

T.C.
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ



BAĞIMSIZ DENETİM VE KALİTE KONTROL SİSTEMİNİN
İNCEL ENMESİ: BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİNİN
ÖLÇÜLMESİ ÜZERİNE BIST' TE BİR UYGULAMA

DOKTORA TEZİ

DANIŞMAN

HAZIRLAYAN

Prof. Dr. Recep GÜNEŞ Birgül BOZKURT YAZAR

Yrd. Doç. Dr. Zülkif YALÇIN (II. Danışman)

MALATYA -2017

T.C.
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ
**BAĞIMSIZ DENETİM VE KALİTE
KONTROL SİSTEMİNİN İNCELENMESİ:
BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİNİN
ÖLÇÜLMESİ ÜZERİNE BIST' TE BİR
UYGULAMA**

DOKTORA TEZİ

DANIŞMAN

HAZIRLAYAN

Prof. Dr. Recep GÜNEŞ
Yrd. Doç. Dr. Zülkif YALÇIN (II. Danışman)

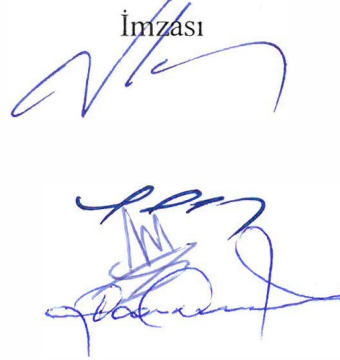
Birgül BOZKURT YAZAR

Jürimiz 15/08/2017 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda bu doktora tezini oybirliği ile başarılı bulunarak İşletme Anabilim, Muhasebe - Finansman Bilim dalında doktora tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyelerinin Unvan Ad Soyadı

1. Prof. Dr. Recep GÜNEŞ
2. Prof. Dr. Fikret OTLU
3. Doç. Dr. Yusuf Cahit ÇUKACI
4. Yrd. Doç. Dr. Zülkif YALÇIN
5. Yrd. Doç. Dr. Özcan DEMİR

İmzası



İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun tarih ve sayılı kararıyla bu tezin kabulü onaylanmıştır.

Prof. Dr. Mehmet KUBAT
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

YEMİN BELGESİ

Prof. Dr. Recep GÜNEŞ ve Yrd. Doç. Dr. Zülküf Yalçın' ın danışmanlığında doktora tezi olarak hazırladığım "**BAĞIMSIZ DENETİM VE KALİTE KONTROL SİSTEMİNİN İNCELENMESİ: BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİNİN ÖLÇÜLMESİ ÜZERİNE BIST' TE BİR UYGULAMA**" başlıklı bu çalışmanın bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın tarafımdan yazıldığını ve yararlandığım bütün yapıtların hem metin içinde hem de kaynakça yöntemine uygun biçimde gösterilenlerden oluştuğunu belirtir, bunu onurumla doğrularım.

Birgül BOZKURT YAZAR

BİLDİRİM

Hazırladığım tezin tamamen kendi çalışmam olduğunu ve her alıntıya kaynak gösterdiğimi taahhüt eder, tezimin kâğıt ve elektronik kopyalarının İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylıyorum;

☐ Tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.

☐ Tezimin sadece İnönü Üniversitesi yerleşkelerinde erişime açılabilir.

☐ Tezimin....yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.

Birgöl BOZKURT YAZAR

TEŞEKKÜR

Doktora tez çalışmamın ilk aşamasından bu güne kadar bilgisi ve deneyimi ile bana yön veren saygıdeğer hocam Prof. Dr. Recep GÜNEŞ' e ve çalışmamın her aşamasını büyük bir titizlikle inceleyen Doç. Dr. Yusuf Cahit CUKACI' ya, Yrd. Doç. Dr. Zülkif YALÇIN' a ve Yrd. Doç. Dr. Ejder AYÇİN'e sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Bu zorlu süreçte her zaman yanımda olan, bana hep moral veren ve destek olan sevgili eşim Emrah YAZAR' a teşekkür ederim.

