



**T.C.
AKSARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**BAĞIMSIZ DENETÇİLER İÇİN ETİK KURALLAR VE KALİTE
GÜVENCE SİSTEMİ İLİŞKİSİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

NESRİN EROĞLU

**DANIŞMAN
DOÇ. DR. MEHMET ALİ AKTAŞ**

AKSARAY 2022

**T.C.
AKSARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**BAĞIMSIZ DENETÇİLER İÇİN ETİK KURALLAR VE KALİTE
GÜVENCE SİSTEMİ İLİŞKİSİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

NESRİN EROĞLU

**DANIŞMAN
DOÇ. DR. MEHMET ALİ AKTAŞ**

AKSARAY 2022

TELİF HAKKI VE TEZ FOTOKOPİ İZİN FORMU

Bu tezin tüm hakları saklıdır. Kaynak göstermek koşuluyla tezin teslim tarihinden itibaren(....) ay sonra tezden fotokopi çekilebilir.

YAZARIN

Adı : Nesrin

Soyadı : EROĞLU

Bölümü : İşletme Anabilim Dalı

İmza :

Teslim tarihi :

TEZİN

Türkçe Adı : Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar ve Kalite Güvence Sistemi İlişkisi

İngilizce Adı : Relationship between Ethical Rules and Quality Assurance System for Independent Auditors

ETİK İLKELERE UYGUNLUK BEYANI

Tez yazma sürecinde bilimsel ve etik ilkelere uyduğumu, yararlandığım tüm kaynakları kaynak gösterme ilkelerine uygun olarak kaynakçada belirttiğimi ve bu bölümler dışındaki tüm ifadelerin şahsıma ait olduğunu beyan ederim.

Yazar Adı Soyadı: Nesrin EROĞLU

İmza:

T.C.
AKSARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

JÜRİ ONAY SAYFASI

Nesrin EROĞLU tarafından hazırlanan “**Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar ve Kalite Güvence Sistemi İlişkisi**” başlıklı tez çalışması aşağıdaki jüri tarafından oy birliği ile Aksaray Üniversitesi İşletme Bölümü İşletme Anabilim Dalında Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

İMZA

Danışman: (Doç. Dr. Mehmet Ali AKTAŞ)

(İşletme, Aksaray Üniversitesi)

.....

Üye: (Doç. Dr. Mustafa Yılmaz İÇERLİ)

(İşletme, Aksaray Üniversitesi)

.....

Üye: (Dr. Öğr. Üyesi Meltem KESKİN)

(Uluslararası Tic. ve Loj., Ankara Yıldırım Beyazıt Üniv.)

.....

Tez Savunma Tarihi: 29/09/2022

Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu’nun tarih ve sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

Doç. Dr. Sevilay USLU DİVANOĞLU

İmza

TEŐEKKÖR SAYFASI

Tüm hayatım boyunca yanımda olan aileme, bu süreçte beni yalnız bırakmayıp sürekli desteğini hissettiğim eşim Yunus Emre EROĞLU'na ve özellikle yüksek lisans çalışmamın başlangıcından itibaren geniş bilgi birikimi ile beni yönlendiren ve çalışmamın bu hale gelmesinde sonsuz desteğini gördüğüm hocam Sayın Doç. Dr. Mehmet Ali AKTAŞ'a sonsuz teşekkürü bir borç bilirim.



AKSARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
BAĞIMSIZ DENETÇİLER İÇİN ETİK KURALLAR VE KALİTE
GÜVENCE SİSTEMİ İLİŞKİSİ

(Yüksek Lisans Tezi)

Nesrin EROĞLU, Aksaray 2022

ÖZET

Bu çalışmanın amacı, bağımsız denetim, muhasebe meslek etiği ve kalite güvence kavramlarını açıklayarak bağımsız denetçiler için etik kuralların kalite güvence ile ilişkisini incelemek amacıyla yapılan araştırmada nicel araştırma yöntemlerinden genel tarama modeli kullanılmıştır. Araştırmanın örneklemini, Adana'nın merkez ilçeleri olan Seyhan, Yüreğir, Çukurova ve Sarıçam'da aktif olarak mesleğini icra eden 76 bağımsız denetçidir. Araştırmada veri toplama aracı olarak anket formu kullanılmıştır. Anket formunda araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin demografik bilgileri ile mesleki bilgilerinin tespit edilmesi amacıyla sorulmuş 8 soru yer almaktadır. Veri toplama aracının ikinci bölümünde araştırmaya katılanların meslek etiği ve etik kurallara ilişkin görüşlerinin alınması amacıyla Gümrah (2017) tarafından geliştirilen ve toplam 23 sorudan oluşan anket kullanılmıştır. Bağımsız denetçilerin denetim kalitesine yönelik düşüncelerinin tespit edilmesi amacıyla da Göğer (2006) tarafından geliştirilen veri toplama aracının 10 maddesi kullanılmıştır. Araştırma verileri SPSS 24.0 istatistiksel veri değerlendirme programı ile analiz edilmiştir. Analizlerde anlamlılık düzeyi $p=0.05$ olarak alınmıştır. Araştırma sonucunda, bağımsız denetçilerin meslek etiği konusundaki bilgi düzeylerinin yüksek olduğu, bu konuda eğitimlere katıldıkları, meslek etiği konusunda tarafsızlık ve mesleki yeterliğin çok gerekli olduğu, eğitim yetersizliğinin, değer ve önceliklerinin meslek etiğinin önündeki en önde gelen olumsuz faktör olduğu belirlenmiştir. Araştırmada ayrıca erkek denetçilerin meslek etiğini uygulama ve denetim kalitesine yönelik tutumlarının kadın denetçilere göre daha yüksek olduğu, meslek etiğini uygulama ve denetim kalitesinde yaş, eğitim durumu, unvan, çalışma şekli gibi faktörlerin etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Bilim Kodu: 112210

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Denetim, Etik, Kalite, Kalite Güvence

Sayfa Adedi: 152

Danışman: Doç. Dr. Mehmet Ali AKTAŞ

AKSARAY UNIVERSITY
GRADUATE SCHOOL OF INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES

**RELATIONSHIP BETWEEN ETHICAL RULES AND QUALITY
ASSURANCE SYSTEM FOR INDEPENDENT AUDITORS**

(Master Thesis)

Nesrin EROĞLU, Aksaray 2022

ABSTRACT

The aim of this study is to explain the concepts of independent auditing, professional accounting ethics and quality assurance and to examine the relationship between ethical rules and quality assurance for independent auditors. The sample of the research is 76 independent auditors who are actively working in Adana's central districts, Seyhan, Yüreğir, Çukurova and Sarıçam. Questionnaire form was used as data collection tool in the research. In the questionnaire form, there are 8 questions asked in order to determine the demographic information and professional knowledge of the independent auditors participating in the research. In the second part of the data collection tool, a questionnaire consisting of 23 questions developed by Gümrah (2017) was used in order to get the opinions of the participants on professional ethics and ethical rules. In order to determine the opinions of independent auditors on audit quality, 10 items of the data collection tool developed by Göger (2006) were used. Research data were analyzed with SPSS 24.0 statistical data evaluation program. The level of significance in the analyzes was taken as $p=0.05$. As a result of the research, it has been determined that the level of knowledge of the independent auditors on professional ethics is high, they attend trainings on this subject, objectivity and professional competence in professional ethics are very necessary, lack of education, values and priorities are the leading negative factors in front of professional ethics. In the study, it was also concluded that the attitudes of male auditors towards the application of professional ethics and audit quality were higher than that of female auditors, and that factors such as age, education level, title, working style were effective in the application of professional ethics and audit quality.

Science Code: 112210

Key Words: Accounting, Auditing, Ethics, Quality, Quality Assurance

Page Number: 152

Supervisor: Assoc. Doç. Dr. Mehmet Ali AKTAŞ

İÇİNDEKİLER

TELİF HAKKI VE TEZ FOTOKOPİ İZİN FORMU	ii
ETİK İLKELERE UYGUNLUK BEYANI	iii
JÜRİ ONAY SAYFASI.....	iv
TEŞEKKÜR SAYFASI.....	v
ÖZET	vi
ABSTRACT	vii
İÇİNDEKİLER.....	viii
TABLolar LİSTESİ.....	xiv
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xvi
KISALTMALAR.....	xvii
BÖLÜM I	1
GİRİŞ.....	1
BÖLÜM II.....	4
BAĞIMSIZ DENETİM VE MUHASEBE MESLEK ETİĞİNE İLİŞKİN KAVRAMLAR	4
2.1. Denetim Kavramı	4
2.1.1. Denetim Çeşitleri	5
2.1.1.1. Amaçlarına Göre Denetim Çeşitleri	5
2.1.1.1.1. Mali Tablolar Denetimi	5
2.1.1.1.2. Uygunluk Denetimi	6
2.1.1.1.3. Faaliyet Denetimi	6
2.1.1.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Çeşitleri.....	7

2.1.1.2.1. Bağımsız Denetim	7
2.1.1.2.2. İç Denetim	18
2.1.1.2.3. Kamu Denetimi.....	18
2.1.2. Denetçi Çeşitleri.....	19
2.1.2.1. Bağımsız Denetçi	19
2.1.2.1.1. Bağımsız Denetçilerin Taşınması Gereken Özellikler	20
2.1.2.1.2. Denetçinin Bağımsızlığını Ortadan Kaldıran Durumlar	21
2.1.2.2. İç Denetçiler.....	22
2.1.2.3. Kamu Denetçileri	23
2.2. Muhasebe Kavramı	23
2.2.1. Muhasebe Mesleği	23
2.2.1.1. Muhasebe Mesleğinin Önemi	24
2.2.1.1.1. Muhasebe Mesleğinin İşletme Açısından Önemi.....	24
2.2.1.1.2. Muhasebe Mesleğinin Toplum Açısından Önemi.....	24
2.2.1.2. Muhasebe Meslek Mensubunda Bulunması Gereken Genel Özellikler.....	25
2.2.1.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Görevleri	25
2.3. Bağımsız Denetim ve Muhasebe İlişkisi.....	26
2.4. Etik Kavramı	26
2.4.1. Etikle İlişkili Kavramlar	29
2.4.1.1. Etik ve Ahlak Kavramı	29
2.4.1.2. Etik ve Hukuk	29
2.4.1.3. Etik ve Sosyal Sorumluluk	29

2.4.1.4. Etik ve Kültür.....	30
2.4.2. Etik Davranışını Etkileyen Unsurlar.....	30
2.4.2.1. Yasaların Etkisi.....	30
2.4.2.2. Toplumun Geleneklerinin Etkisi.....	31
2.4.3. Etik Dışı Davranmanın Nedenleri.....	32
2.4.3.1. Kişisel Nedenler.....	32
2.4.3.1.1. Etik Ölçütleri Farklı Yorumlama.....	32
2.4.3.1.2. Bireyin Bencil Davranması	33
2.4.3.1.3. Etik İkilem	33
2.4.3.1.4. Mesleki Bilgi Yetersizliği.....	34
2.4.3.2. Dışarıdan Kaynaklanan Nedenler	34
2.4.3.2.1. İşletme Yönetiminin Etik Davranışları Algılama Farkı	34
2.4.3.2.2. Rekabet	35
2.4.3.2.3. Ücret	35
2.4.3.2.4. Karşılıklı Güvensizlik.....	35
2.4.3.2.5. Sahte ve Yanıltıcı Belge	35
2.4.3.2.6. Etik Davranışların Esnetilmesi	36
2.5. Meslek Etiği Kavramı	36
2.5.1. Meslek Etiğinin Önemi	37
2.6. Bağımsız Denetim ve Muhasebe Mesleğinde Etik	37
2.6.1. Bağımsız Denetim İçin Etik Kurallar	38
2.6.1.1. Dürüstlük	38
2.6.1.2. Tarafsızlık	38

2.6.1.3. Mesleki Yeterlik ve Özen	38
2.6.1.4. Sır Saklama	39
2.6.1.5. Mesleğe Uygun Davranış	39
2.6.2. Muhasebe Mesleği İçin Etik Kurallar	40
2.6.3. Bağımsız Denetim ve Muhasebe Meslek Etiğine Uyumu Engelleyen Unsurlar ve Çözümleri.....	42
2.6.3.1. Kişisel Çıkar	42
2.6.3.2. Kendi Kendini Denetleme	42
2.6.3.3. Taraf Tutma	43
2.6.3.4. Yakınlık	43
2.6.3.5. Yıldırma	43
2.6.3.6. Etik Kurallara Uyum Konusunda Uyuşmazlıkların Çözümü...	43
2.6.4. Bağımsız Denetim ve Muhasebe Meslek Etiğinin Gelişimi.....	44
BÖLÜM III	46
KALİTE GÜVENCE KAVRAMI	46
3.1. Kalite Kavramı	46
3.2. Kalite Güvence Kavramı.....	47
3.3. Kalite Güvence Sistemi.....	47
3.3.1. Kalite Güvence Sisteminin Tarihsel Gelişimi	58
3.3.2. Kalite Güvence Sisteminin Belgelendirilmesi.....	59
3.3.3. Kalite Güvence Sisteminin Sağladığı Yararlar.....	60
BÖLÜM IV	62
BAĞIMSIZ DENETÇİLER İÇİN ETİK KURALLARIN KALİTE GÜVENCE İLE İLİŞKİSİ.....	62

4.1. Bağımsız Denetimin Kalitesi	62
4.2. Bağımsız Denetimde Kalitenin Gerekliği ve Önemi	64
4.3. Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol.....	66
4.4. Bağımsız Denetimde Kalitenin Niteliklerine İlişkin Olarak Tarafların Tutumları ve Denetçilerin Kalite Üzerindeki Etkisi	67
4.4.1. Bağımsız Denetimde Kalitenin Niteliklerine İlişkin Olarak Denetim Hizmeti Alan İşletmelerin Tutumları.....	67
4.4.2. Bağımsız Denetimde Kalitenin Niteliklerine İlişkin Olarak Denetçilerin Tutumları.....	67
4.4.3. Mali Tabloların Denetimde Bağımsız Denetçilerin Rolü ve Kaliteye Olan Etkileri.....	68
4.5. Bağımsız Denetimin Kalitesini Etkileyen Ölçütler	69
4.5.1. Bağımsız Denetim Firması ile İlgili Faktörler.....	69
4.5.2. Bağımsız Denetçi ile ilgili Faktörler.....	72
4.5.3. Bağımsız Denetimin Kalitesini Etkileyen Diğer Faktörler.....	72
4.6. Bağımsız Denetimin Kalitesini Sağlayan Ölçütler	74
4.6.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	75
4.6.1.1. Genel Standartlar	76
4.6.1.2. Çalışma Sahası Standartları	77
4.6.1.3. Raporlama Standartları	77
4.6.2. Kalite Kontrol Standardı.....	78
4.6.3. Bağımsız Denetim Standardı 220	87
4.6.3.1. Bağımsız Denetim Yönetmeliği	88
BÖLÜM V	95

LİTERATÜR ÇALIŞMASI VE YÖNTEM.....	95
5.1. Araştırmanın Hipotezleri.....	95
5.2. Literatür İncelemesi	95
5.1. Araştırmanın Modeli	97
5.2. Araştırmanın Evren ve Örneklemi	98
5.3. Araştırmanın Veri Toplama Aracı	99
5.4. Araştırma Verilerinin Toplanması	99
5.5. Araştırma Verilerinin Analizi	100
BÖLÜM VI	101
BULGULAR	101
6.1. Bağımsız Denetçilerin Meslek Etiği ve Etik Kurallara İlişkin Görüşleri ile İlgili Bulgular	101
6.2. Meslek Etiği ve Denetim Kalitesine İlişkin Anlamlılık Analizleri	104
SONUÇ	108
KAYNAKÇA	115
TEZ DEĞERLENDİRME FORMU	133
EKLER.....	128
Ek 1. Veri Toplama Aracı	128

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1. Denetimin Tarihsel Gelişimi.....	9
Tablo 2. Araştırmaya Katılanların Demografik Özelliklerinin Dağılımı.....	98
Tablo 3. Bağımsız Denetçilerin Mesleki Özelliklerinin Dağılımı	98
Tablo 4. “Bağımsız denetçiler, mesleğinin gerektirdiği asgari öğrenim düzeyine, bilgiye ve yeterliliğe sahip olmalıdır” ifadesine Verilen Cevapların Dağılımı	101
Tablo 5. “Meslek etiği, mesleki faaliyetlerin sürdürülmesi sırasında ahlaki ve mesleki ilkelere göre hareket etme disiplini olarak kabul edilir” ifadesine verilen cevapların dağılımı	101
Tablo 6. “Bağımsız denetçilerin uyması gereken değerlerden sizce en önemlisi hangisidir?” İfadesine Verdikleri Cevabın Dağılımı	101
Tablo 7. “Bağımsız denetçilerin etik kurallara uymamasının en önemli sebebi nedir?” İfadesine Verdikleri Cevabın Dağılımı.....	102
Tablo 8. “Meslekle ilgili kanun, yenilik ve gelişmeleri takip edebiliyor musunuz?” İfadesine Verdikleri Cevabın Dağılımı.....	102
Tablo 9. “Ülkemizde meslek etiği ile ilgili yasal düzenleme düzeyi nasıldır?” İfadesine Verdikleri Cevabın Dağılımı.....	102
Tablo 10. “Meslek etiği ile ilgili eğitim, seminer vs. katıldınız mı?” İfadesine Verdikleri Cevabın Dağılımı	102
Tablo 11. “Sadece bağımsız denetçilerin etik değerlere uygun davranması yeterli olmayıp, müşterilerin de etik davranması gereklidir” İfadesine Verdikleri Cevabın Dağılımı	103
Tablo 12. “Bağımsız denetçiler, yasaları mümkün olduğunca mükellefler lehine uygulamaktadır” İfadesine Verdikleri Cevabın Dağılımı	103
Tablo 13. “Bağımsız denetçinin, asgari ücret tarifesinin altında / üstünde ücret talep etmesi veya ücretsiz hizmet vermesi normaldir” İfadesine Verdikleri Cevabın Dağılımı.....	103
Tablo 14. Bağımsız Denetçileri Meslek Etiğine uymayan Davranışlara Yönelten Nedenler	103
Tablo 15. Meslek Etiğine Uymayan Davranışların Nedenleri	104

Tablo 16. Cinsiyete Göre Meslek Etiği Uygulama ve Denetim Kalitesi Düşüncelerinin Analizi.....	104
Tablo 17. Yaşa Göre Meslek Etiği Uygulama ve Denetim Kalitesi Düşüncelerinin Analizi	104
Tablo 18. Eğitim Durumuna Göre Meslek Etiği Uygulama ve Denetim Kalitesi Düşüncelerinin Analizi	105
Tablo 19. Denetim Alanındaki Unvana Göre Meslek Etiği Uygulama ve Denetim Kalitesi Düşüncelerinin Analizi	105
Tablo 20. 3568 Sayılı Yasaya Göre Unvana Göre Meslek Etiği Uygulama ve Denetim Kalitesi Düşüncelerinin Analizi	106
Tablo 21. Denetim Faaliyetinde Çalışma Şekline Göre Meslek Etiği Uygulama ve Denetim Kalitesi Düşüncelerinin Analizi	106
Tablo 22. Bağımsız Denetim Alanında Mesleki Deneyime Göre Meslek Etiği Uygulama ve Denetim Kalitesi Düşüncelerinin Analizi	106
Tablo 23. Bağımsız Denetçi Unvanını Hangi Sınavla Alındığına Göre Meslek Etiği Uygulama ve Denetim Kalitesi Düşüncelerinin Analizi.....	107

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. KGK'nın Kalite Kontrol İncelemeleri Kapsamında İncelenen Denetim Kurumları	57
Şekil 2. Yıllar İçinde Denetim Sözleşmesi İmzalayan ve KGK Tarafından İncelenen Denetçiler	57
Şekil 3. 2019 Yılında İncelenen Denetim Kuruluşu ve Denetçi Sayısı	58
Şekil 4. Denetim Kalitesine İlişkin Değişkenlerle İlgili Denetçilerin Tutumları	68



KISALTMALAR

AAA	: Amerikan Muhasebeciler Birliği
AB	: Avrupa Birliği
AICPA	Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü
ASQC	: Amerikan Kalite Kontrol Derneği
EOQC	: Avrupa Kalite Kontrol Organizasyonu
FEE	: Avrupa Muhasebeciler Federasyonu
GKGDS	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarıdır
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IMA	: Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KKS	: Kalite Kontrol Standartları
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
TSE	: Türk Standartları Enstitüsü
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TUDESK	: Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMÖB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UDS	: Uluslararası Denetim Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

BÖLÜM I

GİRİŞ

Firmaların büyümeleri ve karlılıklarını artırmaları, iş kaynaklarını en etkin ve verimli şekilde kullanabilmelerine, yerli ve yabancı yatırım çekebilmelerine bağlıdır. Ekonominin can damarı olan bir işletme hukuka göre yönetilmezse ve işletmenin muhasebesi de hukuka göre yürütülmezse, hiçbir yatırımcı böyle yönetilen bir işletmeye yatırım yapmak istemeyecektir. Ekonomik faaliyetlerin artması nedeniyle ekonomik işlemler daha karmaşık hale gelmiş, veriler artmış ve işletmeye taraf olarak işletme bilgilerini veren işletme yöneticilerinin ve çalışanların önyargılı tutumları, güvenilir şirketlerin verdiği bilgileri daha sorgulanabilir hale getirmektedir. Bu bakımdan işletmenin ürettiği bilgiler güvenilir olmalıdır. Son zamanlarda, finansal tablolardaki bilgilere dayanarak yatırım ve diğer fayda kararları veren bilgi kullanıcıları, güvenilir bilgi taleplerini daha da artırmıştır. Bilgi kullanıcıları doğrudan işletme hakkında bilgi alamazlar ve bilgi sağlayıcı ile bilgi talep eden arasında bir çıkar çatışması vardır ve bu da kasıtlı veya hatalı olarak yanlış bilgi bildirme olasılığını arttırmıştır.

Olumsuz etkinin ortadan kaldırılması için işletmenin ticari faaliyetlerinin kanun ve yönetmeliklere uygun olarak yürütülmesi, işletmenin para birimi ile ölçülen ekonomik faaliyetlerinin mevcut kanunlara göre muhasebeleştirilmesi ve denetlenmesi gerekmektedir. İşletmenin operasyonlarının yasalara ve mevcut düzenlemelere uygun olup olmadığını kontrol edecek birine ihtiyaç vardır. Bu işlemi gerçekleştiren kişi bağımsız denetçidir. Bağımsız denetçiler, meslek olarak denetim işini seçerler, kendileri veya şirket adına çalışırlar ve denetlenen şirketle hiçbir ilişkisi yoktur. Denetlenen şirketten maaş alsalar bile bağımsızlığını korurlar ve genel olarak yürürlükteki yasalara uymaktadırlar. Bağımsız denetçiler kabul edilen muhasebe ilkeleri, Türk muhasebe standartları ve Muhasebe ve raporlamanın finansal raporlama standartlarına uygun olarak yapılıp yapılmadığını kontrol eden ve bunları denetim görüşü olarak yatırımcılara bildirenlerdir.

Küreselleşmenin getirdiği gelişim ve eğilimlere uyum sağlamak amacıyla mesleki faaliyetleri tamamlamak için gerekli görülen etik kurallar yazılı hale getirilmekte ve uygulamaya konulmaktadır.

Muhasebe sektörü, kamu yararına hareket etme sorumluluğunu yani ülkeye, topluma ve bireylere karşı sorumluluk taşımaktadır. Etik kurallara uygunluk, güvenilirlik ve sektör itibarı açısından çok önemlidir.

Her iş alanında, kendi nitelik ve özelliklerine göre görevlerini ifa eden çalışanların belirli kurallar çerçevesinde etik değerlere bağlı kalması gerektiği anlayışı vardır. Muhasebe, her toplumda ticari faaliyetlerin devamlılığının sağlanmasında en önemli meslek gruplarından biridir. Muhasebe ve denetim mesleği de küreselleşmenin getirdiği karmaşıklıktan etkilenmiş, muhasebe ve denetim mesleğinin uygulama sonuçlarına olan talep artmıştır. Muhasebe ve denetim sektörlerinde çalışan personelin bilgi talep edenlere karşı sorumlulukları artmıştır. Başta girişimciler ve hükümetler olmak üzere ilgili personele ilham vermek için doğru, güvenilir ve adil bilgi sağlama ihtiyacı daha önemli hale gelmiştir. Muhasebe ve denetim mesleklerinde çalışan profesyonellerin artan sorumlulukları, görevlerini yerine getirirken muhasebe uygulamalarında etik davranışları dikkate almalarına neden olmuştur. Muhasebe ve denetim sektörünün etik ilkelerine dikkat edilmesi, ilgili taraflar arasında olası çıkar çatışmalarının önüne geçilmesinin yanı sıra muhasebe ve denetim sektörünün itibarının da artmasını sağlamaktadır.

Etik değerler, denetçilerin kanundan daha yüksek etik değerlere sahip olmasını ve bu erdemlere uygun hareket etmesini gerektirir. Denetçilerin karşılaşacağı etik sorunlarla karşılaşan kişi, sorun yasada yer almasa bile kişi etik değerlere sahipse çözüm bulabilir. Her meslek grubunun karşılaşabileceği etik sorunların çeşitliliği nedeniyle, tüm bu ihtiyaçlar meslek etiği, meslek etiği ve meslek etiği üretmiştir. Denetim sektörünün de kendi etik ilkeleri bulunmaktadır.

Yatırım yapmayı düşünen kişi, yatırım yapmadan önce şirketin finansal ve finansal olmayan bilgilerini inceleyerek karar verir. Bu bağlamda, finansal tablolar yaygın olarak kullanılmaktadır. Karar verme bağlamındaki, kontrol ettikleri bilgilerin doğru ve güvenilir olduğunu varsayacaklardır. Denetlenmemiş finansal tablolar gerçek durumu yansıtmayabilir. Bu risk, şirketin finansal tablolarının bağımsız denetimi ile minimize edilmektedir. Bağımsız denetimin sonucu, şirketin finansal tablolarının makul güvence çerçevesinde uygunluğunu teyit etmek ve ilgili tarafların gizlilik içinde karar vermesini sağlamaktır. Bağımsız denetimler, kalite denetim faaliyetleri aracılığıyla gerekli güvenceyi oluşturabilir. Bu nedenle bağımsız denetim şirketleri denetim hizmetlerini en kaliteli şekilde sunmalıdır. Sermaye piyasasında güven son derece önemlidir. Bu güveni sarsmak piyasanın çökmesine neden olabilir. Dolayısıyla bu güvenin sağlanması için bir kontrol

mekanizmasının kurulması gerekmektedir. Kontrol mekanizmasına güven oluşturmak için kalite kontrol sisteminin kurulması ve izlenmesi son derece önemlidir. Denetim şirketlerine ve denetim raporlarına güvenin sağlanması kalite kontrol sisteminin etkinliğine bağlıdır.

Bu çalışmanın amacı, bağımsız denetim, muhasebe meslek etiği ve kalite güvence kavramlarını ortaya koyarak bağımsız denetçiler için etik kuralların kalite güvence ile ilişkisini incelemektir.



BÖLÜM II

BAĞIMSIZ DENETİM VE MUHASEBE MESLEK ETİĞİNE İLİŞKİN KAVRAMLAR

2.1. Denetim Kavramı

Denetim, ekonomik işlemler sonucu elde edilen rakamsal veriler ile hazırlanan finansal tablo ve bilgilerin uygunluk durumunun tespit edilerek rapor edilmesi işlemlerinin bütünüdür. Denetim çalışmaları, bağımsız ve alanında uzman olarak nitelikli kişilerce yapılmaktadır (Güney ve Sarı, 2015). Denetim, bağımsız uzmanlar tarafından kanıt toplama, değerlendirme ve raporlama sürecini ifade ederken, bu şekildeki bir çalışma ile amaçlanan belirli bir ekonomik birimin veya belirli bir dönemin finansal tablolarının kanunla belirlenen standartları karşılayıp karşılamadığını belirlemektir. Denetimin doğruluğu ve güvenilirliği, bunu makul bir düzeye çıkarmak için yeterli kanıtları toplama ve bu kanıtların değerlendirilmesi ve rapor edilmesi ile gerçekleşmektedir (Haftacı, 2014). Denetim, finansal verilerin örneklenmesi ve analiz edilmesiyle oluşturulan finansal tabloların doğruluğu ve gerçekliği hakkında bir görüş belirtme sürecidir (Dursun, 2005).

Bir denetimin etkinliği için doğruluk, geçerlilik ve tutarlılık ilkelerine dayalı olarak önceden belirlenmiş kurallar ve yöntemler çerçevesinde yürütmeli ve denetim konusu ile ilgili olayların, işlemlerin veya koşulların gerçekleri yansıtıp yansıtmadığı konusunda sonuçlara var olmuş olması gerekmektedir (Bozkurt, 2013).

Bu tanımlardan hareketle denetimin özellikleri aşağıda ki gibi sıralanabilir:

Denetim bir süreçtir: Denetim faaliyeti birden çok aşamada gerçekleştirilmektedir. Birbirini izleyen bu aşamaların başlangıcı ile sonu arasındaki faaliyetler belirli bir plan dâhilinde, bir süreç olarak yürütülmektedir (Başpınar, 2005).

İktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaları test eder: İşletmeler tarafından hazırlanmış olan iktisadi raporlar onların kendi beyanları mahiyetindedir. Denetim ile bu iddiaların doğruluğu ve uygunlu anlaşılmaktadır (Dabbaoğlu ve Özbey, 2011).

Önceden saptanmış ölçütler: Denetçi, işletmenin hazırladıkları finansal tabloları dana önceden belirlenmiş standartlarla karşılaştırmakta ve iddianın doğruluğunu ve güvenilirliğini bu standartlara göre belirlemektedir (Başpınar, 2005).

Tarafsızca kanıt toplama ve kanıtları değerlendirme: Denetçiler, işletme beyanlarının doğruluk durumu araştırmalı ve iş konusuyla alakalı birimlerden gerekli ve uygun kanıtları toplamak ve değerlendirmek için tarafsız ve bağımsız uzmanlar olarak hareket etmekle yükümlüdürler (Özyürek, 2012).

İlgi duyanlara sonuç bildirme: İşletmelerin iş sonuçlarıyla ilgilenecek kişiler, kurumlar, çıkar grupları ve kamu sektörü vardır. Denetim sonrasında elde edilecek bilgiler ilgi duyanlarla paylaşarak bilgilенmeleri sağlanmaktadır (Alkaya, 2019).

Denetçi, işletmenin iddiasına ilişkin yazılı bir raporda görüşünü ortaya koymaktadır. Tüm taraflar bu görüşü olumlu, olumsuz, şartlı bir görüş olarak beyan etmekte ve görüş bildirmekten kaçınmaktadır. Bu aşama, denetim sürecinin son aşamasını oluşturmaktadır (Bulmuş, 2018).

Denetçiler, mali raporların %100'ünün doğru olduğunu ve %100 garanti veremeyeceğini raporlarında asla teyit etmezler. Denetçilerin uluslararası denetim ilke ve standartlarına uygun olarak makul bir güvence alanı oluşturabileceğine inanılır. Bağımsız denetim, yalnızca bir işlemi değil, işlemler bütününe ifade etmektedir (Karahan, 2018).

2.1.1. Denetim Çeşitleri

Denetim faaliyetleri çeşitli kriterlere göre sınıflandırılabilir. Bu çalışmada denetim, literatürdeki en yaygın sınıflandırma yöntemi olan amaca ve denetçinin kimliğine göre yapılan denetim olarak sınıflandırılmıştır.

2.1.1.1. Amaçlarına Göre Denetim Çeşitleri

Denetim, ihtiyaçlarına göre farklı amaçlarla yapılmaktadır. Amaçları bakımından denetim üç çeşittir. Bu çeşitler mali tablo denetimleri, uygunluk denetimleri ve faaliyet denetimi olarak sınıflandırılmaktadır.

2.1.1.1.1. Mali Tablolar Denetimi

Bu denetim türü, en kapsamlı ve yaygın olarak kullanılan denetim çeşididir. Denetçinin, denetlenen işletmenin finansal tabloları hakkında görüş oluşturma ilkesine dayanmaktadır (Dursun, 2005). Mali tabloların denetiminin amacı, işletmenin beyan ettiği finansal yapısının denetim ilke ve standartlarına uygun şekilde denetlenerek, yaptığı ticari

faaliyetleri standartlara uygun bir şekilde mali tablolarına yansıtıp yansıtmadığını belirlemektir (Haftacı, 2014).

Denetçiler denetim şirketlerini oluştururken, denetim çalışmalarının çoğu mali tablolar kullanılarak yürütülmektedir. Denetim çeşitleri içerisinde önemli bir yere sahip olan mali tablolar denetimi, dış denetim veya bağımsız denetim olarak da adlandırılmaktadır (Yılmaz, 2015).

2.1.1.1.2. Uygunluk Denetimi

Bu denetim türü; iş yönetimi departmanı veya yetkili kurum ve kuruluşlar tarafından belirlenen kurallara göre iş faaliyetinin uygunluk derecesini belirlemek için tasarlanmış bir denetim çalışmasıdır (Demir vd. 2018).

İş yönetimi, uyumluluk incelemesiyle en ilgili karar vermekle yetkili birimdir. Özellikle büyük işletmelerde üst yönetim, bu tür araştırmaları yürütmek için iç denetçiler atamaktadır. Bu nedenle, bu tür bir denetim çalışmaları genellikle iç denetçiler tarafından yürütülmektedir (Yıldız, 2008). Bazı durumlarda, kamu kuruluşları tarafından atanan görevliler de uygunluk denetimi yapmaktadır. Uygunluk denetiminde amaç, işletme faaliyetlerinin yasa ve yönetmeliklere uyup uymadığını, işletmenin yasal yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğini belirlemektir (Güney ve Sarı, 2015).

2.1.1.1.3. Faaliyet Denetimi

Kurumsal faaliyetlerin etkinlik, karlılık veya işletmenin kurulma amacına uygun bir şekilde denetlenmesidir. Bu denetim çeşidi, iş faaliyetlerindeki etkililiğini, verimlilik ve performans durumunu denetlemeyi amaçlayan bir denetim çeşididir (Sabuncu, 2017). Kurumsal üretkenlik ve performansın faaliyet denetimi, muhasebe işlemlerinin denetimi ile sınırlı değildir, aynı zamanda kurumsal organizasyon yapısının, pazarlama ve üretim yöntemlerinin (bilgi işleme gibi) denetimini de içermektedir. Bu nedenle, operasyonel denetimler diğer denetim türlerinden daha kapsamlı ve daha karmaşık bir şekilde yürütülmektedir (Aydoğan, 2016).

2.1.1.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Çeşitleri

Bu tür denetim, bağımsız denetim, iç denetim ve kamu denetimi şeklinde üçe ayrılmaktadır.

2.1.1.2.1. Bağımsız Denetim

Bu denetim türü, önceden belirlenmiş olan denetim ilke ve standartlara göre doğruluk ve güvenilirlik bakımından uygun olup olmadığının bağımsız bir denetimidir (Akçay ve Bilen, 2018). İşletme ile ilgili faaliyetler hakkında bilgiye ihtiyaç duyan taraflar için finansal tablolar işletmenin genel durumunu ifade eder niteliktedir (Demir, 2016). Kamuoyuna bilgi vermek için şirketlerin piyasada güvenilir bilgi sağlama gereksinimi, bu tür denetimi daha önemli kılmaktadır. Buradaki önemli nokta, denetim uygulamalarının şeffaflıkla ve standartlara uygun bir şekilde yapılmış olmasının bilgi talep edenlerde güven ikliminin oluşturulmasını sağlıyor olmasıdır. Bu güven yalnızca bağımsız denetimlerle sağlanabilmektedir (Mortaş ve Şamil, 2020).

Bağımsız denetim hizmetlerinin sağlanması sadece denetlenen kurumun yararına değildir. Ticari finansal bilgilerle ilgilenen birimler (şirket ortakları, finansal kurumlar, yatırımcılar ve hükümetler gibi) işletme tarafından verilen finansman bilgilerinde hata ve hilelerin olmadığına emin olmak istemektedirler. Bilgi talep edenlere karşı sorumlu durumda olan denetçi, denetim faaliyetlerini kaliteli bir şekilde gerçekleştirmesi gerekmektedir (Sakin, 2018).

Günümüzün karmaşık iş süreçleriyle, işle ilgilenen grupların karşı karşıya kaldığı baskı veya cazip teklifler denetim kalitesini olumsuz etkilemektedir. 2000’li yılların başında muhasebe skandalları yaşanmış, bu skandalların ardından denetim şirketlerinin kalite denetimleri yapması gerektiği ve denetlenen işletmenin bu alandaki yükümlülükleri vurgulanmaya başlanmıştır. 2002’de uygulanmaya başlanan Sarbanes Oxley Yasası ile yüksek kalitede denetim sağlamak için önlemler alınmış ve denetlenen firmaları denetlemek için en yüksek merci oluşturulmuştur. Bu gelişmeler, Avrupa Birliği (AB) ülkelerinde benzer düzenlemelerin oluşturulmasında öncü olmuştur (Akküçük, 2009).

Hedef kullanıcılara uygunluk konusunda güvence denetimlerini sağlamak için “Bağımsız Denetim Yönetmeliği”ne uygun bağımsız denetim; denetim konularında Türk Denetim Standartlarına uygun olarak yeterli ve uygun denetim kanıtı toplamak, mesleki etik

ilkelerine uymak ve mesleki şüphecilik göstermek, mali tablolar ve diğer mali bilgiler dâhil olmak üzere denetim konuları ile bu kanıta dayalı sonuçlar veya görüşler raporla belirlemektir (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2012).

Bağımsız denetim kavramının yerine, dış denetim, mali tablo denetimi, muhasebe denetimi ya da mali denetim terimleri de kullanılmaktadır. Bağımsız denetim, kurumsal muhasebe sistemindeki hataları ile dolandırıcılık risklerini azaltarak muhasebe bilgilerindeki kaliteyi artıran, karar vericiler için güvenilecek bilgileri sunan, işletmenin sorumlu bir kurumsal vatandaş olarak davranışını teşvik eden ve karar vericilerin karar vermesine yardımcı olan bir hizmettir (Sağlar ve Tuan, 2009).

Bağımsız denetim, işletmeyle alakalı kişi ve gruplara sağlanan bilgileri güvenilecek biçimde sunmayı amaçlamaktadır. Bağımsız gözden geçirme ayrıca bu bilgilerin yerleşik politika ve prosedürlere uygun olarak sağlanmasına yardımcı olur. Yabancılar için bilgiye doğrudan erişimin zor olması, denetimin bu kişi ve kuruluşlar için önemini belirtilmektedir. Denetçinin bu iş dışı gruplara ilişkin sorumluluğu, işverenin iş yönetiminin sorumluluğundan daha büyüktür (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2012). Bu açılardan bakılarak dış denetimin amaçlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Yanık, 2013).

- Kamuyu aydınlatma yoluyla sermaye sahiplerinin hak ve menfaatlerini korumak ve sermaye piyasasının işleyişini açık ve tutarlı hale getirmek,
- İşletme kayıtlarına ve belgelere dayalı olarak hazırlanan mali raporun gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığını belirlemek,
- İş faaliyetlerinin yasa ve yönetmeliklere uygun olup olmadığını araştırın ve uygunsuzlukları (varsa) düzeltmek,
- İşletmenin mali ve ekonomik durumunu analiz yoluyla yetkili makamlara aktarmaktır.

Bağımsız denetimde makul düzeydeki güvence, yeterli denetim kanıtının değerlendirilmesi olarak ifade edilmektedir. Farklı bir anlatımla bağımsız denetim sürecinden kaynaklanan finansal tablolarda önemli bir hata bulunup bulunmadığı denetlenir. Ancak mali tablolarda tüm hataların ortaya çıkarılması mümkün olmadığından teminat verilemeyeceği bilinmelidir. Bunun sebebi, gözden geçirme sürecinin karmaşık bir yapıya sahip olması ve profesyonel birimler eşliğinde ve koordineli çalışmalar gerektirmesidir (Dinç ve Atabay, 2016).

Bağımsız Denetim Tarihsel Süreci

Yerleşik yaşama geçişle birlikte ticari çalışmaların sistemli bir biçimde yürütülebilmesi için denetim sürecinin işletilmesi kaçınılmaz olmuştur. Mezopotamya uygarlığına ait kayıtlarda kontrol ve doğrulama sisteminin kullanıldığını gösteren işaretlerin bulunması, başka bir kişi tarafından hazırlanan kayıtların doğrulanmasının 5500 yıl öncesine dayandığını göstermektedir (Aktaş, 2010).

1289’da İngiltere ilk kez denetçi unvanını kullanmış; ilk profesyonel denetim meslek örgütü 1581’de Venedik’te “Collegio Dei Rexonati” adı altında kurulurken, diğer feodal toplumlar da benzer meslek örgütlerini kurmuşlardır. Örneğin, 1658’de Milano’da “Academia Del Regionieri” adıyla profesyonel bir organizasyon oluşturulmuştur (Çavdar, 2016).

Sanayi devriminden önce teftiş faaliyetleri resmi olarak tanınan mesleklerden değildir, denetim hataları önlemek için %100 oranında yapılırken Sanayi devriminden 1900’lere kadar, geleneksel denetim uyumluluk denetimi halini almıştır. 1900’den önce yapılan denetimlerin temel amacı, hata ve sahtekarlığı ortaya çıkarmak iken, 1930’lardan itibaren hata ve sahtekarlığı ortaya çıkarmak değil, kurumsal mali tabloların güvenilirliği konusunda görüş bildirmek olmuştur. 1980’li yıllarda denetim sürecinin odak noktası değişmiş ve denetçiler faaliyetleri işletmenin iç kontrol sisteminden denetlemeye başlamıştır (Güredin, 2010). Bu bağlamda 16. 17. ve 18. yüzyıllarda ortaya çıkan iktisadi faaliyetlerin denetim alanına etkileri Tablo 1’de yer almaktadır;

Tablo 1. Denetimin Tarihsel Gelişimi

Zaman Dilimi	Denetim Yaklaşımı	Denetimin Amacı	İlgili Taraflar Bilgiyi Kullananlar
Sanayi Devrimi Öncesi	% 100’lük Bir İnceleme	Yanıltmaların Bulunması	İşletme Sahipleri
Sanayi Devrimi – 1900 Arası	% 100’lük Bir İnceleme	Yanıltmaların Bulunması	Ortaklar ve İşletmeye Borç Verenler
1900- 1930 Arası	% 100’lük Bir İnceleme ve Örneklemeye Başvurma	Bilânçonun ve Gelir Tablosunun Doğruluğunu Onaylama	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler ve Devlet
1930’dan Bugüne Kadar	Finansal Verilerin Örneklemeye Yoluyla İncelenmesi	Finansal Tabloların Doğruluğu ve Dürüstlüğü Hakkında Bir Görüş Oluşturma	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler, Devlet, Sendikalar, Parlamento ve Diğer Gruplar

Kaynak: Güredin, 2010

1880’lerde beş yerel muhasebe topluluğunun bir araya gelmesi, İngiltere ve Galler’de Uzman Muhasebe Komitesi’nin kurulması ile 1900’de İngiliz kamu muhasebesi ve yeminli

mali müşavirlerin ortaya çıkmasıyla muhasebe resmi bir meslek haline gelmiştir. 1880’de Amerika Birleşik Devletleri ve Kanada’ya göç etmiş olan İngiliz muhasebe meslek mensupları, 1886’da New York’ta Quebec Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü’nü ve Amerikan Mali Müşavirler Enstitüsü’nü kurmuşlardır (Kısacık, 2013).

İngiliz yatırımcıların haklarını korumak için 1896 yılında çıkarılan ulusal düzenlemeler, Amerikan denetim sektörünün yasal zeminin oluşturulmasında etkili olmuştur. Ulusal Uzman Muhasebeciler ve Yeminli Mali Müşavirler Birliği, 1942’de Fransa’da kurulmuştur. 1917 yılında Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü’nün (AICPA) kurulması, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin ve denetim standartlarının oluşturulması ile muhasebe ve denetim mesleği ile ilgili temel düzenlemelerin uygulamada yer alması sağlanmıştır. 1928 yılında Almanya’da Yeminli Mali Müşavirler Odası’nın kurulmasıyla birlikte ülke denetçilere vergi danışmanlığı, hukuk danışmanlığı, vergi oranları açısından mükellef temsili ve denetim çalışmaları gibi hizmetler vermektedir. Japonya’da, Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsünün katkılarıyla 1948’de Bağımsız ve Yeminli Mali Müşavirler Yasasını yürürlüğe konmuştur (Doğan ve Hilal, 2019).

