

DENETİM FİRMALARI KALİTE ENDEKSİ *

İffet Kesimli¹

ÖZET

Denetim pazarı oligopolistik bir pazar yapısına sahiptir ve bunun pek çok göstergesi bulunmaktadır. Denetim firmaları regülatörler tarafından getirilen çeşitli düzenlemelere uymak zorundadır; düzenlemelerin çoğu oligopolü korumakta ve daha da katılaştırmaktadır. Düzenlemeler, denetim firmalarının uluslararası büyümesini, Dört Büyükler lehine olacak şekilde cezalandırılmakta, bu da yoğunlaşmaya yol açmaktadır. Örneğin, S&P 500 listesinde yer alan şirketlerden yalnızca iki tanesi Dört Büyükler dışında bir denetim firmasıyla çalışmaktadır ve Dört Büyükler, muhasebe endüstrisinin gelirinin üçte ikisini elde etmektedir. Şirketler, küçük denetim firmalarının gereken beceri paketine sahip olmadıklarına inanmaktadır. Camiada Dört Büyüklerin, kendi gözetimleri sırasında gerçekleşen çok sayıdaki hukuk ihlallerine ve Lehman Brothers benzeri müşterilerinin batmalarına karşın, bunları çok fazla zarar görmeksizin savuşturdıklarına dikkat çekilmiştir. Anılan oligopolistik yapının kırılabilmesi ve denetim müşterisi firmalarının tercihlerinin rasyonelleştirilmesi hedeflenilerek bu çalışmada Denetim Firmaları Kalite Endeksi (DFKE) önerisi getirilmektedir. Endeksin amacı denetimi gerçekleştirecek olan denetim firmasının seçiminin objektif kriterlere dayandırılmasına, dolayısıyla rasyonel bir seçim yapılmasına aracılık etmektir. Bu amaçla çalışmada Sarbanes-Oxley Yasası öncesi 20 yıllık dönemde ve 2002'de çıkartılan bu yasaı takip eden yaklaşık 10 yıllık dönemde yaşanan muhasebe tarihinde yerini almış olan skandallardan yola çıkılmıştır. Yaşanan muhasebe skandallarında bağımsız denetimin rolü sorgulanmış, denetim sektörü incelenmiş ve bir saha araştırması gerçekleştirilmiştir. Belirlenen zafiyetlerin aşılabilmesi için bağımsız denetimin kalitesini ölçen bir endeks önerilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız denetim, halka açık şirketler, kalite endeksi, Türkiye

AUDIT FIRMS AND QUALITY INDEX

ABSTRACT

The audit market has an oligopolistic market structure and this has many indicators. Auditing firms must comply with the various regulations introduced by regulators; and most of the regulations further protect the oligopoly and make it more solid. Regulations punish audit firms' international growth in favor of the Big Four, thus causing concentration. For example, only two of the companies listed on the S&P 500 work with an audit firm other than the Big Four, and the Big Four get two-thirds of the revenue of the accounting industry. Companies believe that small audit firms do not have the required skill packages. Despite numerous legal violations during the course of their own engagements and the bankruptcy of Lehman Brothers-like customers, accounting circles pointed out that they were able to parry them without much damage. Aiming to help breaking down the oligopolistic structure and to rationalize the preferences of the audit client firms, this study recommends the Audit Firms Quality Index. The purpose of the Index is mediating the process of the choice of the specific audit firm by facilitating the audit client to make a rational choice, where the choice will be based on objective criteria. In order to accomplish this, accounting scandals lived 20 years ahead of Sarbanes-Oxley Act, and approximately 10 years after the act passed into law, became the starting point. The roles of the external audit in these accounting scandals are questioned, audit sector is analyzed, and a survey is carried on. In order to pass over the weaknesses that are specified, an index to measure the quality of external audit is suggested.

Keywords: External auditing, public companies, quality index, Turkey

* Kesimli, İffet (2015). "Türk Bağımsız Denetim Firmalarının Uluslararası Kalite Kontrol Standardı Açısından İncelenmesi". (Basılmamış doktora tezi, Trakya Üniversitesi).

¹ Dr. Öğr. Üyesi, Kırklareli Üniversitesi, ifkesimli@gmail.com

GİRİŞ

Denetim pazarı oligopolistik bir pazar yapısına sahiptir. Türk Dil Kurumu Büyük Sözlüğünde oligopol; pazarda mal/hizmet sunumunun birkaç satıcı tarafından yapıldığı ve bu az sayıdaki satıcının birbirlerinin üretim kararlarından etkilendiği piyasa türü olarak tanımlanmaktadır. Piyasada bu kadar çok denetçi ve denetim firması bulunduğunu bilirken, piyasaya oligopol demek bazı kişilere uygun gelmeyebilir, ancak denetim piyasasının oligopolistik yapıya sahip olduğunun pek çok göstergesi bulunmaktadır ve camiada açıkça konuşulup, tartışılmaktadır. Örneğin, Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü (*International Organization of Securities Commissions - IOSCO*) Paris Yuvarlak Masa Toplantısı (2007) üçüncü panel konuşmacılarından Daniel Bouton²'un açıklamaları Fransız denetim pazarı hakkında fikir vermektedir. Bouton, Fransız şirketlerinin ya AB ya da Fransız Parlâmentosu tarafından getirilen çeşitli düzenlemelere uymak zorunda olduğunu; düzenlemelerin oligopolü koruduğunu ve daha da katılaştırdığını belirtmektedir. Bouton'a göre, teoride mükemmel görünen eski bir Fransız kuralı uyarınca, listelenen her büyük şirketin iki denetçi tarafından denetlenmesi gereklidir (Bouton, 2007). Vincent Baillot³ anılan kuralın 1966 yılından beri uygulandığını belirtmiştir (Baillot, 2007). Panelist Bouton, eğer olsaydı 'dört göz' tarafından yapılan böyle bir denetimin, Enron vakasını önleyebileceğini öne sürmektedir. Ancak Bouton, dört denetim firması arasından iki tanesini seçmeyi, bir tenis turnuvasına yalnızca iki tenisçiyle başlamaya benzetmektedir (Bouton, 2007). Bu eleştiriye karşı, Michel Prada⁴ sorunlu mevzularda iki denetçi arasında anlaşmazlık doğduğu hallerde çok faydalı sonuçlar alındığını belirtmiştir (Prada, 2007). Yine Bouton'un beyanından, başka bir mükemmel Fransız kuralı nedeniyle, şirketin yasal denetçisinden diğer bir amaç için tavsiye alamayacağı anlaşılmaktadır. Karşılık olarak, herhangi bir tavsiyede bulunmuş olan denetçinin, iki yıl içerisinde şirket denetçisi olarak atanamayacağı da diğer bir kuralla bağlanmıştır (Bouton, 2007). Tüm bu düzenlemeler, denetim firmalarının uluslararası büyümesini, Dört Büyükler lehine olacak şekilde cezalandırılmakta, bu da yoğunlaşmaya yol açmaktadır. Yoğunlaşma doğal olarak denetim hizmetlerinin fiyatına yansımaktadır. Bouton, son on yılda Société Générale'in bankacılık net geliri 2,4 kat artarken; denetim masraflarının 3,6 kat arttığını belirtmekte ve Dört Büyüklere karşı yoğunlaşma-karşıtı düzenlemeler uygulanmasını önermektedir (Bouton, 2007).

