

Bağımsız Denetim Şirketlerinin Critic-Copras Yöntemleriyle Sıralanması

Ranking Independent Audit Companies by Critic-Copras Methods

Mehmet GÜNER^{ID}
Turgut KARABULUT^{ID}
Ersin KORKMAZ^{ID}

Erzincan Binalı Yıldırım Üniversitesi,
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi,
Finans ve Bankacılık Bölümü,
Erzincan, Türkiye



**Bu çalışma 29.09.2022-01.10.2022 tarihleri arasında Tokat'ta düzenlenen 9. Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulan özet bildiriden türetilmiştir.

Geliş Tarihi/Received: 01.02.2023

Kabul Tarihi/Accepted: 03.02.2023

Yayın Tarihi/Publication Date: 07.04.2023

Sorumlu Yazar/Corresponding Author:
Mehmet GÜNER
E-mail: mguner@erzincan.edu.tr

Cite this article as: Güner, M., Karabulut, T., Korkmaz, E. (2023). Ranking independent audit companies by critic-copras methods. *Trends in Business and Economics*, 37(3), 148-159.



Content of this journal is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License

ÖZ

Bağımsız denetim, gerek işletmeler gerekse yatırımcılar açısından güven ortamının tesis edilmesi için gerekli bir süreçtir. Bundan dolayı, bağımsız denetime olan ihtiyaç ve bağımsız denetim şirket sayısı artmıştır. İşletmeler için bağımsız denetim şirketlerinin sundukları hizmetin kalitesi ve denetim şirketlerinin bu kalite çerçevesinde sıralanması önem kazanmıştır. Bu çalışma, Türkiye'de faaliyet gösteren ve dört büyük bağımsız denetim şirketi dışında kalan bağımsız denetim şirketlerinin, 2017-2021 yılları arasında yayımladıkları şeffaflık raporlarından edinilen bilgiler doğrultusunda denetim kalitesi ve gelir performansı kriterlerine göre çok kriterli karar verme teknikleriyle sıralanmasını ve şirketler tarafından yayımlanan şeffaflık raporlarına ilişkin bir durum tespiti yapılmasını amaçlamaktadır. Çalışmada sıralama yapmak üzere ele alınan kriterler bağımsız denetim şirketlerinin sorumlu denetçi sayısı, denetçilere verilen yıllık eğitimlerin süresi, şirketin bağımsız denetim hizmetlerinden elde ettiği gelir, bağımsız denetim dışındaki denetim ve güvence hizmetlerinden elde ettiği gelir, denetim dışı hizmetlerden elde edilen gelir ve Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) sayısı olarak belirlenmiştir. Araştırmanın evrenini Kamuyu Aydınlatma Platformu verilerine göre, 2022 yılında Türkiye'de faaliyet gösteren 86 adet bağımsız denetim şirketi oluşturmaktadır. Bu şirketlerden dört büyük bağımsız denetim şirketi ve şeffaflık raporları bulunmayan ya da şeffaflık raporlarında eksik bilgiler bulunan şirketler çalışma kapsamından çıkartılarak çalışma verileri tam olan 28 bağımsız denetim şirketinin bilgileri kullanılmıştır. CRITIC yöntemine göre en önemli kriter sorumlu denetçi sayısı olup, diğer kriterler sırasıyla eğitim süresi, şirketin bağımsız denetim hizmetlerinden elde ettiği gelir, şirketin diğer denetim ve güvence hizmetlerinden elde ettiği gelir, denetim dışındaki hizmetlerden edinilen gelir ve KAYİK sayısı olarak tespit edilmiştir. Daha sonra COPRAS yöntemine göre en iyi ilk üç bağımsız denetim şirketi sırasıyla AAC, MERİDYEN ve GÜRELİ olurken, son üç bağımsız denetim şirketi sırasıyla MBK, DMF ve ARILAR şeklinde sıralanmıştır. Ayrıca şeffaflık raporlarının bir standart dâhilinde hazırlanmadığı, özellikle içerikleri açısından farklılıklar olduğu belirlenmiştir.

JEL Kodları: M40, M41, M42, C44

Anahtar Kelimeler: Bağımsız denetim, çok kriterli karar verme teknikleri, şeffaflık raporları

ABSTRACT

Independent auditing is a necessary process for establishing an environment of trust for both businesses and investors. Therefore, the need for independent auditing and the number of independent audit companies have increased. The quality of the service provided by independent audit companies for businesses and the ranking of audit companies within the framework of this quality have gained importance. This study aims to rank the independent audit companies operating in Turkey, excluding the four big independent audit companies, using multi-criteria decision-making techniques according to audit quality and revenue performance criteria, in line with the information obtained from the transparency reports published between 2017 and 2021. In addition, one of the aims of the study is to make due diligence on the transparency reports published by independent audit companies. To rank in the study, we determined the criteria for the number of responsible auditors of the independent audit companies, the duration of the annual training given to the auditors, the income the company derives from independent audit services, the income obtained from audit, and assurance services other than independent auditing, the income obtained from non-audit services, and the number of Public Interest Organizations. According to the Public Disclosure Platform data, the universe of the research consists of 86 independent audit companies operating in Turkey in 2022. Four big independent audit companies and companies that do not have transparency reports or that have missing information in their

transparency reports were excluded from the scope of the study, and the information of 28 independent audit companies with full working data was used. According to the CRITIC method, the most important criterion is the number of engagement partners, and other criteria are determined as training time, income from independent audit services, income from other auditing and assurance services, income from non-audit services, and the number of Public Interest Organizations. According to the COPRAS method, the top three independent audit companies are AAC, MERIDYEN, and GÜRELİ; the last three independent audit companies are listed as MBK, DMF, and ARILAR. In addition, it has been determined that transparency reports are not prepared within a standard, and there are differences, especially in terms of content.

JEL Codes: M40, M41, M42, C44

Keywords: Independent audit, multi-criteria decision-making techniques, transparency reports

Giriş

Bağımsız denetim, denetime tabi olan şirketlerin finansal durumu hakkında yatırımcı ve diğer paydaşlara bilgi vermek amacıyla hazırlanan finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve ilgili mevzuata uygun olarak sunulup sunulmadığı yönünde bir görüş oluşturabilmek için bağımsız ve tarafsız olarak toplanan kanıtların değerlendirilerek elde edilen sonucun raporlanması sürecidir (Türel ve ark., 2017). Piyasada güven ortamının oluşturulabilmesi bağımsız denetimin en önemli işlevi ve amacıdır. Dolayısıyla, bağımsız denetçilerin, şirketlerin hazırladığı finansal tabloları genel kabul görmüş denetim standartlarına göre denetlenmesi ve finansal tablolarda yer alan bilgilerden hareketle kararlarına yön verecek olan bilgi kullanıcılarının güvenini tesis etmesi gerekmektedir (Goodwin & Seow, 2002). Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde bulunan koşulları sağlayan ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından bağımsız denetim yapma yetkisi verilen şirketler bağımsız denetim şirketleri olarak ifade edilmektedir. Bağımsız Denetim Yönetmeliği'ne göre, bağımsız denetim şirketleri Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşları (KAYİK) denetleme yetkisine sahip olanlar ve KAYİK dışındaki şirketleri denetleme yetkisine sahip olanlar şeklinde ikiye ayrılmıştır (Sağlam & Azgın, 2016). Yönetmeliğin 28. maddesinde KAYİK denetleme yetkisine sahip olan sorumlu denetçilerin 15 yıllık deneyime sahip olması ve bu deneyimin en az 3 yılının fiilen baş denetçi, kıdemli denetçi veya denetçi olarak ilgili mevzuat hükümlerine göre öngörülen denetim alanlarındaki denetimlerle tamamlanmış olması gerekmektedir. KAYİK dışındaki şirketlerde yapılacak denetimler için ise, denetçinin 10 yıllık deneyime sahip olması gerekir. Bu deneyim, en az 2 yılı fiilen baş denetçi, kıdemli denetçi veya denetçi olarak ilgili mevzuat hükümlerine göre öngörülen denetim alanlarındaki denetimlerle tamamlanmış olmalıdır (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2012).