Ülkemizde 1853 yılında Yüksek Ticaret Mektebi’nin kurulmasıyla birlikte denetim çalışmaları resmi hale gelmiştir. Türk muhasebe denetimi mesleğinin denetim boyutu, mahkemelerin mesleki faaliyetleri ile başlamıştır. 1926’dan 1934’e kadar tanınmış muhasebe meslek mensuplarına vergi kanununa göre vergi denetimi yapma yetkisi tanınmıştır. Muhasebe mesleğine ilişkin ilk resmi uygulama, 1989 yılında 3568 sayılı “Serbest Muhasebeciler, Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Kanunu” ile gerçekleştirilmiş ve denetim yetkisi lisanslı meslek mensuplarına tanınmıştır (Özdemir, 2020).

Günümüzde mesleki uygulamalar yasal hükümlere uygun olarak yürütülmekte, bilişim teknolojilerinin de katkısıyla sektör uygulama, ölçek ve önem açısından denetlenerek gerekli düzenlemeler yapılmaktadır. Uygulamada Uluslararası Denetim Standartları (UMS) ve Uluslararası Muhasebe Standartları’nın (UMS) kullanılması zorunluluğu bulunmaktadır (Erol ve Aslan, 2017).

Bağımsız Denetim Önemi ve Niteliği

İşletmenin finansal bilgilerinin doğru bir şekilde sunulmasının ana sorumluluğu, işletme yönetimine aittir. Yanlış bilgi verilmesi veya işletmenin durum bilgisinin gerçeğe uygun

olarak yansıtılmaması, ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmediğini göstermektedir. Bu amaçla meslek kuruluşları ve meslek mensupları tarafından oluşturulan mekanizma, kamuoyunu bilgilendirmek ve finansal piyasaların sağlıklı işleyişini sağlamak için denetim görevini üstlenmelidir (Kutluay, 2015).

Denetim görevlileri bazı yetersizlikler sebebiyle görevlerini tam olarak yerine getirememekte, bu nedenle bir aracı mekanizmaya ihtiyaç duyulmaktadır. Bu nedenle bağımsız denetim, mali tabloların ve raporların kamu adına denetlenmesi için yeni bir alan haline gelmiştir (Er, 2011).

İşletmeler ve işletme ile ilgili üçüncü şahıslar işletme ile ilgili kararlar alırken bazı bilgileri kontrol etmek istemekte, kontrol ettikleri bilgilerdeki doğruluk ve güvenilirliğin olduğunu kabul ederek hareket etmektedirler. Bilgi sağlayan kişiyle bilgiyi kullanan kişinin aralarında bir çıkar durumunun bulunması, verilen bilgilerin gerçek durumu yansıtmamasına sebep olabilmektedir. İşletmenin bağımsız denetimi sayesinde bu risk en düşük seviyeye indirilebilmektedir. Günümüzde finansal tablo denetiminin en önemli amacı, ticari faaliyetlerin ilke ve standartlar uygun şekilde kapsamlı ve tam olarak raporlanması ile muhasebe standartlarına uyacak şekilde yürütülen işlemler hakkında bağımsız bir görüş bildirmektir (Dibi, 2010).

Bağımsız denetimin ne kadar önemli olduğu, iktisadi faaliyetler sonrasında işletme faaliyetlerini içeren raporlara duyulan ihtiyaçtan anlaşılmaktadır. Bu ihtiyacın tam olarak karşılanıyor olması faaliyet raporlarının doğru, kapsamlı ve tarafsız olmasına bağlıdır. Muhasebe firması ile mükellef arasındaki çıkar ilişkisi çerçevesinde yatırımcıların yanıltıcı bilgilerden (yanlış hazırlanmış veya tam mali tablolar hazırlanmış gibi göstererek) dolayı sıkıntıya düşmektedir. Bu nedenle olumsuz gelişme, denetim sektörü ile ilgili yasa ve yönetmeliklerin kalite standartları çerçevesinde formüle edilmesini gerektirmektedir (Sarısöy, 2019).

Bağımsız Denetimin Amaçları

Bağımsız denetimin, mali tablolar hakkında görüş bildirmek, hata ve hileleri belirleyerek ortadan kaldırmak, denetleme işlemi yapılmış olan işletmenin yöneticilerine tavsiyeler sunmak gibi amaçları bulunmaktadır (Haftacı, 2014).

a. Finansal Tablolarla İlgili Bir Görüşe Ulaşmak: Bağımsız denetimde temel amaç, finansal tabloların doğru ve güvenilir bilgi içerip içermediğini tespit etme çabasıdır. İşletmeler tarafından hazırlanan mali tablolarda bulunan bilgilerin bu nitelikte olması

işletme ve çevresi açısından önemli olduğu kadar tüm kamu düzeni için de önemlidir (Haftacı, 2014). Denetim çalışmaları, işletmeler ile işletmeler hakkında bilgi talep edenlerin ihtiyaç duyduğu finansal tablolara ilişkin bilgilerin güvenilir ve doğru olup olmadığını ortaya çıkarabilmektedir (Kesen, 2019).

b. Hata ve Hileleri Ortaya Çıkarmak: Denetçilerin denetim sırasında karşılaşacakları ilk problemler muhasebe kayıt hataları ve hilelerdir. Muhasebe hataları, kayıt sırasında unutkanlık, dikkatsizlik ve bilgi eksikliğinden dolayı kasıtsız yapılmaktadır. Muhasebe hileleri, muhasebe kayıtlarında ve işlemlerinde kasıtlı olarak başkalarını yanıltarak haksız menfaat sağlayan bir ihlaldir (Özçelik vd., 2017). Denetçinin temel amacı mali tablolar hakkında görüş bildirmek olsa da denetçi, denetim yaparken hataların ve hilelerin ortaya çıkarılmasından da sorumludur. Denetçiler, şirketin muhasebe kayıtlarının standardize edilmediği ve kendi bünyesinde yapmaları gereken denetim faaliyetlerini yapamadıklarından dolayı denetim çalışmalarını yürütmektedirler (Haftacı, 2014).

c. Hata ve Hileleri Önlemek: Denetçilerin yaptığı faaliyetler yalnızca hataları ve hileleri ortaya koymaktan ziyade, aynı zamanda faaliyetlerde hile ve hataların önlenmesine de etki etmektedir. Denetlenen şirket yöneticileri ve personeli, gelecekte denetleneceklerini bildikleri için hata yapmaktan ve hile yapmaktan kaçınmaktadırlar (Tayman ve Tekşen, 2019). Denetçi, işletme yönetiminden muhasebe sisteminde bulunan hataları düzeltmesini isteyecektir. Benzer şekilde, denetim çalışmalarında tespit edilen hileler, soruşturma veya teftiş raporları derlenerek ilgili kurum veya kuruluşlara bildirilmektedir (Gümrah ve Yılmaz, 2018).

d. İşletme Yönetimine Önerilerde Bulunmak: Denetçi, denetlemiş olduğu birimin muhasebe kayıt ve belgelerini kontrol ederken aynı zamanda iç kontrol yapısı hakkında yönetime önerilerde bulunmaktadır. Bu tavsiyeler ile muhasebe kayıtlarında hata ve hilelerin önlenmesi amaçlanmaktadır. Denetçi, yönetim mektubu ismi verilmiş olan bir belge aracılığıyla iç kontrol sisteminin zayıf ve güçlü yanlarını ve doğru işlemlerin gereken önlemleri ortaya koymaktadır. Denetçi sadece iç kontrol yapısını yönetime önermekle kalmaz, işletmedeki tüm hataları öneri olarak yönetime sunabilmektedir. Yönetim, bu önerileri dikkate almalı ve düzeltmeli ve gelecekte meydana gelebilecek başka hata ve hileleri önlemelidir (Haftacı, 2014).

Bağımsız Denetimi Gerekli Kılan Faktörler

Amerikan Muhasebeciler Birliği (AAA) Denetim Kavramları Komitesi, denetim gerekliliğini oluşturan dört koşulu aşağıdaki gibi sıralamıştır (AAA, 1972, akt. İven, 2019);

- **Potansiyel veya mevcut çıkar çatışması:** Bu durum, bilgi kullanıcıları ve bilgiyi sunanlar arasında ortaya çıkabilmektedir. Bir bilgi kullanıcısı, kendisi ile bilgiyi oluşturan kişi arasında gerçek veya potansiyel bir çıkar çatışması algıladığında, elde edilen bilgilerin taraflı olacağından endişe duyacaktır. Bu durumda, bilginin kalitesi sorgulanabilir olduğundan, algılanan çıkar çatışması ile ilgisi olmayan kişilerin açık rızalarına gereksinim duyulmaktadır.

- **Sonuç:** Bilgiyi kullananlar, karar alma aşamasında bilgiye gereksinim duyarlar, bu nedenle finansal bilgilerin kalitesini sağlamak isterler. Genel olarak anlamlı bir iletişim süreci; kullanıcıların karar vermede yararlanacakları bilgilerin sağlanmasıyla olmaktadır. Bu kararların bilgi kullanıcıları üzerinde önemli bir etkisinin olması, taraflı, yanıltıcı, ilgisiz ve eksik bilgiler nedeniyle verilen kararlar bilgi kullanıcılarının ve bu kararlardan etkilenen diğer tarafların zarar görmesine neden olması gibi durumlarda bilgi kullanıcıları bilginin kalitesine önem vermektedirler.

- **Karmaşıklık:** Muhasebe bilgilerinin oluşturulması çok karmaşık bir süreçtir ve kullanıcılar bilgilerin kalitesini kontrol etmek için başkalarına güvenmek zorundadır. Bilgiye dönüşme konusu ve süreci daha karmaşık hale geldikçe, bilgi kullanıcıları elde edilen bilginin kalitesinden tatmin olmakta zorlanacaklardır. Bu durumda, denetim süreci bilgi kalitesi memnuniyetini sağlamanın bir yoludur ve sıradan bilgi kullanıcılarının sahip olmadığı bir düzeyde mesleki bilgi talep edilebilmektedir.

- **Ulaşılabilirlik:** Bilgi kullanıcıları, muhasebe bilgilerini kontrol ederek bilginin kalitesi hakkında sonuç çıkarma yeteneğine sahip olsalar bile, muhasebe bilgilerini elde edememektedirler.

Etkili ve istikrarlı karar alabilmek için kararda etkili olan bilgilerin doğruyu yansıtması ve güvenilecek biçimde olması gerekmektedir. Doğruyu yansıtmayan, güvenilir bilgi kullanılması, kaynakların etkin kullanımını engelleyeceği gibi karar alanlarla birlikte toplumun geneline önemli zarar verebilmektedir (Güredin, 2014).

Toplum ve ekonomik yaşamın gelişmesi ve karmaşılaşması, ekonomik hayatla iç içe olan ilgili tarafların artması nedeniyle güvenilir bilgiye olan talep de artmaktadır (Özyürek, 2012).

Günümüz ekonomik dünyasında nedensellik kavramının önemli bir yeri bulunmaktadır. Karmaşık bir yapıdaki işletme çalışmalarının ilgili taraflara doğru ve kapsamlı bir biçimde yansıtılıyor olması, piyasaya olan güven ve gelişimi bakımından kritik öneme sahip olup, güven mekanizmalarının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Denetimin temelinde, kaynak tahsis eden personel ve kurumlar tarafından kaynakların kullanımının muhasebeleştirilmesi anlamına gelen “hesap verebilirlik” kavramı vardır (Kırılmaz ve Atak, 2015).

Açıklanan bilgilerin güvenilecek durumda olmaması veya karar vericiler ile ilgili taraflar açıklanan bilgilerin doğruluğu ve eksiksizliği garantisini ortadan kaldırmak için çeşitli önlemler almak zorundadır. Karar vericiler, açıklanan bilgilerin kararları için güvenilir olup olmadığını araştırmalıdır. Bu tür araştırmaların yapılabilmesi için çeşitli yöntemler denenmiş olsa da öncelikle araştırmanın ekonomik değerinin olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir. Güvenilir bilgi edinmenin faydaları, bilgiyi edinme maliyetinden daha ağır basıyorsa, karar vericiler veya paydaşlar bu yolu denemektedirler (Güredin, 2014).

İşletme hakkında karar verenler ile işletme ile ilgisi bulunanların etkin kararlar verebilmesi için, kararlara esas teşkil eden finansal bilgilerinin doğru ve güvenilir olması gerekmektedir (Hatunoğlu vd., 2012). Günümüz ekonomik yaşamında denetimin zorunluluğunu iş dünyası, yatırımcılar ve toplum tarafından bakılarak irdelenebilir. Buradan hareketle işletmelerin bağımsız denetim yapmasına neden olan faktörler şu şekilde sıralanabilir (İven, 2019);

- Dolandırıcılık ve hataları tespit etmek ve önlemek,
- Banka ve finans kuruluşlarından kredi alma imkânlarından yararlanma düşüncesi
- İtibarı geliştirmek,
- Satış anında şirket varlıklarını uygun şekilde değerlendirmek,
- Ulusal makamlar, denetlenen şirket verilerinin vergilendirme açısından doğru ve adil olduğunu kabul eder,
- Denetçiler müşterileri ve çalışanları teşvik eder ve onlara saygı duyar
- Denetçinin şirketler hukuku, vergilendirme ve muhasebe konusundaki uzmanlığı şirkete faydalı tavsiyeler sağlayabilir.

Yatırımcıların bağımsız denetim yapması gerekliliği açısından aşağıdaki unsurlar önem kazanmaktadır. Bunlar (İven, 2019);

- İşletme tahvili veya hisse senedi sahiplerinin çıkarları, onları temsil eden denetçiler tarafından korunabilir,
- Denetlenmiş hesaplar, yatırımcıların yatırımlarını doğru bir şekilde değerlendirmelerine yardımcı olur,
- Şirket hesaplarının denetlenmesi durumunda, yatırımcı ve hak sahiplerinin hisse senetlerinin teminat olarak kullanılması suretiyle kredi kullanma olasılığının artırılması şeklinde sıralanabilir.

Bağımsız denetim ihtiyacını doğuran faktörler sosyal açıdan değerlendirildiğinde aşağıdaki gibi gereklilikler ortaya çıkmaktadır (İven, 2019);

- Bağımsız denetim tarafından şirketin mali durumunun doğru değerlendirilmesi,
- Şirket politikalarının oluşturulmasında hükümete yardımcı olmak,
- Borsa, esas olarak borsada işlem gören şirketlerin denetlenmiş hesaplarını ve varlıklarının değerlemesini dikkate alır.

Günümüz dünyasında bireylerin ve şirketlerin yatırımları artmakta, bağımsız denetimin işlevi toplumsal refah, finansal piyasanın güvenilirliği ve sağlıklı işleyişi için çok önemli kabul edilmektedir.

Bağımsız Denetimin Sınırları

Bağımsız denetçiler, genel kabul görmüş denetim standartlarına göre hazırlanan mali tabloları denetlerken bazı kısıtlamalarla karşılaşmaktadırlar. Bu kısıtlamalar şu şekilde sıralanabilir (Kepekçi, 2000).

a. Denetçinin Kısıtlı Ekonomik Şartlarda Çalışması: Denetçiler, denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken birçok kısıtlamayla karşılaşabilirler. Bunlardan biri sınırlı ekonomik koşullardır. Denetçi, çalışmasını zamana ve maliyete göre düzenlemektedir. Yeterli zaman ve maliyetle denetim, denetçilerin muhasebe verilerini daha doğru bir şekilde değerlendirmesine ve daha fazla destekleyici kanıt elde etmesine olanak tanımaktadır. Diğer durumlarda denetçi, kanıt ve bilgi eksikliği nedeniyle denetim çalışmasını maliyet kısıtlamalarına tabi olarak eksik bir şekilde yürütmek durumunda kalmış olacaktır (Kepekçi, 2000).

b. Zaman Sınırlaması: Denetim planının hazırlanması tamamlandıktan sonra denetim çalışmasının zaman çizelgesi belirlenmektedir. Denetim çalışmasının planlanan zamanda tamamlanması, denetçinin ve denetlenen işletmenin verimliliğini artıran bir faktördür.

Dolayısıyla denetçiler, denetim çalışmasını gerçekleştirmesi beklenen en uygun zamanı belirlemelidirler (Soyer, 2005). Bağımsız denetçiler, uygun bir denetim dönemi düzenlerken bilanço tarihini esas almaktadırlar. Bağımsız denetçi finansal tablolar hakkında görüş bildirdikten sonra, görüş bilanço tarihinden itibaren üç ay içinde rapor şeklinde yayımlanmaktadır. Denetçi görüşlerinin bilanço tarihinden sonra açıklanması, o tarihten sonra meydana gelen olaylara ilişkin daha az kanıtı yol açabilmektedir. Aynı bilanço tarihindeki belirsizliklerin çözüme kavuşturulması için gereken süre sınırlı olup, denetim çalışmalarının sınırlı bir süre içinde yapılmasına olanak sağlamaktadır (Tüm ve Memiş, 2015).

c. Muhasebe Sisteminden Kaynaklanan Sınırlama: Muhasebe işlemlerinin kaynağını işletmeler tarafından yürütülen finansal işlemler oluşturmaktadır. Bir işletmenin ekonomik faaliyetlerini kaydederken ve mali tablolarını muhasebe sisteminde hazırlarken muhasebe ilke ve standartları kullanılmalıdır. Tahminleri kullanarak kayıt yapmak, muhasebe işlemlerinde genellikle kullanılan bir yöntemdir. İşletmenin finansal ve ticari işlemlerinin belirsiz sonuçlarını kimse öngöremediğinden, muhasebe kayıtları tahminler üzerinden yapılmaktadır. Muhasebe sistemindeki bu sınırlamalara karşın bağımsız denetimin finansal tabloların güvenilirliğini artırdığı belirtilebilir (Kepekçi, 2000).

d. Yönetimden Kaynaklanan Sınırlamalar: Bağımsız denetimi kısıtlayan farklı bir unsur da yönetimin denetçilerin iş kapsamını sınırlandırarak mali tablolarla ilgili belge ve bilgileri eri edinmelerini ve incelemelerini engelleme düşüncesidir. Bu durumun gerçekleşmesi halinde denetçinin, yazılı olarak göstereceği gerekçeyle denetim sözleşmesini feshetme hakkı bulunmaktadır (Köksal, 2008).

Bağımsız Denetimin Faydaları

Bu yararlar genel olarak aşağıdaki başlıklar altında incelenebilmektedir (İven, 2019);

- Denetim üstlerin astlarının çalışmalarını daha net görmelerini ve değerlendirmelerini sağlayan, aynı zamanda astların geleceğe yönelik planlarını ve beklentilerini anlayabilen bir iletişim aracı gibidir.
- İşletme içi ve işletmeler arası karşılaştırmalar yoluyla astların üstün değerlendirilmesine katkıda bulunmak.
- Astlar motive edici unsurlar olarak hareket ederler ve şirketin genel hedeflerine göre çalışmalarını en etkin şekilde yönlendirirler.

Denetim farklı sosyal gruplar için farklı anlamlar ihtiva etmektedir. Denetimin etkin bir şekilde yapılması iktisadi faaliyetlerin standartlarının oluşturulması açısından önemlidir. Bu açıdan bakılarak bağımsız denetimin yararları aşağıdaki başlıklar altında toplanabilir (Güredin, 2014):

a. Denetlenen İşletme Açısından Bağımsız Denetimin Faydaları: Denetim ile işletmeler hakkında adil ve objektif bir görüş sağlanmış olabilmektedir. Bu durum da işletme hakkında alınan kararların daha kurumsal olabilmesini sağlamaktadır (Erdoğan, 2002).

Denetlenen kuruluş açısından denetimin faydaları şunlardır (Güredin, 2014):

- Bağımsız denetim, denetlenen kurumun mali tablolarının güvenilirliğini artırır,
- Kurum yöneticilerinin ve çalışanlarının suistimal eğilimlerini etkin bir şekilde sınırlayabilir,
- Denetlenen şirketin mali tabloları, vergi beyannamelerinin ve mali tabloların resmi kurumlara sunulmasına esas teşkil ettiğinden, daha güvenilir ve dolayısıyla devletin vergi denetimi olasılığını azaltır,
- Denetlenmiş mali tablolar kredi almayı kolaylaştırır,
- Bağımsız denetimler, gelir ve giderlerin doğru bir şekilde sunulmasını sağlamak için işletme muhasebe kayıtlarındaki büyük hataları ortaya çıkarır,
- Bilgi vermek ve şirket tarafından uygulanan politika ve düzenlemelere uyulmasını sağlamaktadır.

b. İş Dünyasının Diğer Üyeleri Açısından Faydalar: Bağımsız denetim işletmelerin farklı uzmanlık alanlarına sahip kuruluşlar tarafından yürütülmesi ekonomik faaliyetleri de teşvik edecek ve teşvik etmektedir. Bu faydalar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Güredin, 2014);

- Borç verenlerin denetlenmiş iş beyanlarına dayanarak karar vermesi daha kolaydır,
- Tasarruf sahiplerine yatırım kararları vermelerini sağlamaktadır,
- İşçi ve işveren sendikaları arasındaki ücret ve diğer hakların müzakeresinde özel bilgiler sağlayarak karar alma kriteri haline gelir,
- Bir işletmenin alım satım işlemi yapması gerekiyorsa, nesnel bilgi sağlayarak işlemin kolaylaştırılmasına yardımcı olur,
- Finansal tablo denetimi işletme ile ilgisi bulunanlara işletmenin finansal durumu hakkında önemli ve güvenilir bilgiler sunmaktadır.

c. Kamu Kuruluşları Açısından Sağlanan Faydalar: Kamu kurumları açısından bağımsız denetimin faydaları aşağıdaki gibidir (Güredin, 2014):

- Denetlenmiş mali tablolara dayalı vergi beyannameleri ve mali raporların daha güvenilir kabul edilmektedir,
- Kamu yararına çalışan kuruluşların bağımsız denetim yapması, resmi kuruluşların bu kuruluşlar üzerinde yaptığı denetimlerin kapsamını daraltacak ve ayrıntılı ve ayrıntılı denetim gerekçelerini azaltacaktır,
- Mali tabloları bağımsız denetimden geçmiş kuruluşların yargısal işlemlerde güvenilir ve bağımsız bilgi sağlayarak işlemleri kolaylaştırmaktadır,

Benzer şekilde, bağımsız denetimin kamu kurumları ile diğer şirketler arasındaki ekonomik faaliyetler üzerindeki etkisinin de oldukça açık olduğu ifadeden görülmektedir.

2.1.1.2.2. İç Denetim

İşletme tarafından gerçekleştirilen işlemlerden mali niteliği olan ve olmayan tüm faaliyetler işletmenin mevcut iç denetçileri tarafından incelenip değerlendirilir ve sonuçları işletme müdürüne sunulmaktadır. Bağımsız denetimler, üçüncü taraflara sunulan mali tabloların doğruluğunu belirlemek için tasarlanırken, iç denetimler ticari faaliyetlerin etkinliği ve verimliliğine odaklanmaktadır. İç denetim faaliyetlerinin uygulanabileceği alanlar şunlardır (Güredin, 1999);

- Yönetim bilgi sistemi,
- Kanunlar, politikalar, prosedürler ve düzenlemeler ile ilgili uyumsuzluklar,
- Varlıkların ve yatırımların korunması,
- Etkili ve ekonomik kaynak kullanımının sağlanması,
- İşletme amaçlarının gerçekleştirilmesi.

2.1.1.2.3. Kamu Denetimi

Bu tür denetim, kamu kurumları ile bunların bağlı kurum ve birimleri tarafından yürütülen denetim faaliyetleridir. Kamu denetimi faaliyetlerinde bulunanlar arasında doğal olarak kamu kurumlarında çalışanlar da bulunmaktadır. Türkiye’de Maliye Bakanlığı, Sayıştay, Devlet Denetleme Kurumu, Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Düzenleme Kurumu kamu denetim kurumlarıdır (Bakır, 2002).

2.1.2. Denetçi Çeşitleri

Denetim faaliyetlerini yürütenlere denetçi adı verilmektedir. Denetçiler, mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız hareket edebilen, yüksek etik niteliklere sahip profesyonellerdir (Dabbaoğlu ve Özbey, 2011).

Denetçi olmak isteyen veya olacak kişilerin aşağıdaki beş temel özelliği taşıması gerekmektedir (Yükçü ve Polat, 2020):

- Denetim çalışmalarını yapan,
- Mesleki bilgi ve deneyimi yeterli olan,
- Ahlaki ve etik ilkelere uygun davranan,
- Özenli çalışan,
- Çalışmalarını taraf tutmadan yürütebilen

Bu özelliklerle, denetçi olabilmek için ön koşullardır. Denetçiler üç kategoriye ayrılır: Bağımsız denetçiler, iç denetçiler ve denetçiler.

2.1.2.1. Bağımsız Denetçi

Bağımsız denetçi, eğitimi, mesleki deneyimi ve bağımsız ilkeleriyle denetim işini yürüten, tek başına veya bir denetim şirketinde çalışan kişiyi ifade etmektedir (Sağlar ve Tuan, 2009). Bağımsız denetçi, finansal tablolarda yer alan bilgileri etkileyen riskleri ortaya çıkarmaktan ve finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğru olup olmadığını ilgili taraflara raporlamaktan sorumludur. Bu sorumluluğu yerine getirmek için bağımsız denetçiler, mesleki şüphecilikle hareket etmeli ve finansal tablo bilgilerini kullananların kararlarının etkili olduğuna dair makul güvenilirlik sağlamalıdır (Selimoğlu ve Uzun, 2009).

Denetçiler, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilmiş, yeminli mali müşavir (YMM) veya serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM) ve bağımsız denetim kuruluşları ve SMMM (Şirket tarafından sağlanan) olarak tasdik edilmiş profesyonellerdir (Sağlar ve Yüce, 2015).

KGK, 26 Aralık 2012 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 28509 sayılı “Bağımsız Denetim Yönetmeliği”ni ve 25 Ocak 2013 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 28539 sayılı “Bağımsız Denetim Yetki Bülteni”ni bağımsız denetçilerin kullanımına sunmuştur.

Bağımsız denetçi olmak isteyenlerin aşağıdaki genel şartları sağlaması gerekir (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2012: Md:14);

- Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyaset bilimi alanlarında eğitim veren bir bölüm veya kolej veya yabancı yükseköğretim kurumundan mezun olmak. Belirlenmiş bir konuda en az yüksek lisans derecesi bulunması,
- Meslek mensubu olunması (SMMM veya YMM)
- Türkiye’de yaşamak,
- Medeni hakları kullanma becerisine sahip olmak,
- Mesleki eğitimini tamamlamış olmak,
- Denetçi sınavını geçmek,
- 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun 53. maddesinde belirtilen süre geçmiş olsa dahi, milli güvenliği tehlikeye atma suçları, anayasal düzen ve düzene karşı suçlar, yolsuzluk, irtikap, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma suçları, dolandırıcılık Suç veya kaçakçılıktan kaynaklanan iflas, ihaleye fesat karıştırma, fesat karıştırma, kara para aklama gibi suçları olmaması,
- Bağımsız denetimin mesleki gereklerini karşılamayan şeref ve haysiyet durumu yoktur,
- Olumsuz itibar olmaması şartını sağlamalıdır.

Bağımsız denetçi olabilmek için meslek mensubu olmanız, bağımsız denetim sınavında başarılı olmanız ve 3 yıllık uygulama eğitim sürecini tamamlamanız gerekir.

2.1.2.1.1. Bağımsız Denetçilerin Taşınması Gereken Özellikler

Bağımsız denetçiler, mesleki niteliklere sahip uzman kişilerden oluşmalıdır, sektöre girerken uygulanan staj, sınav ve uygulamalı eğitimleri başarıyla geçmiş ve bağımsız denetçi unvanını almaya hak kazanmıştır (Sağmanlı ve Cömert, 2010). Bağımsız denetçiler, kendilerini sürekli geliştirmek için gerekli mesleki etiği sergilemeli, bağımsızlığını korumalı ve denetim çalışmalarında yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip olmalıdır. Çünkü bağımsız denetim, kurallara uygun olarak yürütülen analitik bir süreç değil, sezgisel bir süreçtir. Bu nedenle mükemmel bir bağımsız denetçi, yenilikçi ve yaratıcı bir düşünce tarzına sahip, dirençli ve özgüven sahibi olmalıdır (Emir, 2008).

İşletmenin finansal olaylarına ilişkin tüm kanıtların elde edilmeye çalışılması, bağımsız denetçiye gereksiz zaman, maliyet ve insan gücü yükü getirecektir. Bu nedenle bağımsız denetçi, tüm kanıtları içeren ana kütleden ana kütleyi temsil eden bir örneklem seçmelidir.

Yukarıdaki seçimler ancak denetim faaliyetlerinin risk ve önem düzeyinin doğru bir şekilde belirlenmesiyle başarılı bir şekilde gerçekleştirilebilir. Bu bağlamda bağımsız denetçiler, yeterli denetim kanıtı belirlerken mesleki muhakeme, bilgi ve deneyim özelliklerine sahip olmalıdır (Çil, 2003).

Yukarıdaki tanımlara göre bağımsız denetçide olması gereken özellikler şunlardır (Demir ve Çiftçi, 2016);

- Mesleği için gerekli bilgi ve deneyime sahip olmalıdır.
- Bağımsız olmalıdır.
- Mesleki gereklilikleri yerine getirirken dikkatli olunmalıdır.
- Kişiliğe sahip olmalı ve ahlaki değerlere değer vermelidir.

2.1.2.1.2. Denetçinin Bağımsızlığını Ortadan Kaldıran Durumlar

Denetçilerin bağımsızlık durumunu zedeleyen haller ve bunlarla nasıl başa çıkılacağı konusunda rehberlik sağlamak amacıyla çeşitli etik ilke ve açıklamalar yayınlamıştır. Aşağıda ulusal mevzuatımızda ve Avrupa Birliği (AB) mevzuatımızda bu konuya ilişkin örnekler yer almaktadır.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 22. maddesine göre aşağıdaki sorunların ortaya çıkması halinde bağımsızlıktan taviz verilmesi veya ortadan kaldırılması kabul edilebilir: (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2012):

- Denetçiler ve denetim firması ortakları, kilit yöneticiler, denetçiler ve eşleri (boşanmış olsalar bile), 3. seviyenin altındaki (3. seviye dâhil) kan hısımları ve kayınpederleri veya denetlenen birim veya denetlenen birim ile denetlenen kuruluşlar, ortaklıklar, kilit yönetici olarak işletmeler, olağan ekonomik ilişkiler dışında borç veya kredi ilişkileri kuran denetlenen kuruluşlar,
- Denetlenenin önceki yıllara ait denetim ücretlerini haklı sebep olmaksızın ödememesi,
- Denetim ücreti, denetimin kalitesi üzerinde belirsizlik yaratan ve denetim tarafından denetlenen kuruma sağlanan denetim dışı diğer hizmetleri dikkate alarak belirleyen denetim sonucuyla ilgili koşullarla ilgilidir.
- Bağımsızlığı bozan diğer durumlar.

Düzenleme alanında AB düzenlemeleri kapsamında yayınlanan “Bağımsızlık ve tarafsızlık” başlıklı 17 Mayıs 2006 tarih ve 22/2 sayılı Avrupa Parlamentosu ve Konseyi

Yönergesi 2006/43/EC. bağımsızlığın ortadan kaldırılması için yapılması gerekenler şu şekilde açıklanmaktadır (Demir ve Çiftçi, 2016);

Denetçi, firma veya ağ ile denetlenecek işletme arasında herhangi bir ilişki durumu söz konusu söz konusu ise ve nesnel, makul ve bilgilendirilmiş bir üçüncü tarafın, uygulayıcının veya firmanın bağımsızlığının dezavantajlı olması Etki, denetçiler veya denetim firmaları denetim faaliyetleri yürütmezler. Denetçinin veya muhasebe firmasının bağımsızlığı, özeleştir, bencillik, taraf tutma, yakınlık veya güven veya yıldırma gibi tehditlerden etkileniyorsa, denetçi veya muhasebe firması bu tehditleri azaltmak için güvenlik önlemleri almalıdır. Alınan güvenlik önlemlerinin tehdidin ciddiyetini olumsuz etkilemesi ve denetçinin veya denetim firmasının bağımsızlığının olumsuz etkilenmesi durumunda denetçi veya denetim firması denetimi yapmayacaktır.

Avrupa Birliği, yukarıda belirtilen hükümleri destekleyen 14 Nisan 2014 tarih ve 2014/56/EU sayılı Direktifi de dâhil etmiştir.

2.1.2.2. İç Denetçiler

Bir şirketin çalışanı olan ve denetim faaliyetlerini yürüten, genellikle şirketin üst yönetimine rapor veren kişi. İç denetçiler, işletmenin daha verimli ve etkili olmasını sağlamada önemli bir rol oynadıkları için genellikle daha fazla faaliyet denetimi gerçekleştirirler. Operasyonel denetimlerin daha yaygın nedeni, günümüz koşullarında şirketlerin daha verimli çalışmak zorunda kalmasıdır. Çünkü günümüz koşullarında işletmeler arasındaki rekabet ortamı daha da yoğunlaşmıştır.

İç denetçiler, iç faaliyet denetimlerinin sonuçlarını şirketin üst yönetimi olan yönetim kuruluna veya genel müdüre sunar. Sundukları raporlardan sadece üst yönetime karşı sorumludurlar (Mollaoğulları ve Öncü, 2020).

Bir işletmede iç denetçiler (Özen, 2010);

- Kurumsal varlıkları araştırmak ve her türlü zarardan korumak,
- Kurum içi işlem ve işlemlerin kurum içi prosedürlere, düzenlemelere, politikalara ve kurallara uygun olup olmadığını sorgulamak,
- Mali ve mali olmayan faaliyet ve işlemlerin etkinliğini, etkililiğini ve yeterliliğini kontrol etmek ve kurum içi işlem ve işlemlerin etkinliğini ve verimliliğini artırmada önemli rol oynamak,

- Olay ve işlemlerin gelişimi konusunda tavsiyelerde bulunan uzmanlardan oluşur.

2.1.2.3. Kamu Denetçileri

Müfettişler, kamu kurumlarının denetim birimlerinde yapılan denetimlerde devleti temsil eden ve denetim raporlarını bağlı oldukları kuruluşlara sunan denetçilerdir. Ombudsman, kamu ve özel sektör şirketlerinin yasalara, düzenlemelere, hükümetin ekonomik politikalarına ve kamu çıkarlarına ne ölçüde uyduğunu denetlemektedir.

Aynı zamanda 2012 yılında Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından çıkarılan özel bir kanuna göre kamu denetçiliği kurumu oluşturulmuştur. Bu kurumla amacı, kamu hizmetlerinin işleyişinde bağımsız ve etkin bir şikâyet mekanizması oluşturmaktır (Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu, 2012).

2.2. Muhasebe Kavramı

Muhasebe, kurumsal kaynakların oluşumu, kaynakların nasıl kullanıldığı, kurumsal ekonomik faaliyetlerden kaynaklanan kaynaklarda meydana gelen değişiklikler ve kurumsal finansal durum hakkında bilgi aktaran bir bilgi sistemidir. İşletmelerin finansal faaliyetleri, varlık ve kaynakların bileşiminde değişikliklere neden olmaktadır. Elde edilen veriler kaydedilecek ve muhasebeleştirilecek ve mali tablolar hazırlanacaktır. Muhasebe sistemi, kurumsal mali tabloların ve bilgilerin ilgili personelin yararına sunulması görevini tamamlamıştır. Bu bağlamda muhasebe, “para birimi cinsinden ifade edilen finansal işlem ve olayları kaydetme, sınıflandırma, özetleme ve yorumlama bilim ve sanatı” olarak tanımlanmaktadır (Sevilengül, 2009).

2.2.1. Muhasebe Mesleği

Muhasebe mesleğinin konusu, meslek mensuplarının bir ülkenin ekonomik bütünlüğünü oluşturan özel ve kamu sektörlerine ait tüm birimler için muhasebe işlemleri yapmalarıdır. Denetçiler, muhasebe işlemleri ile ilgili işlemleri yaparken kanun, yönetmelik, muhasebe standartları, ilke ve kurallarına uymak zorundadırlar. Aynı zamanda bağımsız, doğru ve güvenilir olmalı ve sorumlulukları konusunda net olmalıdırlar (Yıldız, 2010).

Profesyoneller, mesleki faaliyetlerde bulunurken sosyal sorumluluk duygusuna sahip olmalıdır. Çünkü uygulayıcılar tarafından finansal raporlarda sunulan bilgiler sadece

işletmeye karşı değil, aynı zamanda bir bütün olarak topluma karşı sorumludur. Ayrıca muhasebe sistemleri kullanılarak oluşturulan doğru ve güvenilir finansal raporlar, şirketlerin ve ilgili tarafların ekonomide başarılı kararlar almalarını sağlar. Mali olayların kayıtlara doğru bir şekilde aktarılmasıyla doğru ve güvenilir mali tablolar elde edilebilir. Alanında uzman, mesleki eğitim almış, etik değerleri anlamış profesyoneller ile kayıtlar daha güvenilir olacaktır (Ayboğa, 2003).

2.2.1.1. Muhasebe Mesleğinin nemi

Muhasebe mesleği, ekonomik, sosyal, finansal ve teknolojik alanlarda yaşanan değişim ve gelişmelerle giderek daha fazla önem kazanmış, sosyal ve iş hayatında etkili bir konuma gelmiştir (Ayboğa, 2003). Ayrıca kurumsal hedeflerin ve yönetim yöntemlerinin gelişmesiyle birlikte giderek daha fazla finansal olay ve problem muhasebe mesleğine olan talebi artırmıştır (Holmes ve Overmyer, 1975).

2.2.1.1.1. Muhasebe Mesleğinin işletme Açışından nemi

işletmelerin arz, üretim ve pazarlama faaliyetlerini para birimi olarak değerlendiren sistem muhasebedir. şirketin verimli ve kârlı bir şekilde faaliyetine devam edebilmesi için şirketin alacak ve borç hesaplarının muhasebe takibini yapmaktır (Ertaş, 2007).

2.2.1.1.2. Muhasebe Mesleğinin Toplum Açışından nemi

Muhasebe meslek mensubu, finansal ve iktisadi alanın işlemesinde, vergilerin etkin bir şekilde toplanmasında ve iktisadi kalkınmanın oluşturulmasında önemli görev üstlenmektedir (Ertaş, 2007). Muhasebe meslek mensupları tarafından muhasebe yoluyla üretilen ve finansal raporlarla birlikte sunulan bilgiler, toplumun tüm sınıflarının ihtiyaçlarını karşılayacak doğru ve güvenilir olmalıdır. Çünkü ekonomik kaynakların tahsisinde üretilen bilgi çok önemlidir. Sağlanan bilgilerdeki içgörüler veya kasıtsız yanlışlıklar, ekonomik kaynakların adaletsiz dağılımına ve kayıt dışı ekonomiye yol açabilir. Kayıt dışı ekonomi, toplumsal refahı olumsuz etkilemesi nedeniyle dikkat edilmesi ve önlenmesi gereken unsurlardan biridir. Bu nedenle sektör mensuplarının ürettiği belge ve veriler, ülkenin ekonomik konularda karar alması için en önemli yol gösterici araç olacaktır. Sonuç olarak muhasebe sektörü; toplumsal mali ve ekonomik

yapının sağlıklı işleyişine, vergi artışlarına ve ekonomik kalkınmaya doğrudan etkisi olan mesleklerden biridir (Terzi, 2010).

2.2.1.2. Muhasebe Meslek Mensubunda Bulunması Gereken Genel Özellikler

Her mesleğin kendi kuralları vardır ve mesleği icra etmek için gerekli bilgi ve teknik becerileri gerektirir. Mesleki faaliyetlerde bulunan kişilerin bilgi, görgü ve becerileri, kişisel ve mesleki gelişimleri ve elde edilen faydalar için son derece önemlidir. Elbette belirli nitelikler sektörün her üyesi için aynı düzeyde olmayacaktır. Ancak her meslek mensubunun sahip olması gereken nitelikler, asgari düzeyde dahi olsa, mesleğin gereklerini yerine getirebilmesi için zorunlu niteliklerdir (Marşap, 1995). Tüm dünyada profesyonel muhasebe meslekleriyle uğraşan profesyonellerin sahip olması gereken genel özellikler şu şekilde sıralanabilir (Dağlı, 2013);

2.2.1.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Görevleri

SMMM ve YMM mesleklerinin sorumlulukları 3568 sayılı “Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirler Kanunu”nun 2. Maddesinde “Mesleki Konular”da düzenlenmiştir. Buna göre sanayinin ana gövdesi, tüzel kişilere ve tüzel kişilere ait işletmeler ve işletmelerdir;

- Muhasebe sistemi kurmak ve geliştirmek, iş, muhasebe, finans, mali mevzuat ve uygulamalarını düzenlemek veya bu konularda danışmanlık yapmak,
- Belgelere dayanarak, muhasebe, mali ve mali mevzuat konularında inceleme, analiz ve denetim yapmak, mali tablolar ve tablolar hakkında yazılı görüş vermek, raporlar hazırlamak vb., tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

Yukarıdaki faaliyetlere ek olarak; genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve ilgili mevzuat uyarınca SMMM, defter tutma, bilanço, gelir tablosu ve tabloların düzenlenmesi gibi görevleri de yapabilir. YMM ise 3568 sayılı Kanun’un 12. maddesi kapsamında çıkarılan düzenlemeler çerçevesinde belgelendirme yapabilir. Bu durumda YMM hesap tutamaz, bilanço, gelir tablosu ve tablo hazırlayamaz ve SMMM bunları onaylayamaz.

2.3. Bağımsız Denetim ve Muhasebe İlişkisi

Finansal tabloların hazırlanmasına yönelik muhasebe sürecinin amaç ve yöntemleri ile bu tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin araştırılmasına yönelik denetim sürecinin amaç ve yöntemleri arasında fark vardır. Ancak muhasebe ve denetim birbirinden bağımsız düşünülemez. Muhasebe, elde edilen veri ve kayıtların denetiminin temel dayanağı olup, denetim ise muhasebede oluşturulan bilgilerin kanun, kural, ilke ve yöntemlere uygunluğunu sağlamaktır. Denetim süreci, muhasebe verilerinden elde edilen finansal tabloların belirlenmiş standartları karşılayıp karşılamadığının denetimidir. Denetim sonucunda muhasebede oluşturulan kayıtların eksik ve yanlış yönlerinin ortaya çıkmasını sağlayabilirsiniz. Dolayısıyla muhasebesiz denetim temelsizdir, denetimsiz muhasebe de ispatsız durumdadır (Erdoğan, 2002).

Denetimin amacı, işletmenin finansal ve ticari işlemlerini kayıt altına alarak muhasebe işlemlerini yürüten profesyoneller tarafından oluşturulan muhasebe verileridir. Denetim, bir işletmenin ekonomik verilerinin doğru bir şekilde kaydedilip mali tablolara doğru ve eksiksiz aktarılıp aktarılmadığının belirlenmesidir. Bağımsız denetçiler, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu değerlendirmek için genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini kullanır. Bu nedenle bu ilkeler konusunda eğitim almaları ve bunları denetim faaliyetlerinde uygulamaları gerekmektedir. Aynı zamanda denetçiler, kanıt toplama ve değerlendirme konusunda deneyim ve uzmanlığa sahip olmalı ve tarafsızlığını korumalıdır. Bu uzmanlık, denetçileri muhasebecilerden ayırır (Kepekçi, 2000).

2.4. Etik Kavramı

Etik kavramı, Yunanca'da “davranış biçimini ifade eden karakter” anlamına gelen “ethos” kelimesinden türetilen ahlaki değerlerin durumu olarak tanımlanmaktadır. Yunanca “Ta” ve “éthé” gelenekler anlamına gelir. Latince de adetler aynı kavramı, yani gelenekleri tanımlamak için kullanılır. Türkçede etik hem sıfat hem de isim olarak kullanılabilir. Sıfat olarak kullanıldığında tutum ve davranışların kurallara ne derece uyduğunu, isim olarak kullanıldığında ise bir bilim dalını, bir disiplini ifade etmektedir (Keleş ve Hamamcı, 2002).

Etik, genellikle ahlak kelimesi ile eş anlamlı olarak kullanılır ve Arapça kökenli bir kelimedir. Zamanla anlamı değişmiş ve Türkçede “kişisel toplumsal değer” olarak kullanılmaya başlanmıştır (Bal ve Beren, 2003).

İngilizce’de “ethics” kelimesi “ahlak” anlamına geldiği için Türkçe’deki “ahlak” kelimesi ahlak anlamını da içermektedir (Arda ve Pelin, 1995). Gerçekte, ahlak ve etik genişlik ve darlık, teori ve pratikte farklılık göstermektedir. Etik, nasıl davranılacağına dair yazılı olmayan gerçek kuralları kapsamına rağmen, etik daha spesifik kavramları içerir ve bu kavramlardan ne türetilbilir olduğuna adanmıştır (Pehlivan, 1998).