Bir başka örnek: On dokuz farklı dil yetisine sahip, 115 farklı ülkeden veteranlar tarafından raporlama yapılan Quarz adlı yeni nesil haber sitesi yazarı Jason Karaian da konuyu destekleyici veriler yayınlamıştır. Haberde S&P 500 listesinde yer alan şirketlerden yalnızca iki tanesinin Dört Büyükler dışında bir denetim firmasıyla çalıştığını ve Dört Büyüklerin, muhasebe endüstrisinin gelirinin üçte ikisini elde ettiğini belirtilmiştir. Karaian, Enron'un batışıyla birlikte yıkılan Arthur Andersen sonrasında Dört Büyüklerin, kendi gözetimleri sırasında gerçekleşen çok sayıdaki hukuk ihlallerine ve Lehman Brothers benzeri müşterilerinin batmalarına karşın, bunları çok fazla zarar görmeksizin savuşturduklarına dikkat çekmiştir. Ayrıca, Karaian'a göre, Birleşik Krallık'ta çok sayıdaki girişime karşın, ne rotasyon süresi önerildiği gibi 5-7 yıl olabilmemiş, ne de oligopolistik yapı yıkılabilmmiştir ve Birleşik Krallık bu konuda tek örnek değildir (Karaian, 17.10.2013).

Bu durumu destekleyen diğer bir görüş: Dört Büyüklerden biri tarafından denetleniyor olmanın hare etkisi⁵ yarattığını vurgulayan Cox, şirketlerin küçük denetim firmalarının gereken beceri paketine sahip olmadıklarına inandıklarını açıklamıştır (Cox, 2007). Tanımlanan bu duruma iyi bir örnek: Hewlett-Packard (HP) - Autonomy vakasında öne çıkan detaylardan biri; satın alma öncesinde Autonomy şirketinin Deloitte denetim firmasının İngiliz kolu tarafından (Garside, 24.08.2014); Hewlett-Packard (HP) şirketinin Ernst & Young tarafından denetlendiği (Economist, 08.12.2012); satın alma öncesinde HP'nin KPMG denetim firmasını birleşme çerçevesinde durum tespiti yapması için tuttuğu (Jones ve Binham, 29.11.2012) ve KPMG'nin defterlerde kayda değer bir sorun olmadığı yönünde görüş bildirmiş oluşudur. Norris, "Dört Büyüklerden üçü konuya dahilse, sonuncusunun da meseleye dahil olmasının kaçınılmaz olduğu" görüşündedir. Nitekim batıda *whistle-blower* olarak adlandırılan ismi saklı bir ihbarcının, defterlerin dürüst olmadığını HP'ye bildirmesi üzerine PricewaterhouseCoopers denetim firması adli inceleme yapmak üzere görevlendirilmiş (McKenna, 20.11.2012), defterlerde ciddi uygunsuzluklar, hileli beyanlar bulunduğu saptanmış ve finansal tablo açıklamalarında hatalar bulunmuştur (Norris, 29.11.2012).

Yukarıdaki örneklerden de anlaşıldığı ve zaten herkes tarafından bilindiği üzere, denetim piyasasında oligopolistik yapı bir anlamda denetim müşterisi firmalar tarafından yaratılmakta, bir anlamda da yasal düzenlemelere desteklenmektedir. Yasal düzenlemelerin Türkiye'de bir denetim firmaları arasında fırsat eşitsizliği yaratıp yaratmayacağı konusu ayrı bir çalışmanın konusu olabilir. Anılan oligopolistik yapının kırılabilmesi ve denetim müşterisi firmalarının tercihlerinin rasyonelleştirilmesi hedeflenilerek bu çalışmada Denetim Firmaları Kalite Endeksi (DFKE) önerisi getirilmektedir.

2 Daniel Bouton: Société Générale CEOsu.

3 Vincent Baillot: Başkan, La Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) - Ulusal Denetçiler Derneği

4 Michel Prada: IOSCO Teknik Komitesi Başkanı

5 Hare etkisi: Bir kişi hakkında edinilen olumlu/olumsuz izlenimlerin, o kişiyle ilgili gelecek beklenti ve çıkarımları etkilemesi (Kağıtçıbaşı, 2010).

Yöntem

Araştırmada öncelikle literatür taraması gerçekleştirilmiş, bağımsız denetim süreci incelenmiştir. Sarbanes Oxley Yasası öncesi 20 yıllık dönemde ve 2002'de çıkartılan bu yasaı takip eden yaklaşık 10 yıllık dönemde yaşanan muhasebe tarihinde yerini almış olan skandallar incelenmiştir. Yaşanan muhasebe skandallarında bağımsız denetimin rolü sorgulanmış, denetim sektörü incelenmiş ve bir saha araştırması gerçekleştirilmiştir. Muhasebe skandalları üzerinden, denetim kalitesini etkileyen paydaşlar saptanmıştır. Ayrıca, bağımsız denetimin etkililiğinin hangi unsurlara bağlı olduğu belirlenmiş, saptanan unsurlar ayrı ayrı incelenmiştir. Denetim kalitesini etkileyen unsurlar arasından kontrol edilemeyen bağımsız değişkenler elenerek, kontrol edilebilecek olanlar üzerine odaklanılmıştır. Denetçiler, denetim firmaları yöneticileri ve denetim müşterilerine uygulanan saha araştırması ile Türkiye için durum saptaması yapılmıştır.

Bulgular

Farklı perspektiflerden yürütülen araştırmanın sonucunda; kanunların denetim kalitesini iyileştirici rolünün zayıf kaldığı, gözetimin etkili olmadığı, sektörde kar kaygısının egemen olduğu, yasaların ve mevzuatın çok açıdan ihlal edildiği belirlenmiştir. Denetim kalitesinin düşük olmasının sorumlularının temelde denetim firmaları, denetçiler ve denetim müşteriler olduğu ortaya konulmuştur.

Sonuç

Bulgulardan yola çıkılarak denetim kalitesinin ölçümüne yönelik bir endeks önerilmiştir.

Endeks

Endeksin amacı denetimi gerçekleştirecek olan denetim firmasının seçiminin objektif kriterlere dayandırılmasına, dolayısıyla rasyonel bir seçim yapılmasına aracılık etmektir. Seçilecek denetim firmasının Bağımsız Denetimin Kalite Unsurları tablosunda yer alan kriterlere göre seçilmesi, denetimin kalitesini olumlu yönde etkileyecektir. Buna göre denetimin kaliteli olabilmesi için; denetim firmasının iyi tasarlanmış bir organizasyon yapısına sahip olması; düzenleme ve yasalardaki bazı boşlukları aşmaya yönelik yan veya dolaylı ortaklıkları bulunmaması; dolaylı pay sahipleri olup, bunlar üzerinden yasaklı hizmetleri veriyor olmaması ve etik bir iş modeline sahip olması ön koşuldur. Yasalara ve denetim standartlarına uyan, etik politika ve uygulamalarını oluşturan, kalite kontrol sistemi var olan bir denetim firması öncelikli olarak tercih edilir olmalıdır. Denetim firmasının yabancı bir denetim firması ile ortaklığının olması halinde, bu ortaklık çerçevesinde yurt dışı firmadan ilgili uzmanların, yapılan denetim çalışmalarının kalitesini ve aynı zamanda yerel şirketin politika ve denetim yaklaşımını değerlendirmesi gerekir. Aksi takdirde yabancı bir denetim firması ile anlaşılmasının kalite üzerinde bir etkisi olmayabilir. Buradaki diğer bir çekice de, ilgili yabancı ortağın sicilinin ne derece temiz olduğu ve bağımsız denetimin kalite unsurları çerçevesinde niteliklerinin nasıl değerlendirildiğidir. Denetim firmasının verdiği hizmetlerin çeşitliliği ve bu hizmetlerin bağımsızlık üzerindeki etkileri de değerlendirilmelidir. Ücretin kimin tarafından ödendiği, müşteriden elde edilen ücretin tatminkârlığı, gelirin elde edilmesinde bir müşteriye olan bağımlılık ve bu çerçevede bağımsızlık; denetim firmasının seçim aşamasında değerlendirilmesinde göz önünde bulundurulmalıdır.