İşletmeler sanayi devrimi öncesinde büyük ölçüde küçük ölçekli ve tek bir kişi tarafından sahiplenilen kuruluşlar olarak faaliyette bulunurken, sanayi devrimi ile birlikte ortaya çıkan endüstriyel gelişim ve değişim neticesinde büyük ölçekli ve çok ortaklı kuruluşlar haline gelmişlerdir. Bu dönüşüm, işletmelerin faaliyetlerini ve finansal gereksinimleri çeşitlendirerek yöneticilerin alacakları kararları çok çeşitli bir hale getirmiştir. Özellikle, finansal çeşitlilikle birlikte işletmelerin profesyoneller eliyle yönetilmesi yaygınlaşmış ve bunun neticesinde işletme sahipleri ile profesyonel yöneticiler arasında bilgi akış sorunları ortaya çıkmış ve çıkar çatışmaları gündeme gelmiştir (Messier, 1997). Çıkar çatışmaları sadece işletme sahipleri ile yöneticileri arasında değil aynı zamanda işletme dışında olan ve karar süreçlerinde işletmenin finansal tablolarını kullananlar ile bu tabloların güvenilir bir şekilde

hazırlanması sorumluluğunu taşıyan yöneticiler arasında da ortaya çıkmıştır. İşletme dışı finansal tablo kullanıcılarında finansal tablolarda yer alan işletmeye ilişkin finansal bilgilerin bilinçli veya bilinçsiz olarak şirket ve şirketi yönetenlerin çıkarlarına göre manipüle edilebileceği düşüncesinin ortaya çıkmasına sebep olmuştur (Kaval, 2008). Söz konusu güven sorununun giderilmesinde bağımsız denetim faaliyeti, hem işletme içinden hem de işletme dışından bilgi talebinde bulunan başta işletme sahipleri olmak üzere tüm paydaşlar ile finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olan yöneticiler arasındaki güvenilir bilgi akışının sağlanmasında önemli bir rol oynamaktadır (Acar ve ark., 2011; Kapıcıgil, 2007). Bağımsız denetim hizmeti sayesinde, işletmenin iç ve dış paydaşları karar verme sürecinde ihtiyaç duydukları doğru ve güvenilir finansal bilgiye bağımsız denetimden geçirilmiş finansal tablolar aracılığı ile ulaşır hale gelmişlerdir (Bezirci & Karasioğlu, 2011).

Güvenilir finansal bilginin sağlanmasında kilit role sahip olan bağımsız denetime yönelik ihtiyacın artması ile bağımsız denetim hizmeti sunan işletmeler de çoğalmıştır. Günümüz ekonomik koşullarında, büyük ölçekli işletmelerin yanı sıra büyüme potansiyeline sahip orta ve küçük ölçekli işletmeler için bağımsız denetim zorunlu bir ihtiyaç haline almıştır. Bu zorunluluk neticesinde de bağımsız denetim işletmeleri kurulmuş ve bu işletmeler piyasada ihtiyaç duyulan güvenilir bilginin doğrulanmasında rol oynamaya başlamıştır (Bozkurt, 2015).

Türkiye'de 1960'dan itibaren finansal piyasaların en önemli katılımcılarından olan bankalar ile yurt dışından fon temin eden kuruluşlar, yurt dışında ilişki kurdukları muhabir bankalar ve diğer fon kaynaklarının talebi doğrultusunda finansal tablolarını bağımsız denetimden geçirmeye başlamışlardır. Bu yıllarda Türkiye'de denetim hizmeti sunan şirketler bulunmadığından bağımsız denetim hizmetleri yurtdışında faaliyet gösteren şirketler tarafından yürütülmekteydi. 80'li yıllara gelindiğinde ise uluslararası alanda faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerinin ağına bağlı olarak Türkiye'de kurulan şirketler denetim hizmeti sunmaya başlamıştır (Bezirci & Karasioğlu, 2011). Dört büyük denetim şirketi olarak tabir edilen şirketlerin Türkiye'de faaliyette bulunmaya başladığı yılların, PWC için 1981, KPMG için 1982, Ernst & Young için 1983 ve Deloitte için ise 1986 olduğu bilinmektedir. Türkiye'de 2022 yılı Ekim ayı itibarıyla KAYİK dâhil ve KAYİK hariç bağımsız denetim yetkisi verilen 364 bağımsız denetim şirketi bulunmaktadır (Kamu Gözetimi Kurumu (KGK), 2022). Ülkemizde faaliyette bulunan başta büyük işletmeler olmak üzere önemli ölçüdeki işletmenin denetim faaliyetleri dört büyükler olarak adlandırılan bağımsız denetim şirketleri (PWC, KPMG, E&Y ve Deloitte) tarafından yürütülmektedir. Dört büyük denetim şirketi denetlenen KAYİK'lerin yaklaşık %42'sine hizmet sunmaktadır. Denetim

gelirleri dikkate alındığında dört büyüklerin payı önemli ölçüde artmaktadır. Denetim hizmetlerinden ortaya çıkan gelirin yaklaşık %80'i bu şirketler tarafından alınmaktadır (Erdoğan & Solak, 2016).

Denetim hizmeti uzun ve deneyim gerektiren bir süreçtir. Kurumsal yapıları ve deneyimleri itibari ile farklı çalışma düzenine sahip olan bağımsız denetim şirketlerinin denetim sürecinde gösterdikleri performansta farklılıklar olması da son derece normaldir. Denetim şirketlerinin çeşitli göstergelere göre mevcut performanslarını ortaya koymak ve bu performansın belirleyicilerini araştırmak amacıyla ülke bazında denetim şirketlerinin sıralamasını oluşturmak uluslararası literatürde yaygın bir araştırma konusudur. Ülke bazlı olarak yapılan bu araştırmalarda denetim şirketlerinin sıralamaları çeşitli performans kriterlerine göre yapılmaktadır. Örneğin, Danimarka'da yapılan bir araştırmada en iyi 20 denetim şirketi yıllık gelirlerine göre sıralanarak ortaya konmuştur. Konu ile ilgili olarak yapılan birçok çalışmada (Akçakanat, 2021; Çular, 2017; Jakšić ve ark., 2012; Yazıcı, 2019) denetim şirketlerinin sıralaması çalışan, denetçi, ortak veya müşteri sayısına göre ya da denetim şirketinin ofislerinin yer aldığı şehirlere göre yapılmıştır (Holm & Warming-Rasmussen, 2007). Denetim şirketlerinin performans analizinin tespiti için İtalya'da yapılan bir çalışmada, büyük denetim şirketleri pazar payı, yıllık gelir ve bu gelirin artış oranı dikkate alınarak sıralanmıştır (Cameran ve ark., 2003). Hollanda'da ise denetim şirketlerine anket uygulanarak yapılan çalışmada şirketlerin performansı ücret gelirlerine, hizmet verilen ofis sayılarına, ortak ve çalışan sayısına göre tespit edilmiştir (Cameran, 2007). İngiltere'de 2010 yılında "Top of The Pile (Yığın Zirvesi)" başlığı ile yayınlanan bir çalışmada 100 denetim şirketi, denetçi ve çalışan sayısı, denetçilerin ortalama ücretleri, kâr, gelir yapısı, personelin cinsiyeti ve ofis sayısına göre sıralanmıştır (Grant, 2010).

Yapılan çalışmalar, denetim şirketlerinin performanslarını ortaya koymak üzere farklı kriterlerin tercih edilebildiğini göstermektedir. Bununla birlikte, son yıllarda yaşanan ve güvenilir bilgi ihtiyacının ne kadar önemli olduğunu ortaya koyan muhasebe skandalları neticesinde başta Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) ve Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) olmak üzere akademisyenler ve meslek mensupları, düzenli çalışan bir sermaye piyasasının oluşturulabilmesi ve sürdürülebilir hale gelmesi için denetim bağımsızlığına ve kaliteli denetim süreçlerine önem vermeye başlamış ve bu önemden hareketle kaliteli bağımsız denetimi sağlayabilecek bir takım kriterlerin belirlenmesi için çalışma yapmışlardır (Acar ve ark., 2011). Yapılan bu çalışmalar söz konusu çalışmanın motivasyon kaynağını oluşturmaktadır.

Bu çalışma, Türkiye'de faaliyet gösteren ve dört büyük bağımsız denetim şirketi dışında kalan bağımsız denetim şirketlerinin 2017-2021 yılları arasında yayımladıkları şeffaflık raporlarından edinilen bilgiler doğrultusunda denetim kalitesi ve gelir performansı kriterlerine göre çok kriterli karar verme teknikleriyle sıralanmasını ve şirketler tarafından yayımlanan şeffaflık raporlarına ilişkin bir durum tespiti yapılmasını amaçlamaktadır. Bu sayede, bağımsız denetime tabi olan şirketlerin bağımsız denetim şirketi seçiminde en iyi performansa sahip olan şirketleri görerek daha isabetli bir karar vermelerine yardımcı olacağı söylenebilir. Çalışmanın bu yönüyle literatüre katkı sağladığı ve özgün değer taşıdığı düşünülmektedir. Çalışmanın amacı doğrultusunda araştırmada, ilk önce literatür taramasına yer verilmiş, metodoloji kısmında ise CRITIC-COPRAS yöntemleriyle yapılan analiz sonuçları değerlendirilerek durum tespiti yapılmış ve ilgililere önerilerde bulunulmuştur.

