (3.12)'ye göre firmaların %34,8'inin SPK, %30,4'ünün BDDK, %50'sinin ise EPDK yetki belgesi çerçevesinde 5 veya daha az müşteriye sahip olduğu tespit edilmiştir. Bununla birlikte, denetim firmalarının %13'ünün SPK, %23,9'unun BDDK, %43,5'inin EPDK yetki belgesi çerçevesinde denetim hizmeti verdiği müşterisi bulunmamaktadır. Ayrıca ankete katılan denetim firmalarının %26,1'in "diğer" seçeneğini tercih ettikleri görülmektedir. Diğer seçeneği için yapılan açıklamalardan özel denetim hizmeti verilen müşterilerin kastedildiği anlaşılmaktadır.

**Tablo 12. Denetim Hizmet Gelir Miktarı**

Gelir	Frekans	Yüzde (%)
500.000 TL veya daha az	8	17,4
500.000 TL'den çok	24	52,2
Cevap yok	14	30,4
Total	46	100,0

Tablo (12)'de 2009 yılı itibari ile elde edilen denetim gelirlerinin dağılımı verilmektedir. Ankete katılan kuruluşların %17,4'ünün 500.000 TL veya daha az denetim geliri elde ederken, %52,2'lik çoğunluğun ise denetimden elde ettiği gelir miktarının 500.000TL'nin üzerinde olduğu görülmektedir. Ankete katılan denetim firmalarının %30,4'ü ise denetim gelirlerini beyan etmemişlerdir.

**Tablo 13. Yetki Belgelerine Göre Elde Edilen Gelir Miktarları**

Gelir Miktarı		Frekans	Yüzde (%)
SPK Yetki Belgesi	50.000'den az	12	26,1
	50.001-100.000	2	4,3
	100.001-150.000	6	13,0
	150.001-200.000	2	4,3
	200.001 ve yukarısı	5	10,9
	Cevap Yok	19	41,3
	Toplam	46	100,0
EPDK Yetki Belgesi	10.000'den az	5	10,9
	10.000-20.000	5	10,9
	20.001-30.000	3	6,5
	30.001 ve yukarısı	4	8,7
	Cevap yok	29	63
	Toplam	46	100,0
BDDK Yetki Belgesi	30.000'den az	1	2,2
	30.000-60.000	4	8,7
	60.001 ve yukarısı	2	4,3
	Cevap yok	39	84,8
	Toplam	46	100,0



Tablo (13)'de ankete katılan kuruluşların yetki belgelerine göre elde ettikleri gelir miktarlarının dağılımı verilmektedir. Buna göre, kuruluşların %26,2'sinin SPK yetki belgesi çerçevesinde elde ettiği gelir miktarı 50.000TL'den az iken %21,8'inin EPDK yetki belgesinden elde ettiği gelir miktarı 20.000TL veya daha azdır. Kuruluşların %10,9'unun BDDK yetki belgesi çerçevesinde elde ettiği gelir miktarı 60.000TL veya daha azdır. Kuruluşların SPK yetki belgesi çerçevesinde denetim hizmeti verdiği müşteri sayısının fazla olması nedeniyle bu yetki belgesi doğrultusunda elde ettikleri gelir miktarının fazla olması beklenen bir durumdur.

**Tablo 14. Son 5 Yıl İçinde Denetim firmalarının Bir Birleşme Gerçekleştirme Durumu**

	Frekans	Yüzde (%)
Evet	5	10,9
Hayır	41	89,1
Toplam	46	100,0

Tablo (14)'e göre çalışmaya katılan kuruluşların %10,9'u son beş yıl içerisinde birleşme gerçekleştirirken, %89,1'i ise son beş yıl içerisinde herhangi bir birleşme işlemi gerçekleştirmemiştir.

### 5.5.2. Bağımsız Denetim Kalite Kriterleri İle İlgili Bulgular

Bağımsız denetim; belli bir ekonomik varlığa ilişkin sayısal veriler hakkındaki delillerin, bu sayısal verilerin, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek ve rapor etmek amacıyla, bağımsız ve yeterli bir kişi tarafından toplanması ve değerlendirilmesi sürecidir. Bu sürecin kalitesinin değerlendirilebilmesi amacıyla birtakım kriterler oluşturulmuştur. Bu kriterler aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir.