İzlenen insan kaynakları politika ve yöntemleri, eğitim politikaları, denetim profesyoneli başına yıllık ortalama eğitim saati de son derece önemlidir. Güncel mevzuatın ve uygulamaların takip edilmesi ve özümsemesi, sonrasında uygulanmasının sağlanması sürekli eğitimle mümkün olacaktır. İzlenen insan kaynakları politika ve yöntemleri denetim profesyoneli yıllık elde tutma oranını doğrudan etkiler. Yapılan denetim faaliyetinin istenen kaliteyi yakalayabilmesi ve yapılacak olan tüm denetimlerde kalitede sürekliliğin sağlanması; denetim firmasında denetim profesyonellerinin ortak denetçilere oranı yani kaldırma, her denetim profesyoneli için faturalandırabilen çalışma saatleri, her ortak denetçinin yönettiği faturalandırılabilen denetim profesyoneli çalışma saati ve çalışanların bir denetim üzerinde harcadığı zaman kalitenin diğer unsurlarını oluşturmaktadır. Yerel büro/ortak kullanımı ve firmanın denetlediği şirket sayısı da birkaç ayrı açıdan değerlendirilmesi gereken diğer kalite unsurlarındandır.

Doğal olarak, önerilen DFKE yukarıda anılan denetim firması kökenli bağımsız denetimin kalite unsurlarına atıfta bulunmaktadır. Denetim firmaları için bir kalite endeksi oluşturulmalı, kalite endeksi denetim firmalarının derecelendirilmesinde kullanılmalıdır. Bu sağlandığı takdirde, denetim firmalarının içinde buldukları oligopolistik yapının kırılması sağlanabilir. Objektif değerlendirmeler sonucunda ortaya konulacak olan endeks kriterleri, denetim müşterilerinin tercihleri üzerinde belirleyici olmalıdır. Sonraki aşamalarda, denetim müşterisi firmaların derecelendirilmelerinde, çalıştıkları denetim firmasının derecesi de bir komponent olarak yer alabilir. Bu durum daha bağlayıcı ve belirleyici rol oynayabilir. İşin özünde yatırımcıların tercihleri üzerinde etkili olan bir derecelendirme, denetim müşterileri tarafından göz ardı edilemeyecektir. Oluşturulan endeks sürekli olarak güncellenmelidir.

Amerikan Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (*Public Company Accounting Oversight Board* - PCAOB) denetimin kalitesine yeni bir bakış açısı getirecek olan kantitatif ölçütler portföyünü geliştirmeyi ve anılan ölçütlerin kaliteyi en iyi hangi şekilde kullanılabileceğini araştırmayı hedefleyen, *Denetim*

Kalitesi Göstergeleri Projesi ile çalışmada önerilen denetim firmaları kalite endeksi önerisini destekleyici bir yaklaşım göstermektedir. Ölçütler; denetçilerin şirketlerin potansiyel performanslarını değerlendirmeye yönelik hizmetlerine ihtiyaç duyan denetim komitelerine, yatırımcılara ve diğer paydaşlara faydalı olacak şekilde tasarlanacaktır (Harris, 20.03.2014). Literatürün değerlendirilmesi sonucunda bağımsız denetimin kalitesi başlığı altında ortaya çıkan ve etken olan kalite unsurları Tablo 1'de derlenmiştir.

Tablo 1: Bağımsız Denetimin Kalite Unsurları

	Unsur	Açıklama
Denetim firması	Organizasyon Yapısı	–
	Yan/Dolaylı Ortaklıkları	–
	Dolaylı Pay Sahipleri	Vergi, Muhasebe, Denetim
	İş Modeli	Geleceğe dair hedefler, birleşme ve satın almalar
	Etik Politika ve Uygulamaları	–
	Verilen Hizmetlerin Çeşitliliği	Bunun bağımsızlık üzerindeki etkileri
	Verdiği Hizmetlerin Bağımsızlık Üzerindeki Etkileri	–
	Yasalara Uyuma	Derecesi, varsa incelemeler, uyarılar, cezalar
	Denetim Standartlarına Uyuma	Derecesi, varsa incelemeler, uyarılar, cezalar
	İnsan Kaynakları Politika ve Yöntemleri	–
	Kalite Kontrol Sistemi	–
	Eğitim Politikaları	–
	Denetlediği Şirket Sayısı	–
	Denetim Profesyoneli Başına Yıllık Ortalama Eğitim Saati	–
	Denetim Profesyoneli Yıllık Elde Tutma Oranı	–
	Bağımsızlık	Derecesi ve Sürdürülebilirliği
	Ücretin kimin tarafından ödendiği	–
	Müşteriden Elde Edilen Ücretin Tatminkârlığı	Fiyat rekabeti
	Denetim Profesyonellerinin Ortak Denetçilere Oranı - Kaldıraç	–
	Çalışanların Bir Denetim Üzerinde Harcadığı Zaman	–
	Her Denetim Profesyoneli İçin Faturalandırılabilen Çalışma Saatleri	–
	Her Ortak Denetçinin Yönettiği Faturalandırılabilen Denetim Profesyoneli Çalışma Saati	–
	Yerel Büro/Ortak	–
Ağ Tasarımı	Şirketlerden oluşan ağ	
Denetçi	Bağımsızlık	–
	Yasalara Uyuma	Derecesi, varsa incelemeler, uyarılar, cezalar
	Denetim Standartlarına Uyuma	Derecesi, varsa incelemeler, uyarılar, cezalar
	Denetim Profesyonellerinin Ortalama Deneyim Yılı	–
	Denetlediği Şirket Sayısı	–
	Müşteri ve endüstrisi hakkında bilgi ve deneyim	–
	Rotasyon	–
	Beyan/Görüş Tekrarları	–
	Meslekî Şüphencilik	–
	Kendine Aşırı Güven Duyma	–

	Unsur	Açıklama
Müşteri	Yönetim Kurulunun Nitelikleri	Uzmanlık alanı, tecrübe, saygınlık, dürüstlük vb.
	Denetim Komitesinin Nitelikleri	–
	İç Kontrol Sisteminin Etkililiği	–
	Açıklanmış Finansal Tabloların Değişiklik Sonrası Tekrar Bildirimi	–
	Organizasyon Yapısı	–
	Kurumsal Yönetim	–
	Sosyal Sorumluluk	–
	Performansa Bağlı Teşvik Primi Uygulamalarının Varlığı	işletme yönetiminin taraflı davranma olasılığı
	Yasalara Uyuma, Standartlara Uyum	Derecesi, varsa incelemeler, uyarılar, cezalar
Kamu Otoritesi	Kamu Gözetiminin Etkililiği	Kalitenin sürekli gözlemlenmesi
	Meslektaş Gözüyle İnceleme	–
	Siyasî Erkten Bağımsızlık	–
	Bağımsız Denetimle İlgili Kamu Otoritelerinin Organizasyon Yapısı	–
	Etkin Kontroller	–
	Standartlara ve Yasalara Uymayan Kişi ve Kurumlara Cezaî Yaptırım Uygulanması	–
	Endüstri Yapısı	–

Kaynak: Kesimli, İffet (2015). "Türk Bağımsız Denetim Firmalarının Uluslararası Kalite Kontrol Standardı Açısından İncelenmesi". (Basılmamış doktora tezi, Trakya Üniversitesi).

Tabloda özetlendiği haliyle, denetim kalitesi üzerinde etkisi olan çok sayıda etken bulunmaktadır. Bunlardan bir kısmı denetim firmasından kaynaklanan, bazıları firmanın denetiminde olan, oluşturduğu organizasyon yapısı ve sahip olduğu beşeri kaynaklardan etkilenen unsurlardır. Denetim firmasından çok ayrı düşünülmesi de denetçinin şahıslardan, kişilik yapısından, aldığı eğitim ve yetiştiği çevre de bağımsız denetimin kalitesi üzerinde etkenlerdir.