Literatür Taraması

Çalışmanın bu kısmında ulusal ve uluslararası yazında bağımsız denetim şirketlerinin çeşitli performans kriterlerine göre değerlendirilmesi, sıralanması ve şeffaflık raporları ile ilgili çalışmalara kısaca yer verilmiştir.

Jakšić ve ark. (2012) dört büyük denetim şirketinin Sırbistan'daki denetim sektöründeki paylarını ve hizmetlerinin büyüklüğünü tespit etmek için denetim şirketlerini çeşitli kriterlere göre ele almışlar. Bu kapsamda 2008-2010 dönemlerinde dört büyük denetim şirketi çalışan sayısı, müşteri sayısı ve net gelire göre incelenmiştir. Araştırma sonucunda denetim şirketlerinin elde ettiği net gelir ile toplam işletme geliri ve personel sayıları arasında anlamlı bir ilişkinin olmadığı ortaya konulmuştur. Deumes ve ark. (2012) çalışmalarında, Avrupa Birliği (AB) ülkelerinde faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketleri tarafından yayımlanan şeffaflık raporlarının kaliteli olup olmadıklarını ve kullanıcıların ihtiyaçlarını ne ölçüde karşıladıklarını ortaya koymayı amaçlamışlardır. Araştırma neticesinde yayımlanan şeffaflık raporlarının yeterince şeffaf olmadıkları bu sebeple kullanıcıların ihtiyaçlarını tam olarak karşılayamadıkları ifade edilmiştir. Chen ve ark. (2013) tarafından denetim şirketinin büyüklüğü ve finansal performansı ile denetim kalitesi arasında bir korelasyonun olup olmadığını tespit etmek amacıyla, Tayvan'da bulunan denetim şirketlerinin 1992-2006 yılları arasında kapsayan verileri kullanılarak bir çalışma yapılmıştır. Denetim kalitesi göstergeleri olarak eğitim seviyesi ve mesleki tecrübe gibi insan sermayesi ile ilgili faktörler seçilmiştir. Finansal performans göstergesi olarak net gelir alınmıştır. Denetim şirketlerinin büyüklüğü sınıflandırması ulusal, bölgesel ve yerel şirketler şeklinde üçe ayrılmıştır. Araştırma sonucunda denetim kalitesi ile şirket büyüklüğünün anlamlı pozitif bir korelasyona sahip olduğu belirlenmiştir. Ulusal ölçekte faaliyet gösteren denetim şirketlerinin büyüklüğü ile denetim kalitesi arasındaki ilişkinin, bölgesel ve yerel ölçekte faaliyet gösteren denetim şirketleri ile denetim kalitesi arasındaki ilişkiden daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca denetim kalitesi ile denetim şirketlerinin finansal performans göstergesi olarak alınan net gelirleri arasında da pozitif bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Erdoğan ve Solak (2016) çalışmalarında, 2015 yılında yayımlanan şeffaflık raporlarında yer alması zorunlu olan bilgileri değerlendirerek Türkiye'de bağımsız denetimin yapısını ve mevcut durumunu ortaya koymayı amaçlamışlardır. Araştırmada özellikle dört büyük bağımsız denetim şirketiyle diğer bağımsız denetim şirketleri karşılaştırılmıştır. Bu karşılaştırma ile dört büyük denetim şirketinin Türkiye'deki bağımsız denetim üzerindeki etkisi belirlenmeye çalışılmıştır. Araştırma sonucunda, Türkiye'de bağımsız denetim sektörünün gelişmekte olduğu, bağımsız denetim şirketlerinin İstanbul merkezli olmak üzere daha çok büyük şehirlerde bulunduğu tespit edilmiştir. Ayrıca bağımsız denetim faaliyetlerinin daha çok dört büyük bağımsız denetim şirketi tarafından yürütüldüğü ve bağımsız denetime tabi büyük ölçekli şirketlerin önemli bir kısmının bu dört büyük denetim şirketi ile çalıştıkları tespit edilmiştir. Tanç ve Gümrah (2016) çalışmalarında, Türkiye'de faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerinin şeffaflık raporları kapsamında sürekli eğitim politikaları ile ilgili bir durum tespiti yapmayı amaçlamışlardır. Bu amaç çerçevesinde 2014 yılına ait ve KGK tarafından yayınlanmış olan 69 adet şeffaflık raporunda yer alan sürekli eğitim politikası kısmı analiz edilerek değerlendirilmiştir. Araştırma sonucuna göre, bağımsız denetim şirketlerinin sürekli mesleki eğitime yeterince önem vermedikleri belirlenmiştir. Ayrıca bağımsız denetim şirketlerinin sürekli mesleki eğitim konusundaki uygulamalarını çıkar gruplarıyla yeterince

paylaşamadıkları tespit edilmiştir. Gürol ve Tüysüzoğlu (2016) KAYİK kapsamında bağımsız denetim yapmaya yetkili bağımsız denetim şirketleri tarafından hazırlanan 2014 yılı şeffaflık raporları niteliksel açıdan ele alınmıştır. Bu çerçevede, bağımsız denetim şirketlerinin kalite kontrol sistemi, uzmanlaştığı sektörler, faaliyet alanları, deneyim ve yaptığı denetimlerin kalitesi gibi özelliklere ilişkin bilgilere şeffaflık raporlarında ne ölçüde yer verildiği ve ne kadar açıklandığı incelenmiştir. Araştırmanın sonuç kısmında, bağımsız denetim şirketlerinin şeffaflık raporlarında yer vereceği bilgilere yönelik en iyi uygulamalar üzerinde durulmuş ve söz konusu raporların kullanıcıların amaçlarına tam olarak hizmet eder hale getirilebilmeleri için çeşitli öneriler geliştirilmiştir. Çular (2017) çalışmasında, Hırvat borsasında şirketleri denetleyen bağımsız denetim şirketlerinin 2015 yılında yayımladıkları şeffaflık raporlarının içeriğine etki eden unsurlar ve yayımlanma sürecinde yaşanan gecikmelerin sebeplerini ortaya koymayı amaçlamıştır. Bu kapsamda denetim şirketleri sertifikalı denetçi sayısı, çalışan sayısı, net maaş, toplam gelir, net kar, net işletme sermayesi, toplam varlıklar ve toplam sermaye gibi başlıklar çerçevesinde değerlendirilmiştir. Daha sonra şeffaflık raporu endeksinde göre şeffaflık raporları incelenmiştir. Araştırma sonucunda ilgili endekse göre raporların %32'sinin olması gerektiği gibi yayımlandığı ve şeffaflık raporlarının yayımlanmasının gecikmesinde denetçi sayısı ve çalışan sayısı gibi kriterlerin etkili olduğu tespit edilmiştir. Yazıcı (2019) tarafından yapılan çalışmada, 2015–2017 yılları şeffaflık raporları çerçevesinde bağımsız denetim şirketleri tarafından yürütülen denetim faaliyetlerinde denetim kalitesinin belirleyicisi olan faktörler değerlendirilerek bir model önerisi geliştirilmeye çalışılmıştır. Bu kapsamda toplanan veriler çoklu doğrusal regresyon analizi yöntemi kullanılarak değerlendirilmiştir. Analiz sonuçlarına göre, şirketin yaşı, ortaklarının sayısı, sorumlu denetçi unvanına sahip denetçilerin sayısı ve denetim faaliyeti sayısı değişkenlerinin dâhil edildiği modelde söz konusu değişkenlerin 2016 yılı denetim gelirinin %28,8'ini 2017 denetim gelirinin ise %43,7'sini açıklayabildiği tespit edilmiştir. Akçakanat (2021) çalışmasında, dört büyükler olarak adlandırılan bağımsız denetim şirketlerinin 2015–2019 yılları arasında yayımladıkları şeffaflık raporları çerçevesinde performans göstergesi olarak değerlendirilebilecek bazı kriterleri dikkate alarak dört büyük denetim şirketinin performanslarının karşılaştırılmasını amaçlamıştır. Çok kriterli karar verme yöntemlerinden CRITIC tekniği ile araştırmada belirlenen performans kriterlerinin ağırlıkları belirlenmiş, MAIRCA tekniği ile ise şirketlerin kriterlere dayalı performans sıralaması yapılmıştır. Yıl bazlı yapılan araştırma sonucunda belirlenen performans kriterleri kapsamında 2019 yılında PWC, Deloitte ve KPMG; 2018 yılında ise E&Y en iyi performansı göstermiştir. Tüm yıllar dikkate alındığında kapsam dâhilindeki denetim şirketinin en yüksek performansa sahip olanı ise Deloitte olarak tespit edilmiştir.