Ahlak temel olarak insani değerleri ve tutumları içerir; etik ise bu alandaki bilimsel araştırmaları içerir. Başka bir deyişle etik, davranışlarımıza felsefi bir bakış açısıyla bakar ve doğru ve yanlış, yükümlülükler, toplum ve sosyal sorumluluk kavramlarını sorgular. Bu nedenle etik ve ahlak kavramları birbirinin yerine kullanılamamaktadır (Kılavuz, 2003).

Etik kavramı, sorumluluk duygusuna dayanmaktadır. Sorumluluk duygusu açısından, geçmişte olanlardan sorumlu olmaktan çok, gelecek için gerekli önleyici tedbirleri almaya daha çok motive olmaktadır (Keleş ve Hamamcı, 2002). Bu anlamda toplumdaki herkesin, sosyal sorumluluk diyebileceğimiz, kaçınılmaz zorunlulukları vardır. Kişisel ahlaki sorumluluğun yerine getirilmesi ahlaki davranış yaratmaktadır. Etik davranışı belirleyen ahlaki ölçüler, zaman içinde sosyal dinamiklerle eşzamanlı olarak değişebilir. Bu sebeple, etik davranış dinamik bir nitelik taşımaktadır (Kuçuradi, 1998).

Günümüzde insanların etiğe olan ilgilerinin artması, bazı mesleklerin karşılaştığı artan etik sorunların veya sorunlara yönelik farkındalığın artmasının bir sonucudur. 20. yüzyılın son çeyreğinde “etik” kelimesi daha fazla insan tarafından duyulmaya başlandı. “Çevre etiği”, başta “tıbbi etik” olmak üzere çevre sorunlarının insanlar veya insanlığın geleceği üzerindeki olası etkilerini ele alan, en geniş anlamda iş veya iş hayatındaki etik konuları, siyaseti ve kamu yönetimini ele alan Konunun etik olarak ele alınmasında “siyasi etik” veya “yönetim etiği” günümüzde en çok bahsedilen meslek etiğidir (Tepe, 2000).

Demokratik değerler, kamu yönetiminin etik yönlerinin gündeme geldiği noktaya gelmiştir (Duyar, 2003). Günümüzde kamu yönetimi sadece teknolojik ve politik bir olgu değil, aynı zamanda etik bir olgudur (Tutum, 1997). Kamu yönetiminde kamu yararı ilkelerinin yanı sıra, son dönemde vatandaşlara güven verme konusunda dikkat çeken ilkeler de kamu yönetimi etiğinin etkili bir parçası durumundadır (Tortop, 1999).

Günümüzün hızla değişen yönetim dünyasında, yönetilenlerin beklentileri de değişmiştir. Mesleki ve toplumsal değişimlerin bir sonucu olarak bu hızlı değişim, yöneticileri etik konulara karşı daha duyarlı hale getirmektedir.

Örgütlenmenin temel unsuru insandır. Diğer bir deyişle, örgütü kuran ve yöneten kişidir; örgütün biçimsel yapısı insanlar tarafından belirlendiğinden, örgütün faaliyetlerindeki biçimsel ve şube süreçleri insanların ürünüdür (Emre, 1993). Bu açıdan bakıldığında yönetimde iyi bir iş yapabilmek için öncelikle insan faktörü daha iyidir. Yasal düzenlemelerin yanı sıra siyasi ve idari etik de oluşturulmalıdır.

Örgütsel amaç ve süreçleri tanımlayan yasalar, yöneticilerin ve diğer çalışanların nasıl davranması gerektiğini ve ne yapmaları ve ne yapmamaları gerektiğini belirler. Ancak yasal kuralların varlığı her zaman uyum anlamına gelmemektedir. Çalışanlar etik değerler açısından tam olarak gelişmemişse, yasa bireylerin etik davranış sergilemesini sağlayamaz. Bugün, organizasyon içindeki ve dışındaki resmi ve gayri resmi ilişkiler ağı o kadar karmaşık hale geldi ki, çalışanların adil, doğru, tarafsız ve özverili davranmasını sağlamak için başka ilkelere ihtiyaç bulunmaktadır. Örgütlerde yazılı olmayan fakat çalışanlar tarafından kabul görmüş, çalışanların ve yönetimin bütün halinde oluşturdukları bir örgüt kültürü bulunmaktadır (Mocan, 2002). Örgüt kültürü etik davranış açısından tanımlanmalı ve belgelenmelidir (Pehlivan, 1998).

Kamu yönetim etiği; iş etiği, örgüt kültürü, yönetim etiği gibi çeşitli kavramlarla ifade edilebilir. Bu kavramların temelini oluşturan yönetim etiği, bir ahlak biçimi olup, kişisel görüşlere göre değişen ve örgüt tarafından belirlenen kurallara göre örgütte ortaya çıkan görece bir kavramdır (Bilgin, 1997). Burada, yönetim etiğinin, organizasyon kültürünün bir parçası olmadan önce bir dereceye kadar var olduğunu belirtmekte fayda vardır (Kılavuz, 2003).

Kamu yönetiminde etik, genel ahlak anlayışının örgüt kültürüne olumlu bir yansıması olarak her zaman anlamlı değildir. Genellikle kötülüğün ve hatanın ortak ahlaki anlayışa hâkim olduğu olumsuz bir anlamda kullanılmaktadır. Kamu yönetiminde ahlaka olumsuz bakış, ahlakın olumsuz anlamı, olumlu bakış ise olumlu anlamdır (Kılavuz, 2003). Etiğin kamu yönetimindeki olumlu önemi söz konusu olduğunda aslında yönetsel etik anlayışının yararlı ve doğru olması gerekmektedir.

Denetimin yönetimin önemli bir işlevi olduğu ve etik kurallar çerçevesinde yürütülmesi gerektiği kuşkusuzdur. Ancak buradaki soru, yönetim içinde genel etik kurallardan ziyade

denetçiler için ayrı etik kuralların olup olmadığıdır. Denetçilere özgü etik kuralların oluşturulabilmesi için öncelikle denetimin bir meslek olarak tanımlanması gerekmektedir (Koçberber, 2008).

2.4.1. Etik ile İlişkili Kavramlar

Etik kavramı toplumsal alanda geniş bir yere sahiptir (Kutlu, 2008). Konumuz açısından etik kavramı ile ahlak, hukuk ve sosyal sorumluluk kavramları arasındaki ilişki incelenmiştir.

2.4.1.1. Etik ve Ahlak Kavramı

Ahlak, bir kişinin doğduğu veya edindiği, ruhsal düzeyini gösteren bir dizi davranış, alışkanlık, tutum ve davranış olarak tanımlanırken, etik ise “kişilerarası ilişkilerin dayandığı değer ve nitelikler nelerdir? Ahlak iyidir ya da kötüdür, doğru ya da yanlıştır, neyin yanlış olduğudur. “Nedeni araştırma felsefesi” olarak tanımlanabilir. Ahlak Nesnesi (Kutluk ve Ersoy, 2011) Ahlak, insanlar arasındaki ilişkinin temelini oluşturan değerdir, öte yandan ahlak ise belirli bir zaman diliminde benimsenen davranış kurallarının tamamıdır (Başpınar ve Çakıroğlu, 2012).

2.4.1.2. Etik ve Hukuk

Etik ve hukuk birbiriyle yakından ilişkili iki kavramdır. Etik, insan davranışının iyi ya da kötü, yanlış ya da doğru olarak değerlendirilmesidir, hukuk ise etik gibi toplumsal düzeni sağlamak için gerekli kuralları belirlemektir. Her iki kavram da toplumsal refah ve düzeni sağlamak için tasarlanmıştır. Tek farkı, kanunu uygulama gücüne sahip olması bakımından ahlaktan farklı olmasıdır (Karacan, 2014). Yasanın gücüne sahip olmak, toplumdaki yanlışları ve kötü insanları cezalandırmak demektir. Bu konuda ahlaki değerler hukuk kuralları ile korunabilmektedir (Özgener, 2004).

2.4.1.3. Etik ve Sosyal Sorumluluk

Sosyal sorumluluk duygusu; birey veya şirketin amacından önce topluma karşı sorumluluğunu sürdürmenin gerekliliğini ortaya koymaktadır. Sorumluluk, gerektiğinde topluma karşı sorumlu olma durumudur (Karacan, 2014).

Farklı bir ifadeyle sosyal sorumluluk, işletmelerin etik değerlere bağlı kalarak çevreyi ve toplumu tehlikeye atan tüm eylemlerden kaçınması anlamına gelmektedir. İşletmelerin ahlaki yükümlülükleri ve sosyal sorumlulukları vardır. Bir şirketin etik yükümlülükleri, etik standartlara uyan şirketler tarafından belirlenmektedir (Karacan, 2014).

2.4.1.4. Etik ve Kültür

Kültürün insan yaşamını şekillendirmedeki etkisi ve değeri ve ahlaki altyapısı göz önüne alındığında, iş disiplini üzerindeki kişisel etki kendiliğinden ortaya çıkmaktadır. İnsanların etik yöntemleri ve dolayısıyla ahlaki yöntemleri kültürle doğrudan ilişkilidir. Bireylerin verdiği kararlarda ahlaki temel geçerlidir. Bu nedenle, kararlarının çoğunda kültürlerinin etkisi görülebilir (Ateş ve Oral, 2003).

Kültürün ahlak üzerinde etkisi olduğu söylenebilir. Çünkü kültür, bir grup insan tarafından paylaşılan ve toplumun yarattığı bir değerdir. Etik, toplumun kültürel özelliklerine göre farklılık gösterebilir. Bir toplumun farklı bir kültüre sahip olması, ahlakın temelini oluşturan iyi ve kötü kavramlarına ilişkin farklı görüşlere yol açabilir. Yalan söylemek, çalmak, haksız iş uygulamaları, rüşvet vb. Sorun, toplum tarafından genel olarak kabul edilen etik olmayan davranışlardır. Ancak rüşvet, genel olarak kabul edilen bu etik dışı davranışlardan biridir ve bir toplumda yasal olarak kabul edilebilir. Bu nedenlerle etiğin, içinde bulunduğu toplumun kültürel yapısına göre şekillendiği söylenebilir (Karacan, 2014).

2.4.2. Etik Davranışını Etkileyen Unsurlar

Ahlaki davranışı etkileyen unsurlar yasalar ve sosyal geleneklerdir. Ancak etik değerler; sektör üyelerinin etik değerleri benimseme derecesinden de etkilenmektedir (Ünsal, 2008:5).

2.4.2.1. Yasaların Etkisi

Genel olarak konuşursak, hukuk ve etik aynı yönde olmasına rağmen farklı anlamlara sahiptir. Kanunlar, kamu düzenini korumak için formüle edilmiş yazılı kurallardır ve mesleki faaliyetlerde uygulanmalıdır. Etik kavramının meslek hayatı kadar özel alanı da kapsadığı söylenebilir. Etik, bireysel kişisel görüşleri yansıtan özel bir alan olarak ifade

edilebilir. Etik, sosyal hayatta beklenen davranışı yansıtır. Başka bir deyişle, hukuk bir dizi zorunlu yaptırım olmakla birlikte, ahlak, kişilerin kişiler arası ilişkilerin temeli olan iyiliğe ulaşmak için uymaları gerektiğine inandıkları durumu ifade eder ve kişisel görüşlere göre değişmektedir (Sayın, 2006).

Etik arzu edilir, ancak uyma yükümlülüğü yasalarla ve kişisel görüşlerle sınırlıdır. Bazı durumlarda, insanlar etik kabul edilen davranışlardan kaçınmak için yasalara başvurabilirler. Örneğin banka, hesap açtığınızda, hesap açma sözleşmesinin yasal bir hükmü olmadığı gerekçesiyle, sözleşmenin bir nüshasının karşı tarafa verilmesine ilişkin kural olarak size sözleşmenin bir nüshasını vermeyebilir. Tüketicinin Korunması Kanunu sadece tüketici kredisi sözleşmesinde bir hüküm ve yükümlülüktür. Kamusal ve özel alanların toplumdaki ve meslek yaşamındaki düzenini sağlamak için oluşturulan ve uygulanan yasaların meslek etiği ilkelerinin temelini oluşturduğu söylenebilir. Meslek yaşamında karşılaşılan etik sorunların çözümleri, ilan yoluyla zorunlu hale getirilmelidir. Bu görüşe göre, “Bir şey yasal ise, ahlaki olarak da uygundur” (İşgüden ve Çabuk, 2006).

2.4.2.2. Toplumun Geleneklerinin Etkisi

Sürdürülebilir sosyal yaşamın gerekliliği ortak değerlere sahip olmaktır. Etik değerlerin toplumsal geleneğin temel yapısını oluşturduğu söylenebilir. Bireyin kendini bu değerlere uymak zorunda hissetmesi, sosyal yaşamı düzenleyen bir durumdur. Hiç kimse ahlaki değerlere karşı çıkamaz. Örneğin; kimse yalan söylemeyi ya da dürüst olmayı önermez ama dürüştür. Hiç kimse sadakat yerine ihanete, adalet yerine adaletsizliğe değer veremez. Ancak etik kavramı; iyi ve kötünün anlamının kişisel bakış açısına göre farklılık gösterdiği düşünüldüğünde, gerçek adalet, sadakat ve dürüstlüğün ne olduğu tartışma konusudur. Bireyler etik olmayan davranışlarını etik bir çerçevede göstermeye çalışırlar. Bu durumda davranış ve ahlaki değerlerin uyumluluğu önemlidir (İleri ve Soylu, 2011).

İnsanlar etik olmayan davranışlarını ahlaki sınırlar içinde göstermeye bile çalışabilirler. Bir davranış değerlendirirken ahlaki değerlerle çelişip çelişmediği önemlidir. Sonuçta bir insanın temel beklentisi etik kurallara uymaktır. Uzun vadede ahlaki değerlere ve kurallara uymak toplumun tüm kesimlerine fayda sağlayacaktır. Etik kuralları benimseyen bir toplumda etik ilkeler, yasalar ve hukuk normları, sistemler, ilişkiler, kurumlar ve işlemler değildir. Bu nedenle gelişmiş toplumlarda etik kurallara uyulmamasına karşı verilecek tepki, yasal yaptırımlar kadar önemlidir. Öte yandan bu ilkelerin göz ardı edilmesinin yol

açtığı zarar sadece kurumlarla sınırlı kalmayıp iş ortamını ve toplumu da etkilemektedir. Kişisel çıkarların ve toplumsal çıkarların etik ilkelerini koordine etmek ve gözetmek önemli bir konu haline gelmiştir (Başpınar ve Çakıroğlu, 2012).

2.4.3. Etik Dışı Davranmanın Nedenleri

Tüm mesleklerde olduğu gibi muhasebe ve denetim mesleklerinin icrasında da etik dışı davranışlarla karşılaşılabilir. Bu eylemler kasıtlı veya kasıtsız olarak gerçekleştirilir. Ancak, “kanunları bilmemek mazeret değildir” ilkesinden hareketle, kasıtlı veya kasıtsız olarak işlenen etik dışı davranış, meslek kuruluşları tarafından belirli yaptırımlara tabidir. Etik olmayan davranışların ana nedenleri bencillik, ilgi, rekabet vb. Bir unsur olabilir. Dolayısıyla muhasebe sektöründe etik dışı davranışlara yol açan sebepler, kişisel sebepler ve dış sebepler olmak üzere iki kategoriye ayrılabilir (Kutlu, 2008).

2.4.3.1. Kişisel Nedenler

Muhasebe mesleğinin uygulamasında, çoğu meslek grubu gibi, etik uygulamaları aşan mesleki onurlarla bağdaşmayan, kişisel çıkarlara yönelik bazı uygulamalar yapılmaktadır (Bilen ve Yılmaz, 2014).

Meslek mensubunun etik dışı davranışlarının nedeni kendi eksiklik ve zayıflıkları, zorlukları veya eksiklikleri olabilir. Etik bağlamında bu durum, mesleki performans için gerekli olan zihinsel yetenek ve olgunluk, analitik yetenek, anlama yeteneği, problem çözme yeteneği ve iletişim yeteneği gibi kişisel yeteneklerin yeterince gelişmemiş olmasından kaynaklanmaktadır. Kişiler bu kusurların neden olduğu aşağıdaki sebeplerden dolayı etik dışı davranışlar sergileyebilirler (Kutlu, 2008).

2.4.3.1.1. Etik Ölçütleri Farklı Yorumlama

Bireylerin etik dışı davranışlara yol açmasının nedenlerinden biri de davranışlarının ve ahlaki standartlarının toplum tarafından belirlenenlerden farklı olmasıdır. Bunun nedeni ise kişinin aldığı eğitim ve kültüre göre kendi standartlarını toplumsal standartların üzerine çıkarmasıdır (Karacan, 2014).

2.4.3.1.2. Bireyin Bencil Davranması

Bencillik, başkalarını düşünmeyerek düşünmek ve gelişmeye yön vermektir (Gül, 2006). Etik olmayan davranışların çoğu, profesyonellerin mesleki faaliyetleri yürütürken bencil davranışlarından kaynaklanmaktadır. İş hayatında işverenler, yöneticiler ve çalışanlar kendi menfaatleri veya şirket menfaati için etik olmayan davranışlarda bulunabilirler. Bencilliğin etkili olduğu çoğu durumda, bireyler, davranışlarının yanlış olduğunu bilseler bile, çıkar sağlamak için etik olmayan davranışları seçmektedirler. Hatta yaptıklarına bahaneler uydurarak meşruiyetlerini göstermeye çalışırlar. Bu davranış biçimlerinde kişisel çıkarlar ve öncelikler sosyal çıkarların önüne geçmektedir. Daha fazla para kazanma ve tanınma arzusu gibi istekler, etik olmayan davranışların temelini oluşturabilmektedir (Kutlu, 2008).

İnsanlar etik dışı davranışlarını sıradan davranışlar olarak göstermek için birçok savunma mekanizması geliştirebilirler. Etik kavramı kişisel görüşlerle değiştiği için insanlar davranışlarının ahlaka aykırı olduğunu düşünmediklerini veya ahlaksız olduklarını bilmediklerini açıklamaya çalışabilirler. Bu durumda mantıklı sebepler öne sürülerek etik dışı davranışların çoğu sıradan davranışlar olarak kabul edilebilir (İşgüden, 2007).

2.4.3.1.3. Etik İkilem

Muhasebecinin bir gruba karşı sorumluluk ve sorumlulukları, diğer gruplara karşı sorumluluk ve sorumluluklarıyla veya kendi çıkarlarıyla uyuşmadığında, muhasebe ve denetim sektöründe etik ikilemler ortaya çıkacaktır (Kutluk ve Ersoy, 2011).

Denetçilerin, muhasebecilerin ve her iş adamının günlük iş hayatında böyle bir ikilemle karşılaşmaları kaçınılmazdır. Bu ahlaki ikilemi çözmek için birçok seçenek olabilir; etik olmayan davranışı haklı çıkarmak veya haklı çıkarmak için bazı mazeretler ileri sürülebilir, örneğin (Kutlu, 2008):

- Herkes bunu yapıyor, sanki bir muhasebecinin müvekkilinin vergi kaçırmasına yardım edip “Diğer meslektaşları da aynısını yapıyor” demesi gibi.
- Yasallık ahlakidir, tıpkı kayıp eşyayı bulan kişinin, eşyanın sahibi gelip kendini ispat etmedikçe kimseye vermek istememesi gibi.

- Keşfedilme ve cezalandırılma olasılığı, gösterilen etik dışı davranışın ortaya çıkması ve sonunda cezalandırılması muhtemel ise kişi davranıştan vazgeçebilir. Aksi takdirde bu etik dışı davranışını sürdürebilir.

2.4.3.1.4. Mesleki Bilgi Yetersizliği

Meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini tam anlamıyla yerine getirebilmeleri için hem sistem hem de uygulama açısından mesleğin gerektirdiği mesleki bilgiye sahip olmaları gerekmektedir. Yeterli bilgi birikimine sahip olmayan sektör mensuplarının işlerinde kenarda duranlar, yapılan işin kalitesini beğenmezler. Meslek mensupları, kendilerinden kaynaklanan eksiklik ve eksiklikleri tamamlamadıkları sürece tatmin duygusu azalacaktır. Akılcı davranamaz, daha fazla hata yapar ve etik dışı davranışları arttırmaktadır. İşsizlik ve sorumluluk alma gibi olumsuz, güçlü ve yoğun baskılar nedeniyle etik olmayan davranışlar artar. Profesyoneller, eksikliklerini gidermek için her zaman yeni bilgileri kullanmalı ve etik olmayan davranışlara yönelmemek için her zaman ahlaki değerleri ön planda tutmalıdır (Karacan, 2014).

2.4.3.2. Dışarıdan Kaynaklanan Nedenler

Profesyonellerin çalışma alanını oluşturan şirketler, çıkar çatışmalarının en yoğun olduğu yerlerdir. Örgütsel yapısı nedeniyle kurumsal yönetimde yer alan personelin tutum ve davranışları çalışanlar üzerinde çok yakın bir etkiye sahiptir. İnsanların kendileri dışında etik olmayan davranışlarda bulunmalarına neden olabilecek birçok faktör vardır (Akdoğan, 2003).

2.4.3.2.1. İşletme Yönetiminin Etik Davranışları Algılama Farkı

Yönetim sürecinde alınan kararlarda, uygulamalarda, eylemlerde ve işlemlerde kaçınılması gereken davranışlar etik dışı davranışlar olarak kabul edilmektedir. Bu davranışlar; ayrımcılık, adam kayırma, rüşvet, yıldırma, yıldırma, ihmal, istismar, bencillik, yolsuzluk, işkence, dalkavukluk, şiddet-baskı-saldırganlık, iş ilişkilerinde politika karıştırma, hakaret ve küfür, fiziksel ve cinsel taciz, kötü alışkanlıklar, Güç ve otoritenin kötüye kullanılması, yolsuzluk, bağnazlıktır (Sayılı ve Kızıldağ, 2007).

2.4.3.2.2. Rekabet

Yoğunlaşan rekabet, haksız rekabetin, sektörle bağdaşmayan haksız rekabetin ise haksız kazanımların önünü açmıştır. Muhasebe sektöründe rekabeti yasaklayan kanunlar olmasına rağmen, zımni rekabet vardır. Bu oyunu gizlice oynamak etik olmayan davranışlara yol açabilir (Kutlu, 2008).

2.4.3.2.3. Ücret

Sanayici mümkün olduğu kadar çok iş almalı ve aldığı işi tamamlayabilmelidir. Bu nedenle hem kendisi hem de hizmet ettiği kişiler memnun ve memnun olmalıdır. Sunulan hizmetler için gerçek ve hak edilmiş ücretler alınmalıdır. Herhangi bir meslek sırf parası nedeniyle tercih ediliyorsa, etik dışı davranışların artmasında rol oynayacaktır. Benzer şekilde, yasak olmasına rağmen, farklı ücret tarifelerinin uygulanması haksız rekabete yol açabilmekte ve işin kalitesini düşürebilmektedir (Kutlu, 2008). Ayrıca bilimsel araştırma sonuçları, denetim ücretlerinin öneminin ve etkisinin denetçinin denetim faaliyetlerinde ihmale neden olacak kadar büyük olduğunu göstermektedir (Idowu Adeniyi, 2015).

2.4.3.2.4. Karşılıklı Güvensizlik

Şirket çalışanları ile karşılıklı güvene dayalı bir iletişim kurup kurmamak çok önemlidir. Güvene dayalı iletişim kurulamaz ise etik dışı davranışlar artabilir. Son yıllarda çalışanların güvensizliği nedeniyle onları daha fazla kontrol altına almak için bazı yeni uygulamalara geçilmiştir. Örneğin yöneticiler, çalışanların iş performanslarını değerlendirmek için teknolojinin nimetlerini kullanırlar ve çalışanların kişiliğini anlamak için psikolojik testler yoluyla bunun iş etiği açısından sorgulanması gerekir ve bu doğaldır. Çalışanları izlemek, e-postalarını kontrol etmek ve hatta dini ve siyasi görüşlerini değerlendirmek için monitör kullanmak psikolojik stres ve depresyona neden olabilmektedir (Karacan, 2014).

2.4.3.2.5. Sahte ve Yanıltıcı Belge

Sahte ve yanıltıcı belgeler, vergi matrahı vergi kaçakçılığını azaltmak için mal ve hizmetlerin gerçek akışını ifade etmeyen sahte belgeler sağlayan şirketler veya işletme yöneticileri anlamına gelir ve bu belgeler profesyoneller tarafından bilgisi veya bilgisi

olmadan kaydedilir. Mükellefler bazen bu tür vergi indirimlerini, işlerini başka bir sektör üyesine verme tehdidini veya benzeri baskı yöntemlerini kullanarak sektör üyelerini etik olmayan davranışlarda bulunmaya zorlayabilirler (Özbirecikli ve Ural, 2006).

2.4.3.2.6. Etik Davranışların Esnetilmesi

İş dünyasının etik standartları, genel etik standartlardan daha esnek, daha az katı ve benzersiz bir şekilde anlaşılır. Küreselleşme eğilimi, iş kültüründe zaten var olan esnek etik davranış yöntemlerini giderek daha belirgin hale getirdi. Bu durumda yine etik dışı davranışlara yol açabilmektedir (Karacan, 2014).

2.5. Meslek Etiği Kavramı

Sanayileşmenin ve hızlı ekonomik büyümenin gelişmesiyle birlikte şirket kavramı gelişmeye devam ediyor ve çok partili işbirliği ve büyüyen şirketler oluşmaya başlıyor. İşletmelerin gelişmesi ve büyümesi ile birlikte büyük hata ve hilelerin ortaya çıkması ve işletmelerin kaybedilmesi şirket yönetimi ve toplumda endişelere neden olmuştur. Bu toplumsal ve kurumsal sarsılmalar mesleki etiğin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Mesleki etik; işletme yöneticilerinin görev ve sorumluluklarını yerine getirirken, ortakların ve toplumun çıkarlarını gözeterek karar vermelerini sağlayan ilkeler bütünüdür (Dinç ve Tunçer, 2015).

Bu ilkeler her meslek grubuna özgüdür ve meslek mensupları, meslek etiği kavramını oluşturan bu ilkelere uymak zorundadır. Mesleki etiğin kurulması, meslek mensuplarının davranış ve tutumlarının toplumsal değer yargısının etik standartlarına uygun olmasını sağlamaktır (Özkan ve Hacıhasanoğlu, 2012).

Genel olarak her mesleğin mesleki etik kuralları olduğunu göreceksiniz. Mesleki faaliyet alanları farklı olmakla birlikte meslek etiğinde ortak noktalara sahiptir. Mesleki etik ilkelerinin ortak paydası, meslek mensuplarının yasal çerçevede dürüst davranmalarının istenmesi, meslek etiği dışındaki davranışların yasaklanması ve profesyonel tasarımın olumlu bir yol yaratacak şekilde tasarlanmasıdır (Özkan ve Hacıhasanoğlu, 2012).

2.5.1. Meslek Etiğinin Önemi

Bir mesleğin toplumda itibar kazanması, mesleğin meslek etiği ilkelerine uygun olarak gerçekleştirilmesine bağlıdır. Mesleki görev ve sorumlulukları yerine getirirken etik olmayan herhangi bir davranışın olumsuz sonuçları tüm toplumu etkileyebilir. Örneğin muhasebe sektöründe, bir muhasebecinin mali tablo bilgilerini çarpıtarak etik olmayan bir şekilde vergi kaçırması, toplumu bir bütün olarak olumsuz etkiler. Ayrıca muhasebe sektörünün etik kurallarına uyum, bağımsız denetimler sonucunda bağımsız denetim raporlarının kalitesini etkileyecektir. Etik kurallara uyumun gelişmesi ve uygulama seviyesinin yükselmesi ile denetim raporlarının kalitesi de aynı hızla iyileşmiştir (Aliasghar ve Aliakbar, 2015).

2.6. Bağımsız Denetim ve Muhasebe Mesleğinde Etik

Meslek etiği, belirli bir meslek grubu tarafından oluşturulan ve meslekle ilgili olan ve meslek mensuplarının mesleğin hakkaniyetini ve düzenini sağlamak için uymakla yükümlü oldukları meslek ilkeleri bütünüdür. Bu tanıma göre bağımsız denetim ve muhasebe meslek etiği; mesleki denetim ve muhasebe meslek kuruluşları tarafından denetlenen etik ilkeleri içerir ve meslek mensupları, mesleki faaliyetlerini yürütürken bu ilkeleri dikkate almalıdır. Mesleki etik, uygulayıcıların özdenetim, bağımsızlık ve dürüstlüğü ifade etmektedir. Diğer bir deyişle, bağımsız denetim ve muhasebe meslek etiği; hukuka uygun hareket etmenin yanı sıra, toplumsal değer yargılarını dikkate alarak güvenilir ve doğru bilgi sunmak için bir takım kurallara da uyulmalıdır (Yıldız, 2010).

Sektör mensupları zaman zaman çatışmalara girebilmekte ve karar vermekte zorlanabilmektedir. Sonuç olarak ahlaki ikilem denilen bir durum ortaya çıkmıştır. Etik ikilem içinde olan profesyoneller, doğru olanı seçebilecek ve etik ilkelere göre doğru eylemi gerçekleştirebileceklerdir. Bu ilkelerin uygulanabilir ve uyarlanabilir olması ve gerekli özen ve deneyimle denetlenmesi gerekmektedir. Muhasebe ve denetim uygulayıcıları da mesleklerini etik ilkelere ve sosyal sorumluluk bilincine uygun olarak yapmalıdır (Çukacı, 2006).

2.6.1. Bağımsız Denetim İçin Etik Kurallar

Bağımsız denetçilerin uyması gereken etik ilkelerin dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranıştır.

2.6.1.1. Dürüstlük

Bağımsız denetçilerin mesleki faaliyetleri yürütürken açık bir dil kullanmaları ve müşteriler ve işverenlerle olan ilişkilerinde dürüst olmaları gerektiğine dikkat çekmektedir. Dürüstlük, doğru ve güvenilir iş yapabilmek için gerekli bir koşuldur (<https://cdn-acikogretim.istanbul.edu.tr>).

2.6.1.2. Tarafsızlık

İlke, bağımsız denetçilerin bağımsız, belirli tehdit ve baskılardan uzak ve önyargısız hareket etmesini şart koşar. Denetçiler, kararlarının adillliğini tehlikeye atabilecek durumlardan kaçınmalıdır. Denetçi, kişisel çıkarlar, müşteri ile yakın bir ilişki kurma ve müşterinin denetçiye kendi görüşlerini benimsemesini sağlama çabaları vb. Koşullar adil karar vermeyi etkileyebilir. Bu durumda denetçinin mesleki faaliyetleri, meslek etiği ilkelerinden biri olan adalet ilkesini ihlal etmiş olmaktadır (<https://cdn-acikogretim.istanbul.edu.tr>).

2.6.1.3. Mesleki Yeterlik ve Özen

Bağımsız denetçiler, müvekkillerinin denetim faaliyetleri sırasında gerekli hizmetleri alabilmeleri için mevcut bilgi ve deneyimlerini görevlerinin gerektirdiği düzeyde tutmalıdır. Ayrıca denetim faaliyetlerinde mesleki standartlara uygun hareket etmek, işin gerektirdiği özen ve özeni göstermek de mesleki yeterlilik ve ihtiyat ilkesinin bir gereğidir.

Mesleki yeterlilik, denetçinin kariyeri boyunca sürekli olarak öğrendiği mesleki bilgi ve tecrübeyi bir bütün olarak verilecek karara doğru şekilde uygulamaktır. Mesleki yeterlilik iki aşamadan oluşur. Bunlar, profesyonel yeteneklerin kazanılması ve sürdürülmesidir. Mesleki yeteneğin kazanılması, mesleki eğitim faaliyetleri yoluyla sağlanır ve kazanılan mesleki yeteneğin sürdürülmesi, işin gerektirdiği teknik bilgi ve endüstri gelişimi bilgisidir.

Denetçinin bu farkındalığı anlaması, yeteneklerini sürekli geliştirmesini ve bunu faaliyetlerine sürdürülebilir bir şekilde uygulamasını sağlayacaktır.

Bağımsız denetçiler denetim görevlerini yerine getirirken çalışma ortamının denetime uygun olmasını ve denetim sürecinde birlikte çalıştıkları personelin gerekli eğitimi almış alan uzmanları olmasını sağlamalıdır. Profesyonel durum tespiti, denetim gereksinimlerine dayalı olarak dikkatli ve zamanında kararlar alınmasını gerektirmektedir (<https://cdn-acikogretim.istanbul.edu.tr>).

2.6.1.4. Sır Saklama

Bağımsız denetçiler, denetledikleri şirketlerin mali tabloları, mali bilgileri ve iş ilişkileri hakkında bilgi sahibidirler. Gizlilik ilkesi gereği bu bilgiler üçüncü kişilerle paylaşılmamaktadır. Aynı zamanda, bağımsız denetçiler bu bilgileri kendi çıkarları veya üçüncü şahısların çıkarları için kullanmamalıdır.

Denetçiler, elde ettikleri bilgileri ancak mesleki hakları veya yasal yükümlülükleri varsa üçüncü kişilerle paylaşabilirler. Ayrıca gizlilik ilkesine uyması gereken durumlar şu şekilde sıralanabilir (<https://cdn-acikogretim.istanbul.edu.tr>);

- Yanlış da olsa meslektaşlarına, ailesine ve akrabalarına bilgi verme olasılığı konusunda dikkatli olmalıdır.
- Gizlilik ilkesine göre denetçiler, müşteriler veya ileride müşteri olabilecek şirketler tarafından sağlanan bilgileri saklamak zorundadır.
- Denetçi, gizlilik ilkesine uygun hareket ederken, kendisiyle birlikte çalışan ekip üyelerinin ve onun öneri ve önerilerini kabul edenlerin de gizlilik ilkesine uymasını sağlamak için gerekli tedbirleri almalıdır.
- Denetçiler, mesleki faaliyetleri boyunca gizlilik ilkesine uygun hareket etmelidir. Denetlenen şirket ile iş ilişkisi sona erse dahi elde ettiği bilgileri üçüncü kişilerle paylaşamaz, kendisi veya başkaları yararına kullanamaz. Yeni iş ilişkilerinde yalnızca önceki denetimlerden ve iş ilişkilerinden edinilen deneyimi kullanılabilmektedir.

2.6.1.5. Mesleğe Uygun Davranış

Denetçiler mesleki faaliyetlerde bulunurken yasalara uygun hareket etmeli ve mesleki saygınlığı zedeleyecek davranışlarda bulunmamalıdır. Bu, mesleki davranış kurallarının

gereğidir. Bu davranışlar; denetçinin mesleki gereklilikleri yerine getirirken dikkate alabileceği ve konuyla ilgili üçüncü kişilerin mesleki itibarını olumsuz etkileyebileceği tüm davranışları içermektedir.

Denetçiler, denetleyecekleri şirketlere nitelikleri, uzmanlıkları ve deneyimleri hakkında bilgi vermeli, dürüst olmalı ve mesleki itibarlarını zedelemekten abartılı olmamalıdır. Denetim işi alabilmek için meslektaşlarını küçümsememeli, yeterli bilgisi olmayan işleri kabul etmemelidirler (<https://cdn-acikogretim.istanbul.edu.tr>).

2.6.2. Muhasebe Mesleği İçin Etik Kurallar

Tüm mesleklerde olduğu gibi muhasebe mesleğinde de yazılı veya yazılı olmayan mesleki davranış kuralları meslek kuruluşları tarafından denetlenmektedir. Meslek kuruluşları, yazılı olmayan bu kuralları yazılı olarak yazarak meslek mensuplarının durumu anlamalarını sağlar. Ayrıca, öngörülen kurallara uyulması için yaptırımlar belirler. Muhasebe meslek etiği, sektörün gerektirdiği yenilik ve gelişime uygun olarak kamuya açık olarak formüle edilmeli ve formüle edilmelidir. Bugüne kadar dünyada pek çok kuruluş meslek etiği standartlarını oluşturmuş ve 2001 yılında TÜRMOB tarafından ülkemizin ilk mesleki etik standartları düzenlenmiştir. TÜRMOB, meslek etiğine ilişkin kararlar da dâhil olmak üzere zorunlu mesleki kararlar yayınlamıştır (Yıldız, 2010).

Zorunlu meslek kararlarında da açıklanan konu başlıkları, meslek etiği ilkelerinin önemine yer vermekte ve yaptırımlardan sınırlı olarak aşağıda sıralandığı şekilde bahsetmektedir (Kutlu, 2008);

- Mesleki Uzmanlık,
- Defter Tutma ve Finansal Tabloları Hazırlama,
- Muhasebe İlkelerine ve Standartlarına Uyma Zorunluluğu,
- Dürüstlük,
- Güvenilirlik ve Tarafsızlık,
- Mesleki Özen ve Titizlik,
- Tasdik İşlerinde ve Denetimde Bağımsızlık Kuralı,
- Sır Saklama,
- Ücretler,
- Denetim Standartları ve Muhasebe İlkeleri,
- Öngörü Yasağı,

- Haksız Rekabet Yasağı,
- Personel Sağlanması,
- Dürüst Olmayan Davranışlar,
- Reklâm ve Teşvik Yasağı,
- Ücretlerin Düşürülmesi ve Komisyon Yasağı,
- Bağdaşmayan İşler,
- Diğer Meslek Mensupları Aleyhinde Konuşma Yasağı,
- Denetimde Kamu Sorumluluğu

TÜRMOB tarafından 2001 yılında yayınlanan etik kurallar, SM, SMMM ve YMM'lerin mesleki faaliyetlerinde uymaları gereken etik ilke ve düzenlemeleri içeren 19 Ekim 2007 tarih ve 26675 sayılı resmi gazetede revize edilmiştir. Yönetmelik, meslek mensuplarının belirleyici özelliklerinden birinin kamu yararına hareket etme sorumluluğu olduğunu şart koşar ve bu sorumluluğu yerine getirebilmek için meslek mensuplarının etik ilkelere uymaları gerekir. Yönetmelikler yayımlandı. Yönetmeliklerde yer alan etik ilkeler üç bölümden oluşmaktadır. Bunlar (Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacıkları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, 2007);

Birinci kısım; tüm profesyonellerin uyması gereken temel etik ilkeleri ve bu ilkelerin uygulanması için gerekli kavramsal çerçeveyi belirler. Tartışılan etik ilkeler; dürüstlük, adalet, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranıştır.

İkinci kısım; bağımsız profesyoneller için geçerli olan ilke ve koşulları içerir. Serbest meslek erbabı ise, çalışan listesinde kayıtlı profesyoneller ile bunların kurduğu ortaklık büroları ve şirketleri ifade eder. Serbest meslek sahipleri için geçerli olan ilkeler aşağıdaki gibidir;

- Mesleki Atamalar
- Mesleki Atamalardaki Değişiklikler
- Çıkar Çatışmaları
- İkincil Görüşler
- Ücretler ve Diğer Gelirler
- Mesleki Hizmetlerin Pazarlanması
- Hediyeler ve Ağırılama
- Müşteri Varlıklarının Muhafazası

- Tüm Hizmetlerde Tarafsızlık
- Güvence Sağlama Amaçlı Sözleşmeler, Bağımsızlık ve Sözleşme Dönemi

Üçüncü Kısım: İlgili profesyoneller için geçerli olan ilke ve koşulları içerir. Serbest meslek sahibi profesyoneller, işletme sahiplerine bir ücret karşılığında hizmet veren profesyonelleri ifade eder. İlgili profesyoneller için geçerli olan ilkeler, potansiyel faydalar, bilgi hazırlama ve raporlama, yeterli uzmanlıkla hareket etme, finansal faydalar ve teşvik önlemleri olarak sıralanmıştır.

2.6.3. Bağımsız Denetim ve Muhasebe Meslek Etiğine Uyumu Engelleyen Unsurlar ve Çözümleri

Meslek mensuplarının etik ilkelere uymamalarını tetikleyen bir veya birden fazla faktör, birden fazla etik değere uymadığını ortaya çıkarabilir. Bu faktörler kişisel çıkar, öz kontrol, savunuculuk, yakınlık ve yıldırma olarak ayrılabilir.

2.6.3.1. Kişisel Çıkar

Bağımsız denetçi, denetim faaliyeti sonunda bir karar verecektir. Bazı durumlarda denetçinin sübjektif değerlendirmesi verilen kararda öne çıkabilir. Bu nedenle, denetçinin kişisel karar verme sürecinde önemli veya önemsiz kişisel çıkarları dikkate alması, mesleki muhakemesini etkileyecek ve uygunsuz davranışlar sergileyebilir. Bu durum etik davranışı engelleyen kişisel çıkar unsuru olarak sınıflandırılmaktadır (<https://cdn-acikogretim.istanbul.edu.tr>).

2.6.3.2. Kendi Kendini Denetleme

Bağımsız denetçiler, bağımsız veya kurum veya kuruluşlara bağlı olarak denetim faaliyetinde bulunabilirler. Benzer şekilde, bağımsız denetçi geçmişte denetlediği şirketleri cari dönemde de denetleyebilir. Bu durumda bağımsız denetçinin kanıtları, çalışma kağıtları ve diğer YMM'nin bulguları ve mevcut denetim kararının kullanımı kendi kendini inceleme unsurları olarak sınıflandırılır (<https://cdn-acikogretim.istanbul.edu.tr>).

2.6.3.3. Taraf Tutma

Denetim faaliyeti, denetlenen taraf ve denetlenen olmak üzere iki tarafı içeren bir süreçtir. Denetlenen şirket müşteri konumundadır ve bağımsız denetçi, denetim faaliyeti sonunda denetlenen şirketten mali gelir elde etmektedir. Bu nedenle, bağımsız bir denetçi, müşterilerini kaybetmemek veya şirket çalışanının pozisyonunu bir sorun haline getirmeye karar vermemek için etik olmayan davranışlarla müvekkillerini koruyabilir. Denetçilerin bu şekildeki davranışları savunuculuk unsurları kategorisinde değerlendirilmektedir (<https://cdn-acikogretim.istanbul.edu.tr>).

2.6.3.4. Yakınlık

Denetim faaliyetlerinin doğası gereği, denetlenen şirketin sahipleri veya çalışanları ile denetçiler çok fazla zaman harcamaktadırlar. Bu durumda denetçi, müşteri ile yakın bir ilişki kurabilir. Dolayısıyla denetçinin karar verirken ilgili şirketin çıkarlarını olması gerekenin üzerinde görmesi komşu faktör olarak sınıflandırılır (<https://cdn-acikogretim.istanbul.edu.tr>).

2.6.3.5. Yıldırma

Bazı durumlarda, denetlenen şirketle yakından ilişkili kişi veya kuruluşlar, mevcut güçlerinden elde ettikleri gücü denetçi üzerinde olumsuz bir baskıya dönüştürebilir. Bu durumda denetçi sürekli bir baskı hissedebilir ve kararı etkilenebilir. Bu şekilde denetçilerin etik kurallara uymasını engellemek yıldırma olarak sınıflandırılmaktadır (<https://cdn-acikogretim.istanbul.edu.tr>).

2.6.3.6. Etik Kurallara Uyum Konusunda Uyuşmazlıkların Çözümü

Bağımsız denetçilerin mesleki etik ilkeleri belirlenmiştir. Denetçiler, denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken bu etik ilkeleri gözetmelidir. Ancak mesleki etik ilkeleri uygulanırken etik ilkeler arasında çelişkiler olabilmektedir. Bu uyuşmazlıkların çözümü için bağımsız denetçiler etik konuları, alternatif yöntemleri ve güncel süreçleri dikkate almalı ve geçerli etik ilkelere uygun hareket etmelidir. Çatışmanın devam etmesi halinde bağımsız denetçi, şirketin yönetim kurulu ve denetçilerinden veya diğer uygun kişilerden tavsiye isteyebilmektedir. Denetim kurulu ve şirketin sorumlu kuruluşunun yönetim kurulu

toplantıları nedeniyle denetçi, etik ilkelerin uygulanmasında hangisini esas alacağına hala karar veremezse, kuruluşundan görüş isteyebilmektedir. Tüm bu değerlendirmelerden sonra bağımsız denetçi sorunu hala çözemezse, tartışmalı konuyu denetlemeyi bırakabilir. Sözleşme ve şartlar uygunsa belirli bir konudan veya görevden çekilmeye karar verebilmesi mümkündür (<https://cdn-acikogretim.istanbul.edu.tr>).