- İşletme Kültürü,
- Denetim firmasının Büyüklüğü,
- Denetim firmasının Personel Kalitesi ve Tecrübesi,

- Denetim Süreci,
- Şeffaflık Raporu ve Denetim Raporu,
- Denetim Ücreti,
- Denetim firmasının Müşteri ile Çalışma Süresi,
- Denetim Dışı Hizmetler,
- Yasal Yapı,
- Kurumsal Yönetim,
- İç Denetim,
- İç Kontrol,
- Etik Kuralları,
- Denetim Komitesi,
- Kalite Güvence İncelemesi,
- Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol İlkeleri

Söz konusu kriterlerin bazıları müşteri firma ile, bazıları ise denetim firmaları ile ilişkilidir. Çalışmada denetim firmaları ile ilgili kriterler dikkate alınmış frekans ve çapraz frekans analizleri kullanılarak, belirlenen bu değişkenlerin yardımıyla ülkemizde bağımsız denetim kalitesi ile ilgili mevcut durum değerlendirilmesi yapılmıştır. Bu doğrultuda denetim firmalarının denetim raporlarında beyan edilen bilgi düzeyinin yeterliliği, iç denetim ve iç kontrol raporlarını kullanılıp kullanılmadığı, kalite kontrol ilkelerinden bağımsızlık standardına ne kadar uygun davranıldığı ve personele ne düzeyde mesleki eğitim desteği verildiği, kalite güvence incelemesinden geçip geçilmediği, denetim dışı hizmet gelirlerinin durumu, denetim firma büyüklüğünün kalite üzerindeki etkisi ve denetim ücretlerinin belirlenmesinde dikkate alınan kriterlerin tespit edilmesine çalışılmıştır. Bununla birlikte denetimin kalitesinin sağlanmasında kilit noktanın denetim standartlarına uygun davranılması olması nedeniyle bu bölümde denetçilerin denetim standartları hususundaki farkındalığını tespiti yönelik sorulara da yer verilmiştir.

“Müşteri firma ile çalışma süresi” değişkeni ile ilgili değerlendirme bu bölüme dahil edilmemiştir.

### **Denetim firmaları Arasında Kalite Farkı Yaratan Etkenler**

Tablo (15)'de, çalışmaya katılan kuruluşların denetimde kalite farkı yaratan kriterler konusundaki değerlendirmeleri görülmektedir. Buna göre, kalite farkı yaratan en önemli kriter, 3.83 ortalama ile “hizmet içi eğitime gerekli önemin verilmesidir.”

**Tablo 15. Denetim firmaları Arasında Kalite Farkı Yaratan Etkenler Konusunda Katılımcıların Değerlendirmeleri**

<b>Maddeler</b>	<b>Ortalama</b>	<b>Standart Sapma</b>
Hizmet içi Eğitime Gerekli Önemin Verilmemesi	3,83	,950
Teknik Bilgi	3,63	1,142
Personel Niteliği	3,33	1,034
Denetim Firmasının Büyüklüğü	3.13	1,376
Yabancı bir Firmanın Temsilci Ol. Faal. Bulunma	1,15	,556

Tablo (15)'e göre 3,63 ortalama ile teknik bilginin önemli, 3.33 ortalama ile personel niteliği ve 3.13 ortalama ile denetim firmasının büyüklüğü kısmen önemli olduğu ifade edilmiştir. Bununla birlikte, yabancı bir firmanın temsilcisi olarak faaliyette bulunma seçeneğinin ise denetimde kalite yaratan bir kriter olmadığını düşünmektedirler.

Firma büyüklüğünün denetim kalitesi üzerindeki etkisi bazı çalışmalarda kabul edilmekle birlikte bazı çalışmalarda kabul edilmemektedir. Bu çalışmada ise ankete katılan denetim firmaları, firma büyüklüğünün denetim kalitesini kısmen etkilediğini ifade etmişlerdir. Yapılan görüşmelerde bunun nedeni olarak büyük denetim firmalarının daha fazla personele ve kaynağa sahip olması gösterilmektedir.

## Eğitim

Bağımsız denetçi, denetim çalışmasını yaparken, genel kabul görmüş denetim standartlarına uymak zorundadır. Denetim şirketlerinin de denetçilerin bu standartlara uymalarını sağlamaları gerekir. Bu nedenle; denetim şirketleri, kendi kalite kontrol politikaları ve prosedürlerini oluşturmaktadır. (Kepekçi, 2004:34-35). Bu prosedürlere göre; denetim firmaları, yetenekli personel için denetçilerine mesleki gelişim imkânı sağlamalıdır (Şavlı,2007:4).

**Tablo 16. Personele Verilen Eğitim Desteği**

	Denetim Metodolojisi	Bağımsızlık İlkeleri	Muhasebe Standartları	Vergi	IP Denetimi	Sigortacılık Mevzuatı	Bankacılık Mevzuatı	Hile Denetimi	Risk Denetimi	Diğer	Toplam
Frekans	41	40	44	38	2	13	11	27	26	8	250
Yüzde	16,4	16	17,6	15,2	0,8	5,2	4,4	10,8	10,4	3,2	100,0