Bağımsız denetim şirketlerinin performans sıralaması için denetim kalite göstergeleri ve gelir performansları bir araç olarak kullanılabilir. Literatürde çok sayıda farklı kriter bulunmakla birlikte Akçakanat (2021)'in çalışmasında kullanılan kriterlerin farklı çalışmalarda (Çular, 2017; Jakšić ve ark., 2012; Yazıcı, 2019) da tercih edildiği görülmüştür. Bu çalışmada Akçakanat (2021)'in çalışmasında ifade edilen denetim kalitesi ve gelir performansları kriterlerini kullanılmasının uygun olacağı düşünülmüştür. Öte yandan, çalışmada kullanılan CRITIC-COPRAS yöntemleriyle ilgili olarak literatürde birçok çalışma olduğu görülmüştür. Bu çalışmalardan bazıları aşağıda sunulmuştur.

Çilek (2022), çalışmasında BİST Turizm endeksinde yer alan şirketlerin finansal başarılarına göre en iyi ve en kötü şirketlerin

sıralamalarını belirlemeye çalışmıştır. Bu amaçla öncelikle CRITIC yöntemi ile 8 kriterin ağırlıklarını belirlemiş, sonrasında ise COPRAS yöntemi ile de 8 turizm şirketini sıralamıştır. Çalışma sonucunda 2019 ve 2020 yıllarında en iyi şirketlerin PKENT, MERIT ve MARTI olduğunu, 2019 yılında en kötü şirketlerin AYCES, TEKTU ve ULAS, 2020 yılında ise en kötü şirketlerin TEKTU, AYCES ve AVTUR olduğunu belirlemiştir. Arsu (2022), çalışmasında ülkelere insani gelişmişlik ve makroekonomik performanslarına göre sıralamalarını belirlemeye çalışmıştır. CRITIC yöntemi ile 9 kriterin ağırlıklarını hesaplamış ve COPRAS yöntemi ile 9 ülkenin sıralamasını belirlemiştir. Çalışma sonucunda en başarılı ülkelerin Çin, Rusya ve Endonezya olduğunu tespit etmiştir. Seçme (2022), çalışmasında bankaların performanslarını değerlendirerek sıralamasını belirlemiştir. 12 kriterin ağırlıklarını CRITIC yöntemiyle hesaplamış ve 16 bankanın sıralamasını COPRAS yöntemi ile belirlemiştir. Çalışma sonucunda yıllara göre bankaların sıralamasını vermiştir. Bu sıralamada özel bankaların kamu bankalarına göre daha önde olduğunu tespit etmiştir.

CRITIC ve COPRAS yöntemlerinin kullanıldığı çalışmalar incelendiğinde özellikle şirket sıralaması yapılması için sıkça kullanılan yöntemlerden olduğu anlaşılmıştır. Çalışmada bu yöntemler kullanılarak denetim kalitesi ve gelir performansı göstergelerinin ağırlıklandırılmasına ve denetim şirketlerinin sıralanmasına karar verilmiştir. Ayrıca, dört büyük denetim şirketi dışındaki şirketleri konu edinen bir çalışmanın olmaması bu çalışmanın motivasyonlarından biridir.

Yöntem

Araştırmanın Amacı

Bu çalışma, Türkiye'de faaliyet gösteren ve dört büyük bağımsız denetim şirketi dışında kalan bağımsız denetim şirketlerinin 2017–2021 yılları arasında yayımladıkları şeffaflık raporlarından edinilen bilgiler doğrultusunda denetim kalitesi ve gelir performansı kriterlerine göre çok kriterli karar verme teknikleriyle sıralanmasını ve şirketler tarafından yayımlanan şeffaflık raporlarına ilişkin bir durum tespiti yapılmasını amaçlamaktadır.

Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Araştırmanın evrenini Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) verilerine göre, 2022 yılında Türkiye'de faaliyet gösteren 86 adet bağımsız denetim şirketi oluşturmaktadır. Bu şirketlerden dört büyük bağımsız denetim şirketi ve şeffaflık raporları bulunmayan ya da şeffaflık raporlarında eksik bilgiler bulunan şirketler çalışma kapsamından çıkartılarak çalışma verileri tam olan 28 bağımsız denetim şirketinin bilgileri kullanılmıştır. Araştırma kapsamını oluşturan bağımsız denetim şirketlerinin performans sıralamasını yapmak için kriterler belirlenirken Akçakanat (2021)'in çalışmasından faydalanılmıştır. Söz konusu kriterler "Sorumlu Denetçi Sayısı (K1)," "Eğitim Süresi (K2)," "Bağımsız Denetim Hizmetleri Geliri (K3)," "Diğer Denetim ve Güvence Hizmetleri Geliri (K4)," "Denetim Dışı Hizmetlerden Elde Edilen Gelirler (K5)," ve "KAYİK Sayısı (K6)" olarak belirlenmiştir. Kriterlere dayalı olarak bağımsız denetim şirketlerinin performans sıralamasının yapılabilmesi için çok kriterli karar verme tekniklerinden The Criteria Importance Through Intercriteria Correlation (CRITIC) ve The Complex Proportional Assessment (COPRAS) yöntemleri kullanılmıştır.

Ele alınan kriterlerin ağırlıklandırılmasında CRITIC yöntemi kullanılmıştır. Bu yöntemin en önemli özelliği kriterler arası korelasyonu ve kriterlerin standart sapmasını esas alarak objektif bir ağırlıklandırma temeline dayanmasıdır (Diakoulaki ve ark., 1995). Aynı zamanda kriterler arasındaki zıtlıkları da dikkate almaktadır.

Tüm bu özellikler açısından, kriterlerin ağırlıklarını hesaplamada CRITIC yöntemi kullanılmıştır. Bu yöntemin çözüm adımları (Arslan, 2020; Diakoulaki ve ark., 1995);

1. *Adım:* Problemin tanımlanması ve başlangıç matrisinin oluşturulması,
2. *Adım:* Normalizasyon matrisinin oluşturulması için denklem (1) ve (2) kullanılır,

$$r_{ij} = \frac{X_{ij} - f_i^{\min}}{f_i^{\max} - f_i^{\min}}, \text{ (fayda kriterleri için)} \quad (1)$$

$$r_{ij} = \frac{f_i^{\max} - X_{ij}}{f_i^{\max} - f_i^{\min}}, \text{ (maliyet kriterleri için)} \quad (2)$$

3. *Adım:* Kriterler arası korelasyonun hesaplanması,
4. *Adım:* Bilgi miktarlarının (C_j) hesaplanması için denklem (3) kullanılır,

$$C_j = \sigma_j * \sum_{k=1}^n (1 - I_{kj}), \sigma_j: \text{ standart sapma, } I_{kj}: \text{ korelasyon} \quad (3)$$

5. *Adım:* Kriter ağırlıkları denklem (4)' deki gibi hesaplanır.

$$W_j = \frac{C_j}{\sum_{k=1}^n C_k} \quad (4)$$

Kriterlerin ağırlıklandırılmasından sonra karar alternatiflerinin sıralamasında COPRAS yöntemi kullanılmıştır. COPRAS yönteminin temel avantajı, alternatifler arasında kıyaslama yaparak diğer alternatiflerden ne düzeyde iyi veya kötü olduğu sonucuna yüzdesel olarak ulaşabilmesidir. Bu yöntemde önem ve fayda dereceleri bakımından kriterler sıralanarak alternatifler sıralanmaktadır (Özbek, 2017). Alternatifler, birbiriyle kıyaslanarak ve oransal olarak değerleri hesaplanarak sıralanabilmektedir. Hesaplama yapılırken diğer yöntemlere göre az sayıda işlem gerektirdiğinden uygulama açısından oldukça basittir. Ayrıca maksimize veya minimize edilmesi istenen kriterleri ayrı ayrı ele alarak hesaplama yapılabilmektedir (Mulliner ve ark., 2013). Tüm bu sebepler ile alternatiflerin sıralamasını belirlemek amacıyla COPRAS yöntemi tercih edilmiştir. Bu yöntemin çözüm adımları aşağıdaki gibidir (Rouyendegh & Nacar, 2020);