2.6.4. Bağımsız Denetim ve Muhasebe Meslek Etiğinin Gelişimi

Son yıllarda yaşanan olumsuz gelişmeler, hata ve hilelerin artması, muhasebe sistemlerinin karmaşıklaşması, doğru ve güvenilir bilgi, meslek etiği ve güvenilirlik talebinin denetim ve muhasebe sektörlerinde giderek daha önemli hale gelmesine neden olmuştur. Meslek mensuplarının sunduğu hizmetlerin kalitesi, teknik bilgilerine ve dürüstlük, bağımsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış olarak belirlenen meslek etiği ilkelerine uygun hareket etmelerine bağlıdır. Sonuç olarak hem ülkemde hem de uluslararası alanda etik ilkeler üzerine araştırmalar yapılmış ve meslek kuruluşları tarafından etik ilkeler yazılarak takip edilmiştir. Meslek etiği ilkesi, toplumsal çıkarları korumak, mesleğin saygınlığını ve güvenilirliğini artırmaktır (Yıldız, 2010).

İktisadi işletmeler mali tablolarını ve mali durumlarını kamuya açıklamakla yükümlüdür. Bilgi kullanıcıları, şirket tarafından açıklanan bilgilere dayanarak yatırım kararları verirler. Ancak şirketlerin mali durumlarını ve gelişmelerini mevcut durumdan daha iyi düzenlemek için hileye başvurdıkları tespit edilmiştir. Bu nedenle kamuoyuna sunulan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği tartışmalara neden olmuştur. Denetçilerin doğru ve güvenilir bilgiden sorumlu olmaları, denetim kavramını ve denetçi etiğini önemli kılmaktadır. Enron'un 2002'de Amerika Birleşik Devletleri'ndeki iflası bu türden en önemli olaylardan biriydi. Enron olayı: Bunun nedeni, dünyanın beşinci sıradaki denetim şirketi Andersen'in, Enron'un mali durumunu üç yıl boyunca göstermesi ve yatırım yapmak isteyenleri kandırmasıdır. Bu olaydan sonra muhasebe ve denetim meslek etiği tartışmaları önem kazanmıştır. Enron olayı ve benzeri durumların temel nedeni, bağımsız denetçilerin ve denetim kuruluşlarının meslek etiği ilkelerine uymamalarıdır. Bu duruma benzer olarak, ülkemdeki çoğu banka olayının olumlu denetim raporları olması, muhasebe ve denetim sektörünün etik ilkelerini ve güvenilirliğini göz ardı edilemez bir konu haline getirmektedir. Denetim ve denetim meslek etiğine ilişkin düzenlemeler ve uygulamalar artık uluslararası ve ulusal düzeyde uygulamaya konmuştur (Dinç ve Cengiz, 2014)

Muhasebe mesleğinde meslek etiđi ilkelerine ilişkin olarak, Türkiye (3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Műşavirler ve Yeminli Mali Műşavirler Kanunu çerçevesinde) TÜRMOB ve uluslararası olarak Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yönetilmektedir. Amerikan Yeminli Mali Műşavirler Enstitűsű ve Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE), Yönetim Muhasebecileri Enstitűsű (IMA) ve etik kuralları belirlenmiştir (Daştan, 2009).



BÖLÜM III

KALİTE GÜVENCE KAVRAMI

3.1. Kalite Kavramı

Kalite kavramı çok açık ve net bir şekilde tanımlanamaz. Çünkü kalite göreceli bir kavramdır. Niteliğin varlığından söz edebilmek için başka bir nesne/durum ile karşılaştırmak gerekir. Bu nedenle kalite ile ilgilenen insanlar çok farklı kalite tanımlarına sahiptir.

Kalite kelimesi Latince “Qualitas” kelimesinden gelmektedir. Bu kavramın içeriği, “nasıl oluştuğu” anlamına gelen “Qualis” kelimesinden türemiştir ve onu tanımlayan kişiye ve kişinin kavramı tanımlamak istediği alana göre değişiklik göstermektedir. Bu nedenle kalite kavramı çok geniş bir anlama sahiptir.

Küreselleşen dünyada artık aşırı rekabet, şirketleri üretim ve satış kültüründen ziyade satabilecekleri ürünlerin üretimiyle ilişkilendiriyor. Satılabilecek hizmet veya ürünleri belirlemek için kalitenin müşteri tarafından dikkate alındığını anlamak gerekmektedir (Cafoğlu, 1996).

Bir şirketin ürünlerinin piyasada yüksek kalitede olduğu tespit edildiğinde, kuruluşun itibarı ve ekonomik ilerleme üzerinde büyük etkisi vardır. Kalite tek başına kalitenin var olduğu anlamına gelmez. Kaliteye sahip olmak, tüketicilerin ihtiyaçlarını karşılamak veya şirketlerin müşterilere sunabileceği fırsatlara veya standartlara uymak anlamına gelmektedir (Stephens, 1979).

Kalite, gelişimi sırasında çeşitli modellerde tanımlanmış ve ifade edilmiştir. Rekabetçilik, hizmet veya ürünleri kurallara uygun olarak üretebilme ve kaliteyi koruyabilme, kalite olarak ifade edilmektedir.

Kalite; hizmetin veya ürünün amaç ile tutarlılığıdır. Diğer bir anlamda müşteri ihtiyaçlarını karşılayan bir hizmet veya üründür.

Kalite kavramı, konuyla ilgili kişi ve kuruluşlar tarafından birçok kez tanımlanmıştır. Bu tanımlardan bazıları şu şekildedir:

Kalite, Avrupa Kalite Kontrol Örgütü’ne (EOQC) uygundur; bir ürün veya hizmetin tüketicilerin isteklerini karşılama derecesidir.

Amerikan Kalite Kontrol Birliği'ne (ASQC) göre kalite; bir ürün veya hizmetin belirli gereksinimleri karşılama yeteneğini ortaya çıkaran tüm özelliklerin adıdır.

Kalite, TS-ISO 9005'e uygundur; bir ürün veya hizmetin belirli veya potansiyel ihtiyaçları karşılama kabiliyetine dayalı özelliklerin toplamıdır.

TSE standardında kalite tanımı şu şekildedir: Kalite; bir hizmetin veya ürünün olası veya belirlenen ihtiyaçları karşılamaya yönelik özelliklerinin toplamıdır.

Birçok şekilde kullanılsa da yıllar süren çalışmalar ve kaliteli arabuluculuk sonrasında dünyaya standart bir tanım getirilmiştir. Dolayısıyla kalite, belirlenen veya vurgulanan talebin tatmin edici gücünü gösteren bir ürün veya hizmetin kalite ve özelliklerinin toplamıdır (Kıngır, 2006).

Kalite, istenen özellikleri karşılamaktır. İfade, gerekli özellikler ve bu özelliklerin uygulanabilirliği olmak üzere iki unsurdan oluşmaktadır. Hizmet ve ürünlerin beklenen ayrıntılara sahip olması, tasarlanma biçimleriyle ilgilidir. Uygunluk kalitesi, tüketicilere sunulan mal veya hizmetlerin tasarım özelliklerine uygunluğudur (Kıngır, 2006).

3.2. Kalite Güvence Kavramı

Kalite güvencesi, kalite sisteminin etkinliğinin belirlenmesi, mevcut kalitenin iyileştirilmesi, kalite ile ilgili mevcut veya potansiyel sorun alanlarının belirlenmesi ve bu sorunlu alanların ortadan kaldırılmasına veya en aza indirilmesine yardımcı olma sürecidir. Standardın altındaki her şeyi reddetmektedir (Miller, 1993).

Kalite güvencesi: Ürün veya hizmetin gerekli kalite gereksinimlerini yeterli güvence ile karşılamasını sağlamak için gerekli tüm planlı ve sistematik faaliyetleri kapsamaktadır (Taptık ve Keleş, 1993).

TS Kalite Sözlüğü'nde kalite güvencesi, ürün veya hizmet kalitesinin belirtilen gereksinimlerini karşılamak için yeterli güveni sağlayacak planlı ve sistematik faaliyetler dizisi olarak tanımlanmaktadır.

3.3. Kalite Güvence Sistemi

Türkiye Denetim Standartları Komitesi (TÜDESK), 20 Şubat 2003 tarihinde TÜRMOB'da kurulmuş ve uluslararası denetim standartlarına uyum için araştırmalar yapmıştır. KGK,

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve 660 sayılı KHK ile kurulmuş, muhasebe ve denetim standartlarını belirlemeye yetkili kılınarak kurulun görevi sona ermiştir. TÜDESK, kalite güvence sistemlerini 3 başlık altında ele almaktadır (SMM YMM Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Karar, 2003).

- TÜRMOB bünyesindeki kalite güvence faaliyetleri
- Denetim firmaları bünyesindeki kalite güvence faaliyetleri
- Kalite güvence inceleme uzmanları

TÜRMOB'un iç kalite güvence faaliyetleri göz önüne alındığında; kalite güvence sistemini gözden geçirecek uzmanların seçimine ve bu görevlilerin denetlenen firma ve denetim firması ile herhangi bir çıkar çatışmasının olmamasının sağlanması gerektiğine dikkat çekildi. Bu bağlamda kalite güvence incelemesi; incelenen denetim belgelerinin uygun kaynaklar, süre, ücretler, kalite güvence sistemi, mesleki standartlara uygunluk değerlendirmelerini içermesi ve sonuçların raporla ilişkilendirilmesi gerektiği söylenmektedir. Ayrıca meslek odaları bünyesinde en az 6 yıl mesleki deneyime sahip personelden oluşan bir “Kalite Güvence Komitesi”nin kurulması şekillenmeye başlamıştır. İddiaya göre, inceleme en az dört yılda bir yapılmalı ve inceleme sonucunda verilen tavsiyeler denetim firması veya denetçi tarafından uygulanmalıdır. Yukarıdaki önerilerin dikkate alınmaması durumunda ilgili şirketlerin veya denetçilerin disiplin işlemleri kamuoyu ile paylaşılacak olup, dikkate alınması halinde geri çekilmesine karar verilmiştir.

Muhasebe firmasının iç kalite güvence faaliyetleri incelenirken, çalışma öncelikle muhasebe firmasının iç kontrol sisteminin kurulması gerektiğine dikkat çekmiştir. Ayrıca, denetim firmalarının veya denetçilerin tüm mesleki uygulamalara (etik kurallar, kalite güvence standartları) uygunluğu sağlamak için bir kalite güvence sistemi kurmaları önerilmiştir ve denetim çalışma raporlarının doğruluğu ve adaleti yansıtacağı öne sürülmüştür.

Kalite güvence sisteminin sağlıklı işleyişini denetlemek için şirketin kalite güvence sisteminin standartlarını yazması ve tüm çalışanları bilgilendirmesi gereken iki ortak ve iki yönetim kurulu üyesi ataması gerektiği söylenmektedir. Bu konuda görevlendirilen personel denetim sürecine katılmamakta, konunun gelişimini takip ederek ilgili standartların güncellenmesine destek olmakta, olası olumsuz etkilere karşı gerekli önleyici tedbirleri almaları gerektiği söylenmektedir. Şirketin kalite güvence denetimi yapacak yeterli ortak ve yönetim kurulu üyesi bulunmaması durumunda, karşılıklı olmamak

kaydıyla diğer denetim şirketlerinin kalite güvence sistemi incelemeleri yapması istenebileceğine karar verilmiştir.

Kalite güvence sistemi kurulurken dikkat edilmesi gereken hususlar; denetçilerin veya denetim ekiplerinin meslek etiği ilke ve kurallarına uygun hareket etmesini sağlamak ve denetimle ilgili tüm belgeleri en az 5 yıl süreyle saklamak; denetim ekibi dışında bir ortak veya başka bir sorumlu ortak En az 6 yıllık mesleki deneyime sahip kişiler veya profesyonel üyelerdir. Öte yandan, denetim ekibine katılan profesyonellerin yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip olmaları ve sürekli eğitim programı kapsamında eğitim almaları gerekmektedir. Denetim sürecinde denetim çalışmasını engelleyen bir durum varsa denetim firmasının yönetim kadrosuna bildirilir; denetim çalışması tamamlandıktan sonra şirket baş denetçisinin sektör mensuplarını değerlendirmek için görev raporu hazırlaması gerekmektedir (Esendemirli, 2013).

Kalite güvence denetçilerinin kalite güvence faaliyetlerini göz önünde bulundurun; gözden geçirilen denetim veya denetim şirketinden bağımsızlığın sağlanması önemlidir. Bu kişilerin eğitim sonunda yapılan değerlendirme sınavlarını geçmeleri ve mesleki sertifika almaları gerekmektedir. Eğitim, meslek hakkında teorik bilgiler, uluslararası uygulamalar, mevzuat ve kalite kontrol sistemlerini içermektedir.

Kalite güvence sisteminin düzgün çalışıp çalışmadığını belirlemek son derece önemlidir. Bu bağlamda sadece bir kalite güvence sisteminin varlığı değil, aynı zamanda sistemi denetleyecek bir kontrolör de bulunmaktadır. Ancak, herkes bu denetleyicinin rolünü üstlenemez. Bu bağlamda, bu görevi üstlenen kişinin belirli yeterlilik standartlarına sahip olması gerekir. Bu uygunluk kriterleri şu şekilde ifade edilebilir (Esendemirli, 2013):

- Denetim kurumu, gerekli yetki ve deneyim dâhil olmak üzere gerekli teknik yeteneklere sahip personel atamalıdır.
- Denetim kalite kontrolörlerinin tarafsızlığı sağlanmalıdır.
- Daha az ortağı olan kurumlarda, denetim kalite kontrolörü olarak bağımsız denetçiler seçilebilir.
- Denetim kalite kontrolörünün objektif olarak gözden geçirme yeteneği zayıfladığında, kontrolörün yerine yeni bir kontrolör atanması sağlanmalıdır.
- Küçük kuruluşlar veya bireysel kuruluşlar, denetim kalitesi için denetim sürecini değerlendirme ihtiyacını belirlediklerinde, meslek kuruluşları veya kuruluş dışındaki kişilerle sözleşmeler imzalayabilirler.

Kalite güvence sisteminin normal çalışıp çalışmadığını değerlendirirken denetçi, kalite güvence sistemi kapsamında aşağıdaki hususlara dikkat etmelidir (<http://www.eresdenetim.com>):

- A. Amaç
- B. Kapsam
- C. Tanımlar
- D. Bağımsız Denetim Ekipleri ile bu ekiplerin sorumlulukları
- E. Etik İlkeler
- F. Bağımsızlık
- G. Müşteri İlişkisi ile Denetim Sözleşmesinin Kabul Edilmesi ile Bunların Sürdürülmesi
- H. İnsan Kaynakları
- İ. İstişare
- J. Bağımsız Denetim Kalitesinin Kontrolü
- K. Gözetim
- L. Kalite Güvence Sorumlusu ile Yetkileri
- M. İzleme
- N. Yürürlük

Kalite güvence sisteminin amaç maddesinde yer alan KKS 1 kapsamındaki mali tabloların bağımsız denetimi ve incelenmesi; bağımsız denetim şirketlerinin ve denetçilerin diğer güvence denetimlerini ve ilgili hizmetleri yerine getirmeleri için kalite kontrol usul ve esaslarını belirlemektedir.

Kapsam maddesi, muhasebe firmalarının bağımsız denetimleri ve finansal tabloların sınırlı bağımsız denetimlerini ve ayrıca farklı tasdik denetimleri ve farklı hizmetlerle ilgili kalite kontrol sistemlerini yürütme sorumluluklarını şart koşmaktadır.

Tanımda, denetim kalitesi denetimi, kişisel denetim ve denetim denetimi kalitesinin izlenmesi süreçleri tanımlanmıştır. Bu şekilde izlenecek süreç daha iyi anlatılabilir.

Başta denetçilerin sorumluluklarından sorumlu olmak üzere bağımsız denetim ekibi üyelerinin sorumluluk ve sorumlulukları netleştirildi. Bu bağlamda, proje ortakları denetim

hizmetlerinin genel kalitesinden sorumludur ve denetimin her adımında denetim kalitesi konusunda denetçilere örnek teşkil eder. Bu kapsamda proje ortakları denetim kalitesi açısından aşağıdaki unsurlara sahiptir (KPMG, 2021);

- Mesleki standartlar, kanun ve yönetmeliklere uygun faaliyetlerde bulunmak,
- Gerekli kalite kontrol yöntemlerini ve politikalarını kullanmak,
- Gerçeğin ortaya çıkması için bağımsız denetim raporu sunmak,
- Bağımsız denetim faaliyetlerini yürütürken kalitenin sürecin kökü olduğunu vurgulamalıdır.

Bağımsız denetim işleri, etik ilkelere ve çalışanlara ve kendi etik ilkelerine uyum kapsamında makul güvence sağlayacak prosedür ve politikalar oluşturmakla yükümlüdür. Bu durumda, yıkıcı bir unsur tespit edilirse denetçi, ilgili kişiye haber vermeli ve gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamalıdır. Bunlar sağlanamazsa, mevzuatta tartışıldığı gibi denetim geri çekilmelidir. Ancak düzenleyici otoriteler (Bozkurt Yazar, 2021):

- a) Her denetimden önce ve her halükarda yılda en az bir kez etik düzenlemeler kapsamında bağımsızlık gerektiren tüm çalışanlardan bağımsız prosedür ve politikalara riayet edeceklerine dair yazılı taahhütler almak,
- b) Proje ortakları, denetim kuruluşuna sağlanan hizmetler ve ilgili bağımsızlık gereklilikleri hakkında değerlendirmeleri için bilgi sağlamak,
- c) İlgili belgeleri toplayın ve uygun çalışanlara iletmektedirler.

Bağımsızlık maddesinde denetçi, yapılan bağımsız denetimde bağımsızlığının garanti edildiği sonucuna varmalıdır. Bu nedenle, sorumlu denetçi (Oğuz, 2015);

- İlgili tüm taraflar hakkında bilgi sağlayın, bağımsızlığı bozan ilişkileri ve koşulları belirler ve değerlendirir.
- Kurumun bağımsızlığa ilişkin prosedür ve politikalarının belirli bir olasılığı varsa bunları değerlendirerek denetim çalışmasının bağımsızlığına zarar verip vermediğini belirlemektedir.
- Bağımsızlığı zedeleyen durumu azaltmak için gerekli önlemleri almak, makul düzeye indirmek ve çözilemeyen sorunları kuruluş yönetimine bildirmelidir.
- Bağımsızlıkla ilgili konularda elde edilen sonuçları ve sonuçları destekleyen kuruluş yönetimi ile yapılan araştırmaları belgelemelidir.

Müşteri ilişkileri ve denetim sözleşmelerinin kabulü kapsamında proje ortağı, ilişkinin kurulması ve sürdürülmesi için gerekli usul ve esasların takip edilmesini ve yazılı olarak ortaya konulmasını sağlamalıdır. Müşteri kabulü ve ilişki sürekliliği ile ilgili karar verme süreci başlamış olsa bile, verilen kararın uygunluğunu belirleme görevi proje ortağına aittir. Bu süreçte proje ortakları, denetlenen birimin ve ana şirket tarafından yönetilen kişilerin dürüst olup olmadığını, bağımsız denetim ekibinin yeterli zaman, yetenek ve kaynaklara sahip olup olmadığını, ekip ve kuruluşun etik ilkelere uygun olup olmadığını incelemelidir. Bunlarla ilgili sorunlar olduğunda mutlaka denetim ekibinin ihtiyaç duyduğu istişareyi bulun ve bu kapsamda çözümler bulun ve bu çözümleri yazılı hale getirin. Müşteri ile kurulan denetim hizmeti ilişkisinin devam edip etmeyeceğine karar verirken, kurumun çalışma alanının tecrübesiz bir alana devri gibi geçmiş dönem ve cari dönem gibi önemli hususları da değerlendirmektedir. Proje ortağı, müşteri kabul ettikten sonra süreci etkileyecek önemli bilgiler edinse bile durumu denetim kuruluşu ile paylaşmak zorundadır (İlgün, 2019).

Devam eden bağımsız denetim faaliyetleri kapsamında proje ortakları, bağımsız denetim raporlarını kanun ve yönetmeliklerdeki gerçekleri, bağımsız denetim standartlarını, gözetim, yönlendirme ve etkinlikle ilgili hususları ortaya çıkaracak şekilde hazırlamakla yükümlüdür. Denetçi; sorumluluklar, risk ile ilgili hususlar, kuruluşun faaliyetlerinin niteliği, olası sorunlar ve bağımsız denetim prosedürlerinin uygulanması konularında denetçi ekibine bilgi vererek denetim faaliyetlerini yürütür. Bu süreçte bağımsız denetçiler, denetimleri objektif bir bakış açısıyla, mesleki özen ve şüpheye dikkat ederek yapmalıdır. İnceleme ekibinin tamamı, incelemenin amacı konusunda bir fikir birliğine varmalıdır.

Bağımsız denetim faaliyetlerinin sürdürülmesi sürecinde, ekibin gözetimi kapsamında aşağıdaki hususlara dikkat edilmelidir (İlgün, 2019);

- Denetim sürecinde belgelenen adımları izlemek,
- Ekip üyelerinin yetenek ve becerilerini ön planda tutarak, işi tamamlamaları için sürenin yeterli olup olmadığını değerlendirerek ve işin planlandığı gibi ilerleyip ilerlemediğini tespit etmek,
- Denetim sırasında meydana gelen durumun önem derecesini değerlendirmek,
- Danışmanlık gerektiren durumları belirleyin ve bağımsız denetim konusunda deneyimli birinden bilgi almaktır.

Denetimin devamı sürecinde, gözden geçirme sorumlulukları kapsamında daha kıdemli bağımsız denetçilerin çalışmalarının gözden geçirilmesi gerçekleştirilir. Bu gözden geçirme sorumluluğu aynı zamanda genç denetçilerin eğitimi için de verilmiştir (Kesik, 2020).

İnsan kaynakları maddesi kapsamında denetim sürecini mevcut mevzuata ve meslek standartlarına uygun olarak yürütmeyi amaçlamaktadır. Proje ortakları ve denetçiler, raporlamanın duruma göre yapılmasını sağlamak için uygun beceri ve yeteneklere sahip çalışanlara sahip olmalarını ve etik ilkelere uymalarını sağlayabilecek; işe alım, görev süresi gibi prosedür ve politikaları uygulayabileceklerdir. Görevleri yerine getirmek, diğer beceriler, performans Değerlendirme, yeterlilik, kariyer gelişimi, maaş ve diğer haklar, çalışan ihtiyaçlarının tahmini. Ayrıca mesleki eğitim, sürekli eğitim, iş deneyimi ve bağımsız eğitim insan kaynaklarının gelişimi için kullanılabilir (İlgün, 2019).

Danışma maddeleri de kalite güvence sisteminde özel bir öneme sahiptir. Proje ortakları, ekipteki bağımsız denetçilerin danışmanlık kapsamında önemli ve zor konularda danışmanlık hizmetlerinden yararlanmasını sağlamalıdır. Bağımsız denetim sürecinde, proje ortakları için çok önemli olan iç ve dış ekibin fikirleri sağlanır. Tartışılan konularda ulaşılan sonuçların hayata geçirilmesini sağlamak da gereklidir.

Danışmanlık açısından, danışmanlık hizmeti verenlere etik, teknoloji veya farklı konularda danışmanlık hizmetlerinden yararlanabilmeleri için tüm bilgilerin verilmesi gerekmektedir. Verilen bilgilerden hareketle müzakere yoluyla ulaşılan tüm sonuçlar yazılı olarak sunulur ve uygulamaya konulabilir (İlgün, 2019).

Kuruluş yeterli kaynağa sahip değilse düzenleyici kuruluşlar, meslek kuruluşları ve diğer kuruluşlardan danışmanlık hizmeti alabilir. Ancak, danışan ve danışılan kişi, danışmanlık hizmeti ile ilgili çalışma belgeleri üzerinde anlaşmalıdır.

Kalite kontrol sisteminde kalite güvence denetçilerinin bağımsız denetim kontrolü kapsamında yer almasının sağlanması önemlidir. Denetçi, bağımsız denetim sırasında neler olduğunu ve bağımsız denetim kalite kontrolü sırasında neler olduğunu değerlendirmelidir. Ortaya çıkan bu durumda, bağımsız denetim kalite kontrolü bitmeden bağımsız denetçi raporunun tamamlanmaması önemlidir. Bu tür kontroller gerektirmeyen bağımsız denetimlerin ilk aşamalarında iş ortakları olası kontrol gereksinimlerini anlamalıdır (Cömert, 2017).

Kalite güvence sisteminin denetimi de önemli bir konudur. Ajans, belirli belgelerin kendi atanmış denetçileri tarafından incelenmesi yoluyla bağımsız denetimlerin kalitesini kontrol eder. Ancak bağımsızlık ilkesine, uygun denetim standartlarına, tahsis edilen kaynakların miktar ve kalitesine ve ödenen denetim ücretlerine daha fazla uyum sağlanmalıdır.

Proje ortakları, denetim sonuçlarını kuruluşun belirlediği yönetime göre işlemektedir. Denetim sonuçlarındaki eksikliklerin bağımsız denetim sürecini etkileyip etkilemediğini ve kuruluş tarafından çözüme yönelik alınan önlemlerin yeterli olup olmadığını değerlendirin. Ayrıca kurumun kalite güvence sistemindeki eksiklikler, bağımsız denetim faaliyetlerinin yasalara ve standartlara uygun olarak yürütülmediği anlamına gelmemektedir. Ancak bu kusurlar ileride sorunlara yol açabilecekleri için ortadan kaldırılmalıdır (İlgün, 2019).

Kalite güvence sistemini etkin bir şekilde sürdürmek için kalite güvence personeli belirli sorumluluklar üstlenmelidir. Burada kalite güvence personeli sayısı denetim riskine ve kuruluş sayısına göre değişiklik gösterebilir. Bu süreçte her kuruluşun en alt kademedeki kıdemli denetçiye bir kalite güvence görevlisi olması gerekir. Denetim raporunu imzalamadan önce, belirlenen kalite güvence personeli kapsamlı bir denetim yapmalıdır (İlgün, 2019):

- Bağımsız denetçi raporunun yasal gerekliliklere uygun olup olmadığını değerlendirmek,
- Denetim plan ve stratejilerinin uygulanabilirliğini test etmek,
- Kullanılan muhasebe politikalarının test edildiğinden emin olmak,
- Çalışma kağıtlarından örnekler alarak denetim aşamasının yeterliliğini değerlendirmek,
- Değerlendirme fonksiyonu aracılığıyla denetim kanıtı toplama sürecini kontrol etmek,
- Yeterli risk yönetimi ve iç kontrol sistemlerini sağlamak,
- Hazırlanan mali tablo ve dipnotlar ile denetim raporlarının yasal gerekliliklere uygun olup olmadığını kontrol etmektir.

Kalite güvence personelinin görevlerini doğru bir şekilde yerine getirebilmesi için bir kontrol listesi hazırlanması gerekmektedir. Ancak kalite güvence personeli; çalışanların etik ilkelere ve teknik yeterliliğe sahip olduğunu, denetim sonuçlarını etkileyen çalışma kağıtlarının ve farklı dokümanların mevzuatta öngörülen süreler içinde kuruluş tarafından muhafaza edilmesini, işe alınan bağımsız denetçilerin mesleki nitelik, bilgi ve eğitime sahip olduğunu kabul etmektedir. İşbaşı eğitimi, bağımsız denetim süreci sonunda denetçiler, iş ortaklarının performans değerlendirmesini kabul ettiklerini sağlamalı ve son olarak kanun, yönetmelik veya meslek ilkelerine uymadıkları takdirde tebligat

yapacaklardır. Ancak kalite güvence personeli, kontrolleri dâhilinde aşağıdaki maddelere göre kontrol edilmektedir (Oğuz, 2015):

1. Kalite kontrol süreci kapsamında değerlendirilen çalışma belgelerinin tarih, ay ve yılını gösteren imzalı bir belge;

- Müşteri kabul anketi,
- Kara para aklamayı soruşturmak için kontrol listesi,
- Bağımsızlık kontrol listesi,
- Bağımsız denetim sözleşmesi,
- Kurumun departmanını ve faaliyet alanını anlamak,
- Saha çalışmasından önce hatalar, dolandırıcılık ve suistimal konularında bir denetim ekibi toplantısı düzenlemek,
- Hile ve hile hatalarına ilişkin risk unsurlarına örnekler,
- Hile ve hile ve risk faktörlerine ilişkin işletme yönetiminin ortaya çıkması,
- Kontrol listesi,
- Kurumun iç kontrol düzeyini belirlemek ve buna göre önemli hesapları etkileyen süreçleri belirlemek,
- Yönetim temsilcisi yazısı,
- Yönetimle paylaşılan düzeltilmiş hatalar
- Yönetimden tavsiye mektubu,
- Bilanço tarihinden sonraki olaylar
- Nihai mali tablo analizi
- Teftiş raporu

2. Sorumlu denetçi tarafından yukarda ele alınan çalışma kağıtlarını değerlendirilerek incelenen konular (İlgün, 2019):

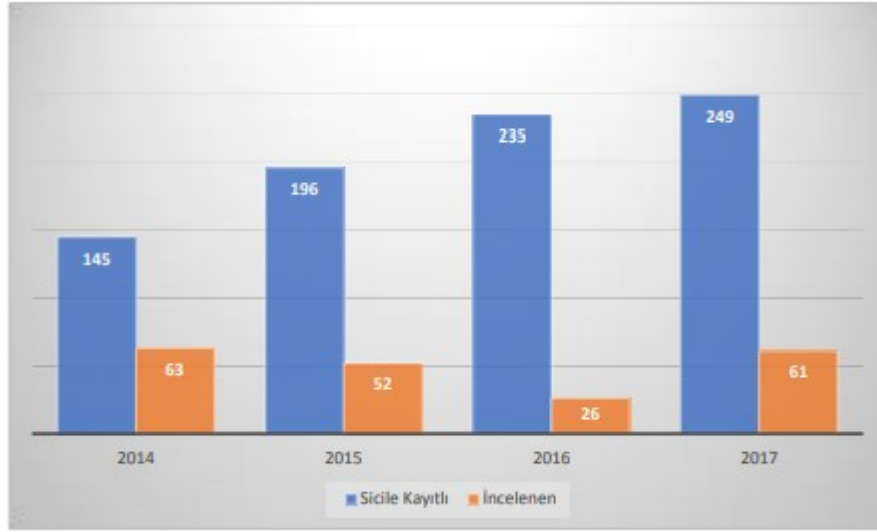
- Mali tabloların giriş ve dipnot açıklaması,
- Denetim ekibinin denetim bağımsızlığına ilişkin değerlendirmesi,
- Denetim ve planlama sürecinde keşfedilen büyük dolandırıcılık ve kötüye kullanımın neden olduğu riskler ve riskler dahil olmak üzere, ekibin riskler ve riskler için denetim yöntemleri,
- Önemlilik düzeyi ve denetçinin büyük risklere ilişkin değerlendirmesi
- Teknik sorunlar veya farklı fikir ve görüşler varsa, görüşler hakkında uzman görüşü verilmesi,

- Hatanın anlamını ve sonuçların düzeltilmesi,
- Düzenleyicilerle yapılan toplantılar yoluyla yönetimle paylaşılan sorunlar
- İncelenen çalışma belgelerinin faaliyetin amacına ve elde edilen sonuçlara uygun olup olmadığı,
- Denetim raporunun uygun olup olmadığı,
- Mali raporlar, denetimler ve önemli muhasebe konuları dahil olmak üzere çözülmemiş önemli konular olup olmadığını teyit etmek için denetim ortaklarına danışılmasıdır.

Kalite güvence sisteminin son aşaması izleme sürecidir. Gözetim sürecinde, genel olarak konuşursak, yürürlükteki yasalara ve mesleki standartlara uygunluk, kalite güvence sisteminin uygun şekilde kurulup kurulmadığı ve etkin bir şekilde uygulanıp uygulanmadığı, denetim kuruluşunun kalite kontrol prosedürleri ve politikaları, ilgili denetçilerin veya denetim kuruluşlarının, durumlarına uygun olup olmadığını değerlendirilmektedir.

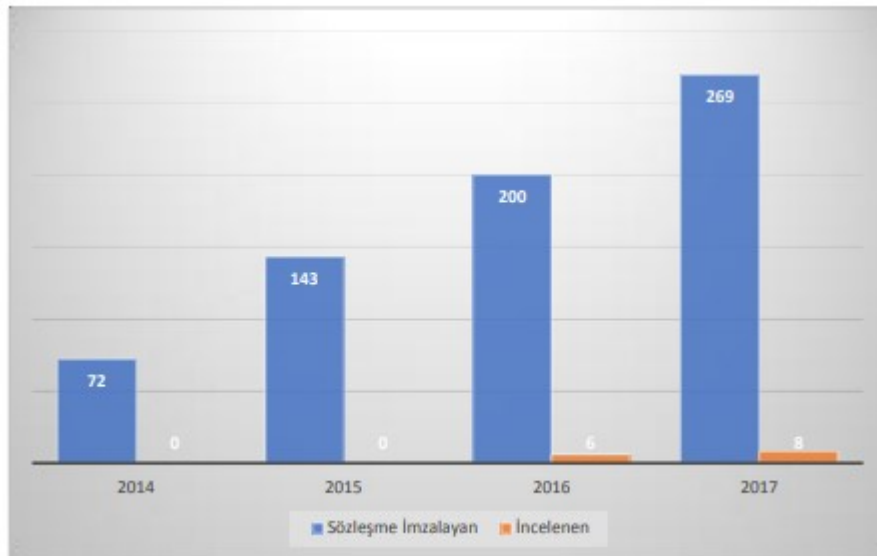
Kalite güvence sistemi kapsamında yürütülen izleme faaliyetleri aşağıdaki süreci takip etmektedir (İlgün, 2019):

- Mevzuat ve standartlardaki değişikliklerin uygulamaya nasıl yansıtılacağını değerlendirmek,
- Bağımsız ilgili prosedür ve politikalara uygunluğun yazılı onayının analizi,
- Sürekli mesleki gelişim ve sağlanan eğitim ile ilgili analizler,
- Müşteri ile denetim işini kabul etme ve sürdürme kararını analiz etmek,
- Denetim kurumlarından eğitim ve prosedürlere ilişkin geri bildirimler de dahil olmak üzere sistem düzeltmelerini ve iyileştirmelerini belirlemek,
- Kalite güvence sistemine uyum sağlamak için sistem anlayışının seviyesiyle ilgili zayıflıkları uygun denetim kurumu personeline bildirmek,
- Gerektiğinde kalite kontrol prosedür ve politikalarının değiştirilmesi için ilgili çalışanlar süreci takip etmek,
- Kalite güvence sisteminin güvenilirliği ile ilgili olarak KGK, denetim kuruluşunun kalite güvence sistemini denetler. Bu incelemeler kapsamında dosya incelemeleri veya diğer incelemeler yapılır. KGK tarafından yıllara göre yapılan kalite denetimi şekilde gösterilmiştir.

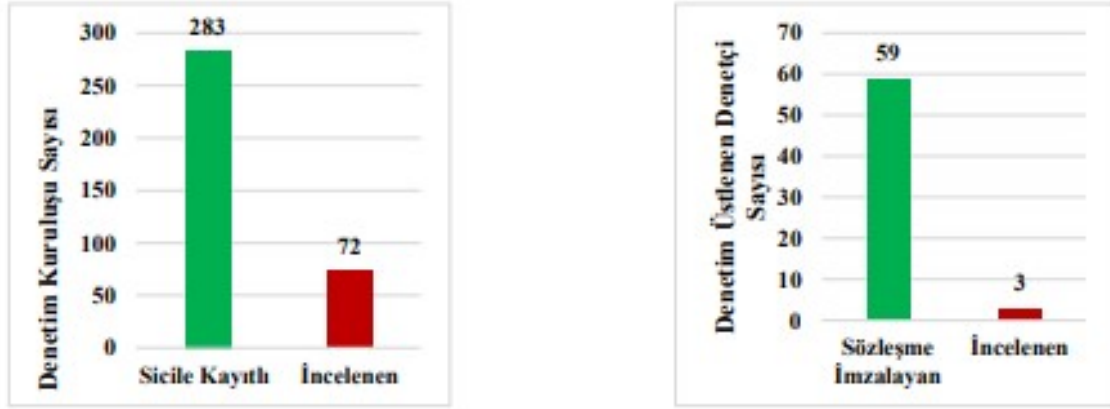


Şekil 1. KGK'nın Kalite Kontrol İncelemeleri Kapsamında İncelenen Denetim Kurumları

KGK 2017 yılında 249 denetim kurumundan 61'inde inceleme bulunmuştur. Yapılan bu incelemelerin 58'i dosya incelemesi kapsamında yapılmışken, 3'ü ise diğer incelemeler kapsamında yer almıştır. Dosya incelemelerinin ise 48'i kamu yararına olan kurumlara yapılan incelemeleri içermiştir (KGK Yıllık İnceleme Raporu, 2017). Şekil 2'de ise yıllar içinde denetim sözleşmesi imzalayan ve KGK tarafından incelenen denetçilere yer verilmiştir.



Şekil 2. Yıllar İçinde Denetim Sözleşmesi İmzalayan ve KGK Tarafından İncelenen Denetçiler



Şekil 3. 2019 Yılında İncelenen Denetim Kuruluşu ve Denetçi Sayısı

2019 yılında ise sicile kayıtlı 283 denetim kuruluşu bulunurken, 72'si incelenmiştir. 59 sözleşme imzalayan denetçi bulunmaktadır (KGK Yıllık İnceleme Raporu, 2017).

3.3.1. Kalite Güvence Sisteminin Tarihsel Gelişimi

Ünlü Alman besteci Richard Wagner (Richard Wagner) operayı oluştururken konuşması sırasında konuşmanın çeşitli bölümlerini bir bütün olarak sunmuştur. Skoru yazmadan önce Wagner sunumun her detayını dikkatlice düşündü. Amacı kesinlikle mükemmel bir konuşma yapmaktır. Wagner bu felsefeyi kapsamlı bir sanatsal etkinlik olarak adlandırılmaktadır. Bu konseptte, ürün ve hizmetlerin teşhirini etkileyen faaliyet ve fonksiyonların herhangi bir ayrıcalığı bulunmamakta ve her bir faaliyet sistematik bir şekilde planlanmakta, kontrol edilmekte ve uygulanmaktadır. Bu fikir endüstride kalite güvencesi olarak adlandırılmaktadır (Halis, 2008).

Kalite güvencesi; müşteri ihtiyaçlarını karşılamak için yeterli güvenilirliği sağlamak için ürün veya hizmetlerin planlı ve sistematik bir çalışmasıdır. Bir işletmenin ürün veya hizmetleriyle müşterilerini her yönüyle memnun edeceğinin garantisidir (Parlak, 2013).

Kalite güvencesi, müşterilerin kaliteye güvenilebilmeleri ve onu uzun süre tatmin edici bir şekilde kullanabilmeleri için kalite kontrolün temelini oluşturan bir kavramdır. Bu güveni oluşturmak çok zaman almaktadır. Bir diğer konu da müşteri memnuniyetidir. Satılan ürünler kusurlu veya eksik olmamalıdır. Tasarım açısından, kalitenin ve tüketicilerin gereksinimlerini karşılayıp karşılamadığının sağlanması gerekmektedir. Kalite güvencesi, üretici ile müşteri arasındaki bir anlaşmadır. Gerçek kalite güvencesine ulaşmak için araştırma, planlama, tasarım, satış ve hizmetin tüm bölümlerini içeren kararlar alınmalıdır (Halis, 2000).

Kalite güvencesi ile ürün veya hizmetler için müşteri talebini tam olarak karşılamak için tüm iş fonksiyonları aynı hedeflere uygun olarak önerilmelidir. Kalite güvencesi, tasarımdan dağıtım ve dağıtımdan ürün kalitesinin sağlanmasına ve garanti altına alınmasına kadar uzanan bir süreçtir. Bu nedenle kalite yönetimi kavramı organizasyonun her aşamasında mümkün hale gelmektedir. Bu nedenle kalite güvencesinin genel kalite açısından çok önemli olduğu vurgulanabilir. Kalite güvencesi, ürün veya hizmetlerin kalite açısından uygunluğuna ilişkin planlı ve sistematik tüm çalışmaları kapsamaktadır. Kalite güvencesi, talebi karşılamak ve ürün veya hizmetin kalitesinin tam bir garantisini sağlamak için plan ve sistem içindeki tüm çalışmaları içermektedir. Kalite güvencesi, müşterilerin kusurlu ürünleri kullanmasını önlemeyi amaçladığı için süreç kontrolünü ilk sıraya koymaktadır (Küçük, 2012).

3.3.2. Kalite Güvence Sisteminin Belgelendirilmesi

- Uygulayıcılar, daha önce işe katılmamış deneyimli uygulayıcıların anlayabilmesi için, tasdik raporunun temeli için yeterli ve uygun kayıtları sağlamak üzere çalışma belgelerini zamanında hazırlamaktadır (<https://www.sayistay.gov.tr>).

(a) İlgili GDS'lere ve mevzuat hükümlerine uymak amacıyla uygulanan prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı,

(b) Uygulanan prosedürlerin sonuçları ve elde edilen kanıtlar ile

(c) Denetim sırasında ortaya çıkan önemli hususlar, bunlarla ilgili ulaşılan sonuçlar ve bu sonuçlara ulaşılırken varılan önemli mesleki yargılar.

- Denetçi, önemli konularda ulaştığı nihai sonuçla tutarsız bilgiler bulursa, tutarsızlığı nasıl ele aldığını kaydetmektedir.
- Denetçi, çalışma kağıtlarını denetim belgeleriyle birleştirir ve tasdik raporunun tarihinden sonra zamanında nihai denetim belgelerinin oluşturulmasına yönelik yönetim sürecini tamamlamaktadır.
- Çalışma kağıtlarının nihai denetim dosyasında derlenmesi tamamlandıktan sonra denetçi, saklama süresi dolmadan çalışma kağıtlarını hiçbir şekilde silemez, atamaz veya imha edememektedir.
- Denetçi, nihai denetim belgelerini birleştirdikten sonra mevcut çalışma kağıtlarını değiştirmenin veya yeni çalışma kağıtlarını eklemenin gerekli olduğuna inanırsa, değişiklik veya ilavelerin niteliğine bakılmaksızın denetçi aşağıdakileri kaydetmelidir:

(a) Değişiklik veya ekleme yapmasının özel sebepleri

(b) Değişiklik veya eklemelerin ne zaman ve kim tarafından yapıldığı ve gözden geçirildiği.

Belgelendirme, aşağıda örneği verilen hususlara ilişkin kayıt içerebilir (<http://www.idealbd.com.tr>):

- Test öğelerinin ve problemlerin özelliklerini tanımlama,
- Denetimi kimin yaptığı ve işin tamamlandığı tarih,
- Yürütülen denetim çalışmasını kimin gözden geçirdiği, ilgili gözden geçirmenin tarihi ve kapsamı ve
- Önemli konular, bu konuların doğası ve müzakerelerin zamanlaması ve amacı hakkında ilgili taraflarla ve diğer taraflarla müzakere etmek.
- Etik düzenlemelere uygun olarak belirlenen sorunlar ve bunların nasıl çözüleceği,
- Yürütülen denetim için geçerli olan bağımsızlık gerekliliklerine uyum hakkında sonuçlar ve bu sonuçları destekleyen ve destekleyen firmalarla yapılan görüşmeler.
- Müşteri ilişkileri ve denetim işinin kabulü ve sürdürülmesi konusunda varılan sonuçlar.
- Denetim sırasında yapılan istişarelerin içeriği ve kapsamı ve bu istişarelerin sonuçlarıdır.

3.3.3. Kalite Güvence Sisteminin Sağladığı Yararlar

Amacı klasik kalite sisteminde uygulanan hataları aramak yerine hatanın nedenini çözmek ve hatanın kaynağını ortadan kaldırmak olan kalite güvencenin sağladığı faydaları aşağıda gösterildiği gibi listelenebilmektedir (<http://www.sitasbeton.com.tr>):

1. Kalitenin sürekliliği,
2. Yönetim kontrolünü ve kuruluşun genel etkinliğini iyileştirmek,
3. Daha iyi ürün tasarımı,
4. Hurda/yeniden işleme ve müşteri şikâyetlerini azaltmak,
5. Çalışma ortamındaki baskıyı azaltmak,
6. Şirket imajını ve itibarını iyileştirmek,
7. Daha iyi rekabet gücü oluşturmak,

8. Müşterinin güven duygusu oluşturmak,
9. Kalite kontrol süreci kapsamında sistemin zaman içindeki başarısı ile orantılı olarak azaltmak,
10. Yüksek verimlilik,
11. Modern çalışma ortamı oluşturmak,
12. Çalışanlar yüksek motivasyona sağlamak,
13. En düşük maliyet,
14. Maksimum güven sağlamaktır.