Tablo (16)'da personele verilen eğitimlerin alanlara göre dağılımı verilmektedir. Tablo (16)'ye göre, %17.6 oran ile en fazla muhasebe standartları konusunda personele eğitim desteğinin verildiği görülmektedir. Muhasebe standartları ile birlikte kuruluşların, denetim metodolojisi, bağımsızlık ilkeleri ve vergi konusunda da personeline eğitim desteği verdiği tespit edilmiştir. Bununla birlikte %0,8 çoğunlukla en az eğitim verilen alanlar arasında IP denetimi yer almaktadır. Ankete katılan denetim firmalarının personeline verdikleri eğitim alanlarının kuruluşların müşteri sektörleri ile paralellik gösterdiği tespit edilmiştir. Buna göre, müşteri sektörü banka olan kuruluşların eğitim alanları içerisinde banka mevzuatı yer alır iken, müşteri sektörü sigorta olan kuruluşların sigorta alanı konusunda eğitim desteği sağladığı görülmektedir. Ancak bunların dışında kuruluşların çoğunluğunun muhasebe standartları konusunda eğitim desteği sağladığı tespit edilmiştir. Bu durumun, denetim firmalarının müşterilerine muhasebe standartları konusunda danışmanlık hizmeti vermelerinin bir sonucu olduğu

düşünülmektedir. Şeffaflık raporları incelendiğinde yıl boyunca en az 40 saat eğitim verilmesine dikkat edildiği tespit edilmiştir.

### **Denetim Raporlarının Yeterlilik Düzeyi**

Finansal tablolar ile ilgili mesleki bir incelemenin yapılmış olduğunun tek göstergesi, yayınlanan denetim raporudur. Buna göre; (TURMOB,2008:8) finansal tablo kullanıcıların ihtiyaçlarına hitap edecek bir denetim raporu düzenlendiğinde, finansal tablolar üzerindeki denetçi görüşünü açıkça ve tartışmasız şekilde belirtecek bir tutum içerisinde denetim raporu yazıldığında, denetim raporlarının denetim kalitesini artırması beklenmektedir.

**Tablo 17. Denetim Raporlarının Yeterlilik Düzeyi**

	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Yetersiz	9	19,6
Kısmen Yetersiz	31	67,4
Kısmen Yeterli	6	13,0
Toplam	46	100,0

Tablo (17)'de denetim raporlarının yeterlilik düzeyi konusunda ankete katılan kuruluşların görüşleri ile ilgili dağılımları belirtilmektedir. Buna göre, %19,6 çoğunluğa göre, denetim raporlarının kamuyu aydınlatma ve şeffaflığı sağlama hususundaki yeterlilik düzeyi kesinlikle yetersiz iken %13'üne göre ise raporların kamuyu aydınlatma ve şeffaflığı sağlama düzeyi kısmen yeterli bulunmaktadır. %67,4'üne göre ise, denetim raporlarının kamuyu aydınlatma ve şeffaflığı sağlama hususundaki yeterlilik düzeyi "kısmen yetersiz"dir.

### **Bağımsızlık**

Etkili denetimin anahtar ölçüsü bağımsızlıktır. Bağımsızlık olmaksızın denetçinin yönetim davranışları üzerinde kontrolün sağlanması zordur. Bunun yanında denetçinin bağımsızlık konusundaki eksikliği denetçinin

ününe zarar vermekte ve bu durum denetim firması için müşteri veya ün kaybına sebep olmaktadır (Gunther, Moore, 2002: 4).

Bu doğrultuda bağımsızlık, denetçinin denetlediği şirketten bağımsız ve tarafsız olması anlamına gelir ve denetçi ile şirket arasında bir iş ilişkisinin varlığı kabul edilemez (9/11/2005 Tarihli Türk Ticaret Kanun Tasarısı, Genel Gerekçe, D.Avrupa’da Ticaret Hukuku Alanında Reform Konuları, II. Ticaret Şirketleri Kitabına Giren Konular, 2. Anonim Şirketler, m.72 Denetleme ve Denetçiler).

Denetim dışı hizmet gelirlerinin yüksek olmasından ziyade, denetim gelirleri içerisindeki payının yüksek olmasının denetim firması ve denetçinin bağımsızlığını zedelediği dolayısıyla denetimin kalitesini etkilediği belirtilmektedir. Çünkü denetim dışı hizmet gelirlerinin, toplam gelir içerisinde geniş bir büyüklüğe sahip olması, finansal olarak denetçinin müşteriye bağlı olmasına sebep olabilmektedir. Enron, World Com gibi skandalların yaşanmasından sonra Sarbanes Oxley Yasası ile denetim firmalarının denetim hizmeti verdiği müşterisine aynı zamanda denetim dışı hizmet vermesi yasaklanmıştır. Bunun yanında denetim firmalarının belli müşterilerinden elde ettikleri gelir miktarının toplam gelirleri içerisinde çok yüksek bir paya sahip olmasının da, müşteriye olan finansal bağımlılığı arttırması nedeniyle bağımsızlığı zedeleyebileceği düşünülmektedir.