Birgül BOZKURT YAZAR



ÖZET

2000’li yılların başlarında ortaya çıkan Enron, Worldcom vb. skandallar piyasa içerisinde yatırımcıların güvenini büyük ölçüde zedelemiştir. Bu sebeple ulusal ve uluslararası mesleki kuruluşlar ve ülkelerdeki ilgili otoritelerin mesleğin kalitesini ön plana çıkaran çalışmalar yapmaları gerekmiştir. Önceki dönemlerde yürürlükteki uygulamaların eksiklikleri de göz önünde bulundurularak bağımsız denetimin bir üst otorite tarafından gözetiminin gerektiği vurgulanmıştır. Bu kapsamda başta ABD olmak üzere AB ülkeleri ve diğer coğrafyalarda oluşturulan kamu gözetim otoriteleri denetimde kalitenin artırılması yönünde uygulamaları yürürlüğe koymuştur.

Bu çalışma bağımsız denetim hizmetinin kalite kontrol sistemi çerçevesinde değerlendirilmesini amaçlamaktadır. Bu bağlamda bağımsız denetim kavramı ve bağımsız denetimin kalitesi, bağımsız denetimde kalite kontrol sistemine ilişkin ulusal ve uluslararası düzenlemelerle ilgili önemli bilgiler verilmesinin ardından; ülkemizde kalite kontrol sisteminin etkinliği ile ilgili değerlendirmeler yer almaktadır. Uygulama kısmı olarak ele alınan taraflar Kamuyu Aydınlatma Platformu’nda (KAP) belirlenmiş olan bağımsız denetim firmaları ve BİST 100 firmalarıdır. Uygulamanın ilk bölümünde bağımsız denetim firmaları bünyesinde oluşturulan kalite kontrol sisteminin etkinliğine ilişkin bilgiler; diğer bölümünde ise bağımsız denetim hizmeti alan BİST 100 endeksinde yer alan işletmelerin aldıkları hizmetin kalitesine ilişkin bilgiler elde edilmiştir. Uygulamanın son bölümünde tarafların denetim süreci içerisinde hizmetin kalitesine yönelik memnuniyetleri, sorumlulukları, beklentileri ile ilgili değerlendirmelere yer verilmiştir.

Çalışma sonucunda 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 arttırdığı görülmektedir. Diğer taraftan Kamu Gözetim Kurumu’ nun gözetim ve inceleme faaliyetleri kapsamında denetim ücretleri ve bağımsız denetim dışı hizmetleri konusunda meslekle ilgili diğer otoritelerle birlikte daha detaylı bir çalışma yürütmesi gerektiği sonucu çıkmıştır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Kalite Kontrol Sistemi, KGK.

ABSTRACT

The scandals such as Enron, Worldcom, etc. which appeared in early 2000s, have severely damaged investors' confidence in the market. For this reason, national and international professional organizations and related authorities in the countries need to carry out the studies that prioritize the quality of the profession. It is emphasized that it is necessary to have supervision of independent audit by an upper authority by taking into consideration the deficiencies of the current practices in the previous periods. In this context, the public surveillance authorities, that were established in the EU countries and other geographies, especially in the USA, have put into force the practices of increasing the quality of the supervision.

This study aims to evaluate the independent audit service within the framework of the quality control system. In this context, we evaluate the effectiveness of the quality control system in our country after important information about the concept of independent audit, the quality of independent audit, and the national and international regulations on quality control system in independent audit have been given. The parties that are handled in part of the application are the independent audit companies and BİST 100 firms that are determined in the Public Disclosure Platform (PDP). In the first part of the application, information on the effectiveness of the quality control system that is established within independent audit firms, is obtained. Meanwhile, in the other part, the information about the quality of the services received by the enterprises in the BİST 100 index, which has received the independent audit service, are obtained. In the last part of the application, there are the evaluations about the satisfaction of the parties, their responsibilities, expectations regarding quality of service within the audit process.

As a result of the study, it has been revealed that the regulations and standards established for the quality of independent audit are very important. In this context, it is clear that the acquisition and the granting of the independent audit service have increased the quality of audit when the main provisions of KKS 1 are taken into consideration. On the other hand, we conclude that the Public Oversight Authority (POA) should carry out a more detailed study together with other professional authorities on inspection fees and out of independent audit services within the scope of oversight and inspection activities.