Tablo 1 denetimin kalite unsurlarına yer vermektedir. Kalite unsurları dört grupta derlenmiş olup, ilki denetim firmaları tarafından kontrol edilebilen ya da yapılarından kaynaklanan unsurlardır. İkinci grup unsur, denetçilerin kendilerinden kaynaklanan unsurlardır. Bir ölçüde, denetim firmaları tarafından kontrol edilebilecekleri düşünülebilir. Üçüncü grup unsur denetim müşterilerinden, onların organizasyon yapılarından, yönetim biçimlerinden, yöneticilerinin karakterinden, içinde buldukları yakın ve uzak çevrelerinden kaynaklanan unsurlardır. Bunların raporlanması, denetlenmesi, kontrol edilmesi olası gözükmemektedir. Bu nedenle endekste yer almaları bu aşamada düşünülmemiştir. Ancak bu etken göz önünde bulundurulmak istenirse, yasalara uyma dereceleri ve kurumsal yönetim değerlendirmeleri kullanılarak endeks içinde yer almaları düşünülebilir. Son grup unsur ise kanun koyucu, piyasa düzenleyici kurumlardan kaynaklanmaktadır. Doğal olarak, denetimin müşterilerinde olduğu gibi, kontrol edilemez unsurlardan oluşmaktadır.

Endeks oluşumunda, tabloda yer alan unsurlara yer verilmesi düşünülebilir. Ancak endekste yer alacak unsurların hem somut, gözlemlenebilir, ölçülebilir, raporlanabilir olmak gibi özellikleri taşıması, hem de derecelendirilecek denetim firmalarının hepsi için geçerli olması gereklidir. Bu nedenle çalışmanın öneriler kısmında yer alan endeks Tablo 1'de yer alan tüm unsurları kapsamamaktadır. Endeks aşağıdaki değerlerin hesaplanması yoluyla oluşturulmalıdır. Anılan değerlere ulaşılması, düzenleyici otorite tarafından temin edilmelidir. Ticarî kuruluşların neredeyse tamamı için getirilmeye çalışılan şeffaflık kuralları, denetim firmaları için de geçerli olmalıdır.

Gelecekte DFKE'nin işlerliğinin olması, piyasanın oyuncularına bağlıdır. Kamu otoritelerinin yaptırım gücü, kamunun talepleri, yatırımcıların şeffaflığa olan gereksinimleri bir araya gelmeli, bunun yanına denetim firmaları açısından maliyetler eklenmeli ortak bir paydaya ulaşılmalıdır. Ancak oluşturulacak olan kalite endeksi her ne şekilde oluşturulursa oluşturulsun, denetim firmalarının kendileri hakkında şeffaf, tam ve zamanında gereken ve istenen belge ve bilgiyi belirlenecek olan kurum ve kişilere vermesi gereklidir.

Bu açıdan ilk olarak denetim firmasının, bir denetim firması ile ortaklığının olması ya da anlaşma yapmasının denetimin kalitesini etkilemesi ele alınmaktadır.

Yapılan çalışmada *Denetim firmasının yabancı bir denetim firması ile ortaklığının olması ya da anlaşma yapması denetimin kalitesini olumlu etkiler* yargısı hakkındaki görüşler Tablo 2'deki gibidir (Kesimli, 2015): Denetim firmasının yabancı bir denetim firması ile ortaklığının olması ya da anlaşma yapması denetimin kalitesini olumlu etkileyip etkilemediği sorusuna yöneticilerin yüzde **67,57**'si olumlu yanıt verirken, yüzde

26,43'ü yabancı ortağın denetimin kalitesini artıran bir unsur olduğu görüşüne katılmamıştır. Bu soruya verilen yanıtlar, ikincil verilerden elde edilen, işletmenin yabancı ortağa sahip bir denetim firması ile çalışıp çalışmadığı verisiyle eşleştirildiğinde, hâlihazırda yabancı ortağı olan bir denetim firmasıyla çalışan şirket yöneticilerinin yüzde 64,29'unun bu soruya da olumlu yanıt verdiği görülmüştür. Yabancı ortaklı firma ile çalışmasına rağmen, bunun olumlu bir katkısı olmadığını düşünenlerin oranı yüzde 21,42'dir. Bu soruya gelen yanıtlar ayrıca Tablo 2'de gösterilmiştir.

Tablo 2: Denetim Firmasının Yabancı Bir Denetim Firması ile Ortaklığının Olması ya da Anlaşma Yapması Denetimin Kalitesini Olumlu Etkiler Yargısı Hakkındaki Görüşler

		Denetim firmasının yabancı bir denetim firması ile ortaklığının olması ya da anlaşma yapması denetimin kalitesini olumlu etkiler %	Yanıtlara karşılık gelen ifadelerin ortalaması M	Katılıyorum Katılmıyorum	
Denetim Firmaları Yöneticileri	1	Kesinlikle Katılmıyorum	8,33	3,79	37,50
	2	Katılmıyorum	16,67		
	3	Kısmen Katılmıyorum	12,50		
	4	Fikrim Yok	0,00		
	5	Kısmen Katılıyorum	20,83		
	6	Katılıyorum	33,33		
	7	Kesinlikle Katılıyorum	8,33		
Müşteri Şirket Yöneticileri	1	Kesinlikle Katılmıyorum	7,43	3,75	26,35
	2	Katılmıyorum	12,16		
	3	Kısmen Katılmıyorum	6,76		
	4	Fikrim Yok	6,08		
	5	Kısmen Katılıyorum	26,35		
	6	Katılıyorum	29,73		
	7	Kesinlikle Katılıyorum	11,49		
Denetçiler	1	Kesinlikle Katılmıyorum	4,30	4,27	17,20
	2	Katılmıyorum	7,53		
	3	Kısmen Katılmıyorum	5,38		
	4	Fikrim Yok	3,23		
	5	Kısmen Katılıyorum	26,88		
	6	Katılıyorum	32,26		
	7	Kesinlikle Katılıyorum	20,43		

Kaynak: Kesimli, İffet (2015). "Türk Bağımsız Denetim Firmalarının Uluslararası Kalite Kontrol Standardı Açısından İncelenmesi". (Basılmamış doktora tezi, Trakya Üniversitesi).

Yabancı ortak sahibi olunmasının kalite üzerinde ne derecede etkili olduğunu anlamak kolay olmamakla beraber, 1980-2014 yılları arasında yaşanan muhasebe hilelerinde sorumlu denetim firmalarının kimler olduğu incelendiğinde, Türkiye'de de gelişmiş olan bir ön yargının belki de anlamsızlığı bir kere daha anlaşılacaktır. Önemli olanın ünlü olmak mı, yoksa kaliteli iş çıkarmak ve yasalara uymak mı olduğunu öncelikle yatırımcıların, ardından da denetim müşterisi şirketlerin anlaması gereklidir.

Tablo 3: Önemli Muhasebe Skandallarının Denetim Firmasına Göre Dağılımı (1980–2014)

Denetim Firması	Skandal Sayısı	Toplam içindeki payı %
Ernst & Young	12	20,69
Deloitte & Touche	11	18,97
Arthur Andersen	11	18,97
PricewaterhouseCoopers	10	17,24
KPMG	7	12,07
Coopers & Lybrand	2	3,45
BDO, Stoy Hayward	1	1,72
Ernst & Whinney (bugün kısmen Ernst & Young)	1	1,72
Friehling & Horowitz	1	1,72
Grant Thornton SpA	1	1,72
Pollard and Heuschkel	1	1,72
Toplam	58	100,00
Ernst & Young ve PricewaterhouseCoopers dönüşümlü	1	
Grant Thornton SpA ve Deloitte & Touche birlikte	1	
Arthur Andersen KPMG ardışık	1	
Toplam	55	

Yukarıda bahsedildiği üzere çalışmanın sonuç bölümünde ilk olarak **DFKE** önerilmektedir. Önerilen DFKE birbirine alternatif olan Denklem 1 ve Denklem 2'de verilmiştir. Endeksi oluşturan her faktör **çarpan** olarak isimlendirilmiş ve aşağıda detaylı olarak açıklanmıştır. İlk denklemde, belirlenen faktörler için elde edilen puanlarının çarpımı söz konusudur. Puanların hesaplama yöntemleri aşağıda açıklanmıştır.