**Tablo 18 Denetim Dışı Hizmet Geliri Miktarı**

	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde (%)</b>
500000 TL ve daha az	8	17,4
500000 TL den çok	22	47,8
Cevap yok	16	34,8
Total	46	100,0

Tablo (18)’de ankete katılan kuruluşların 2009 yılı itibari ile elde ettikleri denetim dışı hizmet gelirinin dağılımı görülmektedir. Tablo (18)’e göre, %47,8’inin elde ettiği denetim dışı hizmet geliri miktarı 500.000TL’den fazla iken, %17,4’ünün gelir miktarı 500.000TL veya daha azdır. Ankete

katılan denetim firmalarının denetim dışı hizmet gelirlerinin genellikle 500.000TL'nin üzerinde olduğu tespit edilmiştir.

**Tablo 19. Denetim Dışı Hizmet Gelirlerinin Denetim Gelirlerine Oranı**

	Frekanslar	Yüzde (%)
%20 veya daha az	6	13,0
%21-%40	9	19,6
%41 ve daha fazla	15	32,6
Cevap yok	16	34,8
Toplam	46	100,0

Tablo (19)'da denetim dışı hizmet gelirlerinin denetim gelirleri içerisindeki payı gösterilmektedir. Tablo (19)'a göre, ankete katılan kuruluşların %32,6'sının denetim dışı hizmet gelirlerinin denetim gelirlerine oranı %41 veya daha fazla, %19,6'sının %21-%40 aralığında, %13,0'ının ise %20 veya daha azdır. Buna göre, ankete katılan denetim firmalarının denetim dışı hizmet gelirlerinin, denetim gelirleri içerisindeki payının yüksek olduğu görülmektedir. Yukarıda da bahsedildiği üzere, bu durumun denetim firmalarının müşteriye olan finansal bağımlılığını arttırabileceği için denetim kalitesini etkileyebileceği düşünülmektedir.

**Tablo 20 En Büyük İki Müşteriden Elde Edilen Denetim Gelirin Toplam Denetim Gelirleri İçerisindeki Payı**

	Frekanslar	Yüzde (%)
%20 veya daha az	19	41,3
%21-%40	8	17,4
%41 ve daha fazla	3	6,5
Cevap yok	16	34,8
Toplam	46	100,0

Tablo (20)'de en büyük iki müşteriden elde edilen denetim gelirin toplam denetim gelirleri içerisindeki oranı ile ilgili dağılım gösterilmiştir.

Buna göre en büyük iki müşteriden elde edilen gelir miktarının, toplam gelire oranı %41,3 çoğunlukla %20 veya daha az iken, %17,4 çoğunluğun %20-%40 aralığında ve %6,5' ise %40 ve üstündedir. %34,8 çoğunluk ise ankete katılmasına rağmen bu soruya cevap vermemişlerdir.

Büyük firmaların, tek bir müşteriden elde ettiği gelirin, toplam denetim gelirleri içerisinde küçük bir paya sahip olması nedeniyle denetim firma büyüklüğünün bağımsız denetim kalitesini etkilediği düşünülmektedir. Çalışmada, ankete katılan denetim firmalarının büyük çoğunluğunun, en büyük iki müşterisinden elde ettiği gelir miktarının toplam gelirleri içerisindeki payının düşük olduğu görülmektedir. Bu doğrultuda kuruluşların özellikle belirli müşterilerine olan finansal bağımlılığının çok yüksek olmadığı düşünülmektedir.

### **Kalite Güvencesi**

Güvence hizmeti, karar alıcılara kaliteli bir bilgi sağlamayı amaçlayan bağımsız mesleki bir hizmettir. Güvence sağlayıcılar bağımsızdır ve açıkladıkları bilgiye önyargısız bir şekilde saygı duyulur. Bu nedenle karar alıcılar verdikleri kararlara ve kullandıkları bilgiye güvenin sağlanması için güvence vericilere ihtiyaç duyarlar ( Arens, Elder, 2003: 4).

Kalite güvence standardı ise, iç denetime artı değer katması, kurum faaliyetlerinin geliştirilmesine yardımcı olması ve başta etik kurallar olmak üzere tüm standartlara uyulması noktasında güvence sağlamaya yöneliktir (Önder, 2001:150-152).

Dolayısıyla iyi oluşturulmuş bir kalite güvence sistemi ve kalite güvence standartlarına uyum bağımsız denetimin kalitesini de artırmaktadır. Çünkü kalite güvence incelemesi, firmanın iç kalite kontrolünü, denetim standartlarını, bağımsızlık şartlarına uygunluğu, harcanan kaynakların miktarı ve kalitesi ile denetim ücretlerini değerlendirmektedir (Aytulun, 2010).

Kalite güvence incelemesi, denetim firmasının kendi içerisinde oluşturacağı kalite güvence inceleme kurulu tarafından yapılabileceği gibi, dışarıdan bir kurum tarafından da yapılabilmektedir. Ülkemizde kalite güvence incelemesi, denetçilere TÜRMOB ve Maliye Bakanlığı tarafından



yapılırken, denetim firmalarına SPK ve BDDK tarafından yapılmaktadır. Tablo (3.22)'de denetim firmalarının “kendi oluşturdukları birimler tarafından kalite güvence incelemesinden geçtikleri tarihlerin dağılımı” gösterilmektedir. Ancak kuruluşların çoğunun son zamanlarda kalite güvence incelemesinden geçmediği görülmektedir.