Tablo 1.
Başlangıç Karar Matrisi

Karar Problemi	Maksimum	Maksimum	Maksimum	Maksimum	Maksimum	Maksimum
Alternatifler/Kriterler	K1	K2	K3	K4	K5	K6
AAC	6	106	489672	79322	3024	4
ABAKÜS	3	87	1568940	51055	317102	7
AKSİS	16	123	2761533	268539	675088	15
ARILAR	5	96	1392603	2842176	1209112	3
ATA	5	390	6875139	2402476	625542	23
BDO	7	148	10761553	337821	1695062	10
BİRLEŞİM	5	193	1559391	255556	18500	9
DENGE ANKARA	3	289	1312022	8298864	828559	3
DMF	3	127	1944694	5342936	2648803	2
DMR	6	102	946093	162435	199126	1
ECOVİS	8	200	1339715	6638331	1414600	8
ELİT	5	90	1317548	2090730	251180	6
FİNANSAL EKSEN	5	98	2913872	232768	382799	4
GÜRELİ	15	132	19171990	43200397	4580101	39
HSY	4	216	4148237	333199	369148	19
IHY	6	383	444184	2078135	43369	2
KAVRAM	5	290	1828961	661273	1342176	5
KÖKER	5	182	620032	4896613	59858	2
MBK	4	55	1709144	6825919	3288682	2
MERCEK	16	124	1773746	1330093	68201	11
MERİDYEN	27	31	2196856	74571	34656	5
MGI	3	965	2185301	77440	786046	9
PKF	3	260	3501081	943255	1750612	18
REPORT	4	200	1235115	62354	34499	9
SERBERKER	7	199	2400834	440748	207427	12
ULUSAL	5	212	1514106	3126764	1708912	11
ULUSLARARASI	3	420	1353518	115226	45716	4
YEDİTEPE	10	146	3435107	718701	39637	29

1. *Adım:* Karar matrisi denklem (5)' deki gibi oluşturulur.

$$X_{ij} = \begin{bmatrix} X_{11} & \cdots & X_{1n} \\ \vdots & \ddots & \vdots \\ X_{m1} & \cdots & X_{mn} \end{bmatrix}, \forall_i = 1, 2, \dots, m, \forall_j = 1, 2, \dots, n \quad (5)$$

2. *Adım:* Karar matrisi denklem (6)' daki gibi normalize edilir.

$$X_{ij}^* = \frac{X_{ij}}{\sum_{i=1}^m X_{ij}}, \forall_j = 1, 2, \dots, n \quad (6)$$

3. *Adım:* Normalize matris, verilen ağırlıklarla çarpılarak ağırlıklı normalize karar matrisi denklem (7)'deki gibi oluşturulur.

$$r_{ij} = X_{ij}^* * w_j \quad (7)$$

4. *Adım:* Faydalı ve faydasız kriter değerlerinin toplamı sırasıyla denklem (8) ve denklem (9)'daki gibi bulunur.

$$S_i^+ = \sum_{j=1}^k r_{ij}, i = 1, 2, \dots, k \quad (8)$$

$$S_i^- = \sum_{j=k+1}^m r_{ij}, i = k+1, k+2, \dots, n \quad (9)$$

5. *Adım:* Alternatiflerin görelî önem değerleri denklem (10)'daki gibi hesaplanır,

$$Q_i = S_i^+ + \frac{\sum_{i=1}^m S_i^-}{S_i^- * \sum_{i=1}^m \frac{1}{S_i^-}} \quad (10)$$

6. *Adım:* En büyük görelî önem değeri denklem (11)'deki gibi bulunur,

$$Q_{max} = \{Q_i\}, \forall_i = 1, 2, \dots, m \quad (11)$$

Tablo 2.
Normalizasyon Matrisi

Karar Problemi	Maksimum	Maksimum	Maksimum	Maksimum	Maksimum	Maksimum
Alternatifler/Kriterler	K1 (+)	K2 (+)	K3 (+)	K4 (-)	K5 (-)	K6 (+)
AAC	,108333	,080763	,002429	,000655	,000000	,062827
ABAKÜS	,000000	,060197	,060058	,000000	,068620	,157068
AKSİS	,541667	,098972	,123738	,005040	,146832	,356021
ARILAR	,091667	,069623	,050642	,064685	,263506	,036649
ATA	,083333	,384747	,343391	,054495	,136008	,560209
BDO	,150000	,125107	,550912	,006646	,369676	,235602
BİRLEŞİM	,075000	,173950	,059548	,004739	,003381	,214660
DENGE ANKARA	,000000	,276350	,046340	,191146	,180363	,057592
DMF	,016667	,103256	,080122	,122641	,578050	,010471
DMR	,116667	,076478	,026800	,002581	,042844	,000000
ECOVİS	,200000	,181020	,047818	,152662	,308401	,178010
ELİT	,100000	,063410	,046635	,047270	,054217	,125654
FİNANSAL EKSEN	,100000	,071765	,131873	,004211	,082973	,062827
GÜRELİ	,508333	,108612	1,000000	1,000000	1,000000	1,000000
HSY	,041667	,198158	,197784	,006539	,079991	,460733
IHY	,108333	,377464	,000000	,046978	,008815	,031414
KAVRAM	,091667	,277207	,073942	,014142	,292578	,094241
KÖKER	,075000	,161311	,009390	,112297	,012417	,026178
MBK	,033333	,025707	,067544	,157010	,717851	,031414
MERCEK	,558333	,100043	,070994	,029642	,014240	,267016
MERİDYEN	1,000000	,000000	,093587	,000545	,006911	,109948
MGI	,016667	1,000000	,092970	,000611	,171075	,193717
PKF	,000000	,245287	,163228	,020677	,381813	,450262
REPORT	,025000	,181020	,042233	,000262	,006877	,193717
SERBERKER	,150000	,179734	,104478	,009031	,044658	,272251
ULUSAL	,100000	,193873	,057130	,071281	,372702	,267016
ULUSLARARASI	,000000	,416667	,048555	,001487	,009327	,083770
YEDİTEPE	,283333	,123393	,159705	,015473	,007999	,727749

Tablo 3.
Korelasyon Matrisi

	K1	K2	K3	K4	K5	K6
K1	1,000					
K2	-,359	1,000				
K3	,183	,029	1,000			
K4	,047	,080	,015	1,000		
K5	-,149	,057	,426	,600	1,000	
K6	,266	,257	,694	-,044	,092	1,000

Tablo 4.
Kriterlere Ait C_j Değerleri

Kriterler	K1	K2	K3	K4	K5	K6	Toplam
C_j	2,141	2,032	1,317	1,657	1,532	1,341	10,020

Tablo 5.
Kriterlere Ait W_j (Ağırlık) Değerleri

Kriterler	K1	K2	K3	K4	K5	K6	Toplam
W_j (Ağırlık)	,214	,203	,131	,165	,153	,134	1,000

Tablo 6.
Ağırlıklı Normalize Karar Matrisi

Kriter Faydası	Faydalı	Faydalı	Faydalı	Faydasız	Faydasız	Faydalı
Alternatifler/Kriterler	K1	K2	K3	K4	K5	K6
AAC	,006174	,003678	,000778	,000140	,000019	,001765
ABAKÜS	,003308	,003014	,002493	,000090	,001968	,003531
AKSİS	,017641	,004266	,004388	,000473	,004190	,007257
ARILAR	,005733	,003318	,002213	,005007	,007505	,001275
ATA	,005513	,013488	,010925	,004232	,003883	,011082
BDO	,007277	,005109	,017101	,000595	,010521	,005002
BİRLEŞİM	,005292	,006685	,002478	,000450	,000115	,004609
DENGE ANKARA	,003308	,009990	,002085	,014618	,005143	,001667
DMF	,003749	,004404	,003090	,009412	,016441	,000785
DMR	,006395	,003540	,001503	,000286	,001236	,000588
ECOVİS	,008600	,006913	,002129	,011693	,008780	,003923
ELİT	,005954	,003118	,002094	,003683	,001559	,002942
FİNANSAL EKSEN	,005954	,003388	,004630	,000410	,002376	,001765
GÜRELİ	,016759	,004577	,030466	,076098	,028429	,019320
HSY	,004410	,007466	,006592	,000587	,002291	,009219
IHY	,006174	,013253	,000706	,003661	,000269	,001177
KAVRAM	,005733	,010018	,002906	,001165	,008331	,002354
KÖKER	,005292	,006277	,000985	,008625	,000372	,001079
MBK	,004190	,001901	,002716	,012024	,020413	,001177
MERCEK	,018082	,004300	,002819	,002343	,000423	,005590
MERİDYEN	,029769	,001072	,003491	,000131	,000215	,002648
MGI	,003749	,033343	,003473	,000136	,004879	,004217
PKF	,003308	,008987	,005563	,001662	,010866	,009023
REPORT	,003969	,006913	,001963	,000110	,000214	,004217
SER BERKER	,007277	,006872	,003815	,000776	,001288	,005688
ULUSAL	,005954	,007328	,002406	,005508	,010607	,005590
ULUSLARARASI	,003308	,014518	,002151	,000203	,000284	,002158
YEDİTEPE	,010805	,005054	,005459	,001266	,000246	,014220

7. *Adım:* Her bir alternatifin performans indeksi (P_i) denklem (12)'deki gibi oluşturulur ve P_i indeksi büyükten küçüğe sıralanarak alternatiflerin sıralaması elde edilir. P_i indeksi 100 olan alternatif en iyi alternatifi temsil etmektedir.

$$P_i = \frac{Q_i}{Q_{max}} * 100 \quad (12)$$

Bulgular

Kriterlerin ağırlıkları CRITIC yöntemi ile belirlenmiştir. Karar problemi için 28 adet alternatif ve bu alternatiflere ait 6 adet kriter ele alınmıştır. Probleme ait veriler Tablo 1'de verilmiştir. Karar problemine ait tüm kriterler bağımsız denetim şirketlerinin çıkarlarını gözettiğinden maksimum olmalıdır.