Denklem 1

$$DFKE = (i) \times (ii) \times (iii) \times (iv) \times (v) \times (vi) \times (vii)$$

İkinci denklemde, belirlenen faktörlere yapılacak araştırmalar sonucunda belirlenecek olan ağırlıklar atanarak, toplamın alınması söz konusudur.

Denklem 2

$$DFKE = w_1(i) + w_2(ii) + w_3(iii) + w_4(iv) + w_5(v) + w_6(vi) + w_7(vii)$$

w = ağırlık

Denklem 1 kullanıldığında, ideal firmanın endeks değeri 100 olurken, örneğin, yedi çarpanı da yüzde 99 olan bir denetim firmasının endeksi 93,207 olacaktır. Tüm çarpanları yüzde 50'de kalan bir denetim firmasının endeksi ise 0,781 olacaktır. Formülde tüm çarpanların ağırlığının eşit alınması eleştiri konusu yapılabilir. Bu durumda her çarpana, denetimin kalitesi üzerindeki etkisi yeni araştırmalarla belirlendikten sonra bir ağırlık atanması düşünülebilir. Başka bir öneri de çarpanların toplanması olabilir. İdeal firmanın çarpanlarının toplamı tam puan kabul edilip, denetim firmalarının çarpanlarının toplamı ile bir oran kurulabilir.

Piyasada faaliyet gösteren tüm denetim firmalarının değerlerinden oluşan genel bir endeks de düşünülebilir. Ancak bu endeksin ne şekilde kullanılacağı, denetim hizmeti alacak olan denetim müşterisinin kararı üzerinde etki edip etmeyeceği açık değildir. Gerçi çalışmanın sonuç önerilerinden ikincisi bir havuz oluşturulması ve müşteri firmalara tesadüfî denetçi atanmasıdır. Bu durumda endeks bu tesadüfî atamayı gerçekleştirecek olan kamu kurum ya da kuruluşunun kararını etkileyecektir. Bir endeks oluşturulması denetim firmalarına geri bildirim görevi göreceğinden, denetim firmaları verdikleri hizmetin kalitesini artırmada gönüllü olmaları arzu edilen bir tutum olacaktır.

Çarpanların bazıları ilk bakışta Kesimli'nin çalışmasında (2015) yer alan, denetimin kalitesi piramidi şeklinde yer alan denetim firması temel faaliyet girdi ölçütlerine benziyorsa da, esasında bu girdi ölçütlerinin birbirleriyle ilişkilerini ve etkileşimlerini de göz önünde bulundurmaktadır. Aşağıdaki kısımda her iki denklemde kullanılacak olan çarpanların hesaplanma yöntemleri ve gerekçeleri anlatılmıştır. Madde numaraları, denklemde kullanılan çarpanları ifade etmektedir.

- (i) **Deneyim Yılı Çarpanı** Denetim firmasında her kademe ve unvan altında çalışan denetçilerin hesaplanacak olan ağırlıklı deneyim yılı.

Denetçi deneyim yılı çarpanının hesaplanması için varsayımsal bir denetim firması kurgulanmıştır. Firmanın; üç denetçi yardımcısı ve üç denetçi ile dörder kişi olmak üzere kıdemli denetçi, başdenetçi ve sorumlu ortak başdenetçiden oluşan 18 kişilik bir denetçi kadrosuna sahip olduğu varsayılmıştır. Böylelikle, anılan her kadronun toplam denetçi kadrosu içindeki önerilen dengeli payları elde edilmiştir. Buna göre kaliteli denetim için öngörülen denetçi kadrosunun yüzde 22,22'sinin sorumlu ortak başdenetçi, yüzde 22,22'sinin başdenetçi, yüzde 22,22'sinin kıdemli denetçi olması öngörülürken, kadronun kalan yüzde 33,34'ünün eşit biçimde denetçi ve denetçi yardımcıları arasında paylaştırılması düşünülmüştür.

Eleştiri ve önerilere açık olmakla birlikte, her kadro için deneyim yılı öngörülmüştür. Buna göre sorumlu ortak başdenetçilerin otuz yıllık, başdenetçilerin yirmi beş yıllık bir deneyime sahip olmaları düşünüldüğünde, kıdemli denetçilerin yirmi üç, denetçilerin on altı, denetçi yardımcılarının ise on yıla yakın bir deneyime sahip olmaları öngörülmüştür. Denetçi kadrosu içinde yer alan denetçi unvanlarının her birine, yine eleştiri ve önerilere açık olarak, ağırlık atanmıştır. Atanan ağırlıklar tamamen subjektiftir. Sorumlu ortak başdenetçi için atanan ağırlık 29, başdenetçi için 25, kıdemli denetçi için 23, denetçi için 13 ve denetçi yardımcısı için ondur. Unvanlara atanan ağırlıklar sonraki aşamalarda formül içerisinde kullanılmıştır.

	Sorumlu Ortak Baş-denetçi	Baş-denetçi	Kıdemli Denetçi	Denetçi	Denetçi Yardımcısı	
100,00	29,00	25,00	23,00	13,00	10,00	Ağırlık
18	4	4	4	3	3	Denetçi kadrosu
%100,00	%22,22	%22,22	%22,22	%16,67	%16,67	Kadro içinde payı
	30	25	23	16	9,35	Deneyim yılı
5,000	1,933	1,389	1,176	0,347	0,156	Puan

$$\text{Puan} = \sum_{u}^{n} \left[\frac{\text{ağırlık}}{100} \times \text{kadro içindeki pay} \times \text{deneyim yılı} \right]$$

u = unvan

Puan formülü uyarınca, örnek teşkil edecek yapıya sahip olan varsayımsal denetim firmasının puanı 5,000 olmaktadır. Elde edilen puan örnek puan olarak kabul edilecek ve herhangi bir denetim firmasının hesaplanan puanı 5,000'a bölünerek deneyim yılı çarpanı bulunacaktır. Doğal olarak örnek firmanın çarpanı yüzde 100'dür.

$$\text{Puan} = \left[\frac{29}{100} \times \%22,22 \times 30 \right] + \left[\frac{25}{100} \times \%22,22 \times 25 \right] + \left[\frac{23}{100} \times \%22,22 \times 23 \right] + \left[\frac{13}{100} \times \%16,67 \times 16 \right] + \left[\frac{10}{100} \times \%16,67 \times 9,35 \right]$$

Puan = 5,000

$$\text{Deneyim Yılı Çarpanı} = \frac{\text{Denetim Firmasının Deneyim Yılı Puanı}}{5000}$$

- (ii) **Kaldıraç:** Denetim firmasında çalışan denetim profesyonellerinin ortak başdenetçilere oranı.