**Tablo 21 Son Kalite Güvence İnceleme Tarihi**

	2004	2006	2009	2010	Yapılmadı	Toplam
Frekans	5	6	12	13	10	46
Yüzde	10,86	13,04	26,08	28,26	21,73	100.0

Tablo (21)'e göre, ankete katılan kuruluşların %21,73'ü kalite güvence incelemesinden geçmemiştir. %28,26'sının en son kalite güvence incelemesine tabi olduğu tarih 2010 iken, %10,86'sının 2004, %13,04'ünün 2006, %26,08'inin ise 2009 yılından itibaren kalite güvence incelemesinden geçmediği görülmektedir.

### **İç Kontrol ve İç Denetim**

İşletmede oluşturulacak iyi bir iç denetim ve iç kontrol sistemi, bağımsız denetimde muhasebe verilerinin incelenmesi için ayrılan sürenin daha kısa tutulmasını sağlayacaktır (Pickett, 2000:17). Dolayısı ile müşteri firmanın iç kontrol ve iç denetim sisteminin etkinliği bağımsız denetim kalitesini etkilemektedir. Bu nedenle denetçiler için iç denetim ve iç kontrol sisteminin etkinliği konusunda daha önceki denetçinin ve müşteri yönetimin görüş bildirdiği raporlar büyük önem taşımaktadır.

**Tablo 22 Denetim Sürecinde İncelenen Rapor Türleri**

<b>Maddeler</b>	<b>Ortalama</b>	<b>Standart Sapma</b>
Finansal Tablolar Üzerinde Denetçinin Görüşünün Belirtildiği Rapor	4,82	,684
İç Kontrol Sisteminin Etkinliği Konusunda Denetçi Görüşünün Belirtildiği Rapor	4,53	,842
İç denetim sisteminin Etkinliği Konusunda Denetçi Görüşünün Belirtildiği Rapor	4,38	,984
İç Kontrol Sisteminin Etkinliği Konusunda Müşteri Yönetimin Görüşünün Belirtildiği Rapor	4,20	1,036
İç denetim sisteminin Etkinliği Konusunda Müşteri Yönetimin Görüşünün Belirtildiği Rapor	3,96	1,242

Tablo (22)'de kuruluşların denetim sürecinde, iç denetim ve iç kontrol raporlarını dikkate alma sıklıkları ile ilgili dağılımlar verilmektedir. Buna göre en sık dikkate alınan raporların, 4.82 ortalama ile finansal tablolar üzerinde denetçinin görüş bildirdiği rapor, 4.53 ortalama ile iç kontrol sisteminin etkinliği konusunda denetçi görüşünün belirtildiği rapor, 4.38 ortalama ile iç denetim sisteminin etkinliği konusunda denetçi görüşünün belirtildiği rapor olduğu tespit edilmiştir. Bununla birlikte iç kontrol sisteminin etkinliği konusunda müşteri yönetimin görüşünün belirtildiği raporun 4.20 ortalama sıklık, iç denetim sisteminin etkinliği konusunda denetçi görüşünün belirtildiği raporun 3.96 ortalama ile bazen dikkate alındığı görülmektedir. Bu sonuca göre kuruluşlar, müşteri yönetimin iç kontrol ve iç denetim etkinliği konusunda hazırlamış oldukları raporları denetçi görüşünün belirtildiği raporlara göre daha az dikkate aldıkları görülmektedir.

### **Denetim Standartlarına Uyum**

Denetim kalitesinin sağlanmasında kritik nokta, denetçilerin denetim standartlarına uygun davranmasıdır. Denetçiler tarafından standartlara aykırı davranılması denetimin kalitesini etkilemektedir. Tablo (25) ve Tablo (26)'da ankete cevap veren sorumlu ortak baş denetçilerin bir kısmının, söz

konusu standartlar hakkında, tam anlamıyla yeterli bilgiye sahip olmadıkları, dolayısıyla standartlara aykırı davrandıkları görülmektedir.

**Tablo 23 Denetim firmalarının İstatiksel ve İstatiksel Olmayan Örnekleme Modelini Kullanma Durumu**

	İstatiksel Örnekleme		İstatiksel Olmayan Örnekleme	
	Frekans	Yüzde (%)	Frekans	Yüzde (%)
Evet	46	%100	43	%93,5
Hayır	-	-	3	%6,5
Toplam	46	%100	46	%100

Tablo (23)'de ankete katılan denetim firmalarının istatiksel ve istatiksel örnekleme modelini kullanıp kullanmadıkları ile ilgili dağılım gösterilmektedir. Buna göre, çalışmaya katılan kuruluşların tamamı denetim sürecinde istatiksel örnekleme yöntemine kullanırken, %93,5'i ise istatiksel olmayan örnekleme yöntemine de başvurmuşlardır. Dolayısıyla denetim firmalarının büyük bir çoğunluğunun hem istatiksel örnekleme modelini hem de istatiksel olmayan örnekleme modelini denetim çalışmaları sırasında kullandıkları görülmektedir.