BÖLÜM IV

BAĞIMSIZ DENETÇİLER İÇİN ETİK KURALLARIN KALİTE GÜVENCE İLE İLİŞKİSİ

4.1. Bağımsız Denetimin Kalitesi

Ekonomik dinamiklerin hızlı gelişimi günümüz işletmelerinde büyük yapısal değişikliklere yol açmıştır. Bu hızlı gelişme, bilgi kavramını iş dünyasının ve toplumun çeşitli alanlarında ön plana çıkararak en önemli hammadde statüsünü kazanmıştır. Bu noktada önemli olan bilginin işlevidir. İşlevsel bilgiler güvenilir, doğru, adil ve zamanında olmalıdır.

İşletme yönetimi sürecinde fonksiyonel bilginin karar verme üzerindeki etkisi çok önemlidir. Bu nedenle kararı veren yönetim ekibi, kendileri dışındaki taraflarca hazırlanan bilgilerin kalitesine güvenmelidir (Senal, 2011).

Bu bilgilerin başka taraflarca hazırlanması, hata veya dolandırıcılık risklerini beraberinde getirecektir. Öte yandan bu riskler, işleme faaliyeti bilginin işlevini bozarak olumsuz sonuçlara yol açana kadar karar verme sürecini etkileyebilir.

Bilginin kalitesini ve işlevini karar vericilere geliştirmek için birçok araç tanıtıldı. Denetim, bu araçların en temellerinden biri olarak kabul edilmektedir.

Denetim, denetçi tarafından uygulanan önceden belirlenmiş standartlara uygunluk derecesini belirlemek olan bir problem çözme yöntemi olarak düşünülebilir (Power, 1991).

Güvenilir bilgi elde etmek için güvenilir olmayan bilgilere karşı önlem almanın en temel yolu denetimdir.

Günümüzde kalite, tüm faaliyetlerde vücut bulan ve denetim sürecinde önemli bir unsur olarak karşımıza çıkan rekabet avantajının vazgeçilmez bir unsurudur. Muhasebe denetimi, bir şirketin finansal tablolarının önceden belirlenmiş standartları (TMS/IFRS) karşılayıp karşılamadığını belirlemeye çalışma sürecidir. 26 Aralık 2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin denetim faaliyetlerinin yürütülebilmesi için KGK tarafından yapılan bağımsız denetim lisansı sınavını geçmesi gerekmektedir (Kepekçi, 2004).

Türk ticaret hukuku ülkemizde uzun bir tartışma sürecinden sonra yürürlüğe girmiş ve muhasebe alanında devrim niteliğinde değişimlere neden olmuştur. Şeffaflık ve hesap

verebilirliğin öncülüğünde uluslararası muhasebe standartlarının yürürlüğe girmesi, ülkemde muhasebe alanında önemli bir kilometre taşı olarak kabul edilmektedir. TMS/IFRS bazında muhasebe bilgi sisteminin paydaşları arasında en büyük yatırımcı grubunu korumayı amaçlamaktadır (Demir ve Bahadır, 2008).

Finansal kuruluşların faaliyetlerini yürütürken yüksek standartlara uymaları, denetim hizmetlerine olan güvenin artmasını sağlamaktadır. Yapılan denetim işi adil, güvenilir ve kaliteli olduğundan işletme personeli, denetim raporunda da yer alan bağımsız denetçi beyanına güvenmelidir. Uygulamada, denetim görüşü alan taraflar, güvenilir denetim hizmetlerinin sürdürülebileceğine ve tamamlanabileceğine inanmadıkları sürece denetim fonksiyonunun değeri düşecek ve denetim ihtiyacı ve talebi azalacaktır. Bu bağlamda denetim sektöründeki uygulayıcıların denetim faaliyet ve davranışlarında üst düzeyde profesyonellik sergilemeleri kaçınılmazdır (Günerdin, 2007).

Denetim raporunun bağımsız, güvenilir ve yeterli denetim kanıtı sağlaması durumunda denetim kalitesi artırılabilecektir. Denetim kalitesi, şirketin finansal tabloları hakkında uygun bir açıklama yapmak ve bu beyanı gerekli kanıt ve objektif yargılarla desteklemek olarak tanımlanabilir. Denetim kalitesi, kalite ile ilgili diğer tüm süreçlerde olduğu gibi kolektif bir sorumluluktur ve bu sorumluluk denetim firmasının tüm seviyeleri tarafından paylaşılmalıdır.

Denetim hizmetlerinin kalitesi, denetim faaliyetinin sonunda yargının güvenilirliğini artırır. Bu sayede, işle ilgili çıkar grupları, yukarıdaki yargıların şeffaflığına dayanarak doğru kararlar verebilir. Kaliteli bağımsız denetim hizmetlerinin faydalarını şu şekilde sıralanabilmektedir (Yerli, 1997):

- Nitelikli bağımsız denetim hizmetleri denetim raporlarının hazırlanmasında kullanıldığından, raporda yer alan bilgilerden yararlanacak ilgili taraflara karşı sorumluluklarını yerine getirmiştir.
- Bağımsız denetçinin kişisel çıkarlarını ihlal etse bile topluma, müşterilere ve çalışma arkadaşlarına onurlu, dürüst ve onurlu davranma sorumluluğu vardır. Profesyonel düzeyde hareket etmenin temel nedeni kaliteli hizmet sunarak toplumun güvenini kazanmaktır.
- Bağımsız denetim hizmetlerinin kalitesi, bağımsız denetim firmalarının güvenilirliğini sağlayarak piyasadaki itibarlarını korur ve geliştirir.
- Yüksek kaliteli bağımsız denetim hizmetleri, bağımsız denetim firmalarının rekabet gücünü artırmıştır. Rekabet gücünün artırılması, pazar payını ve karlılığı da artıracaktır.

- Bağımsız denetim firmalarının mevcut müşterileri, verilen kaliteli hizmetten memnunsalra, önemli bir sebep olmadıkça denetim firmalarını değıştirmelerine gerek yoktur.
- Kaliteli bağımsız denetim hizmetleri sermaye piyasasının başarısını artırmıştır.

Güvenilirliği, nitelikli bir bağımsız denetim kuruluğu tarafından kamuoyuna tam ve doğru bilgi sağlanmasına ve böylelikle sermaye piyasası araçlarına yatırım yapan mudilerin hak ve menfaatlerinin korunmasına bağlıdır.

Bu nedenle denetim kalitesi, denetimin finansal tablolardaki büyük hataları nasıl bulup raporladığını tanımlar ve yönetim, ortaklar, alacaklılar, kamu yetkilileri, çalışanlar ve müşteriler arasındaki bilgi uyumsuzluklarını azaltmaktadır. Yüksek kaliteli denetimler, yüksek kaliteli mali tablo bilgileriyle birleştirilmelidir. Çünkü kaliteli denetçiler tarafından denetlenen mali tabloların büyük hatalar içirme olasılığı çok daha düşüktür (Alparslan ve Haksever, 2013).

4.2. Bağımsız Denetimde Kalitenin Gerekliğı ve Önemi

Bağımsız denetim sonucu olan bağımsız denetim raporu olarak denetçi, denetlenen şirketin görüşlerini kendi çalışmasına dayanarak açıklar. Büyük önem taşır ve birçok kurum, kuruluş ve kişiyi ilgilendirip etkilemektedir.

Bağımsız denetim hizmeti veren denetçiler, sadece denetledikleri şirketin yönetim kuruluna karşı sorumlu değildirler. Bağımsız denetim şirketleri tarafından hazırlanan raporlardan, denetlenen şirketin, ortaklarının, finansman kuruluşlarının ve halka açık yatırımcıların ortakları da yararlanır ve bu raporlara göre karar vermektedirler (Ercan, 2017).

Şirketin ortakları, fonların nereye yatırılacağını ve gelecekte ek yatırımlar yapıp yapılmayacağını belirlemek için denetim raporunu gözden geçirir. Denetlenen kurum borsada işlem gören bir şirketse, küçük yatırımcılar yatırımlarının karlılığını ölçmek isteyeceklerdir. Denetlenen şirketlere finansman sağlayan kuruluşlar, bağımsız denetim raporlarını ve denetlenmiş mali tabloları inceleyerek sağladıkları finansmanın sonuçlarını anlamak ve iade edilip edilmeyeceğini analiz etmek isteyeceklerdir. Şirket yönetimi, aldığı karar ve uygulamaların doğruluğunu görmek, başarısını veya başarısızlığını ölçmek istemektedirler.

Bu bilgilerin ve diğer bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu şirketle ilgili tüm tarafların karar vermesini etkileyecektir ve ancak denetimin kalitesi ile ölçülebilir.

İnsanların denetim kalitesine ilgisi her zaman yüksek olmuştur ancak 2001 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde patlak veren Enron skandalı ile bağımsız denetimlerde kalitenin önemi artmıştır.

Enron'un ani çöküşünden sonra, Amerika Birleşik Devletleri'ndeki en büyük şirketlerin çoğu da finansal raporlama zorlukları yaşadı ve halkın kamu yönetimine ve borsaya kayıtlı şirketlerin denetimine olan güveni de krizde ortaya çıktı. Ayrıca Qwest, Tyco ve Adelphia gibi Enron ve WorldCom gibi şirketlerin yetersiz mali raporları, uluslararası denetim standartlarına ve 2002 tarihli Sarbanes-Oxley Yasasına ek olarak, 2002 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde uygulandıklarını göstermektedir. . Kısa bir süre içerisinde küresel ölçekte kurulmuş ve uygulanmaya başlamıştır (Dinç ve Cengiz, 2014).

Tüm bu gelişmeler, bağımsız denetim kalitesinin ancak yönetmelik ve standartlarla sağlanabileceğini göstermektedir. Standartların yetersiz olması ve/veya standartlara uygunluğunun kontrol edilmemesi durumunda önemli kalite sorunları ortaya çıkabilir. Bu sorunlar ancak bağımsız denetimlerin kalitesini sağlamak için (Amerika Birleşik Devletleri'nde olduğu gibi) yeni standartlar oluşturulması ve denetimler yoluyla bu standartlara uyulması ile çözülebilir.

Dünyada bağımsız denetim kalitesi kavramı, bağımsız denetim kalitesinin önemi ve kaliteli bağımsız denetim hizmetlerinin faydaları anlatılabilir. Kaliteli bir bağımsız denetim hizmetinin faydaları aşağıda listelenmiştir (Özyurt, 2010):

- Denetim sonuçlarından yararlananlara karşı sorumluluklar gereği gibi yerine getirilecektir.
- Bağımsız denetim kuruluşunun güvenilirlik ve güvenilirlik itibarı korunur ve geliştirilir.
- Bağımsız denetim firmalarının rekabet gücü artırılarak pazar payının karlılığı artırılır.
- Bağımsız denetim şirketlerinin mevcut müşterilerinin elde tutulmasını sağlamak, sunulan kaliteli denetim hizmetlerinden memnun kalan müşteriler, başka önemli sebepleri olmadıkça firmalarını değiştirme ihtiyacı hissetmeyecektir.
- Sermaye piyasasının başarı oranını artırmak. Sermaye piyasasının başarısı, şirketin mali tablolarının nitelikli bir bağımsız denetimden geçmiş olmasına, yatırım yapmış veya yatırım yapacak olan mudilerin hak ve menfaatlerini koruyacak şekilde tam ve doğru bilgilerin kamuya açıklanmasına bağlıdır.

- Bağımsız denetim şirketlerine karşı dava açma olasılığını en aza indirin. Yatırımcılar, bankalar, kamu kurumları vb. bağımsız denetim şirketlerine karşı çıkıyor. Tüm tarafların denetlenmediği iddiasıyla ilgili olası dava, potansiyel bir risk faktörüdür.
- Davanın olumsuz sonuçları, bağımsız denetim şirketleri açısından piyasa itibarının zedelenmesi, yüksek tazminat, müşteri kaybı ve dava masrafları gibi olumsuz sonuçlar doğurabilmektedir (Oktay, 2003).
- Meslek kuruluşları ve düzenleyici kurumlar tarafından yaptırım uygulanma olasılığı en aza indirilmektedir.
- Üst düzey iş niteliklerine sahip nitelikli personel için bağımsız denetim firmaları tercih edilecektir.

4.3. Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol

Denetim, işlemin etkin ve yeterli bir şekilde yürütülüp yürütülmediğini araştırmak için bilgi toplama süreci ve tüm yönetim faaliyetlerinin incelenmesi ve değerlendirilmesini içeren bir hizmet veya hizmet sürecidir.

Kalite kontrol ise, fiili ürün ve hizmetlerin performansının önceden belirlenmiş standartlarla karşılaştırıldığı ve uyumsuzlukların giderilmesi için gerekli adımların atıldığı bir süreçtir. Denetim hizmeti kalite kontrolü, denetimlerin ilgili standartlara uygun olarak yapılmasını ve denetçilerin mesleki etik ilkelerine (özellikle bağımsızlık ilkesine) uymasını sağlamayı amaçlanmaktadır (Türkan, 2021).

Denetim çalışmasının kalitesi veya güvenilirliği, meslek kuruluşları tarafından oluşturulan standartlar veya yasalarla garanti edilir. Bu güvenilirliği ve kaliteyi sağlamak için denetim şirketleri, gerçekleştirdikleri tüm denetimlerin ulusal veya uluslararası denetim standartlarına veya uygulamalarına uygun olarak yapılmasını sağlayacak kalite kontrol politika ve prosedürlerini oluşturmalı ve uygulamalıdır.

Bu standartlar, ilk olarak 1979 yılında Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü tarafından kurulan Kalite Kontrol Standartları Komitesi (QCSC) tarafından çıkarılan bağımsız denetim şirketleri tarafından uygulanacaktır. Komite 1982’de AICPA tarafından feshedildi ve AICPA Denetim Standartları Kurulu (ASB) 1982 kalite kontrol standartlarını yayınlamaya devam etmiştir (Dibi, 2010).

4.4. Bağımsız Denetimde Kalitenin Niteliklerine İlişkin Olarak Tarafların Tutumları ve Denetçilerin Kalite Üzerindeki Etkisi

4.4.1. Bağımsız Denetimde Kalitenin Niteliklerine İlişkin Olarak Denetim Hizmeti Alan İşletmelerin Tutumları

Denetim hizmeti alan firmalar açısından, kaliteli denetim hizmeti için gerekli niteliklerin belirlenmesi için yapılan araştırmaların sonuçları, denetlenen firmaların denetçilerin gerekli teknik bilgi ve mesleki yeteneklere sahip olduğuna inandıkları yönündedir. Muhasebe ve denetim konuları, bağımsız denetimin kalitesinin sağlanması için en önemli koşullardır. Ayrıca raporlara göre bu şirketler, denetim firmaları tarafından işe alınan denetçi yardımcılarını seçerken, çalışacak denetçilerin verdikleri işbaşı eğitimlerinin yeterliliği ve kalitesi konusunda dikkatli olmaları gerektiğine inanmaktadırlar. Denetim ekibinin çalışma alanının özelliklerine uygun olarak oluşturulması, denetimin kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir (Güney ve Sarı, 2015).

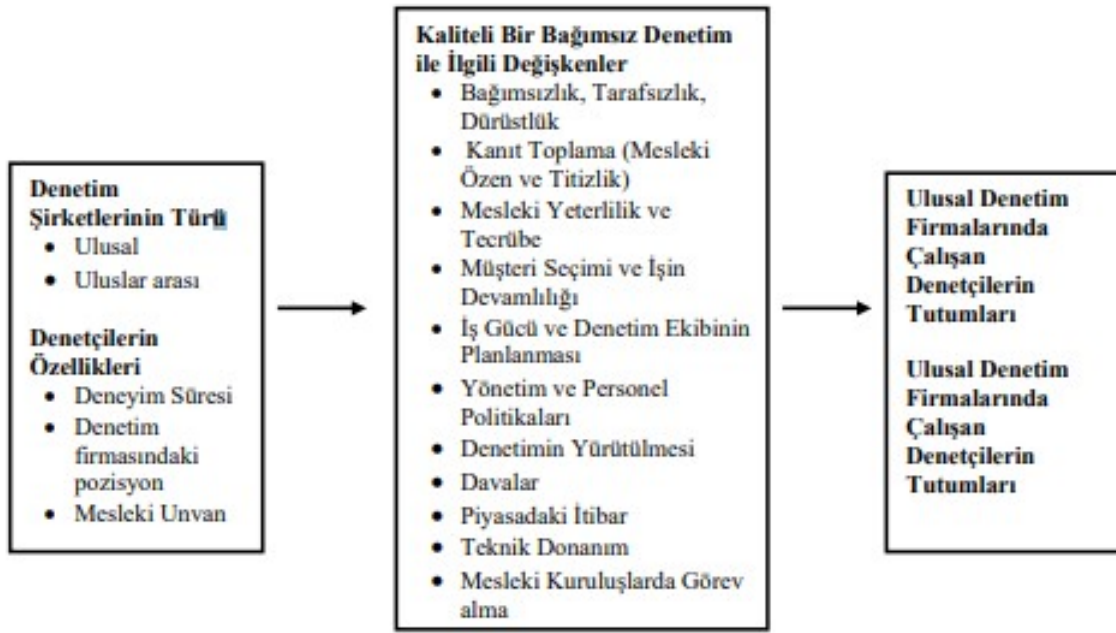
Kalite denetimi çalışması kapsamında denetim hizmeti alan şirketler, yıl içinde doğrudan kendileri ile ilgili muhasebe uygulamalarının gelişimi hakkında bilgilendirilmekte, etkin işleyişi için iç kontrol sistemlerinin ve/veya hizmetlerinin gelişimini kabul etmekte, denetçi ve yöneticilerini bulundurmaktadır (Kızılboğa ve Özşahin, 2013)

4.4.2. Bağımsız Denetimde Kalitenin Niteliklerine İlişkin Olarak Denetçilerin Tutumları

Araştırmaya göre, bağımsız denetim araştırmasında belirlenebilecek temel kalite değişkenleri bulunmamaktadır. Özellikle, denetim kalitesi nitelikleri denetim firmaları ve denetçiler arasında farklılık gösterir.

Yurt içi ve yurt dışı denetim firmaları arasında kalite denetim nitelikleri konusunda da görüş farklılıkları bulunmaktadır.

Denetçinin bağımsız denetim kalitesi ile ilgili değişkenlere karşı tutumu Şekil 4'te gösterilmektedir.



Şekil 4. Denetim Kalitesine İlişkin Değişkenlerle İlgili Denetçilerin Tutumları

Yurt içi denetim firmalarında ve uluslararası denetim firmalarında çalışan denetçiler, kalite denetim niteliklerine yönelik farklı tutumlara sahiptir. Bu farklılıklar nedeniyle denetçilerin mesleki nitelikleri, yıllara dayanan deneyimleri, mesleki belgelendirme niteliklerine sahip olup olmadıkları, denetim firmalarındaki pozisyonları ve ait oldukları denetim firması türleri arasında önemli bir ilişki bulunmaktadır. Ancak bu ilişki denetçinin çalıştığı şirketin konumu ile ait olduğu denetim firmasının türü arasındaki ilişkiye bağlıdır. Bu farklılığın temel nedeni, uluslararası muhasebe firmalarının iş ortaklarının denetçilerinin beklentilerin çok altında, yurt içi muhasebe firmalarının iş ortaklarının denetçilerinin ise beklenenden yüksek olmasıdır (Kavut, 2000).

4.4.3. Mali Tabloların Denetimde Bağımsız Denetçilerin Rolü ve Kaliteye Olan Etkileri

İşletmelerin mali tablolarındaki bilgilerle doğrudan veya dolaylı olarak ilgili bulunan birçok kullanıcı kişi ve grup vardır. Bu ilgili kişi ve gruplar; yöneticiler, ortaklar, yatırımcılar, borç verenler, finansal analistler, işçi sendikaları, satıcılar, devlet ve halktan oluşmaktadır.

Para ve sermaye piyasalarının gelişmiş olduğu ülkelerde şirket yöneticileri ve kullanıcıları arasındaki bilgi akışını düzenleyen çeşitli meslek grupları bulunmaktadır ve bu meslek gruplarının gelişmişlik düzeyi para ve sermaye piyasalarının gelişme düzeyi ile doğru orantılıdır. İyi gelişmiş para ve sermaye piyasalarına sahip ülkelerde, şirketlerden kullanıcılara doğru çok sayıda akış ve piyasa uzmanlığının gelişimi söz konusudur (Koç Aytekin, 2018).

Kullanıcıların yararlandığı bilgiler şirket yöneticisi tarafından hazırlanır. Yöneticiler mali tablolarda yer alan bilgi ve diğer bilgileri hazırlar ve faaliyet raporunda yayınlamaktadır.

Şirket yöneticileri tarafından açıklanan ve üçüncü kişiler tarafından kullanılan bilgilerin doğruluğu bağımsız denetçiler tarafından belirlenmektedir. Sadece bazı şirketler tarafından yayınlanan bilgiler bağımsız denetçilerin incelemesine sunulacaktır. Bağımsız denetçi, mali tabloları incelerken Sermaye Piyasası Komisyonu'nun bilgilendirme kurallarına ve mesleki gerekliliklerine uygun olup olmadığını ve bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığını araştırmaktadır. Sadece mali tablolardaki bilgileri inceleyebilirler. Finansal tablolarda yer almayan ve faaliyet raporunda açıklanan veya açıklanmayan diğer bilgiler bağımsız denetçi kapsamına girmemektedir (Göğer, 2006).

4.5. Bağımsız Denetimin Kalitesini Etkileyen Ölçütler

Bağımsız denetim çalışmalarının kalitesini etkileyen faktörler genellikle denetçiler ve muhasebe firmaları ile ilgili olanlardır. Ancak, diğer faktörler denetim çalışmasının kalitesini etkileyebilmektedir.

4.5.1. Bağımsız Denetim Firması ile İlgili Faktörler

Bağımsız denetim firmaları ile ilgili faktörler, yapılan denetim çalışmalarının kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Bu faktörler aşağıdaki gibidir:

- **Bağımsız Denetim Firmasının Büyüklüğü:** Bağımsız denetim firmasının büyüklüğü, denetim kalitesi üzerinde çok önemli bir etkiye sahiptir. Büyük şirketlerin özellikleri bağımsız denetimlerin kalitesini etkilemektedir. Büyük bağımsız denetim şirketlerinin geniş bir müşteri portföyüne sahip olması, müşteri kaybetme endişesi taşınamaması ve piyasadaki itibarını ve itibarını artırmak istemesi bağımsız denetim kalitesini olumlu yönde etkilemektedir. Büyük muhasebe firmalarının kaynak açısından küçük muhasebe

firmalarına göre daha iyi imkânlarla sahip olması, bu durum bağımsız denetimlerin kalitesini olumlu yönde etkilemektedir (Angele, 1981).

- **Bağımsız Denetim Firmasının Ulusal veya Uluslararası Olması:** Yurtiçi denetim şirketleri ve uluslararası denetim şirketleri denetim kalitesine yönelik farklı tutumlara sahiptir. Uluslararası muhasebe firmaları, bağımsızlık ve tarafsızlık ilkelerine bağlı olarak, yeterli ve güvenilir kanıtları toplayarak, müşteri seçerek ve aynı müşteri ile denetim anlaşmalarını yenileyerek, denetçilerin seçimi, terfi, görevlendirme koşulları ile denetçilerin belirlenmesi ve izlenmesine ilişkin prosedürleri takip etmelidir. Profesyonel üretkenlik politikaları ve prosedürleri işe alınmak için, kalite denetimleri için denetçilerin departman uzmanlığının gerekli olduğu konusunda ulusal denetim şirketlerinden daha fazla hemfikirdirler. Ayrıca uluslararası muhasebe firmaları, muhasebe firmalarının piyasadaki itibarının ve itibarının kaliteyi ölçmek için önemli göstergeler olduğuna inanmaktadır.

Yukarıdaki niteliklere kısmen katılmanın yanı sıra, denetlenen ile denetim ekibi arasındaki bilgi alışverişinin denetim kalitesinde önemli bir rol oynadığını da belirtilmektedir.

Ne uluslararası ne de yurt içi denetim firmaları, açılan davaların ve bu davalar sonucunda denetim firmalarının ulaştığı sonuçların kalitesizlik göstergesi olarak değerlendirilmediğini kabul etmektedir (Kavut, 2000).

- **Bağımsız denetim firmasının kalite kontrol sistemine sahip olması ve sistemin etkinlik derecesi:** Bağımsız denetim firmalarının bağımsız denetim uygulamalarının kalitesi, firmanın yapması gereken her bir denetim çalışmasının kalitesine bağlıdır. GKGDS, bağımsız denetimlerin kalitesini sağlamaya yönelik bir standart olduğundan, firmanın denetim uygulamalarının kalitesi, her denetimde GKGDS'ye uygunluğuna bağlıdır. Bağımsız denetim firmaları, müşterilere ve denetim sonuçlarının yararlanıcılarına karşı sorumluluklarını yerine getirebilmek için belirli bir kalite düzeyi sağlamalıdır. Bu nedenle bağımsız denetim şirketleri, her denetimin GKGDS'ye uygun olmasını sağlamak için kalite kontrol kullanır. Amerika Birleşik Devletleri'nde muhasebe sektörünün en yüksek kurumu olan Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA), bağımsız denetim şirketlerinin kalite kontrolüne ilişkin çeşitli düzenlemeler oluşturmuştur. Kalite kontrol standartları (KKS) bu düzenlemelerin önemli bir ayağıdır.

Denetim kalitesinin sağlanması için denetim firmasında uygun bir kalite kontrol sisteminin kurulması ve etkin bir şekilde uygulanması gerekmektedir (Göğer, 2006).

- **Bağımsız denetim firmasının işe alma programının olması ve programın etkinlik derecesi:** Bağımsız denetim firmalarının sunduğu hizmetlerin kalitesi büyük ölçüde denetim faaliyetlerini yürüten denetçilere bağlıdır. Bu amaçla, denetim firmalarının özellikle yeni denetçileri işe alırken ekstra dikkatli ve titiz olmaları gerekmektedir. Bu amaca ulaşmak için denetim firmasının işe alım politika ve prosedürlerini önceden belirlemiş olması ve bu politika ve prosedürleri etkin bir şekilde uygulamış olması, denetimlerin kalitesinin sağlanmasında önemli bir etkiye sahiptir (Göğer, 2006).
- **Bağımsız denetim firmasının terfi politikası ve prosedürlerine sahip olması:** Doğru kişileri doğru pozisyonlara terfi ettirmek, denetimin kalitesini sağlamak için çok önemlidir. Terfi ettirilen denetçi, yeni görev ve sorumlulukları (karakter, zeka, muhakeme yeteneği, iş motivasyonu, mesleki etik) yerine getirecek niteliklere sahip olmalıdır (Göğer, 2006).
- **Bağımsız denetim firmasının personelinin kalite konusunda bilinçlendirilmesi:** Muhasebe firması üst yönetiminin firmanın denetim kalitesi konusunda artan farkındalığı kalite üzerinde çok önemli bir etkiye sahiptir. Denetim kalitesinin sağlanabilmesi için denetim firmalarının öncelikle kalite denetimi anlayışını firma bünyesine yerleştirmesi gerekmektedir (Göğer, 2006).
- **Bağımsız denetim firmasının örgütsel yapısının olması:** Bir muhasebe firmasındaki görev ve sorumlulukların tanımı, denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Açık bir organizasyon yapısına sahip bir şirkette, herkes görev ve sorumlulukları konusunda bilgilendirilecek, böylece görev ve sorumluluklar arasında bir karışıklık olmayacaktır (Göğer, 2006).
- **Denetim firmasının yeni müşteri kabulü ve/veya mevcut müşteri ile devam etme kararı:** Bağımsız bir denetim firmasının yeni müşteriler kabul edip etmeme ve/veya mevcut müşterilerle iş ilişkilerini sürdürme kararı, denetimin kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Denetim ekibi ile müşteri firma arasındaki işbirliği, denetim çalışmasının doğru ve optimal bir şekilde tamamlanması için kuşkusuz çok önemlidir. Kalite açısından, müşterinin işletme yönetiminin dürüstlüğü, mesleki yeterliliği ve denetim firmasının müşteriye kabul etmeye ve/veya aynı müşteriyle çalışmaya devam etmeye karar verdiğinde yükümlülüklerini yerine getirip getiremeyeceğini dikkate alması da önemlidir (Göğer, 2006).

4.5.2. Bağımsız Denetçi ile ilgili Faktörler

- **Bağımsız denetçinin bağımsızlığı, tarafsızlığı ve dürüstlüğü:** Bağımsız denetim sektörünün en temel ilkesi denetçilerin mesleki faaliyetlerinde bağımsız, tarafsız ve dürüst davranmalarıdır. Denetçilerin bağımsızlığı, tarafsızlığı ve dürüstlüğü, bağımsız denetimin kalitesini etkileyen önemli unsurlardan biridir. Bağımsız denetçilerin bağımsızlığı, tarafsızlığı ve dürüstlüğü, denetim çalışmalarının ve denetim raporlarının doğruluğu ve güvenilirliği ile doğrudan ilişkilidir.
- Bağımsız denetim faaliyetlerinde denetim bağımsızlığı, denetçinin müşteri şirket ile doğrudan veya dolaylı bir iş ilişkisinin olmaması ve/veya denetçinin akrabalarının müşteri şirketin karar verici konumunda olmaması anlamına gelir. Aksi takdirde bağımsızlıktan taviz verilecek ve denetçi raporuna olan güven de azalacaktır (Oktay ve Özçomak, 2001).
- **Bağımsız Denetçinin Mesleki Yeterliliği ve Tecrübesi:** Bağımsız denetçilerin mesleği hakkında yeterli bilgi ve deneyime sahip olmaları, bağımsız denetimin kalitesini etkileyen önemli bir faktördür. Mesleki nitelikler; denetçilerin, denetim mesleğini icra edebilmeleri için temel eğitim almış olmaları ve mesleklerinde yetkin olabilmek için mesleki bilgi ve deneyime sahip olmaları gerekmektedir.

Denetçilerin kaliteli denetim hizmeti sunabilmeleri için yeterli bilgi ve deneyime sahip olmaları ve yaptıkları işe gereken özen ve özeni göstermeleri gerekir. Denetimin başarısı, dolayısıyla denetçi, tamamlanan işin kalitesi ile ölçülür. Denetçiler, denetim çalışmasının her aşamasında mesleki görevlerini yerine getirmelidir.

Bağımsız denetçilerin belirli alanlarda uzmanlaşması da denetim kalitesini olumlu yönde etkiler. Denetçinin müşterinin işinin bulunduğu sektörle ilgili bilgisi ve mesleki düzeyi arttıkça sektördeki sorunları, özel durumları ve sorunları belirleme ve ortaya çıkarma becerisi de gelişecektir (Kavut, 2000)

4.5.3. Bağımsız Denetimin Kalitesini Etkileyen Diğer Faktörler

- **Mesleki Standartlara Uygun Davranılması:** Denetim mesleği için ilgili standartların varlığı denetim kalitesini etkileyen önemli faktörlerden biridir. Bu standartların geliştirilmesi sorumluluğu profesyonel kuruluşlara ve düzenleyici kurumlara aittir. Denetim standartları, denetim hizmetlerinin nasıl ve hangi koşullar altında sağlanacağı ve denetim kalitesinin nasıl sağlanacağı konusunda profesyoneller için yönergelerdir.

Denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde kaliteli denetim hizmetlerinin standartlara tabi olmadığını söylemek güçtür. Standartlara uygun hareket eden denetçiler ve standartların varlığı, denetim mesleğinin kalitesi açısından önemlidir (Göğer, 2006).

- **Denetim Bilinci:** Denetim faaliyetlerinin sonuçlarından yararlanan tüm tarafların (denetlenen şirket, denetim sonuçlarından yararlanan üçüncü kişiler) farkındalığı ve bilgisi, denetim faaliyetlerinin kalitesine olumlu etki yapacaktır. Denetlenen şirketlerin yasal haklarının bilinmesi ve düşük kaliteli bağımsız denetim hizmeti sonuçlarıyla karşılaştığında denetim sonuçlarından yararlananların, bağımsız denetim şirketlerinin denetim kalitesini artırmaya teşvik etmelerinde de önemli bir etkidir (Oktay ve Özçomak, 2001).

- **Rotasyon Uygulaması:** Rotasyon, denetim faaliyetlerini belirli bir süre içinde gerçekleştiren denetçilerin değiştirilmesini ifade eder. Rotasyon uygulamasının amacı, bir denetçi yerine farklı denetçilerin şirketi sürekli olarak denetlemesini sağlamaktır. Bu nedenle denetimin tarafsızlığı ve bağımsızlığı sağlanarak ve korunarak denetim kalitesi desteklenmektedir.

- “19 Sayılı Sermaye Piyasası Bağımsız Denetim Bülteni”nde değişiklik yapan bültenin 2. maddesine göre, bağımsız denetim kuruluşları borsada işlem gören şirketlere 5 hesap dönemine kadar hizmet verebilmektedir (Şahsuvaroğlu, 2002).

- **Müşteri İşletmenin Tutumu ve Bağımsız Denetim Ücreti:** Denetlenen müşteri şirketin denetime karşı tutumu da denetimin kalitesini etkileyen önemli bir faktördür.

Müşteri yönetimi, denetim şirketlerine olumlu görüş bildiren raporlar hazırlamaları için baskı yapabilir. Müşteri yönetimi, ileride bağımsız denetim şirketine geçebileceklerini belirterek denetim şirketine bu baskıyı yapmaktadır. Bu baskı nedeniyle denetim şirketleri denetim sürecinde keşfettikleri sorunları görmezden gelerek denetimlerini daha yüzeysel hale getirdiler. Ayrıca denetim firması, bir sonraki denetim döneminde aynı müşteri firma ile çalışabilmesi için müşterinin yönetimi ile olumlu bir ilişki sürdürmeye çalışmaktadır.

Bağımsız denetim hizmetlerinin kalitesini etkileyen bir diğer unsur da denetim hizmetleri için alınan ücretlerin uygun düzeyde olup olmadığıdır.

Bağımsız denetim ücreti, müşteri şirketin denetimi için gereken süre ile denetim ekibindeki her bir denetçi tarafından belirlenen ücretin çarpımıdır (Wilson, 1998).

Denetim firmasının işi kabul ettikten sonra hazırladığı denetim sözleşmesinde, denetime katılacak her denetçinin saatlik maaşı ve planlanan ortalama çalışma saatleri ile bunun

sonucunda ortaya çıkan denetim maliyetlerini öngördüğü için denetimden kaçınılmıştır. Denetim ücretleri, seyahat masrafları ve diğer masraflara ek olarak, ek masraflar olabilir. Bu konuda fikir ayrılığına düşmemek için iki taraf başlangıçta anlaşarak ilgili maddeleri denetim sözleşmesine dâhil etmeyi kabul etmektedir.

Bağımsız denetim ücreti, verilen hizmetlere göre uygun ve tatmin edici bir düzeye ulaşmazsa, bu durumun denetim hizmetinin kalitesini düşüreceği açıktır.

Denetim ücretleri ve denetim kalitesi ile ilgili diğer bir konu da denetimi yapan denetim ekibinin çalışma koşulları ve koşullarıdır. Şüphesiz ki bağımsız denetçilerin çalışma koşulları iyileştikçe iş verimleri de artacaktır. Ek olarak, denetim ücretlerinde olduğu gibi, denetçilerin çalışmaları için tatmin edici bir ücret sağlanması denetim çalışmasının kalitesi üzerinde olumlu bir etkiye sahip olacaktır (Ergen, 2003).

• ***Bağımsız Denetim Firmalarının Meslek Kuruluşları ve Düzenleyici Otoriteler Tarafından Denetlenmesi:*** Bağımsız denetimlerin kalitesinin sağlanması için bağımsız denetim firmaları, meslek kuruluşları ve düzenleyici kurumlar tarafından belirlenen denetim standartlarına uygun olarak denetim yapmak zorundadır. Bu durum, meslek kuruluşlarının ve düzenleyici kurumların bağımsız denetim şirketlerinin bu standartlara uygun denetim yapıp yapmadığını kontrol etmelerini gerektirmektedir. Bu kontrol ve teftişlerin etkin bir şekilde uygulanması halinde, bağımsız denetim kuruluşunun hata, eksiklik ve eksikliklerinin tespit edilerek düzeltilmesi bağımsız denetim kuruluşunun yaptığı denetimin kalitesini olumlu yönde etkileyecektir (Göğer, 2006).

4.6. Bağımsız Denetimin Kalitesini Sağlayan Ölçütler

Bağımsız denetimlerin kalitesini sağlamak için belirli standartlara ihtiyaç vardır. Bu standartlar, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarıdır (GKGDS). GKGDS, bağımsız kalite denetimlerinin çerçevesini belirler. Bağımsız denetim çalışmalarının kalitesi, bu standartlara uygunluk derecesi ile ölçülür. Yapılan işin nitelikleri bu standardın gereklerini karşılamıyorsa denetim yetersiz ve güvenilir sayılır. Yeterli ve güvenilir denetim çalışmalarında kaliteden de söz edilememektedir. Ancak denetim standarda uygun olarak yapılmışsa kabul edilebilir kalite düzeyinde bir denetimden söz edilebilir (Kavut, 2000).

GKGDS, denetim çalışmalarının kalitesini sağlamak için bir standarttır. Bu standartlar, bağımsız denetim mesleğinin belirli bir disiplin içinde yürütülmesini sağlamakta ve

denetim sonuçlarından yararlananlar için kaliteli ve güvenilir denetim güvencesi sağlamaktadır (Kavut, 2000).

4.6.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Denetim çalışmasının kalitesi veya güvenilirliği standartlarla garanti edilir. Ayrıca denetçiler için bir rehber görevi görebilirler. Denetim bir doğruluk, uygulanabilirlik ve makullük meselesi olduğundan, denetim faaliyetinin kendisinin kalitesini ve güvenilirliğini sorgulamak gerekmektedir. Denetim kalitesi ve güvenilirliğinin güvencesi, denetim faaliyetlerinin önceden belirlenmiş standartları karşılayıp karşılamadığına bağlıdır. Bu karar, denetçilerin niteliklerini ve genel denetim sürecinin denetim standartlarının anlaşılmasını sağlamaktadır. Denetim standartları, denetçinin kişisel özelliklerini ve baştan sona tüm denetim sürecini kapsayan, tek bir yerde yapılan işin kalitesiyle ilgili bir dizi standarttır. Denetim standartları, denetçilerin mesleki görevlerini yerine getirmelerine yardımcı olmak ve denetim faaliyetlerinin genel ilkelerini netleştirmek içindir. Denetimin uygun ve etkili sayılabilmesi için denetçilerin bu ilkelerden sapmaması gerekmektedir (Oktay Uğur, 1999).

Denetim Standartları, ilk kez 1947 yılında ABD’de Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) tarafından “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” (Generally Accepted Auditing Standart-GAAS) adı altında düzenlenmiştir. Günümüze kadar çok az değişikliğe uğrayarak gelen standartlar, birçok ülke tarafından benimsenmiş ve uluslar arası denetim standartlarına (International Financial Reporting Standard-IFRS) temel oluşturmuştur (Bozkurt, 1998).

AICPA, ayrıca denetçilere çalışmalarında kolaylık sağlaması amacıyla tebliğler denebilecek raporlar yayınlamaktadır. Bunlara “Denetim Standartları Açıklamaları” (Statements on Auditing Standards-SAS) adı verilmektedir ve 1972 yılından itibaren yayınlanmaya başlanılmıştır.

GKGDS’nin tanımını verin; “GKGDS, denetçiler ve denetim kalitesi ve güvenilirliği ile ilgili bir dizi standarttır.” Bir kontrol yasası olarak kabul edilmektedir.

GKGDS, denetim çalışmaları için uyulması gereken asgari standarttır. Bunlar en yüksek kurallar olarak görülmemelidir. GKGDS’nin varlığı, bağımsız denetçilerin bu standartları körü körüne uygulaması gerektiği anlamına gelmez. Karşılaşılan durumda bağımsız denetçi, standartta önerilen yöntemin duruma uygulanamayacağına inanırsa, karar vereceği

başka bir yöntemi benimseyebilir. Ancak bu durumda tüm sorumluluk kendisine aittir. Olumsuz bir sonuç çıkması durumunda sorumluluk bağımsız denetçiye aittir (Güredin, 1997).

GKGDS'nin başlıca özellikleri şunlardır (Bozkurt, 1998);

- Standardın amacı, denetim çalışmalarının kalitesini üst düzeyde tutmaktır.
- Bu standartlar, denetçilerin niteliklerini, sorumluluklarını ve genel düzeyde yapmaları gereken işleri belirlemek için kullanılan bir kurallar bütünüdür.
- Standartlar, denetçilere rehberlik etmek için tasarlanmış kılavuzlardır. Bu nitelikleriyle hiçbir kısıtlayıcı özelliği yoktur. Denetim çalışmalarında uyulması gereken asgari standartlar olma özelliğine sahiptirler. Bundan sonra, karar vermek her denetçiye kalmıştır. Örneğin, ilgili standartlar denetçilerin çalışmalarını planlamasını gerektirmektedir. Ancak planın içeriği ve kapsamı denetçiye bırakılmıştır.

Genel kabul görmüş denetim standartları üç kategoride özetlenebilir (Kulabaş, 1993);

1. Genel Standartlar
2. Çalışma Sahası Standartları
3. Raporlama Standartları

4.6.1.1. Genel Standartlar

Genel standartlar, uzman denetçilerin karakteri, davranışı ve mesleki eğitimi ile ilgili ilkeleri içeren GKGDS'nin ilk bölümüdür ve üç standarttan oluşmaktadır (Tarmur, 1997):

- **Mesleki eğitim ve deneyim standartları:** Bağımsız denetim çalışmalarının yeterli mesleki eğitim, deneyim ve mesleki bilgiye sahip bir veya birden fazla kişi tarafından yapılmasını öngörmektedir.
- **Bağımsız hareket etme standartları:** İşleriyle ilgili tüm konularda bağımsız olan ve başkaları tarafından bağımsız kabul edilen bağımsız denetçilerle ilgilidir.
- **Özenli ve titiz olmak:** Bağımsız denetçilerin, bağımsız denetim çalışmasının her aşamasında mesleğin gerektirdiği basiret ve özeni göstermesini gerektirir.

4.6.1.2. Çalışma Sahası Standartları

GKGDS'nin ikinci grubunu oluşturan işyeri standartları, bağımsız denetçilerin doğru ve güvenilir denetim görüşleri alabilmeleri için uymaları gereken kuralları içeren üç standarttan oluşmaktadır. Bu standartlar, bağımsız denetçilere denetim sürecinde izleyecekleri temel yolu gösterir. Denetim kanıtlarının toplanması ve değerlendirilmesi için bir rehber olmaktadır.

Planlama ve Gözetim Standardı: Bağımsız denetim çalışmasının yeterli şekilde planlanmasını ve (varsa) yardımcılarının uygun şekilde denetlenmesini gerektirir. Denetim planında yer alması gereken unsurlar şunlardır (Göğer, 2006):

- Uygulanacak denetim politika ve prosedürleri,
- Elde edilen bilgilere dayalı olarak hazırlanmış bir denetim planı,
- Gerekli niteliklere sahip personelden oluşan bir denetim ekibi,
- işletmenin iç denetçilerini nasıl kullandığı,
- Gerektiğinde uzmanlıklarına danışacak kişiler.

İç Kontrolün İncelenmesi Standardı: Bağımsız denetim çalışmalarını planlamak ve denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirlemek için iç kontrol yapılarının teftişini ve değerlendirilmesini öngörmektedir. Şirketler, olumsuz olayları önlemek ve güvenilir bilgi elde etmek için “iç kontrol yapıları” adı verilen çeşitli politika ve prosedürler oluşturur. İç kontrol yapısı, bağımsız denetçilerin çalışmalarına esas olarak kullandıkları önemli bir düzenlemedir. İki element arasında doğrusal bir ilişki vardır. İç kontrol yapısının kalitesi ne kadar yüksek olursa, bilgi o kadar güvenilir olmaktadır (Göğer, 2006).

Yeterli Sayı ve Nitelikte Kanıt Toplama Standardı: Denetlenmiş finansal tablolar hakkında bir görüş oluşturmak için yeterli miktarda ve kalitede kanıt toplanmasını gerektirmektedir. Standart ayrıca, bu tür kanıtların toplanması için uygun denetim tekniklerinin (denetim kanıtı elde etmek için çeşitli araçlar) kullanılmasını gerektirmektedir (Göğer, 2006).