Key words: Independent Audit, Quality Control System, POA.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa No
KABUL VE ONAY	II
YEMİN BELGESİ	III
BİLDİRİM.....	IV
TEŞEKKÜR	V
ÖZET	VI
ABSTRACT.....	VII
İÇİNDEKİLER	VIII
TABLolar LİSTESİ	XIII
KISALTMALAR LİSTESİ.....	XV
ŞEKİLLER LİSTESİ	XVII
GİRİŞ	1

I.BÖLÜM: BAĞIMSIZ DENETİM

1.1.BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI	3
1.1.1.Bağımsız Denetim Tanımı.....	4
1.1.2.Bağımsız Denetim Önemi ve Niteliği	6
1.1.3.Bağımsız Denetim Tarihsel Süreci	8
1.1.4.Bağımsız Denetime Duyulan Gereksinim	11
1.1.5. Bağımsız Denetimin Kalitesi.....	12
1.1.5.1.Bağımsız Denetimde Kaliteye Duyulan Gereksinim.....	15
1.1.5.2.Bağımsız Denetimin Kalitesini Sağlayan Ölçütler	18
1.1.5.2.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	18
1.1.5.2.2.Kalite Kontrol Standardı	20
1.1.5.2.3. Uluslararası Denetim Standardı	21
1.1.5.2.4.Mesleki Etik, İlke ve Kurallar	21
1.1.5.3.Bağımsız Denetimin Kalitesini Etkileyen Faktörler	24
1.1.5.3.1.Yasal Düzenlemeler	24
1.1.5.3.2.Finansal Piyasaların Gelişmişlik Düzeyi	25
1.1.5.3.3.Vergi Sistemi.....	26
1.1.5.3.5. Ekonomik Faktörler	26

1.1.5.3.6. Mesleğin Toplumdaki İmajı	27
1.1.5.3.7. Kurumsal Yönetime Verilen Önem	27
1.1.5.3.8. Denetim Ekibinin Mesleki Bilgi ve Tecrübesi	28
1.1.5.3.9. Denetim Firmasının Büyüklüğü	29
1.1.5.3.10. İç Kontrol Sisteminin Etkinliği	30
1.1.5.3.11. Denetim Ücretleri	31
1.1.5.3.12. Denetim Firması ve Denetçi Rotasyonu	32
1.1.6. Türkiye’ deki Bağımsız Denetim Firmaları	33

II. BÖLÜM: KALİTE KONTROL SİSTEMİ

2.1. KALİTE KONTROL SİSTEMİ TANIMI	37
2.2. KALİTE KONTROL SİSTEMİNE DUYULAN GEREKSİNİM	38
2.3. BAĞIMSIZ DENETİMİN KALİTESİNE İLİŞKİN ULUSLARARASI VE ULUSAL DÜZENLEMELER	39
2.3.1. Bağımsız Denetimin Kalitesine İlişkin Uluslararası Düzenlemeler	40
2.3.1.1. Uluslararası Düzenlemelere Duyulan Gereksinim	40
2.3.1.2. Bağımsız Denetimde Kaliteyi Arttırmaya Yönelik Uluslararası Yönetmelikler	42
2.3.1.2.1. Sarbanes Oxley Yasası	42
2.3.1.3. Uluslararası Kuruluş Çalışmaları	44
2.3.1.3.1. Uluslararası Menkul Kıymet Borsaları Örgütü	44
2.3.1.3.1.1. Denetçilerin Gözetimi Prensipleri	44
2.3.1.3.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu	46
2.3.1.3.2.1. Üyelik Yükümlülükleri Beyannamesi	46
2.3.1.3.2.2. Kalite Kontrol Standardı 1 ve Uluslararası Denetim Standardı 220	49
2.3.1.4. Amerika Birleşik Devletleri’ n deki Uygulamalar	49
2.3.1.4.1. Amerikan Muhasebeciler Birliği Uygulamaları	50
2.3.1.4.2. Halka Açık Şirket Gözetim Kurulu	51
2.3.1.5. Avrupa Birliği Uygulamaları	53
2.3.1.5.1. AB Direktifleri	54
2.3.1.5.1.1. 84/253/ECC Sayılı Direktif	54