**Tablo 24 Denetim firmalarının İstatiksel ve İstatiksel Olmayan Örnekleme Modelini Kullanma Oranı**

Yüzdeler	İstatiksel		İstatiksel Olmayan	
	Frekans	Yüzde (%)	Frekans	Yüzde (%)
%20 veya daha az	5	10,9	7	15,2
%21-%40	4	8,7	16	34,8
%41-%60	14	30,4	12	26,1
%61-%80	19	41,3	6	13,0
%81 veya Yukarısı	1	2,2	5	10,9
Cevap Yok	3	6,5	-	-
Toplam	46	100,0	46	100,0

Tablo (24) denetçilerin çalışmaları sırasında istatikselsel ve istatikselsel olmayan örnekleme modelini kullanma yüzdelerini göstermektedir. Kuruluşların %10,9'unun istatikselsel örnekleme yöntemini kullanma oranı %20 veya daha az,%8,7'sinin %21-%40, %30,4'ünün %41-%60, %41,3'ünün %61-%80, %2,2'sinin ise %81 veya daha fazladır. İstatikselsel olmayan örnekleme yöntemini kullanma oranı ise %15,2'sinin %20 veya daha az, %34,8'inin %21-%40, %26,1'inin %41-%60, %13'ünün %61-%80, %10,9'unun ise %81 veya daha fazladır. Buna göre kuruluşların istatikselsel örnekleme yöntemine başvurma oranlarının daha yüksek olduğu görülmektedir.

**Tablo 25 Denetim firmalarının Aykırı Durumları Tespit Düzeyi**

<b>Maddeler</b>	<b>Ortalama</b>	<b>Standart Sapma</b>
Piyasa fiyatından oldukça yüksek fiyattan gerçekleştirilen alım satım işlemlerinin tespit edilmesi durumu	4,21	,925
Vergi yükümlülüğü konusunda esnek düzenlemeleri bulunan bölgelerdeki işletmelerle gerçekleştirilen olağandışı işlemler tespit edilmesi durumu	4,08	1,095
Hamiline düzenlenen kasa fişleri ile yapılan alım satım tespit edilmesi durumu	3,93	1,081
Mal ve hizmet alımları ile ilgili ödemelerin, kaynağı oluşturan ülke dışında başka bir ülkeye yapıldığının tespit edilmesi durumu	3,32	1,540
Basında yer alan yorumlar tespit edilmesi durumu	2,98	1,271

Tablo (25)'da Sermaye Piyasası Tebliği'ne göre mevzuata aykırı olarak nitelendirilen hususlar konusunda, denetim firmalarının vermiş oldukları önceliklerin dağılımı gösterilmektedir. Tablo (25)'ya göre, 4,21 ortalama ile piyasa fiyatından oldukça yüksek fiyattan gerçekleştirilen alım satım işlemlerinin tespit edilmesi durumu, 4,08 ortalama ile vergi yükümlülüğü

konusunda esnek düzenlemeleri bulunan bölgelerdeki işletmelerle gerçekleştirilen olağandışı işlemler tespit edilmesi durumu, 3,93 ortalama ile hamiline düzenlenen kasa fişleri ile yapılan alım satım tespit edilmesi durumu her zaman mevzuata aykırı olarak nitelendirilirken, 3,32 ortalama ile mal ve hizmet alımları ile ilgili ödemelerin, kaynağı oluşturan ülke dışında başka bir ülkeye yapıldığının tespit edilmesi durumu ve 2,98 ortalama ile basında yer alan yorumlar tespit edilmesi durumu nadiren mevzuata aykırı olarak değerlendirilmektedir.

### ***Denetim Ücreti***

Denetim ücretleri iki açıdan denetim kalitesini etkilemektedir. Öncelikle müşteri firmada ücreti yüksek olan denetim firmasının, daha kaliteli bir denetim hizmeti vereceği yönünde bir algı oluşabilmektedir. Bunun dışında denetim dışı ücretlerin yüksek tutulması, denetim gelirleri içerisinde denetim dışı hizmet gelirlerinin çok yüksek bir paya sahip olmasına dolayısıyla müşteri firmaya finansal bağımlılığın fazla olmasına neden olabilmektedir. Bu nedenle ülkemizde denetim ücretlerinin alt ve üst sınırları belirlenmiştir. Bununla birlikte, Sermaye Piyasası Tebliği'ne göre müşteriye verilen denetim dışı hizmetlerin dikkate alınarak bir ücret belirlenmesi yasaklanmıştır. Ancak Tablo (25)'ye göre, bazen müşteri firmaya sunulan denetim dışı hizmet gelirlerinin, ücret belirlemede dikkate alındığı görülmektedir.