Kaldıraçın hesaplanması için aşağıdaki formül kullanılacaktır. Sağlıklı hesaplama yapılabilmesi açısından, denetim firmalarının ilgili kurum ve/veya kuruluşa şeffaf, tam ve zamanında bilgi aktarımında bulunması esastır. Herhangi bir denetim firması için hesaplanan kaldıraç, ideal kabul edilecek olan kaldıraçla orantılanacak ve kaldıraç çarpanı elde edilecektir.

$$\text{Kaldıraç} = \frac{\text{denetim profesyonellerinin sayısı}}{\text{ortak denetçilerin sayısı}}$$

$$\text{Kaldıraç Çarpanı} = \frac{\text{Kaldıraç İdeal Denetim Firması}}{\text{Kaldıraç Denetim Firması}}$$

Türkiye'de Dört Büyüklerle lisans anlaşması olan denetim firmaları ve kalan diğer denetim firmaları denetim kadroları açısından karşılaştırıldığında Tablo 4 ortaya çıkmaktadır:

Table 4: Dört Büyükler ve Diğer Denetim Firmalarının Denetim Kadroları (2015 ve 2012–2013 Dönemi Karşılaştırmalı)

		Toplam Denetçi Sayısı	Sorumlu Ortak Başdenetçi	Baş-denetçi	Kıdemli Denetçi	Denetçi	Denetçi Yardımcısı
Tüm Firmalar	2015	3.148	406	241	236	356	1.909
	2012–2013	2.425	387	269	195	390	1.184
Tüm Firmalar	2015	% 100,00	% 12,90	% 7,66	% 7,50	% 11,31	% 60,64
	2012–2013	% 100,00	% 15,96	% 11,09	% 8,04	% 16,08	% 48,82
Dört Büyükler	2015	1.563	74	23	61	53	1352
	2012–2013	989	71	33	54	116	715
Dört Büyükler	2015	% 100,00	% 4,73	% 1,47	% 3,90	% 3,39	% 86,50
	2012–2013	% 100,00	% 7,18	% 3,34	% 5,46	% 11,73	% 72,30
Diğer Firmalar	2015	1.585	332	218	175	303	557
	2012–2013	1.436	316	236	141	274	469
Diğer Firmalar	2015	% 100,00	% 20,95	% 13,75	% 11,04	% 19,12	% 35,14
	2012–2013	% 100,00	% 22,01	% 16,43	% 9,82	% 19,08	% 32,66

Kaynak: Kesimli, İffet (2015). "Türk Bağımsız Denetim Firmalarının Uluslararası Kalite Kontrol Standardı Açısından İncelenmesi". (Basılmamış doktora tezi, Trakya Üniversitesi).

Denetim profesyonellerinin ortak denetçilere oranı olarak tanımlanan kaldıraç (PCAOB 2013; Deltas ve Doogar 2004; Doogar ve Easley 1998; Kinney 1986), Türkiye’de faaliyet gösteren denetim firmalarının tamamı göz önünde bulundurularak hesaplandığında sonuç aşağıdaki gibi olmaktadır:

Ortak Denetçi Olmayanların Sayısı

$$\text{Kaldıraç} = \frac{\text{Ortak Denetçilerin Sayısı}}{\text{Ortak Denetçi Olmayanların Sayısı}}$$

$$\text{2012–2013 dönemi için Kaldıraç Tüm Firmalar} = \frac{2.038}{387} = 5,27$$

$$\text{2012–2013 dönemi için Kaldıraç Dört Büyükler} = \frac{918}{71} = 12,93$$

$$\text{2012–2013 dönemi için Kaldıraç 90 Firma} = \frac{1.120}{316} = 3,54$$

$$\text{2015 yılı için Kaldıraç Tüm Firmalar} = \frac{2.742}{406} = 6,75$$

$$\text{2015 yılı için Kaldıraç Dört Büyükler} = \frac{1.489}{74} = 20,12$$

$$\text{2015 yılı için Kaldıraç 91 Firma} = \frac{1.253}{332} = 3,77$$

Görüldüğü üzere Dört Büyüklerin 2012–2013 döneminde 12,93 olan kaldıraç oranı, diğer grupta yer alan doksan firmanın kaldıraç ortalaması ile kıyaslandığında, neredeyse dört kat büyüktür. Fark 2015 yılında daha da artmış ve Dört Büyüklerin 20,12’ye yükselen kaldıraç oranı, kalan 91 firmanın kaldıraç oranının neredeyse 5,34 katı olarak gerçekleşmiştir. İki döneme ait değerler Tablo 5’te özetlenmiştir:

Tablo 5: Türkiye’deki Denetim Firmalarının Kaldıraç Oranları

	Artış %	2015	2012–2013
Tüm Firmalar	%28,08	6,75	5,27
Dört Büyükler	%55,61	20,12	12,93
Diğer Denetim Firmaları	%6,50	3,77	3,54

Dört Büyüklerin arasında en büyük kaldıraç oranına, 23,85’le Akis Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş. sahiptir. Tüm firmalar arsında en düşük kaldıraç oranı ise 0,25 olup; denetim kadrosu, sekiz sorumlu ortak baş denetçi ve iki denetçi yardımcısından oluşan BD Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.’ye aittir.

Bağımsız denetim dışındaki hizmet portföyü geniş olan denetim firmalarının, daha yüksek kaldıraç oranına sahip olmaları beklenen bir durumdur (Deltas ve Doogar, 2004). Tüm denetim firmalarının kaldıraç ortalaması, 2012–2013 döneminde 5,27 ve 2015 yılında 6,75'tir. Denetim ekibinin kompozisyonunun denetimin kalitesi üzerinde etkisi olduğu çalışmanın çeşitli bölümlerinde vurgulanmaktadır. Her ne kadar sayısal değerler tek başlarına gösterge olmasalar da, denetim kalitesinin saptanmasında belirleyici olmaktadır. Robert Conway'ye göre kaldıraçın düşük olması, denetim kalitesini olumlu etkileyen unsurlardan biridir (Conway, 25.11.2009).

(iii) **Çalışma Saati Çarpanı:** Her kademe ve unvan altındaki denetim profesyoneli için faturalandırılabilen çalışma saatleri ortalaması.

Çalışma saati çarpanının hesaplanması amacıyla, ilk olarak ideal bir çalışma programı çerçevesinde her kademe ve unvan altında çalışan denetçilerin, kaliteli bir denetim gerçekleştirebilmeleri için gereken yıllık çalışma saatleri belirlenecektir. Ardından değerlendirilecek olan her bir denetim firması için toplam yıllık saat kişi başına olacak şekilde hesaplanacaktır. Sonuç, ideal firmanınki ile karşılaştırılacak ve sapma bulunacaktır.

$$\text{Ortalama Çalışma Saati} = \frac{\sum_{i=1}^n \text{denetçinin bir yılda yaptığı denetim çalışması saati}}{\text{denetçi sayısı}}$$

$$\text{Çalışma Saati Çarpanı} = \frac{\text{Ortalama Çalışma Saati} \text{ İdeal Denetim Firması}}{\text{Ortalama Çalışma Saati} \text{ Denetim Firması}}$$

(iv) **İş Yüğü Çarpanı:** Her ortak başdenetçinin yönettiği faturalandırılabilen denetim profesyoneli çalışma saati.

Önceki aşamada hesaplamada kullanılan denetim profesyonellerinin yıllık faturalandırılabilen çalışma saatlerinin toplamı, ortak başdenetçi sayısına bölünecek ve iş yükü hesaplanacaktır. Aynı hesaplama ideal olduğu kabul edilen bir denetim firması için de hesaplanacak ve bu firmanın iş yükü esas kabul edilecektir. Sonraki aşamada ideal firmanın iş yükü üzerinde çalışılan firma için bulunan iş yüküne bölünerek çarpan elde edilecektir.

$$\text{İş Yüğü} = \frac{\text{Faturalandırılabilen Denetim Profesyoneli Çalışma Saati}}{\text{Ortak Baş Denetçi Sayısı}}$$

$$\text{İş Yüğü Çarpanı} = \frac{\text{İş Yüğü} \text{ İdeal Denetim Firması}}{\text{İş Yüğü} \text{ Denetim Firması}}$$

Bu hesaplama yöntemi sayesinde, iş yükü olması gerekenden fazla olan denetim firmalarının çarpanının nihaî endeksi küçültücü etkisi olacaktır.

(v) **Elde Tutma Oranı:** Önceki yıl işe alınan denetim profesyonellerinden çalışmaya devam edenlerin oranı

$$\text{Oran} = \frac{\text{önceki yıl işe alınan denetim profesyonellerinden çalışmaya devam edenlerin sayısı}}{\text{önceki yıl işe alınan denetim profesyoneli sayısı}}$$

Oran muhtemelen çoğunlukla yüzde 100'ün altında kalacak, oranı yüksek çıkan denetim firması için bu durum lehte yorumlanacak ve endeksi olumlu yönde etkileyecektir.