- Adım:* Tablo 1'de verilen başlangıç karar matrisi normalize edilir. Normalize matrisi Tablo 2'de sunulmuştur.
- Adım:* Bu adımda normalize edilmiş matris kullanılarak kriterler arasındaki korelasyon katsayıları hesaplanır.

Spearman korelasyon katsayıları hesaplanmış ve Tablo 3'teki gibi elde edilmiştir.

- Adım:* Bu adımda her bir kriterle ait C_j değerleri hesaplanır. C_j değerleri Tablo 4'te gösterilmiştir.

4. *Adım:* Bu adımda kriterlerin ağırlık değerleri hesaplanır. Kriterlerin ağırlıkları Tablo 5'te belirtilmiştir.

Tablo 5'te görüldüğü üzere en yüksek ağırlık K1 kriterine ait olup en yüksek önem seviyesine sahiptir. Daha sonra sırasıyla K2, K4, K5, K6 ve K3 şeklinde gerçekleşmiştir.

Alternatiflerin sıralaması COPRAS yöntemi ile belirlenmiştir. COPRAS yöntemine göre elde edilmiş Normalize matris ile CRITIC yöntemine göre elde edilmiş ağırlıklar çarpılarak Tablo 6 elde edilmiştir.

5. *Adım:* Alternatiflerin faydalı ve faydasız kriterler için görelî önem değerleri hesaplanır. Görelî önem değerlerine göre belirlenen faydalı ve faydasız kriterler Tablo7'de belirtilmiştir.
6. *Adım:* En büyük görelî önem değeri bulunur. Görelî önem değerlerini ifade eden Q_i değerleri Tablo 8'de gösterilmiştir.
7. *Adım:* Her bir alternatifin performans indeksi (P_i) oluşturulur ve P_i indeksi büyükten küçüğe sıralanarak alternatiflerin sıralaması elde edilir. P_i indeksi 100 olan alternatif en iyi alternatifini temsil etmektedir. Alternatiflerin tercih sıralaması Tablo 9'da sunulmuştur.

Tablo 7.

Alternatifler İçin Faydalı ve Faydasız Kriterler

Alternatifler	Faydalı Kriterler (S_{+})	Faydasız Kriterler (S_{-})
AAC	,012396	,000158
ABAKÜS	,012346	,002058
AKSİS	,033552	,004663
ARILAR	,012540	,012511
ATA	,041008	,008115
BDO	,034488	,011116
BİRLEŞİM	,019065	,000565
DENGE ANKARA	,017050	,019761
DMF	,012027	,025853
DMR	,012026	,001522
ECOVİS	,021565	,020474
ELİT	,014108	,005242
FİNANSAL EKSEN	,015737	,002786
GÜRELİ	,071121	,104526
HSY	,027687	,002878
IHY	,021310	,003930
KAVRAM	,021011	,009496
KÖKER	,013634	,008997
MBK	,009984	,032437
MERCEK	,030791	,002766
MERİDYEN	,036980	,000346
MGI	,044782	,005015
PKF	,026881	,012528
REPORT	,017062	,000324
SER BERKER	,023652	,002064
ULUSAL	,021278	,016115
ULUSLARARASI	,022134	,000487
YEDİTEPE	,035538	,001512

Tablo 8.

Alternatiflerin Görelî Önem Değerleri

Alternatifler	Q_i
AAC	,107321
ABAKÜS	,019656
AKSİS	,036778
ARILAR	,013742
ATA	,042862
BDO	,035842
BİRLEŞİM	,045695
DENGE ANKARA	,017811
DMF	,012609
DMR	,021911
ECOVİS	,022300
ELİT	,016978
FİNANSAL EKSEN	,021137
GÜRELİ	,071265
HSY	,032915
IHY	,025139
KAVRAM	,022595
KÖKER	,015306
MBK	,010448
MERCEK	,036230
MERİDYEN	,080405
MGI	,047782
PKF	,028082
REPORT	,063503
SER BERKER	,030942
ULUSAL	,022212
ULUSLARARASI	,053046
YEDİTEPE	,045488

Tablo 9'da alternatiflerin sıralamasına bakıldığında 6 kritere göre AAC Bağımsız Denetim Şirketi eşliğinde en iyi ve birinci sırada yer alırken, MBK Bağımsız Denetim Şirketi en kötü ve en son sırada yer almıştır.

Sonuç ve Öneriler

Son yıllarda ulusal ve uluslararası alanda ekonomik anlamda yaşanan değişim ve gelişimle beraber bağımsız denetime ihtiyaç duyan şirketlerin sayısının arttığı söylenebilir. Bu gelişmelerle birlikte şirketlerin faaliyette bulunduğu alanlarının çeşitlenmesi, günlük işlem hacimlerinin artış göstermesi, çalışan sayılarının artması ve karşılaşılabilecekleri risklerin çoğalması gibi nedenlerden dolayı doğru, zamanlı ve güvenilir bilginin önemi artmıştır. Finansal tablo bilgilerinden hareketle karar verecek olan iç ve dış paydaşların isabetli karar almaları için doğru ve güvenilir bilginin finansal tablolarda sunulabilmesi ihtiyacı bağımsız denetimin önemini artırmıştır. Bu öneme binaen gerek ulusal gerekse de uluslararası ölçekte faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerinin sayısının arttığı görülmektedir. Bu artış beraberinde denetime tabi olan şirketlerin bağımsız denetim şirketlerinden almış oldukları denetim hizmetinin kalitesini ve denetim şirketinin performansının sorgulanmasını gerekli kılmıştır. Ayrıca, bağımsız

Tablo 9.
Performans İndeksi (P) Değerine Göre Alternatiflerin Tercih Sıralaması

Alternatifler	P _i
AAC	100,0
MERİDYEN	74,9
GÜRELİ	66,4
REPORT	59,2
ULUSLARARASI	49,4
MGI	44,5
BİRLEŞİM	42,6
YEDİTEPE	42,4
ATA	39,9
AKSİS	34,3
MERCEK	33,8
BDO	33,4
HSY	30,7
SER BERKER	28,8
PKF	26,2
IHY	23,4
KAVRAM	21,1
ECOVİS	20,8
ULUSAL	20,7
DMR	20,4
FİNANSAL EKSEN	19,7
ABAKÜS	18,3
DENGE ANKARA	16,6
ELİT	15,8
KÖKER	14,3
ARILAR	12,8
DMF	11,7
MBK	9,7

denetim şirketleri tarafından yayımlanan şeffaflık raporlarını da önemli hale getirmiştir. Bu kapsamda söz konusu çalışma ile Türkiye'de faaliyet gösteren ve dört büyük bağımsız denetim şirketi dışında kalan bağımsız denetim şirketlerinin, yayımladıkları şeffaflık raporlarından edinilen bilgiler doğrultusunda denetim kalitesi ve gelir performansı kriterlerine göre çok kriterli karar verme teknikleriyle sıralanması ve şirketler tarafından yayımlanan şeffaflık raporlarına ilişkin bir durum tespiti yapılması amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda belirlenen performans kriterleri CRITIC yöntemi ile ağırlıklandırılarak COPRAS yöntemi ile de sıralamaları ortaya konulmuştur.