2.3.1.5.1.2. 2006/43/EC Sayılı Direktif.....	57
2.3.1.5.1.3. 2014/56/EU Sayılı Direktif.....	59
2.3.1.5.1.4. 537/2014 Sayılı AB Parlamentosu ve Konseyi Düzenlemesi ...	60
2.3.2. Bağımsız Denetim Kalitesine İlişkin Ulusal Düzenlemeler	63
2.3.2.1. Ulusal Düzenlemelere Duyulan Gereksinim	63
2.3.2.2. Ulusal Düzenlemelere İlişkin Kurumların Çalışmaları	64
2.3.2.2.1. Türkiye Serbest Muhasebeci ve Yeminli Müşavirler Odaları Birliği	64
2.3.2.2.1.1. TÜRMOB Kalite Güvence Sistemi	65
2.3.2.2.1.2. TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezi.....	67
2.3.2.2.1.3. Muhasebe Denetim ve Danışmanlık İşletmeleri İçin İşyeri Hizmet ve Kalite Güvence İlke ve Esasları Hakkında Mecburi Meslek Kararı	69
2.3.2.2.2. Sermaye Piyasası Kurulu	70
2.3.2.2.2.1. SPK Seri X No: 22 Sayılı Tebliği.....	72
2.3.2.2.2.2. 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu	76
2.3.2.2.2.3. Kurulun Kalite Kontrol İnceleme Uygulamaları	77
2.3.2.2.3. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu.....	82
2.3.2.2.4. Kamu Gözetim Kurumu	86
2.3.2.2.4.1. Kurumun Kalite Kontrol Sistemine İlişkin Yayınladığı Standartlar.....	87
2.3.2.2.4.1.1. Kalite Kontrol Standardı 1	88
2.3.2.2.4.1.1.1. Kalite Kontrol Sistemi Unsurları	88
2.3.2.2.4.1.2. Bağımsız Denetim Standardı 220	100
2.3.2.2.4.1.3. Bağımsız Denetim Yönetmeliği.....	101

III. BÖLÜM: BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE KONTROL SİSTEMİNİN ÖLÇÜLMESİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ.....	109
3.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE YÖNTEMİ.....	111
3.3. ARAŞTIRMANIN VERİLERİ.....	111
3.4. BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE KONTROL SİSTEMİNİN ÖLÇÜLMESİNE İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETİM FİRMALARINA YÖNELİK BULGULAR	112

3.4.1. Tanımlayıcı Bilgiler.....	112
3.4.2. Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bilgiler	114
3.4.3. Bağımsız Denetim Firmalarında Kalite Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Ölçülmesi.....	117
3.4.3.1. Bağımsız Denetim Firmalarında Bağımsız Denetimin Kalitesinin Demografik Özelliklere Göre Farklılıklarının Analizi.....	118
3.4.3.2. Bağımsız Denetim Firmalarında Kalite Kontrol Sistemi Unsurlarının Etkinliğinin Analizi	120
3.4.3.2.1. Ölçeklerin Güvenilirliği	120
3.4.3.2.2. Kalite Kontrol Sistemi Etkinliğinin Ölçülmesinde Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Uygulama.....	121
3.4.3.2.2.1. Hipotezler Çerçevesinde Oluşturulan Sorulardan Elde Edilen Bulgular	121
3.4.3.2.2.1.1. Liderlik Hükümleri	121
3.4.3.2.2.1.2. Etik Hükümler	122
3.4.3.2.2.1.3. Müşteri İlişkisi.....	123
3.4.3.2.2.1.4. İnsan kaynakları.....	124
3.4.3.2.2.1.5. Denetimin yürütülmesi	125
3.4.3.2.2.1.6. İzleme	127
3.4.3.2.2.1.7. Belgelendirme.....	128
3.4.3.2.3. Oluşturulan Hipotezler ve Hipotezlerin Analiz Edilmesi	128
3.4.3.2.3.1. Liderlik Hükümleri ile Denetim Kalitesi Arasındaki İlişki	129
3.4.3.2.3.2. Etik Hükümler ile Denetim Kalitesi Arasındaki İlişki	130
3.4.3.2.3.3. Müşteri ilişkisi ile Denetim Kalitesi Arasındaki İlişki	130
3.4.3.2.3.4. İnsan kaynakları ile Denetim Kalitesi Arasındaki İlişki.....	131
3.4.3.2.3.5. Denetimin Yürütülmesi ile Denetim Kalitesi Arasındaki İlişki.....	132
3.4.3.2.3.6. İzleme ile Denetim Kalitesi Arasındaki İlişki	133
3.4.3.2.3.7. Belgelendirme ile Denetim Kalitesi Arasındaki İlişki.....	134
3.4.4. Hipotezlerin Genel Değerlendirilmesi ve Regresyon Modelinin Oluşturulması.....	135
3.5. BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE KONTROL SİSTEMİNİN ÖLÇÜLMESİNE İLİŞKİN BIST 100 FİRMALARINA YÖNELİK BULGULAR	136