(vi) **Eğitim Saati Çarpanı:** Denetim firmasında plânlanıp gerçekleştirilen eğitimin toplamının her kademe ve unvan altında çalışan denetçilerin sayısına bölünerek hesaplanacak olan ağırlıklı süre.

Öncelikle her kademe ve unvandaki denetçinin aldığı eğitim, saat cinsinden hesaplanacak ve tüm kadro için toplamı alınacaktır. Ardından elde edilen toplam, denetim profesyoneli sayısına bölünecek ve ortalama elde edilecektir. Hesaplanan ortalama ideal bir denetim firmasının ortalama eğitim süresi ile orantılandığında Eğitim Saati Çarpanı elde edilecektir.

$$\text{Toplam Eğitim Saati} = \text{Puan} = \sum_{u=1}^n [\text{Denetçinin aldığı eğitim süresi}]$$

$$\text{Oran} = \frac{\text{Denetim Firmasında Bir Yılda gerçekleştirilen Toplam Eğitim Saati}}{\text{Firmanın Denetim Profesyoneli Sayısı}}$$

$$\text{Eğitim Saati Çarpanı} = \frac{\text{Eğitim Saati Ortalaması} \text{ İdeal Denetim Firması}}{\text{Eğitim Saati Ortalaması} \text{ Denetim Firması}}$$

Oran muhtemelen çoğunlukla yüzde 100'ün altında kalacak, oranı yüksek çıkan denetim firması için bu durum lehte yorumlanacak ve endeksi olumlu yönde etkileyecektir.

(vii) **Denetim Firması Bağımsızlık Katsayısı Çarpanı:** Denetim firmasının her bir sözleşmede görevlendirdiği her kademe ve unvan altında çalışan denetçiler ve denetim firması için hesaplanacak olan bağımsızlık katsayılarının ağırlıklı ortalaması.

Denetim Firması Bağımsızlık Katsayısı Çarpanı iki komponentten oluşacaktır. Bunlardan ilki, denetim firmasının kendisi ile ilgili olan Denetim Firması Sözleşme Bağımsızlık Katsayısıdır. Bu katsayı, denetim firmasının farklı isim ve unvanlar altında ya da ilişkide olduğu başka bir SMMM ve/veya YMM firması tarafından, denetim

müşterisi firmaya/firmanın iştiraki, bağlı ortaklığı ve benzerlerine verdiği hizmetler incelenerek hesaplanacaktır. Mevzuatın yasakladığı hizmetlerin verilmesi durumunda katsayı sıfır (0) olmalıdır. Yasaklı hiçbir hizmetin verilmediği bir denetim sözleşmesinde, katsayı bir (1) olacaktır. Katsayının sıfır olması, kalite endeksinin çarpım yöntemiyle hesaplandığı ilk denklemde sorun yaratacak; ancak toplamaların alındığı 2. Denklem anlamlı olacaktır.

Denetim kuruluşu ve denetçilerin, denetlenen işletmeye, 3568 sayılı Kanun çerçevesinde tasdik, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya başka bir hizmet veremeyeceği, bunu denetim ağında yer alan kuruluşlar, ilişkili denetim kuruluşu ve diğer işletmeleri aracılığıyla yapamayacağı hükmü Bağımsız Denetim Yönetmeliği BDY’de yer almaktadır (BDY [22](5), http://www.kgk.gov.tr/content_detail-219-1020-bagimsiz-denetim-yonetmeli.html, 01.01.2015). Yönetmeliğe göre yasak olan hizmetlerin denetim firması tarafından doğrudan ya da dolaylı olarak verilmesi durumunda, puanı (0) sıfır, serbest olanların puanı ise (1) olacaktır. Denetim firmalarının beyanlarına göre verdikleri hizmetler ve puanları Tablo 6’da yer almaktadır:

Tablo 6: Bağımsız Denetim Firmalarının Verebilecekleri Hizmetler ve Katsayıya Etki Edecek Olan Puanları

Hizmet	Mevzuat	Puan
Bağımsız Denetim	Serbest	1
Vergi Danışmanlığı	Serbest	1
Tasdik ve Yeminli Malî Müşavirlik	Serbest	1
Vergi Denetimi	Serbest	1
Finans Danışmanlığı	Yasak	0
Hukuk Danışmanlığı	Yasak	0
Eğitim	Yasak	0
Yönetim Danışmanlığı	Yasak	0
Muhasebe Hizmetleri	Yasak	0
İç denetim	Yasak	0
Outsourcing	Yasak	0
Değişim Yönetimi	Yasak	0
Yatırım Danışmanlığı	Yasak	0
İnsan Kaynakları	Yasak	0
Turizm Danışmanlığı	Yasak	0
Bilişim Teknolojileri Danışmanlığı	Yasak	0
Gümrük Danışmanlığı	Yasak	0

Tabloda yer alan bilgiler ışığında Denetim Firması Sözleşme Bağımsızlık Katsayısı aşağıdaki şekilde hesaplanabilir:

$$\text{Denetim Firması Sözleşme Bağımsızlık Katsayısı} = \frac{\sum_{i=1}^n [\text{Verilen hizmetin puanı}]}{\text{Verilen hizmet sayısı}}$$

Komponentlerden ikincisi, **Sözleşme Ekibi Bağımsızlık Katsayısı**dır. Öncelikle, her kademe ve unvandaki denetçinin her üç ayda (önerilen) bir **Bağımsızlık Bildiriminde** bulunması önerilmektedir. Bunun dayanağı, sözleşmelerde yer alan tüm personelin, gerçekte ve görünüşte bağımsızlığını koruduğu, meslekî sorumluluklarını dürüstlükle yerine getirdiği, meslekî sorumluluklarını icra ederken tarafsızlığını koruduğunu teminat altına alma gereğidir. Bağımsızlık bildirim, düzenleyici kurumun—Türkiye’de KGK— oluşturacağı bir veri tabanına, denetçinin kendisinin veri girişi yapmasıyla sağlanabilir. Böylelikle, herhangi bir denetim ekibi oluşturulduğunda, ekip üyelerinin isimleri denetim firması tarafından, düzenleyici kuruma bildirildiğinde kurum, veri tabanındaki bilgilerden, ekibin bağımsızlık katsayısını otomatik olarak hesaplayabilir. Sözleşme Ekibi Bağımsızlık Katsayısı, denetim ekibi üyeleri arasında unvan farkı gözetmeksizin hesaplanmalıdır. Ekip üyelerinin bağımsızlık puanları toplanarak, denetim ekibinde yer alan üye sayısına bölünecektir. Ekip üyelerinin, denetim firmasının farklı isim ve unvanlar altında ya da ilişkide olduğu başka bir SMMM ve/veya YMM firmasının ortağı veya çalışanı olduğu ya da denetim müşterisi firmayla/firmanın iştirakiyle, bağlı ortaklığıyla ve benzerleriyle olan ilişkileri incelenerek hesaplanacaktır. Bu ilişkiler yönetim kurulu üyeliği ve/veya hisse sahipliği benzerleridir. İlişki saptanması durumunda katsayı sıfır (0) olmalıdır. İlgili etik şartlara yüzde yüz uyan bir denetim ekibinde, katsayı bir (1) olacaktır.

$$\text{Denetim Ekibi Bağımsızlık Puanı} = \sum_{i=1}^n [\text{Denetçilerin bağımsızlık puanı}]$$

i = ekip üyeleri

$$\text{Sözleşme Ekibi Bağımsızlık Katsayısı} = \frac{\sum_{i=1}^n [\text{Denetçilerin bağımsızlık puanı}]}{\text{Sözleşme ekibindeki denetçi sayısı}}$$

Sözleşme ve denetim ekibi bazında hesaplanan katsayıların birbirleriyle çarpılması sonucunda **Denetim Firması Bağımsızlık Katsayısı** elde edilecektir. Denetim firmasının bir yıl boyunca yaptığı tüm denetimler için hesaplanan Denetim Firması Bağımsızlık Katsayılarının ortalaması alındığında **Denetim Firması Bağımsızlık Katsayısı Çarpanı** elde edilecektir.

$$\text{Denetim Firması Bağımsızlık Katsayısı} = \frac{\text{Denetim Firması Sözleşme Bağımsızlık Katsayısı}}{\text{Sözleşme Ekibi Bağımsızlık Katsayısı}} \times \frac{\sum_{i=1}^n [\text{Denetim Firması Bağımsızlık Katsayısı}]}{\text{Sözleşme sayısı}}$$

Bunun daha anlamlı hâle getirilmesi için, her sözleşmede elde edilen gelir, bir ağırlık olarak atanırsa, bağımsızlığın önem derecesi de elde edilmiş olur.