Araştırmada CRITIC yöntemine göre en önemli performans göstergesi kriterinin sorumlu denetçi sayısı olduğu tespit edilmiştir. Bilindiği üzere bağımsız denetim faaliyeti bir denetim ekibi tarafından yürütülmektedir. Bu ekipte sorumlu denetçinin önemli bir görevi bulunmaktadır. Nitekim, denetim faaliyeti sorumlu denetçinin gözetimi ve idaresi altında yapılmaktadır. Dolayısıyla çalışmada elde edilen sonucun sorumlu denetçinin önemini ve denetim faaliyetindeki rolünü destekler nitelikte olduğu söylenebilir. Araştırma kapsamında ele alınan diğer kriterler ise sırasıyla eğitim süresi, bağımsız denetim hizmetleri geliri, diğer denetim ve güvence hizmetleri geliri, denetim dışı hizmetlerden elde edilen

gelirler ve KAYİK sayısı olarak belirlenmiştir. Akçakanat (2021)'in benzer performans kriterlerini kullanılarak dört büyük bağımsız denetim şirketi özelinde yapmış olduğu çalışmada ise en önemli kriterin eğitim süresi olduğu ifade edilmiştir. Bağımsız denetime tabi işletmelerin yüksek kalitede bağımsız denetim hizmeti alabilmelerinde, denetçilerin etik kurullara uygun hareket etmeleri ve mesleki bilgilerinin geliştirilmesine yönelik alınan mesleki eğitimlerin içeriği ve süresi önem taşımaktadır. Denetçinin almış olduğu eğitim doğrudan denetim kalitesini olumlu yönde etkileyecek ve bu durumda denetim şirketlerinin performanslarına yansıtacaktır. Bu kapsamda gerek Akçakanat (2021)'in çalışmasında gerekse söz konusu çalışmada elde edilen sonuçların bağımsız denetimde mesleki eğitimin gerekliliğini destekler nitelikte olduğu görülmektedir. Ayrıca, Çular (2017), Jakšić ve ark. (2012) ve Yazıcı (2019) tarafından yapılan çalışmalarda, çalışan sayısı, sertifikalı denetçi sayısı, bağımsız denetim şirketinin tecrübesi, ortaklık yapısı ve denetim sayısı gibi faktörlerde müşteri işletmelerin bağımsız denetim şirketi seçiminde veya denetim şirketlerinin performansı üzerinde etkili olabileceği ifade edilmiştir.

Araştırma kapsamında incelenen şirketler COPRAS yöntemine göre sıralandığında, en iyi ilk üç bağımsız denetim şirketi sırasıyla AAC, MERİDYEN ve GÜRELİ olurken, son üç bağımsız denetim şirketi sırasıyla MBK, DMF ve ARILAR şeklinde sıralanmıştır. Yıllar itibarı ile denetim şirketlerinin denetlediği KAYİK sayısının şirketlerin tercih edilebilirliğinin en önemli göstergelerinden birisi olabileceği düşünülerek yayımlanan şeffaflık raporlarından hareketle, KAYİK sayısı dikkate alındığında en çok tercih edilen bağımsız denetim şirketlerinin sırasıyla GÜRELİ, YEDİTEPE ve ATA; en az tercih edilen bağımsız denetim şirketlerinin ise DMR, MBK ve KÖKER olduğu görülmektedir. Fıili durumda KAYİK sayısına göre en çok tercih edilen bağımsız denetim şirketi olan GÜRELİ araştırma sonucunda da ilk üçte yer alabilmiştir. Şirketler açısından bakıldığında GÜRELİ şirketinin birinci sırada yer almasının sebebi olarak denetim hizmetleri ve denetim dışı hizmetlerden elde ettiği gelirlerin ve KAYİK sayısının diğer bağımsız denetim şirketlerine göre daha fazla olmasının etkili olduğu düşünülebilir. Bu sonuçtan hareketle ulusal bağımsız denetim şirketlerinin yapılan sıralamada üst sıralarda yer alabilmeleri, ilgili kriterlerde etkinliklerini arttırmalarına bağlı olduğu ifade edilebilir.

Çalışma sürecinde elde edilen sonuçlardan bir diğeri ise, bağımsız denetim şirketleri tarafından yayımlanan şeffaflık raporlarının bir standart dâhilinde hazırlanmadığının, özellikle içerikleri açısından farklılıklar olduğunun, eğitim süresi ve denetim ücretleri gibi olması gereken önemli bilgilerin raporlarda yer almadığının tespit edilmesidir. Bu sonuçlar, şeffaflık raporlarını benzer amaçlar çerçevesinde ele alan Çular (2017), Deumes ve ark. (2012), Erdoğan ve Solak (2016), Gürol ve Tüysüzoğlu (2016) ve Tanç ve Gümrah (2016) tarafından yapılan çalışmalarda elde edilen sonuçlar ile önemli ölçüde örtüşmektedir.

Elde edilen sonuçlar çerçevesinde literatürde kullanılan farklı kriterler ele alınarak veya farklı yöntemler kullanılarak bağımsız denetim şirketlerinin performans sıralamaları belirlenerek farklı kıyaslamalar yapılabilir. Ayrıca Kamu Gözetim Kurumu tarafından şeffaflık raporlarının standardize bir şekilde hazırlanabilmesi ve sunulması için gerekli düzenlemeleri yapmaları önerilmektedir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Yazar Katkıları: Fikir – M.G., T.K., E.K.; Tasarım – M.G., T.K., E.K.; Denetim – M.G., T.K., E.K.; Kaynaklar – M.G., T.K., E.K.; Veri Toplama ve/veya İşleme – M.G., T.K., E.K.; Analiz ve/veya Yorum – T.K.; Literatür Taraması – T.K., E.K.; Yazıyı Yazan – M.G., T.K., E.K.; Eleştirel İnceleme – M.G., T.K., E.K.

Çıkar Çatışması: Yazarlar çıkar çatışması bildirmemişlerdir.

Finansal Destek: Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Author Contributions: Concept – M.G., T.K., E.K.; Design – M.G., T.K., E.K.; Supervision – M.G., T.K., E.K.; Resources – M.G., T.K., E.K.; Data Collection and/or Processing – M.G., T.K., E.K.; Analysis and/or Interpretation – T.K.; Literature Search – T.K., E.K.; Writing Manuscript – M.G., T.K., E.K.; Critical Review – M.G., T.K., E.K.

Declaration of Interests: The authors declare that they have no competing interest.

Funding: The authors declared that this study has received no financial support.