4.6.1.3. Raporlama Standartları

Raporlama standartları, bağımsız denetçilerin denetim görüşlerini ifade ettiği denetim raporlarının yapısı ve hazırlanması ile ilgili dört standarttan oluşan GKGDS'nin üçüncü grubunu oluşturmaktadır (Göğer, 2006):

- **Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı:** Standart, yeminli mali müşavirlerin, incelenen kuruluşun mali tablolarında yer alan bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ne derece uygun olduğunu belirtmelerini gerektirmektedir. Muhasebe ilkeleri, finansal tabloların sağlığını belirlemenin anahtarıdır. İlkeden sapma varsa denetçi raporunda bunu önem sırasına göre belirtilmektedir.
- **Devamlılık Standardı:** Bu standart, önceki dönemlere uygulanan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin denetim döneminde de uygulanıp uygulanmadığını gösteren denetim raporlarını gerektirmektedir. İşletmenin denetlenen yılındaki bilgilerin bir önceki yılın finansal tablolarındaki bilgilerle karşılaştırılabilir olup olmadığını kontrol etmektedir.
- **Açıklama Standardı:** Denetim raporunda aksi belirtilmedikçe mali tablolara ekli açıklayıcı dipnotlarda yer alan bilgiler yeterli kabul edilmektedir. Finansal tabloların temel yapısında yer alan dijital bilgilerin yanı sıra şirketler, ilgili personelin durumu tam olarak anlamasını sağlamak için dipnotlarda çeşitli bilgiler de vermektedir. Denetçi, açıklayıcı bilgilerin yeterli olup olmadığını raporunda belirtmelidir.
- **Görüş Bildirme Standardı:** Denetim raporunun bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin görüşleri içermesini gerektirmektedir. Denetim yaptıkları şirketlerin mali tablolarını GKGDs çerçevesinde bağımsız olarak denetleyebilirler; olumlu görüş, sınırlı görüş, olumsuz görüş veya feragat beyanında bulunabilmektedirler.

4.6.2. Kalite Kontrol Standardı

Denetim kuruluşu tarafından yürütülen işlerin kalitesini, yeterliliğini ve güvenilirliğini sağlamak için kalite denetim faaliyetlerini yürütmek için uyulması gereken kalite kontrol standartlarıdır. Bu nedenle denetim kurumu, amaçlarına ulaşmak için uygun politika ve yöntemleri seçerek bir kalite kontrol yapısı oluşturmalıdır.

Kalite kontrol standartları, genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak yürütülen denetimler için faydalıdır. Bu kapsamda kaliteli denetim çalışmalarının yapılabilmesi için denetim firması bünyesinde bir kalite kontrol sisteminin kurulması ve sistemin etkin bir şekilde uygulanması gerekmektedir.

2009 yılında IFAC tarafından yayınlanan Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1), denetim şirketi; diğer güvence işi ve ilgili hizmetler için mali tabloların ve kalite kontrol sisteminin bağımsız denetiminin sorumluluğunu düzenler. Bu standart, ülkemizin 28783 sayılı resmi gazetesinde yayımlanmış olup, yayımı tarihinden itibaren geçerli olacak ve 1 Ocak 2013

tarihinden itibaren geçerli olacaktır. Bağımsız Denetçiler, denetimleri “Bağımsız Denetim Standartları” (BDS 200) standartlarına uygun olarak gerçekleştirilmektedir (Resmi Gazete, 2017).

Standardın 11. maddesine göre şirket, mesleki standartlara ve yürürlükteki yasalara ve yayınlanan rapordaki koşullara uygunluğu sağlamak için bir kalite kontrol sistemi kurar ve sürdürür. Bu durumda 13. maddeye göre sistemi oluşturan firma personelinin standardın amacını anlaması ve ana hükümlerini yerine getirebilmesi için KKS 1’e aşina olması gerekmektedir.

Standardın 16. maddesine göre; şirket, kalite kontrol sisteminin unsurlarının ele alınmasına ilişkin politika ve prosedürleri içeren bir kalite kontrol sistemi kuracak ve bu içerikleri, 17. madde uyarınca yazılı olarak çalışanlara iletecektir. Bu unsurlar aşağıdaki gibidir;

- Bağımsız denetim firması içinde kalite ile ilgili liderlik sorumlulukları.
- Etik düzenlemeler.
- Müşteri ilişkilerini ve bağımsız denetim hizmetlerini kabul etmek ve sürdürmek.
- İnsan kaynakları.
- Bağımsız denetimler yapmak ve denetlemek.

Denetim firması tarafından kurulan iç kalite kontrol sistemi yukarıdaki unsurlar çerçevesinde oluşturulmalı ve bu unsurlar çerçevesinde her yıl düzenlenen şeffaflık raporunda kalite kontrol sistemine ilişkin bilgiler açıklanmalıdır.

Denetim firmasının iç kalite için liderlik sorumluluğu; standardın 18. Maddesine uygun olarak, firma, kalitenin tüm denetim çalışmasında vazgeçilmez olduğunu kabul eden kurum kültürünü teşvik etmek için politika ve prosedürler oluşturacaktır. Bu politika ve prosedürler, şirketin genel müdürünün veya eşdeğer pozisyonunun sistemin nihai sorumluluğunu üstlenmesini gerektirmektedir (Oğuz, 2015).

Muhasebe firmasının kurumsal yapısı, liderlik pozisyonları ve liderlerinin tutum ve davranışlarının kurum kültürü üzerinde büyük etkisi bulunmaktadır. Bu konuda çalışmaların mesleki standartlara ve güncel uygulamalara uygun olarak yürütülmesi gerekmektedir. Ayrıca eğitim etkinlikleri, toplantılar, mülakatlar, strateji belgeleri, duyurular ve bilgilendirme toplantıları ile personel bilgilendirilmelidir. Bu nedenle denetimde kalitenin önemi ve kaliteye nasıl ulaşılabileceği konusunda denetim firmaları desteklenmiş ve güçlendirilmiştir. Bu alanda kurum kültürünü geliştirmek için kalite esaslı denetim önemlidir.

19 uncu maddeye göre kalite kontrol sisteminin işleyişinden sorumlu personelin gerekli ve uygun deneyim, yetki ve becerilere sahip olmasını sağlayacak politika ve prosedürler oluşturulacak ve şirket ile olan hukuki ilişki göz önünde bulundurulacaktır. Denetim kuruluşunun kalite kontrol sisteminin liderinin;

- Kalite kontrol sisteminden sorumlu kişiyi belirlemek,
- Bağımsız denetim firmalarının yapısını ve hizmetlerini açıklamak için kalite kontrol kılavuzları oluşturmak, sistem için yeterli kaynak ayırmak,
- Kalite kontrol sisteminde yeterli ve uygun deneyime ve yetkiye sahip personele gerekli çalışmaları yapmak ve sorumluluklar vermelidir.

Denetim kalitesinin ekip çalışması ile sağlanması mümkündür ancak ekip liderleri bu konuda gerekli tutumu göstermeli, güvenilir olmalı ve çalışanlarını teşvik etmelidir. Mesleki itibar ve şirket başarısı adına kaliteden ödün vermemeli, bunun için bir vizyon, strateji ve hedefler geliştirmelidir. Sürekli değişen çevre koşulları dikkate alınarak, denetim kalitesini artırmak için araştırmalar sürekli olarak güncellenmelidir.

Etik gerekler şirketlerin ve bireylerin ve/veya çalışan kalite kontrolünü gözden geçirenlerin uyması gereken şartlardır. Standardın 20. maddesine göre şirket, çalışanların etik gereklilikleri için makul güvence sağlamak için politika ve prosedürler oluşturacaktır.

21. maddeye göre şirket, etik düzenlemelere uygun olarak bağımsızlık düzenlemelerine tabi tüm personel ve/veya kişilerin bağımsızlığını sağlamak için şirket içinde politika ve prosedürler oluşturmaktadır. Bu düzenlemeler, denetim şirketlerinin, bağımsızlık hükümlerine tabi kişilere bildirimde bulunmalarına, bağımsızlığa yönelik tehdit tespitlerini değerlendirmelerine, ortadan kaldırmalarına veya makul düzeye indirmelerine veya mevzuat çerçevesinde denetimlerden çekilmelerine olanak sağlamaktadır. Madde 22'ye göre, proje ortakları, sağlanan denetim hizmetleri ve bunların bağımsızlık düzenlemeleri üzerindeki etkileri hakkında firmayı bilgilendirmelidir. Böylece;

- Denetim şirketi ve çalışanları, bağımsızlık şartlarını karşılayıp karşılamadıklarını hızlı bir şekilde belirleyebilir,
- Şirket, bağımsızlıkla ilgili kayıtlarını tutabilir ve güncelleyebilir ve
- Şirket, kabul edilebilir bir düzeye ulaşmayan bağımsızlık tehdidiyle başa çıkmak için uygun önlemleri alabilir.

24. maddeye göre şirket, yılda en az bir kez veya her denetimden önce tüm personelin etik gerekliliklerle ilgili bağımsız politika ve prosedürlere uyacağını yazılı olarak taahhüt eder.

Bağımsızlık: Bağımsız denetçi ile müşteri şirket arasındaki mali ilişki, müşteri şirkete istihdam ilişkisi ve denetim dışı hizmet ve bağımsız denetim hizmeti verilmesi durumunda bozulabilmektedir. Olası bağımsızlık politika ve prosedürlerine örnek olarak, şirket çalışanlarının yılda bir kez bağımsızlık anketini yanıtlaması gibi bağımsızlığı etkileyen konularla ilgili sorular verilebilmektedir.

Etik düzenlemeler, denetimlerin kalitesini artırmak için önemlidir. Şirketin her seviyesindeki kişiler maksimum düzeyde etik değerlere uymalıdır.

Müşteri ilişkilerini ve denetim sözleşmelerini kabul edin ve sürdürülmesi; denetimlerin kalitesi sadece denetim firmasının iç unsurlarıyla sağlanamamaktadır. Denetlenen firma ile ilgili bazı olumsuz etkilerden dolayı bu durum denetim kalitesine bazı zorluklar getirebilir.

Bağımsız denetim firması, yeni bir müşteri kabul edip etmemeye, mevcut bir müşteriyle çalışmaya devam edip etmemeye ve o müşteri için belirli bir işi tamamlayıp tamamlamamaya karar vermektedir;

- Müşteri iş yönetiminin dürüstlüğü, itibarı ve güvenilirliği,
- Üstlenilecek işin mesleki beceri ile tamamlanıp tamamlanmadığı ve
- Belirli koşullar altında sunulan hizmetlerle ilgili riskler göz önünde bulundurulmalıdır.

26. maddeye göre şirket, müşteri ilişkilerinin ve işin kabulü ve sürdürülmesi için makul garantiler sağlamak için politika ve prosedürler oluşturacaktır. Bu durumda denetim yapmak, müşteri dürüstlüğüne değerlendirmek ve etik düzenlemelere uymak için gerekli beceri ve yeteneklere sahip olmak gerekmektedir.

Denetlenmeyi kabul eden müşteri şirketlerin yükümlülüklerini yerine getirebileceğine olan inanç, denetimin kalitesine yansıyacaktır. Çünkü denetim sürecinde işletme yöneticisinin veya çalışanın tutumu denetim sürecinin daha güvenilir, şeffaf ve sağlıklı olmasına yardımcı olacaktır.

27 nci maddeye göre, ilgili prosedürler, yeni müşteri kabulü, mevcut müşterilere denetim hizmeti vermeye devam edip etmeyeceği, çıkar çatışması durumlarında denetim hizmetinin uygunluğunun değerlendirilmesi, denetimin kabul edilmesi halinde uygunluğunun değerlendirilmesi ve kayıt altına alınması hakkında gerekli bilgilerin alınmasını içerir. Denetimde onları iş bağlamında tanımlanan sorunların nasıl çözüleceğinin belgeli bir şekilde ortaya konması gerekmektedir.

Madde 28 uyarınca, denetimlerin veya müşteri ilişkilerinin önceden reddedilmesine yol açabilecek bilgilerin elde edilmesinde bu tür durumların ele alınmasına yönelik mesleki ve yasal sorumlulukların yanı sıra mevcut denetimlerin veya müşteri ilişkilerinin değerlendirilmesini içeren politika ve prosedürler oluşturulacaktır.

Denetim sektörü, kamu hizmeti, bu alanda iş yapma ve fayda sağlama misyonunu üstlendiğinden, müşteri ilişkilerini kabul etmek veya sürdürmek önemlidir. Bu nedenle, müşteri kabul edilirken veya müşteri ilişkileri sürdürülürken belirli politika ve prosedürler oluşturulmalıdır. Bu durumda değerlendirmeyi şirket bünyesinde görevli bir veya birden fazla kişi yapmalı, değerlendirmeyi yaparken de gerekli tüm bilgileri vermeli ve olası sonuçları çıkarmalıdır. Bu bilgiler genellikle ticari faaliyetler, şirket yapısı, sektörle ilgili bilgiler ve ilgili yasa ve yönetmelikler şeklinde görünmektedir. Bu çerçevede denetim sırasında ortaya çıkabilecek riskler göz önünde bulundurulmalıdır. İşletmenin güvenilirliği ise bir önceki denetçi ile görüşülerek değerlendirilmelidir.

İnsan Kaynakları; 29. maddeye göre, şirket, denetim sürecini mesleki standartlara ve yürürlükteki kanun ve yönetmeliklere uygun olarak gerçekleştirmek için gerekli ve yeterli deneyim, eğitim ve becerilere sahip personel atamak için politika ve prosedürler oluşturur ve uygun raporları dâhili olarak sunar. Şart. Bu politika ve prosedürler aşağıdaki gibidir;

- İşe alım ve performans değerlendirmesi.
- Atanan görevleri tamamlama süresi de dâhil olmak üzere yetenekler,
- Personel ihtiyaçlarını, yeteneklerini ve kariyer gelişimini tahmin etmek,
- Promosyonlar, tazminat ve diğer avantajlar.

Denetim çalışması yapacak denetim ekibi belirlenirken, proje ortaklarının yeterli bilgi ve beceriye sahip olmasını gerektiren, denetim çalışmasından sorumlu kişilere kimlik ve rollerini bildiren politika ve prosedürler 30. madde kapsamında oluşturulacaktır. Müşterinin işi ve açıkça tanımlanması ve kendisine iletilmesi gereken katılımcı ortakların katılımı gerekmektedir.

31 inci madde hükümlerine göre şirket, denetimin mesleki standartlara ve yasalara uygun olarak yürütülmesini ve denetimi yapan denetçinin buna uygun olarak rapor düzenleyebilmesini sağlamak için nitelikli personel dağılımına ilişkin politika ve prosedürleri oluşturur. Bu bağlamda denetim ekibine katılan profesyonel üyelerin mesleki ve teorik yeteneklere ve kişisel niteliklere sahip olmaları gerekmektedir. Bu amaçla meslek

mensuplarının mesleki uygulamaları kanun ve yönetmeliklerdeki değişiklikleri takip etmeye devam etmeli ve meslek kuruluşları tarafından düzenlenen eğitim programlarına katılmalıdır. Bu nedenle sektör mensuplarının yeniliklere açık olmaları ve kendilerini sürekli güncellemeleri gerekmektedir.

Denetim ekibinin atanması sırasında, ekibin mesleki standartlar ve geçerli yasal yükümlülükler konusundaki anlayışı, bilgi teknolojileri bilgi düzeyi, sektörlerine ilişkin bilgi düzeyi, mesleki yargıları kullanma becerisi ve şirketin kalite kontrol politikalarını dikkate almasına katılacak personel ve prosedürleri anlar. Aksi halde denetim sürecinin kaliteli bir şekilde işlemesi veya rapora ilişkin makul güvence sağlaması mümkün değildir.

Günümüz koşullarında kaliteli bağımsız denetim hizmeti verebilmek için teknoloji, bilgi yönetimi ve destek hizmetlerine yatırım yapmak gerekmektedir. Ancak bilmelisiniz ki; insana ve sistemlere yatırım yapmak pahalı ve zaman alan bir süreçtir. Kısa vadede, kar marjlarından fedakârlık etmesi gerekebilir. Bu nedenle şirkette çalışan bireylerin desteklenmesinin şirketin geleceği ve pazardaki itibarı için gerekli olduğu unutulmamalıdır.

Denetimleri gerçekleştirilmesi: 32. maddeye göre, firma, mesleki standartlara ve yürürlükteki yasalara uygun olarak denetim için makul güvence sağlamak ve firmanın duruma göre raporlar yayınlaması için politika ve prosedürler oluşturacaktır.

Madde 34'e göre şirket, politika ve prosedürleri formüle eder, zor veya tartışmalı konularda gerekli istişareleri yapar, yeterli kaynakları bulur, istişarelerin sonuçlarını yazılı olarak kaydeder ve sonuçları uygular. Şirket içinde veya dışında özel mesleki bilgiye sahip kişiler, denetim sırasında danışılması gereken konularda profesyonel görüşmeler yapabilirler. Bu nedenle, denetimin kalitesini iyileştirmek için mesleki yargının gelişimini teşvik ederek. Bu durumu şirket politika ve prosedürlerine dâhil etmek ve bir güç olarak kabul etmek, bu yönde hareket eden kişileri teşvik etmek bir iç kültürün gelişmesine yardımcı olmaktadır. Bu, yalnızca danışılan kişinin uygun bilgi, nitelik ve deneyime sahip olması ve danışma sonuçlarının doğru bir şekilde kaydedilmesi durumunda etkili olacaktır.

Denetim firmasının kalite kontrol prosedürünü uygulayıp uygulamadığı denetim çalışması, denetim otoritesi tarafından belirlenen süreci kapsamaktadır. Son olarak işi yapacak kişileri, tamamlanan işleri ve raporları seçin ve üst düzey kurumlarla görüşüp gerekli düzeltmeleri yapılmalıdır.

Bir muhasebe firmasının yaptığı denetim çalışmasını kontrol etmek için başka bir muhasebe firması tarafından belirlenen sistem kullanılarak ve olası dış hataların keşfedilmesi ve denetim çalışmasına dikkat edilerek hem denetim fonksiyonunun standardizasyonu hem de denetimin kalitesi gerçekleştirilmektedir.

Madde 35'e göre, proje ekibinin projenin kalitesine ilişkin sonuçlarını objektif olarak değerlendirmek için politika ve prosedürler oluşturulacaktır. Bu durumda KGK tarafından belirlenen ve borsada işlem gören şirketlerin mali tablolarının denetimini içeren denetimlerde denetimin niteliği gözden geçirilmelidir.

36. maddeye göre, denetim kalite incelemesinin niteliği, zamanı ve kapsamına ilişkin politika ve prosedürler oluşturulacak ve denetim raporunun tarihi, denetim kalite incelemesinin tamamlanmasından önce olacaktır.

37. maddeye göre, firma denetim kalite kontrolünü gözden geçirdiğinde;

- Önemli konuları ortaklarla tartışın,
- Mali tabloları veya diğer konu bilgilerini ve taslak denetim raporlarını gözden geçirmek,
- Proje ekibinin ulaştığı önemli yargılar ve sonuçlarla ilgili seçilmiş çalışma belgelerini gözden geçirin ve
- Ulaşılan sonuçların ve önerilen raporun uygunluğunun değerlendirilmesinin denetim raporunun hazırlanmasına dâhil edilmesini sağlamak için politika ve prosedürler geliştirilmektedir.

Madde 38'e göre, denetim şirketi, denetim ekibinin bağımsızlığını gerektirecek politika ve prosedürler oluşturacak, zor ve tartışmalı konularda gerekli istişareleri yapacak ve seçilen inceleme sonuç belgelerinin inceleme sırasında elde edilen sonuçları destekleyip desteklemediğini değerlendirecektir. Borsada işlem gören şirketlerin bağımsız denetimlerinin kalitesi, ayrıca şirket, deneyimli personelin denetim sürecinde deneyimsiz personelin yaptığı işleri gözden geçirmesi için bir dizi politika ve prosedür geliştirmiştir.

İşletme dışı ekibin ortağı olan işletme kalite kontrol denetçisi, raporu hazırlarken işletme ekibi tarafından yapılan önemli yargıları ve sonuçları objektif olarak değerlendirmek için yeterli ve uygun deneyime ve güce sahiptir. Gözden geçirilen denetim çalışmasının mesleki standartlara ve yürürlükteki kanunların denetim prosedürlerine uygun olup olmadığını, önemli hususların dikkate alınıp alınmadığını, burada bulunan sorunların belgelenip gerekli olup olmadığını, denetimin niteliğini ve zamanını ve denetimde elde edilen kanıtların olup olmadığını belirlenmelidir. Rapor, denetim incelemesini desteklemek

için yeterlidir. Bu nedenle şirket, kalite kontrol denetçilerinin işe alınmasının tarafsızlığı için politika ve prosedürler oluşturmuştur. Bu konuda bağımsızlık ve tarafsızlık kaybolursa kalite kontrol sistemini kontrol eden personel değiştirilmelidir. Bu nedenle kalite kontrol, hakemlerin tarafsızlığını engelleme riskini ortadan kaldırmaktadır. Bu anlamda insanlar;

- İlgili taraflarca seçilmemeye çalışın,
- İnceleme döneminde denetimin yürütülmesine katılmamak,
- Denetim ekibi adına karar vermemek ve
- Tarafsızlığını tehdit eden başka hiçbir hususun olmamasını sağlar.

Denetim şirketinin kalite politikaları ve prosedürleri kaliteyi artırmıştır. Bu anlamda yazılı ve elektronik yazılımlar, standart belge formatları, departman ve denetime özel kılavuzlar oluşturulmalıdır. Bu bilgilendirme sürecinde denetim ekibinin standartlara uyumunun sağlanması, denetimin yönlendirilmesi ve denetlenmesi, personel eğitimi, raporun hazırlanmasına ilişkin yargı ve denetime harcanan süre ile ilgili hususlar belirlenmelidir. Bu nedenle denetim ekibindeki deneyimsiz kişiler de beklenen performansı anlayabileceklerdir.

42. maddeye göre, denetim kalite incelemesi için politika ve prosedürler oluşturulmalıdır. Bu kapsamda, ilgili şirket politika ve prosedürlerinin uygulandığının, incelemenin ilgili rapor tarihinde veya öncesinde tamamlandığının ve denetim ekibi tarafından önemli bir yargıya varıldığını gösteren çözülmemiş herhangi bir konunun bulunmadığının kayıt altına alınması gerekmektedir.

44. maddeye göre, anlaşmazlığın çözümünde firma ile denetim kalite kontrolörü arasında varılan sonuçların kaydedilmesi ve uygulanması için politika ve prosedürler oluşturulacak ve sorun çözülene kadar rapor tarihi verilmeyecektir.

Denetime rehberlik etmek ve gözetim sürecini izlemek, denetim ekibinin görevlerini tam olarak yerine getirmek için yeterli kaynağa ve zamana sahip olup olmadığının belirlenmesini, kilit noktaları temel alıp değerlendirmesini ve daha deneyimli denetçilerin göz önünde bulundurabileceği konuları belirlemeyi içermektedir.

Denetimde kalite kontrolün gözden geçirme standardı, bağımsız denetimler dışında hangi denetimlerin gözden geçirileceği kararını ifade eder. Bu kapsamda kamuyu aydınlatma kapsamında denetimin niteliğini, denetim sırasında oluşan risklerin tespitini ve yürürlükteki kanun ve yönetmeliklerin kalite kontrol gerektirip gerektirmediğini gözden geçirin. Denetim raporu, denetim kalite kontrol incelemesi tamamlanana kadar

tariflendirilmeyecektir. Ancak kalite kontrol incelemesinin dokümantasyonu raporlama tarihinden sonra tamamlanabilir. Elbette bu süreç uygun bir aşamada ve zamanında yapılmalı, önemli konuların rapor tarihinde veya öncesinde zamanında tamamlanması ve kalite kontrol personeli tarafından tatmin edilmesi gerekmektedir.

47 nci maddeye göre, muhasebe firmasının çalışma kağıtlarının saklama süresi, genellikle denetim raporu tarihinden, daha geç ise rapor tarihinden başlamak üzere kurum tarafından belirlenen süreden kısa olamaz. Depolama sırasında kullanım ve erişimi sağlamak için bu doğrultuda oluşturulan prosedürler oluşturulmalıdır.

Denetimin yürütülmesi, denetim sözleşmesinin imzalanmasından denetimin sona ermesine kadar olan tüm süreci kapsar. Bu durumda, süreci sonlandırmak için kalite dikkate alınmalıdır.

İzleme; şirkete kalite kontrol sisteminin etkin işleyişine ilişkin makul güvence sağlamayı amaçlayan, seçilen seçilmiş işletmelerin periyodik incelemeleri de dâhil olmak üzere, şirketin kalite kontrol sisteminin sürekli olarak değerlendirilmesi ve gözden geçirilmesi sürecidir.

48. maddeye göre denetim şirketi, kalite kontrol sistemi ile ilgili politika ve prosedürlerin etkinliği için izleme prosedürleri oluşturur. Bu nedenle, her proje ortağı, tamamlanmış denetimlerin düzenli denetimleri de dâhil olmak üzere şirketin kalite kontrol sistemini izlemeye ve değerlendirmeye devam edecektir. Sürecin takibinden sorumlu personel, yönetici ve yeterli yetki ve deneyime sahip diğer personel olabilir. Denetimi yapan kişi ve denetçi bu sürece dâhil olmamalıdır. Böylece denetim ekibinde yer alan personelin görevlerini yerine getirip getirmediği ve verilen talimatlara uyup uymadığı sürekli olarak izlenebilecektir.

49. madde uyarınca izleme sürecinde tespit edilen eksikliklerin değerlendirilmesi, bu eksikliklerin kalite kontrol sisteminin mesleki standartları veya yönetmelikleri karşıladığına dair makul güvence sağlamak için yetersiz olduğunu tam olarak gösterememekten kaynaklanıp kaynaklanmadığını belirleyecektir. Geçerli yasalar veya acil düzeltici eylem gerektiren ve düzeltici önlemler alınmasını gerektiren tekrarlayan kusurlar nedeniyle. Önerileri proje ortaklarına veya diğerlerine bildirin.

51. maddeye göre, bu tavsiyelerden bazıları, personel için bireysel denetimler ve düzeltici adımlar, eğitim ve mesleki gelişim konularının raporlanması, değişen kalite kontrol

politika ve prosedürleri ile şirket politika ve prosedürlerine uymayanlar için disiplin cezaları hakkındadır.

53. maddeye göre, ağıdaki izleme sürecinin sonuçlarının güvenilirliği, denetim danışmanlığında kalite kontrol sistemi izleme sürecinin sonuçlarının şirketin denetçilerine veya diğer uygun personeline yılda en az bir kez bildirilmesiyle teyit edilir. İzleme sonuçları, denetim raporunun uygunsuz olabileceğini veya denetimin yürütülmesi sırasında bazı prosedürlerin atlandığını gösteriyorsa, değerlendirmeden sonra denetim firması, mesleki standartlara ve mevzuata uyumu sağlamak için gerekli ek adımları atmaya ve yasal tavsiye almaya karar vermektedir.

Bağımsız denetimlerde kalite kontrol sisteminin etkinliğini artırmak için sadece sistemi düzenlemek yeterli değildir. Aynı zamanda mevzuata uygunluğun kontrol edilmesi ve denetlenmesi gerekmektedir. Bu aşamada denetim firmasının kalite kontrol sisteminin firma bünyesinde sürekli olarak izlenmesi ve değerlendirilmesi sürecini izleyen personelin gerekli ve yeterli denetim ve yetkiye sahip olması gerekmektedir (Resmi Gazete, 2017).

4.6.3. Bağımsız Denetim Standardı 220

Bağımsız Denetim Standartları-Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol (UMS 220), yayımlandığı tarihten itibaren, 1 Ocak 2013 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan hesap döneminden itibaren geçerlidir ve BDS 200 “Genel Amaçlar Bağımsız Denetçi” ile uyumludur ve bağımsız denetçinin denetimin yürütülmesi bağımsız denetim standartlarına uygunluğunu dikkate alması gerektiğini belirtmektedir.

Standart, mali tabloların denetim kalite kontrol prosedürleri için sertifikalı mali müşavirlerin özel sorumluluklarını ve (varsa) işletme kalite kontrol denetçilerinin sorumluluklarını içermektedir. Mesleki etik ilke ve kuralları ile birlikte uygulanması gereken bu standardın ana hükümleri aşağıdaki gibidir (Resmi Gazete, 2017);

- Bağımsız denetimde kalite için liderlik sorumlulukları.
- Etik hükümler.
- Müşteri ilişkisinin ve bağımsız denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi.
- Bağımsız denetim ekiplerinin belirlenmesi.
- Bağımsız denetimin yürütülmesi ve izleme.

Bu standartlar temel olarak kalite konularına paralel olmakla birlikte, KKS 1 denetim firmalarının tüm denetim süreçlerinde bir kalite kontrol sistemi kurmayı ve sürdürmeyi amaçlar; UMS 220, denetçilerin veya denetim ekibi üyelerinin özel sorumluluklarını belirtir. IAS, CPA'ların her denetim çalışmasında dikkate alması gereken bir standarttır ve denetim sürecini değiştirmektedir. Öte yandan kalite kontrol standartları, denetim firmaları tarafından kullanılan ve dikkate alınan genel kabul görmüş denetim standartlarının uygulanmasını destekleyen prosedürlerdir. Bu standartlar birbirini tamamlar ve mesleki etik ilke ve kuralları ile birlikte uygulanmalıdır.

BDS 220 standardı, kapsam olarak KKS 1 ile tutarlıdır ve mali tabloların bağımsız denetiminde sadece denetçinin kalite kontrol faaliyetlerini içerir. Öte yandan, KKS 1 daha kapsamlı bir standarttır çünkü denetim şirketlerinin ve denetçilerin mali tabloların bağımsız denetimlerini, sınırlı bağımsız denetimleri ve hizmetleri garanti eden diğer kalite kontrol faaliyetlerini yürütmelerini içermektedir.

4.6.3.1. Bağımsız Denetim Yönetmeliği

26 Aralık 2012 tarihinde yayımlanan “Bağımsız Denetim Yönetmeliği”ne göre denetim firmaları ve denetçiler faaliyetlerini yürütürken kaliteli ve güvenilir denetimler yapacaklardır. Bu kapsamda KGK (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2012);

- Denetim kurumları ve bağımsız denetçiler kalite kontrol sistemi kurmalı,
- Mevcut yönetmeliklerde kalite kontrol standardına uygun bir düzenleme bulunmamakta olup,
- IFAC'ın kalite kontrol standartlarına özel vurgusunu dikkate almaktadır.

BDY'nin 22 Aralık 2015 tarihli revizyonu ile 1. maddenin amacı, TTK çerçevesinde bağımsız denetim sektörü, sektör mensupları ve denetim şirketlerinin usul ve esaslarını düzenlemektir. 6102 ve 660 Sayılı Karardır. Yönetmeliğin 4 üncü maddesinin 1/h bendinde yer alan kalite güvence sistemi; “KGK tarafından bağımsız denetim firmalarının veya bağımsız denetçilerin kalite güvencesini sağlamak için belirlenen standart ve ilkelere uygun olarak çalışmalarının yürütülmesini sağlamak üzere kurulmuş bir sistemdir. Bağımsız denetim için gerekli olan ve kamuoyunun bağımsız denetçilere olan güveni. Bu maddenin birinci fıkrasında kalite kontrol sistemi, “bağımsız denetim kuruluşlarının, bağımsız denetim kuruluşlarının KGK mevzuatına uygun olarak, denetim çalışmalarının

amacına ulaşmasını sağlamak amacıyla kurumlarında kurdukları sistem” olarak tanımlanmaktadır.

Tanımdan da anlaşılacağı üzere kalite kontrol sistemi, denetim şirketi bünyesinde kurulması gereken sistemdir; kalite güvence sistemi ise kamu gözetim kuruluşunun kaliteyi iyileştirmek için kurduğu sistemi ifade etmektedir. Bu nedenle kalite güvence sistemi ve kalite kontrol sistemi birbiriyle ilişkili ancak farklı kavramlardır ve kalite güvence sistemi kalite kontrol sistemini içermektedir.

Yönetmeliğin 5 inci maddesinin birinci fıkrasına göre denetimin amacı, denetlenen kurumun TDS çerçevesinde belirli standartları karşılayıp karşılamadığı konusunda kullanıcılara güvence vererek görüş oluşturmaktır. Yürütülen denetim çalışması, TDS’ye uygun olarak yeterli ve uygun denetim kanıtlarının toplanması, mesleki etik ve mesleki şüphe ilke ve kurallarına bağlı kalınması ve denetim sonuçlarından oluşan görüşlerin rapor edilmesini içerir. 6. Maddeye göre denetimin amaçları arasında mali tablolar, yıllık faaliyet raporları, risklerin erken tespiti ve ilgili sistemlerin yönetime yönelik denetim ve teftişleri yer almakta olup, bu içeriklerin 6102 sayılı TTK uyarınca denetlenmesi gerekmektedir.

11. maddeye göre bağımsız denetim yapan personel ve kuruluşlar KGK tarafından yetki ve ilan edilir. Ayrıca denetimlerinde ve bağımsız denetimlerde belirli standartları sağlayan şirketler sadece bağımsız denetim şirketleri tarafından, diğer şirketler ise bağımsız denetim şirketleri ve bağımsız denetçiler tarafından denetlenmektedir. 13. Madde kapsamında izin başvurusu için şirket standartları;

- Sermaye şirketi ve hisse senedi ve hisse senedi olarak,
- Etkinliğin teması ve ürün adı bağımsız olarak denetlenir,
- Ortağın, fonları denetçiye ait olan ve denetçinin 14. madde şartlarını yerine getiren sektör mensubu olması,
- Denetçilerin yeterli denetim ekibi oluşturabilecek niteliklere sahip olması ve denetçilerin tam zamanlı çalışması,
- KGK tarafından yazılı olarak belirlenen KKS politika ve prosedürlerini formüle etmek
- İş ortamında sektörü küçük düşürecek olumsuz davranışlarda bulunmamak.

Bu şartları sağlayan bağımsız denetim kuruluşunun diğer gerekli belgelerle birlikte acenteye başvurması gerekmektedir. Başvuru sonrasında tescile uygun görülen firmalar, acentenin tescil talebini iletmesinin ardından gerekli ücretleri tahsil etme ve tescil belgesi

alma hakkına sahiptir. Yönetmeliğin 14. Maddesi, EYBİS sisteminden yetkilendirme başvurusunda bulunan kişilerin;

- Hukuk, işletme, ekonomi vb. dallarda en az lisans derecesi veya diğer alanlarda lisans derecesi veya hukuk, işletme, ekonomi vb. alanlarda yüksek lisans derecesi,
- SMMM ve YMM profesyonel lisanslarına sahip olmak, denetim sınavlarını geçmek,
- Türkiye’de yaşama ve medeni hakları kullanma hakkı,
- Hükümlü olmama ve mesleki itibarı zedelememe şartlarını taşıyanlar, EYBİS sistemine elektronik imza ile girerek, belirtilen şartları kayıt ettirmek için nitelikli belgeleri yükleyebilirler.

Madde 15’e göre, denetçi olmak isteyen profesyoneller, mali tabloların denetimi de dâhil olmak üzere denetçiler veya denetim kuruluşları tarafından mesleki alanlarda 3 yıllık uygulamalı eğitim almak zorundadır. Ayrıca 15 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip denetçi adayları için muafiyet sağlayacak bir departman sistemi bulunmaktadır.

16 ncı maddeye göre, bu kurum tarafından yapılması gereken denetim sınavlarına katılabilmek için 14 üncü maddede belirtilen denetçiler için asgari şartların sağlanması gerekir. İnceleme, gerekli görülen hallerde, kurulan anlaşmalar çerçevesinde diğer kuruluşlar tarafından da yapılabilir. Sınav içeriği muhasebe, muhasebe standartları, kurumsal yönetim ilkeleri, mali yönetim, denetim, hukuk, sermaye piyasaları, banka sigortacılığı ve diğer konuları içermektedir. Bu mesleğin üyeleri, kendi alanlarıyla ilgili soruları cevaplamaktan sorumludur. İlgili alanlardaki öğretmenlerden test sorularının hazırlanması ve değerlendirilmesi ile ilgili hizmet alabilir, gerekli ücretleri ödeyebilirsiniz. Test sonuçları, ilan tarihinden itibaren 3 yıl geçerlidir.

Madde 17, denetçilerin ve denetim şirketlerinin yetki ve cezaları, kurumun elektronik ortam siciline kaydedilir ve kamuya duyurulur. Her kuruluşun ve denetçinin bir sicil numarası vardır ve bağımsız bir denetime sahip olmayan biri için bu mümkün değildir.

Madde 19, denetim faaliyetlerine ek olarak, denetim faaliyetlerinin süreklilik, kalite ve güvenilirliği sağlamaya yönelik süreçleri de içerdiğini vurgulamaktadır. Bu amaçla, TDS’ye ek olarak, mesleki etik ilke ve kuralları ile kalite sistemlerine ilişkin uygulamalar, denetim süreci içinde ve dışında gerçekleştirilmelidir. Tebliğ’in 20. maddesinde denetim çalışmaları için asgari şartların kurum tarafından belirlenen kalite kontrol sistemi çerçevesinde yürütülmesi ve denetim çalışmalarının yazılı politikalara uygun olarak yürütülmesi öngörülmektedir. Bu kapsamda kurulan ve KGK’da belirtilen kalite kontrol

sisteminin ilgili süreçleri; KGK güncellenirken kalite kontrol sisteminin kurulması gerektiği söylenmektedir.

Tebliğ'in 21. maddesine göre denetçiler, her denetimden önce yılda en az bir kez etik ilke ve kurallara uyacağını yazılı olarak taahhüt eder. Denetim sürecinde etik üzerinde olumsuz bir etki olması durumunda denetim kuruluşuna yazılı olarak bildirilir.

22. maddeye göre denetimler yapılırken bağımsızlığın sağlanmasına ve korunmasına özen gösterilir. Denetimin bağımsızlığını etkileyen durumlar için, denetlenen firmanın ortakları veya yöneticileri ile çıkar çatışması olmaması, önceki yıla ait denetim ücretlerinin gerekçesiz olarak ödenmemesi, denetim sonuçlarına dayalı değerlendirme denetimleri gibi gerekli önlemler alınacaktır. Bu önlemler yeterli olmazsa bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilir ve bu sürecin her aşaması yazılacaktır.

23. maddeye göre denetim şirketleri ve denetçiler, kariyerlerini ve kendilerini geliştirmek amacıyla araştırma yapabilir, bilimsel araştırma yapabilir ve eğitim verebilirler. Ancak, kamuoyuna yanlış bilgi vererek ve bunları diğer meslek mensupları ve denetim şirketleri ile kıyaslayarak faaliyette bulunamazlar.

Madde 24, denetim işini olumsuz yönde etkileyecek veya diğer meslek mensuplarına zarar verecek şekilde faaliyette bulunulmasına izin verilmediğini belirtmektedir.

Madde 25, denetçiler, endüstri gelişiminin statükosuna uyum sağlamak, mesleki etik ilke ve kurallarına uygun hareket etmek ve mesleki eğitim ve becerilerini sürekli geliştirmek için sürekli eğitim alırlar. Bu bağlamda denetimlerin bağımsızlığını ve kalitesini artıracak tedbirlerin alınması da önem arz etmektedir.

Madde 26 Denetim kurumları ve denetçiler; denetim ağıının aşırı iş yükü nedeniyle normal olarak yürütülemeyen denetim işlerini, denetlenen kurumun kaynaklarının yetersiz olması, bağımsızlığını zedelemesi veya yönetim kurulu hükümlerini ihlal etmesi durumunda üstlenmemelidir. Ayrıca, son 10 yılda 7 yıl dönüşümlü denetim yapılmış ancak son 3 yıl içinde olanlar hariç en az 3 yıl geçmişse; diğer taraftan denetçiler, denetim görevini yerine getirmedikçe denetim işi yapamazlar.

27. maddeye göre, denetim ekibinin oluşumu, işletmenin büyüklüğünü ve ticari faaliyetlerini dikkate almalı ve sistem düzenlemelerini içermelidir. Bu ekipler en az 3 kişiden oluşmalı, yeterli bilgi, beceri ve deneyime sahip olmalıdır. Ayrıca denetim ekibinde en az bir yedek denetçi bulunmalı, bu denetçiler de görevlerini yerine getirebilecek niteliklere sahip olmalıdır. Denetim çalışmasına yardımcı olmak amacıyla,

denetçi olarak atanmamış olmak kaydıyla bilgi sistemi uzmanları da denetim ekibinde yer alabilir. Sorumlu bağımsız denetçi olabilmek için 10 yıl, kıdemli denetçi olabilmek için ise 6 yıllık mesleki deneyime sahip olmanız gerekmektedir.

28. maddeye göre sorumlu denetçi olabilmek için denetimde 15 yıllık mesleki deneyime sahip olması ve bu süre içinde en az 2 yıl kıdemli denetçi ve baş denetçi olarak görev yapması gerekir. En az 1 yılı denetçi, kıdemli denetçi ve bağımsız denetçi olmak üzere 10 yıllık diğer denetim tecrübesine sahip olmalı ve denetim raporlarını imzalama hakkına sahip olmalıdır.

Madde 29 denetim sözleşmesinin şartları şunları içerir: amaç, kapsam, süre, konu, standartlar, tarafların sorumlulukları, TDS ve ilgili mevzuat kapsamında uygulanması ve tamamlanması gereken hususlar ve denetim sırasında istenen tüm bilgi ve belgelerin sağlanmasıdır. Denetim ekibinde yer alan personelin tahmini çalışma saatleri ve denetim giderleri hakkında bilgiler, denetim raporunu imzalamaya yetkili kişi, denetimin başlangıç ve bitiş tarihi, raporun teslim tarihi, mesleki mevzuat hükümleri sorumluluk sigortası, denetlenen birimin rapor tarihi ancak mali tablolarda ve faaliyet raporunda geçmiş olaylara ilişkin bilgiler, yükümlülüklerin yerine getirilmesi ve kanuna uygun olarak sözleşmenin feshi; ayrıca genel kurul kararı gibi hususları da içermelidir. Hissedar sayısı ve TTK'nın 397. maddesi uyarınca denetlenen sermaye şirketine dayalı denetim sözleşmesi sayısı gibi içerikleri olmalıdır.

30 uncu madde denetim çalışması sonucunda denetim raporu, komite tarafından belirlenen şekil ve esaslara uygun olarak hazırlanır. Bu görüşler olumlu, şartlı olumlu, olumsuzdur ve fikir belirtmekten kaçınır.

Madde 31 bilanço tarihinden sonraki denetim raporu tarihinden önce ortaya çıkan mali tablolarda düzeltme gerektiren hususlara muhasebe standartları çerçevesinde denetim raporunda yer verilir.

32. maddede denetim ücretlerinin, denetimin bağımsızlığının, adillığının ve kalitesinin sağlanması kapsamında belirlenmesi gerektiği hükme bağlanmıştır. Bu ücret UPS tarafından her yıl ilgili yılda belirlenir. Belirlenmediği takdirde Maliye Bakanlığınca belirlenen sonuca göre ilan edilir.

Madde 33 Denetim kurumları ve denetçiler, yaptıkları denetim çalışmaları için mesleki sorumluluk sigortası yaptırmak zorundadırlar.

Yönetmeliğin 34 üncü maddesine göre, denetim sözleşmesi ve denetim raporunu, bildirim tarihinden itibaren 30 gün içinde ve ayrıca kurumun talep ettiği diğer hizmet sözleşmelerine ilişkin bilgileri bildirmekle yükümlüdür. Bu nedenle, denetim raporlarının bildirim zorunluluğu getirilmiş ve kısa süreden dolayı kesintiye uğramaması için raporlama süresi 10 günden 30 güne çıkarılmış olup; Acentemiz yazısının tebliğ tarihi Diğer hizmet sözleşmeleri hakkında bilgi, bu sayede denetim firmasının veya denetçinin bildirim yükümlülüğünü kolaylaştırır.

Madde 35 Denetim kurumlarının ve denetçilerin denetim süreci ve KKS ile ilgili çeşitli bilgi ve belgeleri 10 yıl süreyle saklanmaktadır

Öte yandan 36. madde, denetimi yapan denetim kuruluşunun yıllık şeffaflık raporunu bir sonraki yılın dördüncü ayına kadar kuruma bildirir, internet sitesinde belirtilir, rapor güncellenirse eski hali ve yeni sürüm 5 yıl boyunca kaydet web sitesinde olmalıdır.