***Tablo 26 Denetim Ücretinin Belirlenmesinde Dikkate Alınan Kriterler ve Önem Dereceleri***

<b>Maddeler</b>	<b>Ortalama</b>	<b>Standart Sapma</b>
Çalışma Süresi	4,51	,960
Müşteri Firmanın Konsolide Hesaplarının Olması	4,36	,917
Müşteri Firmanın Büyüklüğü	4,14	,966
Önceki Dönem Denetim Raporu	3,89	1,453
Müşteri Sektörü	3,17	,972
Müş. Firmaya Sunulan Denetim Dışı Hizmetler	3,10	1,179

Tablo (26)'de, kuruluşların denetim ücreti belirleme aşamasında dikkate aldıkları kriterler ile ilgili belirttikleri öncelikler gösterilmektedir. Buna göre 4.51 ortalama ile en yüksek önceliğin çalışma süresine verildiği tespit edilmiştir. Bunun dışında önemli görülen diğer kriterler ise 4.36 ortalama ile müşteri firmanın konsolide hesaplarının olması ve 4.14 ortalama ile müşteri firma büyüklüğüdür. Ancak 3.10 ortalama ile müşteri firmaya verilen denetim dışı hizmetlerin ve 3,17 ortalama ile müşterinin sektörünün ücret belirlemede denetim firmaları için çok büyük bir önceliğe sahip olmadığı görülmektedir.

## 6. SONUÇ

Ülkemizde Avrupa ülkelerinde ve Amerika'da yaşanan muhasebe skandallarına benzer skandalların yaşanmamasına rağmen, bu skandallarda adı geçen firmaların Türkiye'de de faaliyette bulunması, bununla birlikte ülkemizde son yıllarda yaşanan banka iflasları ve bu iflaslarda bağımsız denetim firmalarının sorumlulukları Türkiye'de de bağımsız denetimin kalitesini gündeme getirmiştir. Bu doğrultuda çalışmada belirlenen bir takım kriterler doğrultusunda Türkiye'de denetim kalite sürecinin değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

Araştırma bulgularına göre;

- Denetim firmalarının denetim personeline yeterli eğitim desteği verdiği tespit edilmiştir. Eğitim alanları kuruluşların müşteri sektörleri ile paralellik göstermektedir. Ancak müşterilerine muhasebe standartları konusunda danışmanlık hizmeti vermeleri nedeniyle kuruluşların büyük çoğunluğunun muhasebe standartları alanında yoğun bir eğitim programı hazırladığı görülmektedir. Bunun yanında yapılan görüşmelerden verilen bu danışmanlık hizmeti karşılığında alınan gelirlerin denetim gelirleri içerisinde gösterildiği, bu nedenle denetim gelirlerinin olduğundan fazla görüldüğü belirlenmiştir.
- Çalışmada denetim firmalarının denetim dışı hizmet gelirlerinin denetim gelirlerine oranının yüksek olduğu tespit edilmiştir. Bu durumunun bağımsızlığı zedeleyebileceği dolayısıyla bağımsız denetim kalitesinin azalmasına neden olabileceği düşünülmektedir.

- Araştırma bulgularına göre denetçilerin, denetim süreci içerisinde daha önceki denetçi tarafından müşteri firmanın iç kontrol ve iç denetiminin etkinliği konusunda düzenlediği raporları dikkate aldığı tespit edilmiştir.
- Ancak kuruluşların büyük çoğunluğunun denetim standartları bilgi düzeyinin yetersiz olduğu görülmüştür.
- Denetim kuruluşlarının büyük çoğunluğunun kalite güvence sistemi oluşturmadıkları, kalite güvence sistemine sahip kuruluşların ise son zamanlarda kalite güvence incelemesinden geçemedikleri tespit edilmiştir.
- Denetim kuruluşlarının büyük bir çoğunluğunun yayınlanan denetim raporlarının kamuyu aydınlatma ve şeffaflığı sağlama hususundaki yeterlilik düzeyini kısmen yetersiz buldukları görülmüştür.

## 7. KAYNAKÇA

- MESSIER, W.F. (1997) **Auditing: Systematic Approach**, McGraw-Hill Printed, University of Florida,
- KAVAL, H. (2008) **Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitabevi, 3.Baskı, Ankara 2008.
- KAPICIGİL, A. (2007) “Kalite Nedir Hizmet Kalitesi Nedir Kalite Güvence Kavramı”, **2. Türkiye Muhasebe Forumu**, Ankara,30-31 Mart 2007.
- ÖNDER, T. (2001) **Batan Bankalar, Bağımsız Denetim ve Meslek Ahlakı**, Beta Yayınları, İstanbul, 2001.
- Al-AJMI, J. (2009) “Audit firm, Corporate Governance, and Audit Quality: Evidence From Bahrain”, **Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting**, 25
- ARSLAN, A. (2010) “Denetim Mesleğinde Etik Prensipler”, **Finans Politik Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Yıl:47, Sayı:540, Şubat 2010.
- ARI, M.(2008) “Kurumsal Yönetim ve Finansal Raporlamanın Güvenilirliği”, **Osmangazi Üniversitesi, İİBF Dergisi**, Ekim,3(2), 2008.