Kaynaklar

- Acar, D., Senal, S., & Usul, H. (2011). Bağımsız denetim kalitesi: Denetim firmaları üzerine bir araştırma. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 11(22), 273–306.
- Akçakanat, Ö. (2021). Dört büyük bağımsız denetim firmasının mairca yöntemi ile karşılaştırılması. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 21(64), 123–146.
- Arslan, R. (2020). Critic yöntemi. İçinde H. Bircan (Çev.), *Çok kriterli karar verme problemlerinde kriter ağırlıklandırma yöntemleri* (1. Baskı). Nobel Akademik Yayıncılık.
- Arzu, T. (2022). Assessment of macroeconomic performances and human development levels of BRICS and MINT countries using CRITIC and COPRAS methods. *Pacific Business Review International*, 14(10), 1–19.
- Bağımsız Denetim Yönetmeliği (2012). *Resmî gazete, resmî gazete sayısı: 28509*.
- Bezirci, M., & Karasioğlu, F. (2011). Türkiye’de denetimin tarihsel gelişimi. *Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 11(21), 571–592.
- Bozkurt, N. (2015). *Muhasebe denetimi*. Alfa Basım Yayım Dağıtım.
- Cameran, M., Livatino, M., Pecchiari, N., & Viganò, A. (2003). A survey of the impact of mandatory rotation rule on audit quality and audit pricing in Italy. Second European Auditing Research Network Symposium, Manchester.
- Cameran, M. (2007). Auditing in Italy: The development of a highly-regulated setting before and after the Parmalat case. In R. Quick, S. Turley & M. Willekens (Eds.). *Auditing, trust and governance* (1st ed., p. 24). Routledge.
- Chen, Y. S., Hsu, J., Huang, M. T., & Yang, P. S. (2013). Quality, size, and performance of audit firms. *International Journal of Business and Finance Research*, 7(5), 89–105.
- Çilek, A. (2022). Entegre CRITIC-COPRAS yaklaşımıyla Covid-19 salgınının Borsa İstanbul Turizm Endeksinde işlem gören şirketlerin finansal performansına etkisi. *Güncel Turizm Araştırmaları Dergisi*, 6(1), 263–281.
- Çular, M. (2017). Transparency report delay and disclosure by Croatian audit firms. *Croatian Operational Research Review*, 8(1), 299–316. [CrossRef]
- Deumes, R., Schelleman, C., Vander Bauwhede, H., & Vanstraelen, A. (2012). Audit firm governance: Do transparency reports reveal audit quality? *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 31(4), 193–214. [CrossRef]
- Diakoulaki, D., Mavrotas, G., & Papayannakis, L. (1995). Determining objective weights in multiple criteria problems: The critic method. *Computers and Operations Research*, 22(7), 763–770. [CrossRef]
- Erdoğan, S., & Solak, B. (2016). Türkiye’de şeffaflık raporları ve bağımsız denetim sektörüne yönelik ampirik bir çalışma. *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(2), 175–195.
- Goodwin, J., & Seow, J. L. (2002). The influence of financial reporting and auditing: Perception of auditors and directors in Singapore. *Accounting and Finance*, 42(3), 195–223. [CrossRef]
- Grant, P. (2010). <https://www.accountancyage.com/2010/06/16/top-50-50-top-of-the-pile/>. Erişim Tarihi: 22.10.2022.
- Gürol, B., & Tüysüzoğlu, T. (2016). Türkiye’de kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar nezdinde bağımsız denetim yapan denetim kuruluşlarının şeffaflık raporları üzerinde bir inceleme. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 15(47), 131–148.
- Holm, C., & Warming-Rasmussen, B. (2007). An account of accountants: Audit regulation and the audit profession in Denmark. In R. Quick, S. Turley & M. Willekens (Eds.). *Auditing, trust and governance* (1st ed., p. 24). Routledge.
- Jakšič, D., Mijić, K., & Andrić, M. (2012). Analysis of variations in the performance of audit firms in the Republic of Serbia. *Economic Annals*, 57(193), 71–91. [CrossRef]
- Kapıcıgil, A. (2007). Kalite Nedir? Hizmet Kalitesi Nedir? Kalite Güvence Kavramı. 2. *Türkiye muhasebe Forumu*.
- Kaval, H. (2008). *Muhasebe denetimi* (3.Baskı). Gazi Kitabevi.
- KGK (2021). Bağımsız Denetim Kuruluşu Resmi Sicili. <https://denkur.kgk.gov.tr/>. Erişim Tarihi: 25.10.2022.
- Messier, W. F. (1997). *Auditing: Systematic approach*. McGraw-hill printed. University of Florida.
- Mulliner, E., Smallbone, K., & Maliene, V. (2013). An assessment of sustainable housing affordability using a multiple criteria decision making method. *Omega*, 41(2), 270–279. [CrossRef]
- Özbek, A. (2017). İlkokul öğretmenleri sağlık ve sosyal yardım sandığı’nın finansal performans analizi. *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(1), 1–31.
- Rouyendegh (Erdebilli), B. D., & Nacar, E. N. (2020). COPRAS Yöntemi ile Tedarikçi Seçimi. İçinde M. Kabak, Y. Çınar (Çev.), *Çok kriterli karar verme yöntemleri ms excel çözümlü uygulamalar*. COPRAS Yöntemi ile. Nobel Akademik Yayıncılık.
- Sağlam, N., & Azgın, N. (2016). Türk Ticaret Kanunu ve son yasal düzenlemelerin finansal raporlama ve denetime etkisi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 22(1), 1515–1526.
- Seçme, G. (2022). Firma performans Değerlendirmesine çok kriterli Yaklaşım: Bankacılık Sektörü üzerine bir uygulama. *Ekonomi Politika ve Finans Araştırmaları Dergisi*, 7(2), 457–480.
- Tanç, A., & Gümrak, A. (2016). Şeffaflık raporları çerçevesinde bağımsız denetim kuruluşlarının sürekli mesleki eğitim politikalarının analizi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18(Özel Sayı-1), 419–438.
- Türel, A., Türel, A., & Çiftci, H. N. (2017). Ülkemizde bağımsız denetim: Son 10 yıla bakış. İçinde A. G. Yücel (Çev.), *Seçmeler*. İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayınları.
- Yazıcı, N. (2019). Türkiye’de bağımsız denetim şirketlerinin gelirlerini etkileyen unsurların şeffaflık raporlarının analizi ile belirlenmesi. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 10(1), 168–180.

Extended Abstract

Objective: In recent years, with the increase in uncertainty in the markets and the diversification of risks, the increase in the number of transactions containing errors and fraud in the presentation of financial information has made it difficult to reach reliable financial information. This situation has increased the need for independent auditing by revealing the importance of independent auditing. The basic expectations of the companies that will benefit from the independent auditing service regarding the audit process are to provide reasonable assurance for the users of the financial statements to access the reliable information they need by auditing the financial statements correctly by the independent audit companies. Within the framework of this expectation, companies that have to have an independent audit in Turkey decide on the selection of an independent audit company according to various criteria. While these criteria may be related to human capital such as the number of auditors, the education level of auditors, and vocational training, they can also be criteria based on remuneration.

This study aims to rank the independent audit companies operating in Turkey, excluding the four big independent audit companies, using multi-criteria decision-making techniques according to audit quality and revenue performance criteria, in line with the information obtained from the transparency reports published between 2017 and 2021. In addition, one of the aims of the study is to make due diligence on the transparency reports published by independent audit companies.

Methods: According to the Public Disclosure Platform data, the universe of the research consists of 86 independent audit companies operating in Turkey in 2022. Four big independent audit companies and companies that do not have transparency reports or that have missing information in their transparency reports were excluded from the study, and the information of 28 independent audit companies with full working data was used. Performance ranking criteria were determined using the study of Akçakanat (2021). The criteria were determined as number of responsible auditors (K1), training period (K2), independent audit services income (K3), other audit and assurance services income (K4), non-audit services revenues (K5), and number of Public Interest Entities (K6). In order to rank the performance of independent audit companies based on criteria, CRITIC (The Criteria Importance Through Intercriteria Correlation) and COPRAS (The Complex Proportional Assessment) methods were used. The CRITIC method was used to weight the criteria discussed. The most important feature of this method is that it is based on subjective weighting based on the correlation between criteria and the standard deviation of the criteria. The solution steps of this method are as follows (Diakoulaki ve ark., 1995; Arslan, 2020):

- Step 1: Defining the problem,
- Step 2: Creating the initial matrix,
- Step 3: Calculating the correlation between criteria,
- Step 4: Calculating the amount of information (Cj),
- Step 5: Calculation of criterion weights.

After the weighting of the criteria, the COPRAS method was used to rank the decision alternatives. In this method, the alternatives are listed by ranking the criteria in terms of importance and benefit degrees. By comparing the alternatives with each other, the values can be calculated proportionally and ranked. It is quite simple in terms of application since it requires less number of operations when making calculations compared to other methods. In addition, calculations can be made by considering the criteria that are desired to be maximized or minimized separately. The solution steps of this method are as follows (Rouyendegh & Nacar, 2020):

- Step 1: Decision matrix is created.
- Step 2: The Marar matrix is normalized.
- Step 3: The normalized matrix is multiplied by the given weights to form the weighted normalized decision matrix.
- Step 4: The sum of useful and useless criterion values is found.
- Step 5: The relative importance values of the alternatives are calculated.
- Step 6: Find the largest relative importance value.
- Step 7: The performance index (Pi) of each alternative is created and the ranking of the alternatives is obtained by ranking the Pi index from largest to smallest. The alternative with a Pi index of 100 represents the best alternative.

Results and Discussion: According to the CRITIC method, the most important criterion was determined as the number of responsible auditors (K1). Other criteria were determined as training period (K2), income from independent audit services (K3), income from other auditing and assurance services (K4), income from non-audit services (K5), and the number of Public Interest Entities (K6). In the study of Akçakanat (2021), it was stated that the most important criterion is the training period. According to the COPRAS method, the top three independent audit companies are AAC, MERIDYEN, and GÜRELİ; the last three independent audit companies are listed as MBK, DMF, and ARILAR.

Considering that the number of KAYİK audited by audit companies may be one of the most important indicators of the preferability of companies, the most preferred independent auditing companies are GÜRELİ, YEDİTEPE, and ATA when the number of KAYİK is taken into account. The least preferred independent audit companies are DMR, MBK, and KÖKER. GÜRELİ, which is the most preferred independent audit company according to the number of Public Interest Entities in actual situation, was able to rank in the top three as a result of the research. It can be said that the reason for GÜRELİ company's ranking in the first place is the fact that its revenues from audit services and non-audit services and the number of Public Interest Entities are higher than other independent auditing companies.

Another result of the study is that the transparency reports published by independent audit companies are not prepared within a standard, there are differences in terms of content, and important information such as training time and audit fees are not included in the reports. These results are in line with the results of the studies conducted by Erdoğan and Solak (2016), Tanç and Gümrah (2016), and Čular (2017) on transparency reports and included in the literature.

Within the framework of the results obtained, different comparisons can be made by considering the different criteria used in the literature or by determining the performance rankings of independent audit companies by using different methods. In addition, it is recommended that the Public Oversight Agency make the necessary arrangements so that transparency reports can be prepared and presented in a standardized manner.