Yönetmeliğin 6. Bölümü, KGK teftişlerini, denetimlerini ve yaptırımlarını içermektedir. 38. maddede, KGK tarafından yürütülen kalite güvence incelemesi, seçilen denetim belgelerinin ve diğer ilgili belgelerin yanı sıra denetçiler ve denetim şirketlerinin incelenmesini içerir. Bu çalışmalar yıllık gözden geçirme planı kapsamında yürütülmekte ve faaliyet raporunda kamuoyu ile paylaşılmaktadır. Yürütülen inceleme araştırması, araştırmanın mevzuata uygunluğunun, harcanan kaynakların, denetim ücretlerinin, denetim firmalarının ve iç kontrol sisteminin mevzuat çerçevesinde değerlendirilmesini içerir. Daha önce de belirtildiği gibi denetimi yapan denetim şirketleri 3 yılda bir, diğer şirketler ise 6 yılda bir denetleneyecektir. Bir ihbar veya şikâyet varsa incelenebilir. İnceleme sonuçlarına göre, kurum idari ve cezai yaptırım uygulama hakkına sahiptir.

Acentelik düzenlemelerine, 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve 6102 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname'ye aykırı davranışlarda 39. madde kapsamında işletme ruhsatlarının askıya alınması ve iptali gibi idari cezaların uygulanacağı belirtildi. Hükümlerin ihlali, Kanunun 26 ncı maddesi hükümlerine göre idarî para cezasına çarptırılır.

40. madde uyarınca ihtar verilir; TDS'nin daha ağır cezai yaptırım gerektirmeyecek şekilde ihlal edilmesi, bağımsızlık tehdidine karşı önlem alınmaması ve yazılmaması, KKS oluşturulmaması, reklam yasaklarının uygulanması. Eğitim planı, mesleki sorumluluk sigortası yaptırmamak, zamanında ve doğru bildirimde bulunmamak, şeffaflık raporu düzenleyememek veya kuruma zamanında bildirimde bulunmamak, KGK tarafından

belirlenen ücret tarifesine uyulmaması ve denetim raporu süresinin tamamlanamaması gibidir.

41 inci madde hükümlerine göre işletme ruhsatı 2 yıldan fazla olmamak üzere askıya alınır; ihtar cezası alan denetçiler veya denetim kuruluşları, yaptırımların sona ermesinden itibaren 2 yıl içinde aynı uygunsuzluk davranışlarını sürdürmeye devam eder. , denetimler nedeniyle Yanlış görüş bildiren ve mesleki etik ilke ve kurallarını ihlal eden işler. Denetim çalışmalarında kalite denetimi yapılmamakta, denetlenen birimlere vergi danışmanlığı dışında hizmetler verilmektedir.

Madde 42 KGK denetim şirketinin ve denetçilerin işyeri açma izinleri sürekli olarak iptal edilmiştir. İşyeri ruhsatı iptal edilen denetçi ve denetim kuruluşları, yaptırım sona erdikten sonra da aynı hukuka aykırı faaliyetlere devam eder, yetki belgesi, belge ve beyanlar alırlar ve gerekli şartları yerine getirmezler. Yetkilendirme koşulları veya yetkilendirme koşullarının kaybedilmesi, bağımsızlık ve tarafsızlığın sonradan kaybedilmesi durumunda. Ayrıca kasıtlı bir ihlal tespit edilirse bir daha yetkilendirme başvurusu yapılmayacaktır. İşyeri açma ruhsatının iptali halinde ilgili mühür, kimlik ve yetki belgelerinin kuruma iade edilmesi gerekmektedir.

İdare, idari cezalar uygulamadan önce denetçilere ve denetim şirketlerine mevcut eksiklikleri ve uyumsuzlukları düzeltmeleri için süre verir. Süre içinde değişiklik olmazsa idari yaptırımlar uygulanır ve ilgili personel ve kurumlara kendilerini savunmaları için 10 günden fazla süre verilir. Ayrıca tespit edilen ihlalin nedeninin bildirilmesi durumunda daha düşük düzeyde yaptırımlar uygulanabilir. Yaptırım kararı kesindir, ilgili personele bildirilir, kaydedilir ve ilgili diğer kurumlara bildirilir.

KGK tarafından çıkarılan bu yönetmelikte, bağımsız denetim şirketlerinin ve denetçilerin yetkilendirilmesinden mesleki yükümlülöklere ve yaptırımlara kadar tüm hususlar ayrıntılı olarak açıklanmaktadır. Bu nedenle uygulama KKS 1 ve UDS 220 standartlarının önemli bir uygulaması olarak literatürde yer almaktadır.

BÖLÜM V

LİTERATÜR ÇALIŞMASI VE YÖNTEM

5.1. Araştırmanın Hipotezleri

Bağımsız denetçiler için etik kurallar ve kalite güvence sistemi ilişkisini incelemek amacıyla yapılan araştırmada aşağıdaki hipotezler oluşturularak test edilmiştir.

H1: Bağımsız denetçilerin cinsiyetleri ile meslek etiğini uygulama ve denetim kalitesine yönelik düşünceleri arasında anlamlı farklılaşma vardır.

H2: Bağımsız denetçilerin yaşları ile meslek etiğini uygulama ve denetim kalitesine yönelik düşünceleri arasında anlamlı farklılaşma vardır.

H3: Bağımsız denetçilerin eğitim düzeyleri ile meslek etiğini uygulama ve denetim kalitesine yönelik düşünceleri arasında anlamlı farklılaşma vardır.

H4: Bağımsız denetçilerin denetim alanındaki unvanları ile meslek etiğini uygulama ve denetim kalitesine yönelik düşünceleri arasında anlamlı farklılaşma vardır.

H5: Bağımsız denetçilerin 3568 Sayılı Yasaya göre unvanları ile meslek etiğini uygulama ve denetim kalitesine yönelik düşünceleri arasında anlamlı farklılaşma vardır.

H6: Bağımsız denetçilerin denetim faaliyetinde çalışma şekilleri ile meslek etiğini uygulama ve denetim kalitesine yönelik düşünceleri arasında anlamlı farklılaşma vardır.

H7: Bağımsız denetçilerin bağımsız denetim alanında mesleki deneyimleri ile meslek etiğini uygulama ve denetim kalitesine yönelik düşünceleri arasında anlamlı farklılaşma vardır.

H8: Bağımsız denetçilerin bağımsız denetçi unvanını hangi sınavla aldıkları ile meslek etiğini uygulama ve denetim kalitesine yönelik düşünceleri arasında anlamlı farklılaşma vardır.

5.2. Literatür İncelemesi

Dinç ve Tuncer (2015), muhasebe meslek mensuplarının etik duyarlılıkları ile ilgili vergi müfettişlerinin algı düzeylerini tespit etmek amacıyla yapmış oldukları araştırmada vergi

müfettişlerinin muhasebe meslek mensuplarının etik duyarlılıkları konusunda olumsuz düşüncelere sahip olduklarını belirlemişlerdir.

Demir ve Çiftçi (2016), etik ilkeler çerçevesinde denetçi bağımsızlığını incelemek amacıyla yapmış olduğu araştırmasında, denetlenen firmaların kalifiye personel eksikliğinden dolayı finansal tabloların çoğu zaman denetçilerce düzenlenmekte olduğu, denetim ekibinin bilişim teknolojilerindeki gelişmelere uyum sağlamakta zorlanmakta oldukları ve bu sebeple denetçi bağımsızlığı konusunda önemli aksaklıklar bulunduğunu belirlemişlerdir.

Gümrah (2017) bağımsız denetçilerin etik ilkelere yaklaşım düzeylerini tespit etmek amacıyla yapmış olduğu çalışmada bağımsız denetçilerin “Meslek Etiği” hakkında bilgilerinin olduğunu, denetim çalışmalarında “Tarafsızlık” ilkesinin uyulması gereken bir ilke olduğunu düşündükleri belirlenmiştir. Ayrıca bağımsız denetçilerin, bağımsız denetçi unvanını aldıkları sınavlar, mesleki deneyimleri ve 3568 sayılı meslek yasasına göre unvanları ile meslek etiği ilkelerinin uygulanmasına yönelik görüşleri arasında anlamlı bir görüş farklılığı tespit edilemezken, eğitim düzeyleri, faaliyette bulundukları il, yaşları, denetim alanındaki unvanları ve çalışma şekilleriyle meslek etiği ilkelerinin uygulanmasına yönelik görüşleri arasında anlamlı farklılaşma tespit edilmiştir.

Kakaşçı (2017) etik ilkelerin dış denetim kalitesi ve güvenilirliğine olan etkilerini belirlemek amacıyla yapmış olduğu araştırmasında; etik ilkelerden gizlilik ilkesinin finansal raporlama güvenilirliğine pozitif açıdan doğrudan etkisinin bulunduğu, mesleki davranış ilkesinin denetçinin mesleki yargısına olan etkisi neticesinde, denetçi bağımsızlığı ve denetimin kalitesi açısından pozitif yönlü doğrudan bir etkisinin, denetçi bağımsızlığının finansal raporlama güvenilirliğine pozitif yönlü direkt etkisinin bulunduğunu belirlemiştir.

Bozkurt Yazar (2017) bağımsız denetimin kalitesini ölçmek amacıyla yapmış olduğu araştırmasında; bağımsız denetim kalitesine yönelik oluşturulan yönetmelik ve standartların önemli olduğu tespit edilmiştir. Bu kapsamda KKS 1 ana hükümlerinin dikkate alınarak bağımsız denetim hizmetinin alınması ve verilmesinin denetimin kalitesini arttırdığını tespit etmiştir.

Anıl Keskin ve ark. (2019) bağımsız denetim kuruluşlarında kalite güvence mekanizması olarak şeffaflık raporlarını inceledikleri çalışmada, kalite güvencesini sağlayacak olan bağımsızlık ilkesine uyum düzeyinin orta düzeyde olduğunu tespit etmişlerdir.

Özdemir (2020), bağımsız denetçiler için güvence hizmetlerinde etik kuralları incelemiş olduğu araştırmasında, katılımcıların %24'ünün etik kurallara ve etik kavramına sahip olmadığını, meslek etiği konusunda eğitimin önemli bir rolünün bulunduğu tespit etmiştir.

Şatır (2019), vergi kayıp ve kaçığının önlenmesinde muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim fonksiyonu ve etik değerler algısının etkisini Manisa ili örneğinde araştırdığı çalışmada meslek mensuplarının bağımsız denetim fonksiyonu ile ilgili algılarının yüksek olduğu, değerler algı düzeylerinde eğitim çok önemli buldukları, iman değerini ise en az önemli algıladıkları değerler olduğu, meslek mensuplarının değer algısının cinsiyete, yaşa, medeni duruma, eğitim düzeyine, mükellef sayısına, meslekte çalışma süresine, meslek grubuna göre anlamlı farklılık bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Sarıççek (2019), Denetçinin bireysel özelliklerinin denetim kalitesini azaltan davranışlara etkisi ve etik liderliğin ılımlaştırıcı rolünü incelemek amacıyla yapmış olduğu araştırmasında, denetçinin bireysel özelliklerinden yalnızca etik konum değişkeninin denetim kalitesini azaltan davranışlara doğrudan etkili olduğu, kontrol odağı, mesleki bağlılık ve örgütsel bağlılık değişkenlerinin ise doğrudan ilişkisinin bulunmadığı belirlenmiştir. Buna karşılık denetçinin bireysel özelliklerine ait tüm değişkenlerin denetim kalitesini azaltan davranışlara etkisinde etik liderliğin ılımlaştırıcı rolü olduğu, denetim kalitesini azaltan davranışların denetçilerin demografik özelliklerine göre farklılıklar bulunduğu belirlenmiştir.

Süklüm (2020) bağımsızlık ilkesi ve etik ilişkisi bakımından denetim kalitesini incelemiş olduğu araştırmasında bağımsız denetim ile görevli olanların belirli aralıklarla rotasyona tabi tutulması, bağımsız denetçilerden bağımsızlık taahhüdünün alınması, yeni müşteri kabulü sırasında bağımsızlık ve etik ilkelere dikkat edilmesi, bağımsızlık ve etik ilkelerin kalite kontrol sisteminde yer alması gibi uygulamaların fazla olduğu belirlenmiştir. Buna karşılık, etik ve bağımsızlık ilkeleriyle alakalı eğitimler, rüşvetin önüne geçilmesi, siyaset yasağı, disiplin düzenlemeleri gibi konularda sayının oldukça az olduğu belirlenmiştir.

5.1. Araştırmanın Modeli

Bağımsız denetçilerin denetim ile ilgili etik kurallar ve kalite güvence ile düşüncelerini incelemek amacıyla yapılan araştırmada nicel araştırma yöntemlerinden genel tarama modeli kullanılmıştır. Tarama modeli, geçmişte yaşanmış veya da halen yaşanmakta olan bir durumu olduğu gibi betimlemeyi sağlamaktadır (Karasar, 2012).

5.2. Araştırmanın Evren ve Örneklemi

Araştırmanın evreni 2022 yılının ilk altı (Ocak 2022-Haziran 2022) ayında mesleğini aktif olarak devam ettirmekte olan bağımsız denetçilerdir. Araştırmanın örnekleme ise Adana'nın merkez ilçeleri olan Seyhan, Yüreğir, Çukurova ve Sarıçam'da aktif olarak mesleğini icra eden 76 bağımsız denetçidir (Tablo 2).

Tablo 2. Araştırmaya Katılanların Demografik Özelliklerinin Dağılımı

		N	%
Cinsiyet	Kadın	11	14,5
	Erkek	65	85,5
Yaş	31-40	14	18,4
	41-50	48	63,2
	51 ve üzeri	14	18,4
Eğitim	Lisans	47	61,8
	Yüksek Lisans	22	28,9
	Doktora	7	9,2

Tabloya göre araştırmaya katılanların %85,5'i kadın, %14,5'i ise erkektir. Araştırmaya katılanlardan %63,2'si 41-50 yaşları arasındayken, %18,4'ü 31-40, yine %18,4'ü 51 ve üzeri yaşlardadırlar. %61,8'i lisans mezunu olan katılımcılardan %28,9'u yüksek lisans, %9,2'si doktora eğitimi almıştır.

Tablo 3. Bağımsız Denetçilerin Mesleki Özelliklerinin Dağılımı

		N	%
Denetim alanındaki unvan	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	1	1,3
	Baş Denetçi	12	15,8
	Denetçi	63	82,9
3568 sayılı yasaya göre unvan	SMMM	30	39,5
	YMM	46	60,5
Denetim faaliyetinde çalışma şekli	Bağımsız	35	46,1
	Ulusal Bağımsız Denetim Şirketi	8	10,5
	Denetim Şirketi	33	43,4
Bağımsız denetim alanında mesleki	1-5 yıl	21	27,6
	6-10 yıl	30	39,5

deneyim	11-15 yıl	16	21,1
	16-20 yıl	8	10,5
	21-25 yıl	1	1,3
Bağımsız denetçi	KGK tarafından yapılan sınavla	70	92,1
unvanını hangi	SPK tarafından yapılan sınavla	6	7,9
sınavla alındığı	Toplam	76	100,0

Tabloya göre araştırmaya katılanlardan %82,9'unun denetim alanındaki unvanı denetçiyken, %15,8'i baş denetçi, %1,3'ü ise sorumlu ortak baş denetçidir. Denetçilerden %60,5'i YMM, %39,5'i, SMMM'dir. Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerden %46,1'inin denetim faaliyetinde çalışma şekli bağımsızken, %43,4'ü denetim şirketinde, %10,5'i ulusal bağımsız denetim şirketinde çalışmaktadır. Araştırmaya katılanlardan %39,5'inin bağımsız denetim alanındaki mesleki deneyimi 6-10 yılken, %27,6'sının 1-5 yıl, %21,1'inin 11-15 yıl, %1,3'ünün ise 21-15 yıldır. Araştırmaya katılanlardan %92,1'i bağımsız denetçi unvanını KGK tarafından yapılan sınavla almışken, %7,9'u SPK tarafından yapılan sınavla almıştır.

5.3. Araştırmanın Veri Toplama Aracı

Araştırmada veri toplama aracı olarak anket formu kullanılmıştır. Veri toplama aracının ilk bölümünde araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin demografik bilgileri ile mesleki bilgilerinin tespit edilmesi amacıyla sorulmuş 8 soru yer almaktadır. Veri toplama aracının ikinci bölümünde araştırmaya katılanların meslek etiği ve etik kurallara ilişkin görüşlerinin alınması amacıyla Gümrah (2017) tarafından geliştirilen ve toplam 23 sorudan oluşan anket kullanılmıştır. Bağımsız denetçilerin denetim kalitesine yönelik düşüncelerinin tespit edilmesi amacıyla da Göğer (2006) tarafından geliştirilen veri toplama aracının 10 maddesi kullanılmıştır. Veri toplama aracı Ek-1'de yer almaktadır.

5.4. Araştırma Verilerinin Toplanması

Araştırma verileri anket uygulaması ile toplanmıştır. Hazırlanan veri toplama aracı Google Formlar üzerinden elektronik ortama aktarılmış, veri toplama aracının bulunduğu link, yine elektronik ortamda bağımsız deneticilere gönderilmiş ve araştırma konusu ile ilgili bilgi verildikten sonra veri toplama aracında yer alan soruları cevaplamaları istenmiştir.

5.5. Araştırma Verilerinin Analizi

Araştırmadan elde edilen veriler SPSS 24.0 istatistiksel veri değerlendirme programı ile analiz edilmiştir. Araştırmaya katılanların demografik ve mesleki bilgileri meslek etiği ve etik kurallara ilişkin görüşlerinin analizinde yüzde ve frekans değerleri hesaplanmıştır. Bağımsız denetçilerin meslek etiği ilkelerinin uygulanması ve denetim kalitesi ile ilgili görüşlerinin anlamlılık düzeylerinin incelenmesi amacıyla da t testi ve ANOVA testi uygulanmıştır. Analizlerde anlamlılık düzeyi $p=0,05$ olarak alınmıştır.



BÖLÜM VI

BULGULAR

6.1. Bağımsız Denetçilerin Meslek Etiği ve Etik Kurallara İlişkin Görüşleri ile İlgili Bulgular

Tablo 4. “Bağımsız denetçiler, mesleğinin gerektirdiği asgari öğrenim düzeyine, bilgiye ve yeterliliğe sahip olmalıdır” ifadesine Verilen Cevapların Dağılımı

	N	%
Evet	76	100,0

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin tamamı “Bağımsız denetçiler, mesleğinin gerektirdiği asgari öğrenim düzeyine, bilgiye ve yeterliliğe sahip olmalıdır” ifadesine evet cevabını vermişlerdir.

Tablo 5. “Meslek etiği, mesleki faaliyetlerin sürdürülmesi sırasında ahlaki ve mesleki ilkelere göre hareket etme disiplini olarak kabul edilir” ifadesine verilen cevapların dağılımı

	N	%
Evet	76	100,0

Araştırmaya katılan denetçilerin tamamı “Meslek etiği, mesleki faaliyetlerin sürdürülmesi sırasında ahlaki ve mesleki ilkelere göre hareket etme disiplini olarak kabul edilir” ifadesine evet cevabını vermişlerdir.

Tablo 6. “Bağımsız denetçilerin uyması gereken değerlerden sizce en önemlisi hangisidir?” İfadesine Verdikleri Cevabın Dağılımı

	N	%
Tarafsızlık	34	44,7
Dürüstlük	8	10,5
Mesleki yeterlik	34	44,7
Toplam	76	100,0

Araştırmaya katılan denetçilerden %44,7’si Bağımsız denetçilerin uyması gereken değerlerden sizce en önemlisi hangisidir? İfadesine tarafsızlık, yine 44,7’si mesleki yeterlilik, %10,5’i dürüstlük cevabını vermişlerdir.

Tablo 7. “Bağımsız denetçilerin etik kurallara uymamasının en önemli sebebi nedir?” İfadesine Verdikleri Cevabın Dağılımı

	N	%
Eğitim yetersizliği	34	44,7
Müşteri baskısı	11	14,5
Denetimsizlik	29	38,2
Daha çok kazanç isteği	2	2,6
Toplam	76	100,0

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerden %44,7’si “Bağımsız denetçilerin etik kurallara uymamasının en önemli sebebi nedir?” ifadesine eğitim yetersizliği cevabını verirken, %38,2’si denetimsizlik, %14,5’i müşteri baskısı, %2,6’sı ise daha çok kazanç isteği olarak cevap vermişlerdir.

Tablo 8. “Meslekle ilgili kanun, yenilik ve gelişmeleri takip edebiliyor musunuz?” İfadesine Verdikleri Cevabın Dağılımı

	N	%
Sürekli	76	100,0

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin tamamı meslekleri ile ilgili kanun yenilik ve gelişmeleri sürekli olarak takip edebildiklerini belirtmişlerdir.

Tablo 9. “Ülkemizde meslek etiği ile ilgili yasal düzenleme düzeyi nasıldır?” İfadesine Verdikleri Cevabın Dağılımı

	N	%
Yeterli değil	37	48,7
Yeterli	39	51,3
Toplam	76	100,0

Araştırmaya katılan denetçilerden %51,3’ü meslek etiği ile ilgili yasal düzenlemenin yeterli olduğunu belirtirken, %48,7’si yeterli olmadığını belirtmişlerdir.

Tablo 10. “Meslek etiği ile ilgili eğitim, seminer vs. katıldınız mı?” İfadesine Verdikleri Cevabın Dağılımı

	N	%
Evet	76	100,0

Araştırmaya katılan denetçilerin tamamı meslek etiği ile ilgili eğitim, seminer gibi etkinliklere katıldıklarını belirtmişlerdir.

Tablo 11. “Sadece bağımsız denetçilerin etik değerlere uygun davranması yeterli olmayıp, müşterilerin de etik davranması gereklidir” İfadesine Verdikleri Cevabın Dağılımı

	N	%
Evet	76	100,0

Araştırmaya katılan denetçilerin tamamı sadece denetçinin değil müşterilerinin de etik davranması gerektiğini vurgulamışlardır.

Tablo 12. “Bağımsız denetçiler, yasaları mümkün olduğunca mükellefler lehine uygulamaktadır” İfadesine Verdikleri Cevabın Dağılımı

	N	%
Evet	74	97,4
Hayır	2	2,6
Toplam	76	100,0

Araştırmaya katılan denetçilerden %97,4’ü yasaların mümkün olduğunca mükellef lehine uygulanması gerektiğini vurgularken, %2,6’sı bunun doğru olmadığını belirtmiştir.

Tablo 13. “Bağımsız denetçinin, asgari ücret tarifesinin altında / üstünde ücret talep etmesi veya ücretsiz hizmet vermesi normaldir” İfadesine Verdikleri Cevabın Dağılımı

	N	%
Hayır	76	100,0

Araştırmaya katılan denetçilerin tamamı bağımsız denetçinin, asgari ücret tarifesinin altında / üstünde ücret talep etmesi veya ücretsiz hizmet vermesi normaldir ifadesine hayır cevabını vermişlerdir.

Tablo 14. Bağımsız Denetçileri Meslek Etiğine Uymayan Davranışlara Yönelten Nedenler

	N	%
Denetimi Yapılan Şirketin Yöneticileri	22	28,9
Meslek üyeleri	17	22,4
Yasalar	1	1,3
Kamu kurumları	3	3,9
Bağımsız denetçinin değerleri ve öncelikler	33	43,4
Toplam	76	100,0

Araştırmaya katılan denetçilerden %43,4’üne göre bağımsız denetçileri meslek etiğine uymayan davranışlara yönelten neden bağımsız denetçinin değerleri ve öncelikleriyken, %28,9’una göre denetimi yapılan şirketin yöneticileri, %22,4’üne göre meslek üyeleri, %3,9’una göre kamu kurumları, %1,3’üne göre ise yasalardır.

Tablo 15. Meslek Etiğine Uymayan Davranışların Nedenleri

	N	%
Meslek Etiği İlkelerinin Benimsenmemesi	13	17,1
Kişilerin Meslek Etiği Anlayışları Arasındaki farklılık	7	9,2
Mesleki Bilgi Yetersizliği	14	18,4
Denetimi Gerçekleştirilen Firma Tarafından Yapılan Baskı	12	15,8
Daha Fazla Ücret Kazanma İsteği	2	2,6
Rekabet	6	7,9
Mesleğe Gereken Özen ve Titizliği Göstermemek	6	7,9
Mali Denetimin Yetersiz olması	16	21,1
Toplam	76	100,0

Araştırmaya katılan denetçilerden %21,1'ine göre meslek etiğine uymayan davranışların nedeni mali denetimin yetersiz olmasıyken, %18,4'üne göre mesleki bilgi yetersizliği, %17,1'ine göre meslek etiği ilkelerinin benimsenmemesi, %15,8'ine göre ise denetimi gerçekleştirilen firma tarafından yapılan baskıdır.

6.2. Meslek Etiği ve Denetim Kalitesine İlişkin Anlamlılık Analizleri

Tablo 16. Cinsiyete Göre Meslek Etiği Uygulama ve Denetim Kalitesi Düşüncelerinin Analizi

Cinsiyet		N	$\bar{x}$	ss.	t	p
Meslek Etiğini Uygulama	Kadın	11	3,118	0,148	-2,225	0,029
	Erkek	65	3,195	0,097		
Denetim Kalitesi	Kadın	11	4,127	0,205	-0,537	0,593
	Erkek	65	4,157	0,163		

Tabloya göre araştırmaya katılan denetçilerin cinsiyetlerine göre meslek etiği uygulama düşünceleri istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunurken ($p < 0,05$), cinsiyet değişkenine göre denetim kalitesine ilişkin düşünceler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılaşma bulunmamaktadır ($p > 0,05$).

Tablo 17. Yaşa Göre Meslek Etiği Uygulama ve Denetim Kalitesi Düşüncelerinin Analizi

Yaş		N	$\bar{x}$	ss.	F	p
Meslek Etiğini Uygulama	31-40	14	3,209	0,091	0,563	0,572
	41-50	48	3,174	0,115		
	51 ve üzeri	14	3,189	0,100		
	Toplam	76	3,183	0,108		
Denetim Kalitesi	31-40	14	4,157	0,145	0,851	0,431
	41-50	48	4,167	0,164		

51 ve üzeri	14	4,100	0,204
Toplam	76	4,153	0,169

Araştırmaya katılan denetçilerin yaşlarına göre meslek etiğini uygulama ve denetim kalitesi düşünceleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0.05$).

Tablo 18. Eğitim Durumuna Göre Meslek Etiği Uygulama ve Denetim Kalitesi Düşüncelerinin Analizi

Eğitim Durumu		N	$\bar{x}$	ss.	F	p
Meslek Etiğini Uygulama	Lisans	47	3,192	0,117	0,357	0,701
	Yüksek Lisans	22	3,171	0,098		
	Doktora	7	3,169	0,076		
	Toplam	76	3,183	0,108		
Denetim Kalitesi	Lisans	47	4,177	0,151	1,291	0,281
	Yüksek Lisans	22	4,109	0,216		
	Doktora	7	4,129	0,076		
	Toplam	76	4,153	0,169		

Araştırmaya katılan denetçilerin eğitim durumlarına göre meslek etiğini uygulama ve denetim kalitesi düşünceleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0.05$).

Tablo 19. Denetim Alanındaki Unvana Göre Meslek Etiği Uygulama ve Denetim Kalitesi Düşüncelerinin Analizi

Denetim alanındaki unvan		N	$\bar{x}$	ss.	F	p
Meslek Etiğini Uygulama	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	1	3,140	.	0,787	0,459
	Baş Denetçi	12	3,150	0,068		
	Denetçi	63	3,191	0,114		
	Toplam	76	3,183	0,108		
Denetim Kalitesi	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	1	4,300	.	0,530	0,591
	Baş Denetçi	12	4,175	0,087		
	Denetçi	63	4,146	0,180		
	Toplam	76	4,153	0,169		

Araştırmaya katılan denetçilerin denetim alanındaki unvanlarına göre meslek etiğini uygulama ve denetim kalitesi düşünceleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0.05$).

Tablo 20. 3568 Sayılı Yasaya Göre Unvana Göre Meslek Etiği Uygulama ve Denetim Kalitesi Düşüncelerinin Analizi

3568 sayılı yasaya göre unvan		N	$\bar{x}$	ss.	t	p
Meslek Etiğini Uygulama	SMMM	30	3,179	0,120	-0,265	0,792
	YMM	46	3,186	0,101		
Denetim Kalitesi	SMMM	30	4,200	0,117	2,019	0,047
	YMM	46	4,122	0,190		

Araştırmaya katılan denetçilerin 3568 sayılı yasaya göre unvanlarına göre meslek etiğini uygulama düşünceleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmazken ($p>0.05$) denetim kalitesi düşüncesi arasında bulunmaktadır ($p<0.05$).

Tablo 21. Denetim Faaliyetinde Çalışma Şekline Göre Meslek Etiği Uygulama ve Denetim Kalitesi Düşüncelerinin Analizi

Denetim Faaliyetinde Çalışma Şekli		N	$\bar{x}$	ss.	F	p
Meslek Etiğini Uygulama	Bağımsız	35	3,179	0,087	0,358	0,700
	Ulusal Bağımsız Denetim Şirketi	8	3,160	0,074		
	Denetim Şirketi	33	3,194	0,133		
	Toplam	76	3,183	0,108		
Denetim Kalitesi	Bağımsız	35	4,111	0,189	1,991	0,114
	Ulusal Bağımsız Denetim Şirketi	8	4,168	0,064		
	Denetim Şirketi	33	4,188	0,156		
	Toplam	76	4,153	0,169		

Araştırmaya katılan denetçilerin denetim faaliyetinde çalışma şekline göre meslek etiğini uygulama ve denetim kalitesi düşünceleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0.05$).

Tablo 22. Bağımsız Denetim Alanında Mesleki Deneyime Göre Meslek Etiği Uygulama ve Denetim Kalitesi Düşüncelerinin Analizi

Bağımsız Denetim Alanında Mesleki Deneyim		N	$\bar{x}$	ss.	F	p
Meslek Etiğini Uygulama	1-5 yıl	21	3,196	0,089	0,924	0,455
	6-10 yıl	30	3,186	0,138		
	11-15 yıl	16	3,178	0,088		

	16-20 yıl	8	3,136	0,028		
	21-25 yıl	1	3,330	.		
	Toplam	76	3,183	0,108		
Denetim Kalitesi	1-5 yıl	21	4,176	0,126	0,342	0,849
	6-10 yıl	30	4,157	0,192		
	11-15 yıl	16	4,113	0,206		
	16-20 yıl	8	4,150	0,093		
	21-25 yıl	1	4,200	.		
	Toplam	76	4,153	0,169		

Araştırmaya katılan denetçilerin bağımsız denetim alanında mesleki deneyimine göre meslek etiğini uygulama ve denetim kalitesi düşünceleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0.05$).

Tablo 23. Bağımsız Denetçi Unvanını Hangi Sınavla Alındığına Göre Meslek Etiği Uygulama ve Denetim Kalitesi Düşüncelerinin Analizi

		N	$\bar{x}$	ss.	F	p
Meslek	KGK Tarafından yapılan Sınavla	70	3,188	0,109	1,823	0,181
Etiğini	SPK tarafından yapılan sınavla	6	3,127	0,078		
Uygulama	Toplam	76	3,183	0,108		
Denetim	KGK Tarafından yapılan Sınavla	70	4,149	0,175	0,511	0,477
Kalitesi	SPK tarafından yapılan sınavla	6	4,200	0,000		
	Toplam	76	4,153	0,169		

Araştırmaya katılan denetçilerin bağımsız denetçi unvanını hangi sınavla alındığına göre meslek etiğini uygulama ve denetim kalitesi düşünceleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0.05$).

SONUÇ

Muhasebe ve denetim tüm toplumlarda giderek daha önemli hale gelmektedir. Muhasebe, ülkede faaliyet gösteren işletmelerin faaliyetlerinin dijital kayıtlarını düzenler ve bu bilgilerin hükümetlere, işletme sahiplerine ve yöneticilerine, yatırımcılara ve bilgi kullanıcıları olarak topluma sunulmasını sağlamaktadır. Bağımsız denetim ise bilginin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak için önceden belirlenmiş standartlara uygun olup olmadığının belirlenmesi ve raporlanması sürecidir. Bağımsız denetimler, yeterli mesleki bilgiye sahip, çeşitli alanlarda uzman olan tarafsız ve tarafsız profesyoneller tarafından yapılmalıdır. Bağımsız denetçiler, finansal piyasada güven ortamının oluşturulmasında ve sürdürülmesinde önemli bir rol oynamaktadır.

Ahlak, bireysel davranışın sosyal normlarına dayanır. Meslek etiği, mesleğin icrasında uyulması gereken kurallar olarak tanımlanabilir. Her meslek grubuna özgü ve meslek mensuplarının uymakla yükümlü olduğu ilkeler meslek etiği ilkeleridir. Denetim sektörünün uyması gereken mesleki etik ilkeleri; adalet, dürüstlük, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranıştır. Bağımsız denetçinin etik ikilemde kalması durumunda mesleki etik ilkeleri konusunda yardım alabilecektir. Doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacı, çıkar çatışmalarının artması ve muhasebe sistemlerinin karmaşıklığı, bağımsız denetim ihtiyacını artırmış ve yeni düzenlemelere ihtiyaç duyulmuştur.

Bağımsız denetçi kavramı ve bağımsız denetimin uygulanmasında büyük değişiklikler yaşanmıştır. Tek bir kuruluşun denetim hizmetlerini düzenlemek amacıyla 1 Temmuz 2012 tarihinde Türk Ticaret Kanunu (TTK) yayımlanmıştır. TTK ile birlikte Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Bürosu (KGK) kurulmuştur. KGK, ülkemde bağımsız denetimle ilgili yetkilere sahip tek kurum haline geldi. Bağımsız denetime yönelik bu yeni düzenlemeler ile profesyonellere, SMMM ve YMM'ye bağımsız denetim yetkisi verilmiştir.

Bağımsız denetçi sayısındaki hızlı artış rekabeti de beraberinde getirmiştir. Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşları, müşteri portföylerini korumak amacıyla asgari ücret standardı kapsamında iş kabul etme, yeterli bilgi ve deneyime sahip olmadan iş yapma, Standardına uygun görüş yayınlama gibi etik olmayan davranışlarda bulunabilir. Aynı zamanda rekabeti yoğunlaştırmanın yanı sıra bağımsız denetim konusunda yeterli bilgi ve deneyime sahip olmamaları da etik dışı davranışlara yol açabilmektedir. Bağımsız

denetçiler mesleki etik ilkelerini anlamalı ve etik ikilemde kaldıklarında bu ilkelerden yararlanmalıdır.

Küreselleşme bağlamında, dünya ekonomisindeki rekabet giderek daha şiddetli hale geliyor ve zamanla ulusal sınırlar ilerliyor. Şiddetli rekabet altında hayatta kalabilmek için şirketlerin dış kaynak araması gerekiyor. Bu noktada bağımsız denetim ihtiyacının ortaya çıktığını söyleyebiliriz. Çünkü şirketlerle ilgilenen kişiler, şirketlere yatırım yaparken şirketin mali tablolarına ve bağımsız denetçilerin bu tablolara ilişkin görüşlerine bakarak karar verirler. Bağımsız denetçiler, hedef kullanıcıların finansal tablolara olan güvenini artırmak için, finansal tabloların hazırlanıp hazırlanmadığını gözden geçirir ve mevcut finansal raporlama çerçevesinde tüm önemli yönleriyle görüş bildirir. Bağımsız denetim şirketi ile bağımsız denetim için müşterisi olan şirket arasındaki ilişki, diğer karşılıklı şirket-müşteri ilişkilerinden farklıdır. Bu farklılığın nedeni, diğer sektörlerdeki işlemlerin müşterilerin menfaatlerini korumak için yapılırken, işlemlerin müşterilerin menfaatlerini değil, ilişkili tarafların menfaatlerini korumak olduğu, yani bağımsız olarak denetlenen şirketlerin bağımsız denetimde olmasıdır. Bu teminat ile ilgili taraflar bağımsız denetim raporu sonuçlarına göre karar vereceklerdir. Bu noktada bağımsız denetim raporlarına duyulan güvenin derecesinin korunması çok önemlidir.

Bağımsız denetim raporuna göre, karar vericilerin raporunun doğru olmaması durumunda ekonomik kayıplara uğrayacak ve toplumun bağımsız denetime olan güveni genel olarak azalacaktır. Bağımsız denetçiler yüksek standartları ve gerekli etik değerleri belirlemelidir. Diğer bir deyişle, bağımsız denetimlerin kalitesi en üst düzeyde olmalıdır. Bağımsız denetimlerin kalitesinin sağlanabilmesi için bağımsız denetim kuruluşlarının Kalite Kontrol Standardı 1'in tam olarak uygulaması ve gerekli kontrolleri aksatmadan dikkatli bir şekilde gerçekleştirmesi gerekmektedir. Bu yaklaşım yasal bir zorunluluk olarak görülmemeli, bağımsız denetim şirketlerinin bağımsız denetim hizmetleri ile bilgi kullanıcılarına karşı sorumluluklarını kaliteli ve güvenilir bir şekilde yerine getirmelerini gerektirmektedir. Kaliteli bağımsız denetim hizmetleri; bağımsız denetimlere olan güveni artırır, çıkar çatışmalarını önler, denetim firmalarının itibarını yükseltir, sermaye piyasasına güven sağlamaktadır.

Bağımsız denetçilerin meslek etiği ve etik kurallara ilişkin görüşlerinin incelendiği araştırmada araştırmaya katılan bütün bağımsız denetçilerin mesleğin gerektirdiği öğrenim düzeyi, bilgi ve yeterliliğe sahip olunması gerektiğini vurguladıkları görülmektedir. Meslek etiğinin mesleki faaliyetlerin sürdürülmesi sırasında ahlaki ve mesleki ilkelere göre

hareket etme disiplini olduğu konusunda da hem fikir olan bağımsız denetçiler, uyulması gereken değerler konusunda da tarafsızlık ve mesleki yeterlik olduğunu belirtmişlerdir. Bu verilere göre bağımsız denetçilerin mesleğin gereklilikleri ve meslek etiği konusunda bilgi sahibi oldukları ve özellikle mesleki yeterlik ile tarafsızlık ilkelerine bağlı olduklarını söylemek mümkündür.

Araştırmada bağımsız denetçilerin etik kurallara uymamalarının en önemli sebepleri olarak eğitim yetersizliği ve denetimsizlik olduğu belirlenmiştir. Bağımsız denetçilerin mesleğin gerekliliği olarak mesleki eğitimin yeterli düzeyde olması gerektiği yönündeki düşüncelerini destekleyici olarak denetçilerin tamamının meslek etiği ile ilgili eğitim, seminer gibi etkinliklere katıldıklarını belirttikleri de görülmektedir. Bağımsız denetçilerin meslek etiğine vermiş oldukları önem onların bu konudaki eğitimlere katılmaktaki özenleri ile daha belirgin bir şekilde ortaya çıkmaktadır. Bağımsız denetçilerin meslek etiği konusunda önemli olarak gördükleri diğer bir konu denetimdeki yetersizliktir.

Denetimin en önemli faktörü bu konudaki yasal çerçevenin belirlenmiş olması, yasal düzenlemeler ile meslek etiğinin uygulanırlığını artırıcı bir faktör olacaktır. Araştırmaya katılan bağımsız denetleyicilerin çoğunluğu ülkemizde meslek etiği ile ilgili yasal düzenlemelerin yeterli olduğunu düşünmekle birlikte %48,7'sinin bu türdeki düzenlemelerin yeterli olmadığını düşündükleri anlaşılmıştır. Bu durum meslek etiğinin kişisel değerlerin yanında yasal düzenlemeler ile de ilgisinin olduğunu, yapılacak düzenlemeler ile bağımsız denetim alanında meslek etiğinin daha sağlam bir zemine oturmasının sağlanabileceği anlaşılmaktadır. Bu açıdan bakılarak meslek etiğinin tek bir faktörden etkilenmediğini, daha kapsamlı bir yapıda olduğunu söylemek mümkündür.

Bağımsız denetçilerin görüşlerine göre bağımsız denetçileri meslek etiğine uymayan sebeplere yönelten faktörler arasında bağımsız denetçilerin değerleri ve öncelikleriyken, denetimi yapılan şirketin yöneticileri ve diğer meslek üyeleri de önemli faktörler olarak görülmektedirler. Bu açıdan bakılarak bağımsız denetiminde meslek etiğinin bireyselliğin yanında çok yönlü olduğu, bu alandaki tüm faktörlerin bir araya gelerek etik davranışları ortaya koymalarını gerektiği söylenebilir. Etik davranışları ortaya koymayı sağlayacak faktörlerin yanında meslek etiğine uymayan davranışları ortaya koymanın nedenleri de bulunmaktadır. Bağımsız denetçiler meslek etiğine uymayan davranışların nedenleri arasında en önemlilerinin mali denetimin yetersizliği, mesleki bilgi yetersizliği, mesleki etik ilkelerinin benimsenmemesi, denetimi yapılan firma tarafından yapılan baskı, kişilerin meslek etiği anlayışındaki farklılıklar olduğu bağımsız denetçilerin görüş birliği oldukları

unsurlardır. Bu sonuç bağımsız denetimde meslek etiğinin gerekliliklerini destekleyici niteliktedir ve denetimdeki meslek etiğinin çerçevesini çizer niteliktedir. Yasal veya kişisel yetersizlikler meslek etiğinin önündeki en önemli engel konumundadırlar. Meslek etiği konusundaki bilgi yetersizliğinin giderilmesi, denetimi yapan ile denetimin yapıldığı firmanın yetkililerinin meslek etiği konusunda bilinçlendirilmeleri meslek etiğinin uygulamasını kolaylaştırıcı bir faktör olabilecektir.

Araştırmada bağımsız denetçilerin cinsiyetleri ile meslek etiğini uygulama ve denetim kalitesine yönelik düşünceleri arasında görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılaşma bulunmadığı tespit edilmiş, H1: “Bağımsız denetçilerin cinsiyetleri ile meslek etiğini uygulama ve denetim kalitesine yönelik düşünceleri arasında anlamlı farklılaşma vardır” hipotezi reddedilmiştir. Araştırmada erkek bağımsız denetçilerin meslek etiğini uygulama ve denetim kalitesine yönelik düşüncelerinin ortalamalarının kadın denetçilere kıyasla daha yüksek olduğu belirlenmiştir. Erkek denetçiler cinsiyet kaynaklı olarak daha katı yapıda olabilmektedirler ve meslek etiği ile denetim kalitesi ile ilgili kuralları uygulama konusunda da seçici davranmalarını mümkün olabilmektedir.

Bağımsız denetçilerin yaşları ile meslek etiğini uygulama ve denetim kalitesine yönelik düşünceleri arasında görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılaşma olmadığı belirlenmiş ve “H2: Bağımsız denetçilerin yaşları ile meslek etiğini uygulama ve denetim kalitesine yönelik düşünceleri arasında anlamlı farklılaşma vardır” hipotezi reddedilmiştir. Yapılan araştırmada 31-40 yaşları arasında olan bağımsız denetçilerin meslek etiğini uygulama ortalamalarının en yüksek, 41-50 yaşlarındakilerin ise en düşük olduğu, 51 ve daha üzeri yaşlarda ise meslek etiğini uygulama ortalamalarının yeniden yükseldiği görülmüştür. Bağımsız denetçiler de diğer meslek guruplarındaki bireyler gibi tükenmişlik yaşayabilmektedirler. Alınan sonuçlarda mesleğinin başlarında olanların daha ideal davranışlar içerisinde oldukları, zamanla yaşayabilecekleri mesleki tükenmişlik dolayısıyla meslek eğitimini uygulamalarının azalabileceği, bunun yanında mesleki tecrübenin edinildiği 51 yaş ve üzeri dönemde ise meslek etiğini uygulama tutumunun yükselebileceğini söylemek mümkündür. Denetçilerin meslek etiğini uygulama konusundaki tutumlarının azaldığı dönemde denetim kalitesine yönelik düşüncelerinin arttığı görülmüştür. Bağımsız denetçiler, yaşadıkları tükenmişlikle birlikte meslek etiği uygulama konusundaki tutumları azalırken, bir yandan da denetim kalitesi konusundaki kaygıları yükselmekte ve bu yükselişle birlikte denetim kalitesi konusunda daha özenli olabilmektedirler.