- AYTULUN, A., Neden Denetim ve AB Topluluk Müktesabatında Denetim Düzenlemesi, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, <http://www.tmud.org.tr/.../File/ABMUHASEBEVEDENETİM.ppt>, (29.01.2010)
- CEYLAN, A. (2007) “Kalite Güvence Standardı, Türkiye’deki Durum ve Meslek Mensubunun Sorumlulukları”, **2. Türkiye Muhasebe Forumu**, Ankara 30-31 Mart, 2007
- GUNTHER W. J. ve MOORE, R.R. (2002) “Auditing The Auditor: Oversight or Overkill”, **Economic&Finance Policy Review**, Vol. 1, Number 5, 2002.
- ÇANKAYA, F., GEREKAN, B. (2009) “Hile Denetçiliği Mesleği ve Sertifikalı Hile Denetçiliği Mesleki Standartları ve Ahlak Kuralları”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Yıl: 9, Sayı: 28, Nisan:2009.
- FRANCIS, R.J. (2004) “ What Do We Know About Audit Quality”, **The British Accounting Review**, 36.
- PATRICK, M.J. (2004) “The PCOAB and The Future Of Oversight”, **Journal of Accountancy**, 198, Aralık, 2004.
- KÜÇÜKSÖZEN, C. (2005) Finansal Bilgi Manipilasyonu: Nedenleri, Yöntemleri, Amaçları, Teknikleri, Sonuçları ve İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma, SPK Yayınları, No.183, Ankara
- ŞAVLI T. (2007) “Türkiye’de Kalite Güvence Sisteminin Değerlendirilmesi”, **2.Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 8.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, Antalya, 2007.
- ARENS A. A. ve ELDER, R. J.(2003) “Auditing and Assurance Service”, **International Edition**, 2003.
- FEARNLEY, S., Beattie VIVIEN, B. (2004), “The Reform Of The UK’s Auditor İndependence Framework After The Enron Collapse: An Example Of Evidence-Based Policy Making”, **International Journal Of Auditing**, 8.



- BECKER, C.L., DEFOND, M.L., JIAMBALYO, J., SUBRAMANYAM, K.R. ,(1998) “The Effect Audit Quality on Earnings Management”, **Contemporary Accounting Research**, 15.
- EILIFSEN, A., MESSIER, W. F. (2000) “The Incidence and Detection of Misstatements: A Review and Integration of Archival Research”, **Journal of Accounting Literature**, Vol:19, 2000.
- ZERNI, M. (2009) **Essays on Audit Quality**, Working Paper, Acta Universitatis Ouluensis, Linnanmaa, November, 2009.
- PIKE, E.J. (2003) **Studies On Auditing**, Doktora Tezi, Wisconsin Üniversitesi, Madison.
- DEANGELO, L.E. 1981 “Auditor Size and Audit Quality”, *Journal of Accounting&Economics*,3(3),183-199.
- M.S SCHROEDER, M.S., SOLOMON, I., VIKREY, D. (1986) “Auditing Quality. Perceptions of Audit-Committee Chairpersons and Audit Partners”, **Auditing: A Journal of Practise&Theory**, 5(2).
- CARCELLO, V.J., HERMANSON, H.R., MCGRATH, T.N. (1992) “Audit Quality Attributes: The Perceptions Of Audit Partners, Preparaes, and Financial Statement User”, **Auditing: A Journal of Practise&Theory**, Vol.11, No.1.
- GOODWIN, J., SEOW, J.L. (2002) “The Influence of Financial Reportig and Auditing: Perception of Auditors and Directors in Singapore”, **Accounting and Finance**, 42.
- TALU, H. (2009) Sarbanes Oxley Yasasının Denetimin Bağımsızlığını ve Etkinliğini ve Sermaye Piyasasında Şeffaflığı Sağlama Açısından Değerlendirilmesi, <http://www.modav.org.tr/yazar/Prf.asp?id=1> (10.02.2009).
- TÜRMOB, (2008) Finansal Raporlama Konseyi'nin Denetim Kalitesi Çerçevesi, TÜRMOB, Sayı.15, Yılı:2008.
- KEPEKÇİ, C.(2004) **Bağımsız Denetim**, 5.Baskı, Avcıol Yayınevi, İstanbul, 2004.
- PICKETT K. H. S. (2000) **The Internal Auditing Handbook**, Published by Wiley, England, 2000.

(9/11/2005 Tarihli Türk Ticaret Kanun Tasarısı, Genel Gerekçe, D.Avrupa’da Ticaret Hukuku Alanında Reform Konuları, II. Ticaret Şirketleri Kitabına Giren Konular, 2. Anonim Şirketler, m.72 Denetleme ve Denetçiler).