Kesimli'nin çalışması (2015) çerçevesinde gerçekleştirilen anket uygulamasının sonuçlarından önceki yıl işe alınan denetim profesyonellerinden çalışmaya devam edenlerin oranı olarak tanımlanan Elde Tutma Oranı göz önünde bulundurularak, denetim firmaları yöneticilerinin yanıtları değerlendirilerek tablolaştırılmıştır:

Elde Tutma Oranı	%25	%50	%75	%90
Kesinlikle katılıyorum ve Katılıyorum görüşü	% 62,50	% 75,00	% 70,83	% 50,53
Katılmıyorum ve Kesinlikle katılmıyorum görüşü	% 20,83	% 8,33	% 8,34	% 8,33
Diğer görüşler - fikrim yok, kısmen katılıyorum/katılmıyorum	% 16,67	% 16,67	% 20,83	% 41,14

Endeksin oluşturulması aşamasında, denetim firmaları bildirimlerine dayanılarak, Elde Tutma Oranı kolaylıkla hesaplanabilir.

Endekste yer alan her bir unsurun niceliği kadar niteliği de önemlidir. Örneğin, Eğitim Saati Çarpanı ele alındığında, denetçilere verilen eğitimin kaç saat olduğunun yanı sıra, eğitimin; mevzuattaki gelişmeleri, pratik uygulamaları, Uluslararası Denetim Standartları UDS'lerdeki gelişmelerin uygulamalı anlatımını, denetimde etik ve haksız rekabet konularını içerip içermediği de son derece önemlidir. Nitel ve nicel eğitim gerekliliklerini yerine getirmeyen, aldığı eğitimi belgelendiremeyen denetçilerin unvanlarını kademeli olarak yitirmeleri de göz önünde bulundurulmalıdır.

KAYNAKÇA

- Baillot, V. (2007). International Organization of Securities Commissions. IOSCO Roundtable. Paris (01.07.2007). *Quality of Public Company Audits from a Regulatory Perspective*.
<http://www.iasplus.com/en/binary/iosco/0706roundtable.pdf>, 19.09.2012.
- Bağımsız Denetim Yönetmeliği. BDY [22](5), http://www.kgk.gov.tr/content_detail-219-1020-bagimsiz-denetim-yonetmeli.html, adresinden 01 Ocak 2015 tarihinde alınmıştır.
- Bouton, D. (2007). International Organization of Securities Commissions. IOSCO Roundtable. Paris (01.07.2007). *Quality of Public Company Audits from a Regulatory Perspective*.
<http://www.iasplus.com/en/binary/iosco/0706roundtable.pdf>, adresinden 19 Eylül 2012 tarihinde alınmıştır.
- Conway, R. (25.11.2009). IOSCO Danışma Raporuna Yorum Mektubu. s. 11.
<http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD339.pdf>, adresinden 05 Mayıs 2012 tarihinde alınmıştır.
- Cox, J. (2007). International Organization of Securities Commissions. IOSCO Roundtable. Paris (01.07.2007). *Quality of Public Company Audits from a Regulatory Perspective*. 3. Panel: "Audit Firm Concentration: Potential Effects on Audit Quality". <http://www.iasplus.com/en/binary/iosco/0706roundtable.pdf>, adresinden 19 Eylül 2012 tarihinde alınmıştır.
- Deltas, G., ve Doogar, R. (09.01.2005). "Product and Cost Differentiation by Large Audit Firms". 2005 ASSA Conference - Expanding the Frontiers of Economics - Oligopoly Markets and Antitrust, Philadelphia.
- Doogar, R., ve Easley, R. F. (1998). "Concentration without differentiation: A new look at the determinants of audit market concentration". *Journal of Accounting and Economics*, 25, 235–253.

- Economist, the (08.12.2012). "The Big Four auditors Accountable. Two controversies ensnare the Big Four". *The Economist*. <http://www.economist.com/news/finance-and-economics/21567953-two-controversies-ensnare-big-four-accountable>, adresinden 09 Ocak 2015 tarihinde alınmıştır.
- Garside, J. (24.08.2014). "Autonomy deals raise questions as HP row escalates". *The Guardian*. <http://www.theguardian.com/business/2014/aug/24/hewlett-packard-questions-autonomy-deals-middlemen>, adresinden 09 Ocak 2015 tarihinde alınmıştır.
- Harris, S. B. (20.03.2014). "The Importance of Auditing and Audit Regulation to the Capital Markets". American University Kogod School of Business. Washington, DC. Public Company Accounting Oversight Board (PCOAB). News Releases. Events & Public Company Accounting Oversight Board Meetings. Speeches & Statements. http://pcaobus.org/News/Speech/Pages/03202014_American.aspx, adresinden 28 Mart 2014 tarihinde alınmıştır.
- Jones, A., ve Binham, C. (29.11.2012). "KPMG disputes role in Autonomy writedown". *Financial Times*. <http://www.ft.com/cms/s/0/5f610688-3a1f-11e2-baac-00144feabdc0.html#axzz3OKYW2Ert>, adresinden 09 Ocak 2015 tarihinde alınmıştır.
- Karaian, J. (2013). *Beyond the Big Four—Why regulators and clients can't break the audit oligopoly*. Quarz. <http://qz.com/136346/beyond-the-big-four-why-regulators-and-clients-cant-break-the-audit-oligopoly/>, adresinden 17 Ekim 2013 tarihinde alınmıştır.
- Kesimli, İ. (2015). "Türk Bağımsız Denetim Firmalarının Uluslararası Kalite Kontrol Standardı Açısından İncelenmesi". (Basılmamış doktora tezi, Trakya Üniversitesi).
- Kinney, Jr., ve William R. (1986/03). "Audit technology and preferences for auditing standards". *Journal of Accounting and Economics*, 8(1): 73–89. <http://deepblue.lib.umich.edu/handle/2027.42/26243>, adresinden 29 Ocak 2015 tarihinde alınmıştır.
- McKenna, F. (20.11.2012). "HewlettPackard's Autonomy Allegations: A Material Writedown Puts All Four Audit Firms On The Spot". *Forbes*. <http://www.forbes.com/sites/francinemckenna/2012/11/20/hewlett-packards-autonomy-allegations-a-material-writedown-puts-all-four-audit-firms-on-the-spot/>, adresinden 09 Ocak 2015 tarihinde alınmıştır..
- Norris, F. (29.11.2012). "A Clash of Auditors in H.P. Deal and Loss". *New York Times*. <http://www.nytimes.com/2012/11/30/business/auditors-clash-in-hp-deal-for-autonomy.html?emc=tnt&tntemail1=y>, adresinden 30 Kasım 2012 tarihinde alınmıştır.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCOAB). News. Events. Documents. http://pcaobus.org/news/events/documents/05152013_sagmeeting/audit_quality_indicators.pdf, adresinden 29 Ocak 2015 tarihinde alınmıştır.
- Prada, M. (2007). International Organization of Securities Commissions. IOSCO Roundtable. Paris (01.07.2007). *Quality of Public Company Audits from a Regulatory Perspective*. <http://www.iasplus.com/en/binary/iosco/0706roundtable.pdf>, adresinden 19 Eylül 2012 tarihinde alınmıştır.