Bağımsız denetçilerin eğitim düzeyleri ile meslek etiğini uygulama ve denetim kalitesine yönelik düşünceleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmadığı belirlenmiş, “H3: Bağımsız denetçilerin eğitim düzeyleri ile meslek etiğini uygulama ve denetim kalitesine yönelik düşünceleri arasında anlamlı farklılaşma vardır” hipotezi reddedilmiştir. Bağımsız denetçilerin meslek etiğini uygulama ve denetim kalitesine yönelik tutumları eğitim düzeyleri yükseldikçe düşmektedir. Lisans düzeyinde eğitim almış denetçilerin meslek etiğini uygulama ve denetim kalitesine yönelik tutumları en yüksek düzeydeyken, yüksek lisans eğitimi alanlarda bu düzey düşmekte, doktora düzeyinde eğitim alanlarda ise biraz olsun yükselmektedir. Yüksek lisans eğitimi alan bağımsız denetçiler, aldıkları eğitimle uygulamadaki işlerliği karşılaştırma imkânı bulabilmektedirler. Bu karşılaştırma ideal olanla mevcut olanın karşılaştırması olması sebebiyle bir tür sorgulama halini alabilmekte, mevcut olanın ideale uymamasından kaynaklanan sorunlar sebebiyle meslek etiğini uygulama ve denetim kalitesine yönelik tutum düzeyi de düşebilmektedir. Doktora eğitimi ise denetim alanında daha yoğun bilginin alınmasının yanında daha çok faktörün birbirini etkilemesinin incelenebileceği ve bu şekilde bir analizin yapılabileceği bir eğitim aşaması olması sebebiyle denetçilerin meslek etiğini uygulama ve denetim kalitesi konusundaki tutumlar da olumlu yönde etkilenecek yükselmektedir.

Bağımsız denetçilerin denetim alanındaki unvanları ile meslek etiğini uygulama ve denetim kalitesine yönelik düşünceleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılığın bulunmadığı belirlenmiş, “H4: Bağımsız denetçilerin denetim alanındaki unvanları ile meslek etiğini uygulama ve denetim kalitesine yönelik düşünceleri arasında anlamlı farklılaşma vardır hipotezi reddedilmiştir. Bağımsız denetimcilerin denetim alanındaki unvanlarının yükselmesi kendilerinin başka denetçileri de kontrol edecek konuma gelmelerini, bu sebeple daha kapsamlı çalışmalarını gerekli kılmakta ve kendilerinden beklentilerin de değişmesine sebep olmaktadır. Araştırmada denetçi unvanında olanların meslek etiğini uygulama tutumlarının baş denetçi ve sorumlu ortak baş denetçiye göre daha yüksek olduğu, denetim kalitesine yönelik tutumun da sorumlu ortak baş denetçi ve baş denetçilerde daha yüksek olduğu görülmüştür.

Benzer durum 3568 Sayılı Yasaya göre SMMM ve YMM unvanında olanların meslek etiğini uygulama ve denetim kalitesine yönelik tutumlarında görülmektedir. Bağımsız denetçilerin 3568 Sayılı Yasaya göre unvanları ile meslek etiğini uygulama ve denetim kalitesine yönelik düşünceleri arasında görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir

farklılaşma olmadığı belirlenmiş ve “H5: Bağımsız denetçilerin 3568 Sayılı Yasaya göre unvanları ile meslek etiğini uygulama ve denetim kalitesine yönelik düşünceleri arasında anlamlı farklılaşma vardır” hipotezi reddedilmiştir. YMM olanların meslek etiğini uygulama tutumları daha yüksekken, SMMM olanların denetim kalitesine yönelik tutumları daha yüksek düzeydedir. Unvan düzeyi denetçiden beklentileri değiştirmekte, denetçiler de unvanlarının kendilerine vermiş olduğu sorumlulukla hareket etmektedirler.

Bağımsız denetçilerin denetim faaliyetinde çalışma şekilleri ile meslek etiğini uygulama ve denetim kalitesine yönelik düşünceleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmadığı tespit edilmiş ve “H6: Bağımsız denetçilerin denetim faaliyetinde çalışma şekilleri ile meslek etiğini uygulama ve denetim kalitesine yönelik düşünceleri arasında anlamlı farklılaşma vardır” hipotezi reddedilmiştir. Araştırmada meslek etiğini uygulama konusundaki tutum düzeyi en yüksek olanların çalışma şekli denetim şirketi olanlar olduğu, yine denetim şirketi olarak denetim faaliyetlerini yürütenlerin denetim kalitesine yönelik tutumlarının da diğer şekilde denetim faaliyetinde bulunanlara göre daha yüksek olduğu belirlenmiştir. Denetim şirketi olarak denetim faaliyetlerini yürütenlerin yasal mevzuat ile kendilerinin de denetleniyor olması meslek etiğinin uygulanması ve denetim kalitesine yönelik tutum düzeyini yükseltebilmektedir.

Bağımsız denetçilerin bağımsız denetim alanında mesleki deneyimleri ile meslek etiğini uygulama ve denetim kalitesine yönelik düşünceleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamış, “H7: Bağımsız denetçilerin bağımsız denetim alanında mesleki deneyimleri ile meslek etiğini uygulama ve denetim kalitesine yönelik düşünceleri arasında anlamlı farklılaşma vardır” hipotezi reddedilmiştir. Bağımsız denetçilerden mesleki deneyimlerinin artması meslek etiğini uygulama ve denetim kalitesine yönelik tutumlarının düşmesine sebep olurken, araştırmada meslek etiğini uygulama ve denetim kalitesine yönelik tutumun en yüksek olduğu dönemin 21 yıllık deneyimden sonra olduğu görülmektedir. Bağımsız denetçiler de diğer birçok meslek gurubunda olduğu gibi mesleki tükenmişlikle birlikte meslek etiğini uygulama ve denetim kalitesine yönelik tutum düzeyleri düşebilmektedir.

Bağımsız denetçilerin bağımsız denetçi unvanını hangi sınavla aldıkları ile meslek etiğini uygulama ve denetim kalitesine yönelik düşünceleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmadığı belirlenmiş, H8: Bağımsız denetçilerin bağımsız denetçi unvanını hangi sınavla aldıkları ile meslek etiğini uygulama ve denetim kalitesine yönelik düşünceleri arasında anlamlı farklılaşma vardır” hipotezi reddedilmiştir. Bağımsız denetçi

unvanını KGK Tarafından yapılan Sınavla alanların meslek etiğini uygulama, SPK tarafından yapılan sınavla alanların denetim kalitesi algı düzeyleri diğerlerine göre daha yüksek olarak belirlenmiştir.

Bu bulgular ışığında araştırmada bağımsız denetçilerin meslek etiği konusundaki bilgi düzeylerinin yüksek olduğu, bu konuda eğitime katıldıkları, meslek etiği konusunda tarafsızlık ve mesleki yeterliğin çok gerekli olduğu, eğitim yetersizliğinin, değer ve önceliklerinin meslek etiğinin önündeki en önde gelen olumsuz faktör olduğu belirlenmiştir. Araştırmada ayrıca erkek denetçilerin meslek etiğini uygulama ve denetim kalitesine yönelik tutumlarının kadın denetçilere göre daha yüksek olduğu, meslek etiğini uygulama ve denetim kalitesinde yaş, eğitim durumu, unvan, çalışma şekli gibi faktörlerin etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Araştırmada bağımsız denetimde meslek etiğinin uygulanması ve denetim kalitesi konusunda en önemli faktörlerin kişisel değerler ve bu alandaki bilgi yetersizlikleri olduğu belirlenmiştir. Denetim kalitesinin ve meslek etiğinin daha uygulanır hale gelebilmesi için bu konuda bilgilendirici eğitim programlarının daha sık düzenlenerek denetçilerin bu eğitime katılmalarının özendirilmesi yararlı olabilecektir.

Bağımsız denetçilerin meslek etiğini uygulama ve denetim kalitesine yönelik tutumları, farklı bölgelerde, farklı çalışma koşullarında olan denetçilerde farklı şekillerde ortaya çıkabilmektedir. Bu sebeple yapılacak çalışmalarda, farklı bölgelerde denetim faaliyetinde bulunan denetçilerin meslek etiğini uygulamaları ve denetim kalitesine yönelik tutumlarının incelenmesi bu alanda veri zenginliği sağlayarak literatüre katkı sağlayabilecektir.

KAYNAKÇA

- Akçay, A. Bilen, A. (2018). Denetim Kalitesi ve Göstergeleri. *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 40, 227-256.
- Akdoğan, H. (2003). *Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemine Meslek Mensuplarının Yaklaşımları*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Akküçük, U. (2009). İş Etiğinde Sarbanes-Oxley (SOX) Yasası'nın Etkisi ve Toplam Kalite Yönetimi Uygulamalarında Yansımaları. *İş Ahlakı Dergisi*, 2(3), 7-17.
- Aktaş, H. H. (2010). *İç Denetçinin Bağımsızlığı ve Türkiye Uygulamalarına Yönelik Bir Örnek*. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010
- Alkaya, Y. (2019). *İç Kontrol Sistemi İle Bağımsız Denetim Arasındaki İlişkinin İncelenmesi ve Daha İyi Bir Bağımsız Denetim Uygulaması İçin İç Kontrol Sisteminin Nasıl Olması Gerektiği Üzerine Bir Araştırma*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Alparslan, H. I. Haksever, Ö. (2013). Türk Bağımsız Denetim Sektöründe Kalite Güvence Sistemleri Uygulamaları. *Batman Üniversitesi Yaşam Bilimleri Dergisi*, 3(1), 45-69.
- Angele, L. D. (1981). Auditor size and Audit Quality'', Journal of Accounting and Economics, No:3.
- Arda, B. Pelin, S. Ş. (1995). Tıbbi Etik: Tanımı, İçeriği, Yöntemi ve Başlıca Konuları. *Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Mecmuası*, 48(3), 323-336.
- Ateş, H., Oral, B. (2003). Kamu Yönetiminde Etik: Kültürel Temeller ve “Örgütsel Ruhçuluk” Kuramı Ekseninde Bir Analiz. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 55-71.
- Ayboğa, H. (2003). Globelleşme Sürecinde Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensuplarının Eğitimi. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 327-359.

- Aydoğan, S. D. (2016). Türkiye’de Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 12(12), 771-785.
- Aytekin, G. K. (2018). Türkiye’de Sermaye Piyasaları ve Borsaların Gelişim Süreci. *Uluslararası Beşeri Bilimler ve Eğitim Dergisi*, 4(9), 150-176.
- Bakır, M. (2002). *Denetim*. Rize: Akademi Yayınevi.
- Bal, İ. Beren, F. (2003). *Polis Etiği*. Ankara: Siyasal Kitapevi.
- Başpınar, A. (2005). Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi*, 35-62.
- Başpınar, N. Ö., ve Çakıroğlu, D. (2012). *Meslek Etiği*. Ankara: Nobel Yayınevi.
- Bilen, A., ve Yılmaz, Y. (2014). Muhasebe Mesleğinde Etik ve Etik ile İlgili Çalışmalar. *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi* (6), 57-72.
- Bilgin, K. U. (1997). Kamu Yönetiminde Yönetişel Etiğin Yönetim Ölçeğinde Değerlendirilmesi. TODAİE 21. Yüzyılda Nasıl Bir Kamu Yönetimi Sempozyumu, Mayıs 1997, Ankara.
- Bozkurt Yazar, B. (2017). *Bağımsız Denetim ve Kalite Kontrol Sisteminin İncelenmesi: Bağımsız Denetim Kalitesinin Ölçülmesi Üzerine BIST’te Bir Uygulama*. Doktora Tezi, İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Malatya.
- Bozkurt Yazar, B. (2021). Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar İle Faizsiz Finans Kuruluşları Denetçileri İçin Etik Kuralların Karşılaştırılması. *Uluslararası Anadolu Sosyal Bilimler Dergisi*, 100-126.
- Bozkurt, N. (1998). *Muhasebe Denetimi*, 5. Baskı, İstanbul: Alfa Yayınevi.
- Bozkurt, P. (2013). Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler. *Denetışim Dergisi*, 12, 56-62.
- Bulmuş, S. (2018). *Bağımsız Denetim Görüş Türlerinin Oluşma Nedenleri Üzerine Bir Araştırma: Bist İmalat Sektörü Örneği*. Yüksek Lisans Tezi, Kırklareli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırklareli.
- Cafoğlu, Z. (1996). *Eğitimde Toplam Kalite Yönetimi*. İstanbul: Avni Akyol Ümit Kültür ve Eğitim Vakfı Yayınları, Yayın No:3.

- Cömert, Ç. E. (2017). Denetimde Kalite Güvence Sistemine Yönelik Karma Model: Almanya Örneği. *Marmara Business Review*, 2(2), 129-146
- Çavdar, F. (2016). *Seçilmiş Ülkeler ve Yeni Gelişmeler Işığında Türkiye’de Vergi Denetimi: Sorunlar, Çözümler ve Yaklaşımlar*. Doktora Tezi, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler enstitüsü, Denizli.
- Çil, S. (2003). Denetimde Kanıt Seçmede Örneklem Ve Diğer Yöntemlerin Kullanımı ve ISA No: 530. *Gazi Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, 1-21.
- Çukacı, Y. C. (2006). Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Meslek Elemanının Etik Anlayışı ve İzmir İlinde Bir Uygulama. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(1), 89-111.
- Dabbaoğlu, K. Özbey, S. (2011). Bağımsız denetimde yetkilendirme ve kalite kontrol. *ABMYO Dergisi*. 21, 3-10.
- Dağlı, S. Ş. (2013). *Muhasebe Meslek Etiği ve Meslek Mensuplarının Etik Hakkındaki Görüşleri Üzerine Isparta İlinde Bir Uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Demir, B. (2019). *Muhasebe Bilgi Sisteminde Düzenleyici Kuruluşlar ve Denetim: Değişim Sürecine Meslek Mensuplarının Bakış Açıları Üzerine Bir Uygulama*. Yüksek Lisans Tezi, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karaman.
- Demir, E. Çiftçi, Y. (2016). Denetçi Bağımsızlığının Etik İlkeler Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Denetim Firması Uygulaması. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 18(31), 88-97.
- Demir, M. Ülker, Y. Arslan, Ö. (2018). İç Kontrol, İç Denetim ve Bağımsız Denetim İlişkisi, *Van Yüzyüncü Yıl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3(5), 82-104
- Demir, V. ve Bahadır, O., (2008). *UFRS/TFRS Kapsamında İşletme Birleşmeleri ve Konsolidasyon Açıklamalar ve Uygulamalar*, 2. Baskı, Ankara: Nobel Yayınları.
- Dibi, E. (2010). *Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol Sistemi ve Türk Denetim Firmalarındaki Uygulamalar*. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

- Dinç, E. Atabay, E. (2016). Güvence Denetim Standartları ve Güvence Denetim Süreci. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21(Muhasebe Denetimi Özel Sayısı), 1527-1541.
- Dinç, E., ve Tunçer, M. (2015). Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Duyarlılıkları ile İlgili Vergi Müfettişlerinin Algılarına Yönelik Bir Araştırma. *Uluslararası İktisadi Ve İdari İncelemeler Dergisi* (14), 318-338.
- Dinç, Y., ve Cengiz, S. (2014). Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilenin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği. *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 221-236.
- Doğan, B. Hilal, E. (2019). *Türkiye’de Muhasebe Denetimi*. Iksad Publications, Ankara.
- Dursun, A. (2005). Finansal Tabloların Denetiminde Alternatif Bir Yaklaşım: Finansal Tabloların Sigorta Ettirilmesi Modeli. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6(2), 421-428.
- Duyar, M. E. (2003). *Polis Meslek Etiği: Kamuoyu ve Emniyet Çalışanlar Tarafından Algılanışı*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sivas.
- Emir, M. (2008). Hile Denetimi. *Mali Çözüm Dergisi*, 86, 109-121.
- Emre, C. (1993). *Toplumsal ve Kültürel Etmenler Açısından Türk Kamu Yönetiminde Çevresel Etki Değerlendirmesi*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Er, S. (2011). Finansal Krizleri Önleme Aracı Olarak Finansal Sektörün Regülasyonu, Mortgage Krizi ve Türkiye. *Maliye Dergisi*, 160, 307-327.
- Ercan, C. (2017). Denetçi Bağımsızlığına Yönelik Tehditler ve Koruma Önlemleri: Yeminli Mali Müşavirler Üzerine Bir Araştırma. *KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 14(2), 261-283.
- Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, denetim ve bağımsız denetimin gerekliliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 5: 51-63.
- Ereş Bağımsız Denetim AŞ. Kalite Güvence Sistemi, <http://www.eresdenetim.com/kalite-guvence-proseduru> (15.07.2021)

- Ergen, H. (2003). Bağımsız Dış Denetiminde Meslek Ahlakının Çatışma Alanları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 1-14.
- Erol, M. Aslan, M. (2017). Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 12, 55-86.
- Ertaş, F. Ç. (2007). *Muhasebe Organizasyonu*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Esendemir E. (2011). *Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Yeni Yaklaşımlar ve İzmir İlinde Yeminli Mali Müşavirlere Yönelik Bir Araştırma*. Doktora Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Göğer, T. (2006). *Türkiye’de Bağımsız Denetim Uygulamalarında Bağımsız Denetim Kalitesini Belirleyen Etkenler ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Gül, H. (2006). Etik Dışı Davranışlar ve Ussallaştırılması: Devlet Hastanelerinde Bir Uygulama. *Selçuk Üniversitesi Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 65- 79.
- Gümrah, Ö. (2017). *Bağımsız Denetim ve Muhasebe Meslek Etiği: Bağımsız Denetçilerin Etik İlkelere Yaklaşımları Üzerine Bir Araştırma*. Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Gümrah, Ö. Yılmaz, B. (2018). Bağımsız Denetim ve Muhasebe Meslek Etiği: Bağımsız Denetçilerin Etik İlkelere Yaklaşımları Üzerine Bir Araştırma. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 21(2), 348-373.
- Güney, S. Sarı, S. S. (2015). Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada İç Kontrolün Rolü. *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5, 62-80.
- Güredin, E. (1997). *Denetim*. 7. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Güredin, E. (1999). *Denetim*. 9. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları.
- Güredin, E. (2007). *Denetçinin Meslek Ahlakı, Standartlar ve Uygulamadan Örnekler, Türkiye’de Muhasebe Denetimi Alanında Yayımlanan Araştırmalar ve Seçme Yazılar (1995-2005)*, İstanbul: İSMMMÖ Yayınları No.82.
- Güredin, E. (2010). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Haftacı, V. (2014). *Muhasebe Denetimi*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

- Halis, M. (2013). *Toplam Kalite Yönetimi ve ISO 9000 Kalite Yönetim Sistemleri*. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Hatunoğlu, Z. Koca, N. Kılı, M. (2012). İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(20), 169-189.
- Holmes, A., ve Overmyer, W. (1975). Muhasebe Denetimi Auditing Standartları ve Yöntemleri. (O. Göktürk, Çev.) Ankara: Bilimsel Yayınlar Derneği.
- Idowu Adeniyi, S. (2015). The Effect of Audit Fees on Auditors Negligence. *Acta Universitatis Danubius: Oeconomica*, 11(3), 140–146.
- Intosai Mesleki Standartlar Komitesi, Denetimin Belgelendirilmesi, [https://www.sayistay.gov.tr/files/1060_ISSAI%201230-TR-EN\(1\).pdf](https://www.sayistay.gov.tr/files/1060_ISSAI%201230-TR-EN(1).pdf) (17.07.2021)
- İleri, Y. Y., ve Soylu, Y. (2011). Örgütsel Etiğin Çalışan Memnuniyeti Üzerindeki Etkisi Selçuk Üniversitesi Tıp Fakültesi Örneği. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 14(1-2), 225-250.
- İlgün, G. (2019). *Denetimde Kalite Güvence Sisteminin Oluşturulması ve Bir Öneri*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, İstanbul.
- İstanbul Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Ders Notları, https://cdn-acikogretim.istanbul.edu.tr/auzefcontent/20_21_Bahar/denetim/4/index.html (05.08.2021)
- İşgüden, B. (2007). *Sosyal ve Kültüren Değerlerin Muhasebe Meslek Etiği Üzerine Etkileri*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Balıkesir. .
- İşgüden, B., ve Çabuk, A. (2006). Meslek Etiği Ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerindeki Etkileri. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(16), 59-86.
- İven, M. (2019). *Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Yayımlanan Şeffaflık Raporlarının Denetimin Kalitesi Üzerine Etkisi*. Yüksek Lisans Tezi, Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Nevşehir.

- Kakaşçı, M. (2017). *Muhasebe Denetimde Etik Sorunu; Etik İlkelerin Dış Denetim Kalitesi ve Güvenilirliği Üzerine Etkisi*. Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Karacan, S. (2014). *Etik Kavramı ve Muhasebe Meslek Etiği*. Kocaeli: Umuttepe.
- Karahan, A. (2018). *Bağımsız Denetçinin Mesleki Şüpheciliğinin Denetim Standartları Bağlamında Denetim Kalitesine Etkisi ve Bir Araştırma*. Doktora Tezi, İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Malatya.
- Karasar, N. (2012). *Bilimsel araştırma yöntemi*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Kavut, L. (2000). Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye’deki Durumu. *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, 2(4), 9-28.
- Keleş, R. Hamamcı, C. (2002). *Çevre Bilim*. Ankara: İmge Kitapevi.
- Kepekçi, C. (2000). *Bağımsız Denetim*, Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Kepekçi, C. (2004). *Bağımsız Denetim*, İstanbul: Avcıol Basımevi.
- Kesen, B. (2019). *Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerde Denetim Kalitesinin Şirketlerin Finansal Performansı Üzerine Etkisi: Borsa İstanbul’da Bir Uygulama*. Yüksek Lisans Tezi, Necmettin Erbakan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Kesik, M. F. (2020). *Bağımsız Denetim ve Vergi Denetiminin Güvence Hizmetleri Yönüyle Karşılaştırılması ve Birlikte Üstlenilmesi Durumunun Değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Keskin, D. A., Mollaahmetoğlu, E., Gözüaçık, Y. G. (2019). Kalite Güvence Mekanizması Olarak Şeffaflık Raporları: Türkiye’deki Bağımsız Denetim Kuruluşlarına Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 19(58), 157-172.
- Kılavuz, R. (2003). *Kamu Yönetiminde Etik ve Bir Sorun Alanı Olarak Yozlaşma*. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Kıngır, S. (2006). Bir Hizmet İşletmesi Olarak Beş Yıldızlı Otel İşletmelerindeki Yönetmelik Sorunlar. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (15), 457-481
- Kırılmaz, M. Atak, F. (2015). Kamu Mali Yönetiminde Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik Araçları: Faaliyet Raporları. *Ombudsman Akademik Dergisi*, 2(3), 189-217.
- Kısacık, H. (2013). *Denetimde Hata ve Hileler: Çorum Sahasında Bir Araştırma*. Yüksek Lisans Tezi, Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çorum.

- Kızılboga, R. Şahin, F. (2013). Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 6(2), 220-236
- Koçberber, S. (2008). Dünyada ve Türkiye’de Denetim Etiği. *Sayıştay Dergisi*, (68), 65-89.
- Köksal, A. (2008). *Bağımsız Denetim Sözleşmesi*. Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- KPMG, Denetimin Kalitesini Ölçmek, <https://home.kpmg/tr/tr/home/gorusler/2019/10/denetimin-kalitesini-olcmek.html> (17.07.2021).
- Kuçuradi, İ. (1998). *Uludağ Konuşmaları Özgürlük, Ahlak, Kültür Kavramları*. Ankara: Türkiye Felsefe Kurumu Yayınları, Felsefe Dizisi.
- Kulabaş, H. (1993). *Türkiye’deki Bağımsız Dış Denetimin İncelenmesi*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü, İstanbul.
- Kutlu, H. A. (2008). *Muhasebe Meslek Ahlakı*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım
- Kutluay, K. (2015). *Kamu Denetimi ve Muhasebe Denetim Standartları Kurumu ile ABD ve AB Ülkeleri Kamu Gözetimi Kurumlarının Karşılaştırılması*. Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.
- Kutluk, F. A., Ersoy, A. (2011). Muhasebe Meslek Üyelerinin Etik Yargı Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma. *Ege Akademik Bakış*, 11(3), 425-438.
- Küçük, O. (2012). *Kalite Kontrol ve Kalite Güvence Sistemleri*. Ankara: Seçkin Yayınları
- Marşap, B. (1995). *Muhasebe Mesleğinde İş Tatmininin Türkiye Açısından İncelenmesi*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Miller, G. L. (1993). *The Whats, Whys and Hows of Quality Improvement*, ASQC Quality Press, London.
- Mocan, M. R. (2002). Etik ve Meslek Etikleri. *Yüksek Denetim Dergisi*, 1, 5-9.
- Mollaoğulları, B. F. Öncü, S. (2020). Denetim Komitesinin İç Denetim Birimi Çalışmalarına Etkisi: Türkiye’de İç Denetim Birimi Yöneticilerinin Algısı Araştırması. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 27(3), 405-424.

- Mortaş, M. Şamil, S. (2020). Şeffaflığı Arttırmaya Yönelik Mekanizmalar ve Finansal Başarının Şeffaflık Üzerindeki Etkisi: BIST XKURY’de Bir Araştırma. *MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 9(1), 341-359.
- Nasrabadi, A., Arbabian, A. (2015). The effects of professional ethics and commitment on audit quality. *Management Science Letters*, 5(11), 1023-1028.
- Oğuz, O. (2015). *Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Standardının Uygulama Aşamaları*. Yüksek Lisans Tezi, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Oktay, E. Özçomak M. S. (2001). Kalite Kavramındaki Gelişme, *Atatürk Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Dergisi*, 15, 3-4.
- Oktay, S. (2003). *Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinin Kalite Kontrolü ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*. Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İstanbul.
- Özbirecikli, M., ve Ural, T. (2006). Muhasebe Mesleğinde Yaşanan Etik Dışı Davranışların Tespiti ve Etiksel Değerlendirmesi: Türkiye Örneği. *İktisat/ işletme ve Finans Dergisi*, 102-119.
- Özçelik, H. Karataş Arıcı, Ö. N. Keskin, S. (2017). Muhasebe Hata Ve Hileleri: Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4(29), 197-214
- Özdemir, M. (2020). Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensuplarının Niceliksel Açıdan Karşılaştırılması. *Ubak Uluslararası Bilimler Akademisi*, 73-81.
- Özen, G. (2010). *İç Kontrol Sistemi ve Verimlilik İlişkisi*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Özgener, Ş. (2004). *İş Ahlakının Temelleri: Yönetmel Bir Yaklaşım*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Özkan, A., ve Hacıhasanoğlu, T. (2012). Muhasebe Meslek Mensuplarının Kişilik Özellikleri Ve Etik Karar Verme Davranışları Arasındaki İlişkiler. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(1), 125-137.
- Özyurt, A. (2010). *Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Etmenlerden Bağımsız Denetçi Özelliklerinin İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma*. Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

- Özyürek, H. (2012). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Bağımsız Denetimin Önemi. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 4(2), 95-105.
- Parlak, S. (2013). *Toplam Kalite Yönetimi ve Kalite Yönetim Sistemi Standartları*. Bursa: Ekin Yayıncılık
- Pehlivan, İ. (1998). *Örgütsel ve Yönetmelik Etik*. Ankara: Pagem Yayınları.
- Power, M. (1991). Auditing and Environmental Expertise: Between Protest and Professionalisation. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 4(3), 30-42.
- Resmi Gazete, (1989, 1 Haziran) Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, (Sayı: 20194).
- Resmi Gazete, (2001, 18 Ekim) Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Karar, (Sayı: 24557)
- Resmi Gazete, (2004, 26 Eylül) Türk Ceza Kanunu, (Sayı: 25611).
- Resmi Gazete, (2007, 19 Ekim) Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uygulanacak Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, (Sayı: 26675)
- Resmi Gazete, (2012, 14 Haziran) Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu, (Sayı: 28338).
- Resmi Gazete, (2012, 26 Aralık) Bağımsız Denetim Yönetmeliği, (Sayı: 28509).
- Resmi Gazete, (2017, 7 Aralık) Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 55 (Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları Ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi Hakkında Bağımsız Denetim Standardı 200), (Sayı: 30263).
- Sabuncu, B. (2017). İşletmelerde İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 18(2), 161-174.
- Sağlar, J. (2009). İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(1), 343-358.
- Sağlar, J. Tuan, K. (2009). İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri. *Ç. Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(1), 343-358.

- Sağlar, J. Yüce, D. (2015). Bağımsız Denetimde Kamu Gözetim Kurumunun Rolü ve Kurumdan Beklentilerin Tespitine Yönelik Bir Araştırma. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(3), 45-57.
- Sağmanlı, M., ve Cömert, Ç. E. (2010). Denetçi Olarak Atanabilme Kriterleri ve Bu Konudaki Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hükümlerinin Alman Ticaret Kanunu İle Karşılaştırılması. *Mali Çözüm*, 98, 41-69.
- Sakin, T. (2018). Bağımsız Denetim ve Denetimin Ekonomik Etkileri. *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 11(3), 2455-2466.
- Sarıçiçek, R. (2019). *Denetçinin Bireysel Özelliklerinin Denetim Kalitesini Azaltan Davranışlara Etkisi ve Etik Liderliğin Ilımlaştırıcı Rolü*. Doktora Tezi, Gaziantep Üniversitesi / Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep.
- Sarısoy, Ö. Bağımsız Denetimde Terminolojinin Önemi: Rapor Kavramının İncelenmesi. *Trakya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(2), 48-64.
- Sayın, C. (2006). *Kolluk Kuvvetleri Etik İlkeleri*. Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Saylı, H., ve Kızıldağ, D. (2007). Yönetmelik Etik ve Yönetmelik Etiğin Oluşmasında İnsan Kaynakları Yönetiminin Rolünü Belirlemeye Yönelik Bir Analiz. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 231-250.
- Selimoğlu, S. K. Uzay, Ş. (2009). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Yayınları.
- Şatır, O. (2019). *Vergi Kayıp ve Kaçağının Önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Fonksiyonu ve Etik Değerler Algısının Etkisi: Manisa İli Örneği*. Yüksek Lisans Tezi, Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Senal, S. (2011). *Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma*. Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Sevilengül, O. (2009). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sitaş Beton ve Madencilik A.Ş. Kalite Güvence Sistemi nedir? <http://www.sitasbeton.com.tr/beton-kalite-guvence-sistemi.html> (12.08.2021)

- Soyer, S. (2005). *Uluslararası Denetim Standartları*. Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Stephens, K.S. (1979). *Quality and Quality Control*, Çeviren: Ahmet Mahiroğlu, Ankara: DPT Yayınları.
- Süklüm, N. (2020). Denetim Kalitesinin Bağımsızlık İlkesi ve Etik İlişkisi Bağlamında İncelenmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 11(Ek), 17-28.
- Şehsuvaroğlu, E. (2002). Pay Sahiplerinin Korunması ve Tarafsız Denetim. *İç Denetim Dergisi*, 5, 57-58
- Şimşek, M. (2000). *Sorularla Toplam Kalite Yönetimi ve Kalite Güvence Sistemleri*. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Taptık, Y. ve Keleş I. (1993). Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerde Kalite Güvencesi Uygulamaları Üzerine. *Önce Kalite Dergisi*, 3, 23-29.
- Tarmur, U. S. (1997). *Türkiye’de Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetim Şirketleri ve Sorunları*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İstanbul.
- Tayman, M. Tekşen, Ö. (2019). Muhasebe Denetiminde Karşılaşılan Hata ve Hileler: Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 24(3), 455-477.
- Tepe, H. (2000). *Etik ve Meslek Etikleri*. Ankara: Türkiye Felsefe Kurumu Yayını.
- Terzi, A. (2010). *Muhasebe Mesleği ve Rize’deki Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.
- Tortop, N. (1999). *Kamu Personel Yönetimi*. Ankara: Yargı Yayınları.
- Tutum, C. (1997). *Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma*. Ankara: TESAV Yayını.
- Tüm, K. Memiş, M. Ü. (2015). TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar Standardı ve Bağımsız Denetçilerin Sorumlulukları. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 24(1), 321-334.
- Türkan, Y. S. (2021). *Toplam Kalite Yönetimi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi Yayını.

- Türkiye Bağımsız Denetim Standartları, Bağımsız Denetim Standartları 230, http://www.idealbd.com.tr/wp-content/uploads/2015/10/BDS_230.pdf (19.07.2021)
- Wilson, A. (1998). Muhasebe Denetiminde Meslek Ahlakı Açısından Karşılaşılan Güçlükler, III. Türkiye Muhasebe Sempozyumu, Muhasebe Denetim Mesleğinde Yetkiler Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, Ed. Recep Pakdemir, İstanbul, İSMMMO Yayını, No:20.
- Yanık, R. (2013). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Denetçi Sorumluluğu ve Borç-Alacak Hesaplarının Denetimine İlişkin Bir Öneri. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 27(4), 358-367.
- Yerli, A. (1997). *Muhasebe Mesleğinde Toplam Kalite Yöntemi*, 16. Türkiye Muhasebe Kongresi - Ekonominin Denetim Düzeni ve Muhasebe, Ankara: TÜRMOB Yayınları No.35.
- Yıldız, G. (2010). Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi* (36), 155-178
- Yıldız, Ö. (2008). *Perakendecilik Sektöründe İç Denetimin Önemi ve Stokların Denetimi Uygulaması*. Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Yılmaz, S. Ö. (2015). *Uluslararası Denetim Standartlarına Göre Denetim Kanıtları ve Kanıt Toplama Teknikleri*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, İstanbul.
- Yükçü, S. Polat, T. B. (2020). Denetçinin Bağımsız Denetim Mesleğine Giriş ve Çıkış Süreci. *İzmir YMMO Dergisi*, 2(2), 12-114.

EKLER

Ek 1. Veri Toplama Aracı

Değerli katılımcı

Bu veri toplama aracı ile elde edilecek veriler Aksaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalında yürütülmekte olan akademik bir araştırmada kullanılacak, üçüncü kişilerle paylaşılmayacaktır. Değerli katılımlarınız için şimdiden teşekkürler

Nesrin Eroğlu

(Aksaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksel Lisans Öğrencisi)

1. Cinsiyetiniz Kadın () Erkek ()
2. Yaşınız 20-30 () 31-40 () 41-50 () 51 ve üzeri ()
3. Eğitim durumunuz Lisans () Yüksek lisans () Doktora ()
4. Denetim alanındaki unvanınız Sorumlu Ortak Baş Denetçi () Baş Denetçi ()
Kıdemli Denetçi () Denetçi ()
5. 3568 sayılı yasaya göre unvanınız SMMM () YMM ()
6. Denetim faaliyetinde çalışma şekliniz Bağımsız () Ulusal Bağımsız Denetim Şirketi ()
Uluslararası Bağlantılı (temsilcilik vb.) () Denetim Şirketi ()
7. Bağımsız denetim alanında mesleki deneyiminiz 1-5 yıl () 6-10 yıl ()
11-15 yıl () 16-20 yıl () 21-25 yıl () 26 yıl ve üzeri ()
8. Bağımsız denetçi unvanını hangi sınavla aldınız
Geçiş Eğitimleri ile () KGK Tarafından yapılan Sınavla ()
SPK tarafından yapılan sınavla ()

B.BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN MESLEK ETİĞİ VE ETİK KURALLARA İLİŞKİN GÖRÜŞLERİ İLE İLGİLİ SORULAR VE İFADELER

1.Bağımsız denetçiler, mesleğinin gerektirdiği asgari öğrenim düzeyine, bilgiye ve yeterliliğe sahip olmalıdır

Evet () Hayır ()

2.Meslek etiği, mesleki faaliyetlerin sürdürülmesi sırasında ahlaki ve mesleki ilkelere göre hareket etme disiplini olarak kabul edilir.

Evet () Hayır ()

3.Bağımsız denetçilerin uyması gereken değerlerden sizce en önemlisi hangisidir?

Tarafsızlık () Dürüstlük () Mesleki Yeterlilik () Sır saklama ()

4.Bağımsız denetçilerin etik kurallara uymamasının en önemli sebebi nedir?

Eğitim Yetersizliği () Müşteri Baskısı () Denetimsizlik ()

Daha Çok Kazanç İsteği ()

5.Meslekle ilgili kanun, yenilik ve gelişmeleri takip edebiliyor musunuz?

Sürekli () Zaman zaman () Hayır ()

6.Ülkemizde meslek etiği ile ilgili yasal düzenleme düzeyi nasıldır?

Yok () Yeterli Değil () Yeterli ()

7.Meslek etiği ile ilgili eğitim, seminer vs. Katıldınız mı?

Evet () Hayır ()

8.Sadece bağımsız denetçilerin etik değerlere uygun davranması yeterli olmayıp, müşterilerin de etik davranması gereklidir.

Evet () Hayır ()

9.Bağımsız denetçiler, yasaları mümkün olduğunca mükellefler lehine uygulamaktadır.

Evet () Hayır ()

10.Bağımsız denetçinin, asgari ücret tarifesinin altında / üstünde ücret talep etmesi veya ücretsiz hizmet vermesi normaldir.

Evet () Hayır () Bazen ()

C.BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN MESLEK ETİĞİ İLKELERİNDE UYGULAMAYA YÖNELİK İFADELER

1. Aşağıdaki ifadelere, “ (1) kesinlikle katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Kısmen Katılıyorum, (4) Katılıyorum, (5) Kesinlikle Katılıyorum” seçeneklerine uygun şekilde cevaplandırınız.

S N	İfade	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
1	Müşterilerle, denetim kararlarını etkileyecek yakın ilişkiler kurmak meslek etiği ilkelerine aykırıdır.					
2	Bağımsız denetimi, meslek etiği ilkelerine uygun olarak gerçekleştiririm					
3	Bağımsız Denetçiler yöneticiler ve müşterilerin talimatlarına göre hareket edebilirler.					
4	Denetim işinin kabulünde ayrıcalık gösterdiğim firmalar olmuştur					
5	Denetimi gerçekleştirilen firmanın güçlü olması vereceğim görüşü etkileyebilir.					
6	Yaptığım işlerde mesleğin saygınlığını düşünürüm.					
7	Görev ve sorumluluklarım her şeyden önce gelir.					
8	Bağımsız denetçi, denetim faaliyetinde gerekli mesleki özen ve titizliği göstermelidir.					
9	Bağımsız denetçilere meslek etiği ilkeleri konusunda eğitim verilmektedir					
10	Yeterli uzmanlığım ve tecrübem olmayan işleri üstlenebilirim					
11	Denetime başlarken ilk amacım maddi kazanç elde etmektir					
12	Denetimini yaptığım işletmeye ait bilgileri, üçüncü kişilerle paylaşmamda bir sakınca görmüyorum					
13	Bağımsız denetimi mesleki şüphecilik anlayışıyla, planlayarak yürütürüm.					
14	Meslek hayatımdaki belirsizliklerin tehlikeli olduğunu düşünüyorum					
15	Yazılı kurallar gerektiğinde denetimi yapılan işletme lehine esnetilebilir.					
16	Denetimde meslek etiği ilkelerine uyum çok önemlidir					
17	Mesleki alanda rekabet etmek, meslek etiğine uygun olmaz.					
18	Anlaşmazlıkların tek çözümü çatışmaktır.					
19	Toplumsal çıkarları ve müşterilerin çıkarları arasında kaldığımda, tercihim müşteri lehine kullanırım.					
20	Denetim sonucunda verdiğim karar kesindir.					
21	Hataların önlenmesinden bağımsız denetçi sorumludur.					

D. BAĞIMSIZ DENETÇİLERİ MESLEK ETİĞİNE UYMAYAN DAVRANIŞLARA YÖNELTEN NEDENLER

- () Denetimi Yapılan Şirketin Yöneticileri
 - () Meslek Üyeleri
 - () Meslek Örgütleri
 - () Yasalar
 - () Toplum Değer Yargıları
 - () Kamu Kurumları
 - () Medya
 - () Kredi Verenler
 - () İşletme Çalışanları
 - () Bağımsız Denetçinin Değerleri ve Öncelikler
- 2.Meslek etiğine uymayan davranışların nedenler
- () Meslek Etiği İlkelerinin Benimsenmemesi
 - () Kişilerin Meslek Etiği Anlayışları Arasındaki farklılık
 - () İş Kaybetme Korkusu
 - () Mesleki Bilgi Yetersizliği
 - () Denetimi Gerçekleştirilen Firma Tarafından Yapılan Baskı
 - () Yasaların benimsenmemesi
 - () Daha Fazla Ücret Kazanma İsteği
 - () Rekabet
 - () Mesleğe Gereken Özen ve Titizliği Göstermemek
 - () Mali Denetimin Yetersiz olması

Denetim Kalitesine Yönelik Düşünceleriniz

		Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Fikrim Yok	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
1	Bağımsız denetim firmasının kalite kontrol sistemine sahip olması gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahip değildir.					
2	Kalite kontrol politika ve prosedürleri firmamızda etkin bir şekilde uygulanmaktadır.					
3	Çalıştığınız bağımsız denetim firmasında uygulanan 'Kalite Kontrol Sistemi', gerçekleştirdiğiniz denetim faaliyetlerinin kalitesini, olumlu yönde etkilemektedir					
4	Bağımsız denetim firmalarının, denetçilerinin eğitime verdikleri önem derecesi ve bu eğitimlerin etkinliği, bağımsız denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.					
5	Bağımsız denetçilerin, denetimin kalitesi konusunda bilinçlendirilmesi, denetim faaliyetinin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.					
6	Bağımsız denetim firmasında çalışan denetçilerin gerçekleştirdikleri denetim faaliyetlerinde bağımsız, tarafsız ve dürüst olmaları denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.					
7	Denetlenen işletmeler ile denetim çalışmalarının sonuçlarından yararlanan diğer kişi ve kuruluşların, bağımsız denetim konusunda bilinçli olması (bağımsız denetimin işlevi, önemi ve sonuçları konusunda bilgi sahibi olması) gerçekleştirilen denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.					
8	Bağımsız denetim firmalarının gerçekleştirdiği denetim hizmetlerinin karşılığında aldıkları ücretin uygun düzeyde olmaması yapılan denetimin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir					
9	Bağımsız denetim firmalarının meslek kuruluşları ve düzenleyici otoriteler (BDDK, SPK) tarafından denetlenmesi, bu firmaların gerçekleştirdiği bağımsız denetim faaliyetlerinin kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.					
10	Denetim çalışmaları sonunda denetçilerin performanslarının değerlendirilmesi, denetim kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.					

TEZ DEĞERLENDİRME FORMU

Aksaray Üniversitesi Tez Değerlendirme Formu		
Öğrencinin Adı Soyadı:		EVET
Kapak		
1	Tez Başlığı tutanaktaki başlıkla aynı mı?	
2	Kapaktaki ay ve yıl savunmaya girilen tarihle tutarlı mı?	
3	Kapak format kılavuzdaki kapak formatına uygun mu?	
4	Kapakta yazılan tüm yazılar doğru olarak verilmiş mi?	
İçindekiler		
5	Sayfa numaraları tam verilmiş mi?	
6	Şekil, Çizelge vb. listeleri verilmiş mi? Sıralaması doğru mu?	
7	Özet, Abstract, Giriş, Sonuçlar vb. bölümler var mı?	
8	Yazım hataları kontrolü yapıldı mı?	
Giriş		
9	Hazırlanan tezin önemini anlatıyor mu?	
10	İkinci ve Üçüncü dereceden başlık içermemeli kuralına uyuldu mu?	
Özet/Abstract		
11	Kılavuza uygun mu?	
12	Ay ve yıl savunmaya girilen tarihle tutarlı mı?	
13	Özet; tek sayfa, tek aralık, tek paragraf kuralına uygun olarak yazıldı mı?	
14	Bilim kodu, sayfa adedi, anahtar kelimeler ve tez danışmanı yazıldı mı?	
Kaynakça		
15	Kaynakların tamamına metin içinde atıf yapıldı mı?	
16	Kaynak formatı Kılavuzdaki kaynak formatına uygun olarak hazırlanmış mı?	
17	Atıf formatı kılavuzdaki atıf formatına uygun mu?	
Atıf Yöntemi APA 6 ☐ CMS ☐ İSNAD ☐		
Genel Değerlendirme		
18	Etik Beyan açıklaması okundu, uyuldu ve imzalandı mı?	
19	Kabul/Onay sayfası kılavuzdaki formata uygun olarak düzenlenmiş mi?	
20	Kabul /Onay sayfasında belirtilen oy birliği/oy çokluğu seçeneklerinden uygun olanı savunmayla tutarlı olacak şekilde belirlenmiş mi?	
21	Sayfa kenar boşluklar ve sayfa numaraları kılavuzdaki formatına uygun mu?	
22	Paragraf boşlukları ve metin satır aralığı kılavuza uygun olacak şekilde düzenlenmiş mi?	
23	Başlık yazımları kılavuzdaki başlık formatlarına uygun mu?	
24	Yazı tipi ve boyutu kılavuzdaki yazı tipi ve boyutu formatına uygun mu?	
25	Şekil, Çizelge vb. açıklama ve numaralandırmaları kılavuzdaki formata uygun olarak	

Bu tezin tarafımdan “Tez yazım kuralları” okunarak dikkatlice hazırlanmış olduğunu ve doğabilecek her türlü olumsuzluktan sorumlu olacağımı kabul ederim.

Öğrencinin imzası