3.5.1. Tanımlayıcı Bilgiler.....	136
3.5.2. BİST 100 Firmalarında Alınan Denetim Hizmetinin Kalitesinin Ölçülmesi.....	139
3.5.2.1. BIST 100 Firmalarında Bağımsız Denetimin Kalitesinin Demografik Özelliklere Göre Farklılıklarının Analizi	139
3.5.2.2. BİST 100 Firmalarında Alınan Denetim Hizmetinin Kalitesinin Kalite Kontrol Sistemi Ana Unsurları Çerçevesinde Ölçülmesi	139
3.5.2.2.1. Ölçeklerin Güvenilirliği	140
3.5.2.2.2. Alınan Bağımsız Denetim Hizmetinin Kalitesinin Etkinliğinin Ölçülmesinde BIST 100 Firmalarına Yönelik Uygulama	140
3.5.2.2.2.1. Hipotezler Çerçevesinde Oluşturulan Sorular ve Elde Edilen Bulgular	140
3.5.2.2.2.1.1. Liderlik Hükümleri	140
3.5.2.2.2.1.2. Etik hükümler	141
3.5.2.2.2.1.3. Müşteri İlişkileri	141
3.5.2.2.2.1.4. İnsan Kaynakları.....	142
3.5.2.2.2.1.5. Denetimin Yürütülmesi	143
3.5.2.2.2.1.6. İzleme	144
3.5.2.2.2.1.7. Belgelendirme.....	144
3.5.2.2.3. Oluşturulan Hipotezler ve Hipotezlerin Analiz Edilmesi	145
3.5.2.2.3.1. Liderlik Hükümleri ile Denetim Kalitesi Arasındaki İlişki	145
3.5.2.2.3.2. Etik Hükümleri ile Denetim Kalitesi Arasındaki İlişki	146
3.5.2.2.3.3. Müşteri İlişkisi ile Denetim Kalitesi Arasındaki İlişki.....	147
3.5.2.2.3.4. İnsan Kaynakları ile Denetim Kalitesi Arasındaki İlişki.....	148
3.5.2.2.3.5. Denetimin Yürütülmesi ile Denetim Kalitesi Arasındaki İlişki.....	149
3.5.2.2.3.6. İzleme ile Denetim Kalitesi Arasındaki İlişki	150
3.5.2.2.3.7. Belgelendirme ile Denetim Kalitesi Arasındaki İlişki.....	150
3.5.3. Hipotezlerin Genel Değerlendirilmesi ve Regresyon Modelinin Oluşturulması	151
3.6. ARAŞTIRMA SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ	153
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	156
KAYNAKÇA.....	169
EKLER	176

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Denetimin Tarihsel Gelişimi	9
Tablo 2: Muhasebe Skandallarının Özellikleri	40
Tablo 3: SPK' nın 2008- 2015 Yılları Arasında Bağımsız Denetim Firmalarına Verdiği İdari Para Cezaları ve Nedenleri.....	78
Tablo 4: SPK 2008-2015 Dönemi Kalite Kontrol İstatistikleri	79
Tablo 5: Meslek Mensuplarının Deneyim Süreleri.....	113
Tablo 6: Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeyleri	113
Tablo 7: Meslek Mensuplarının Şirketteki Konumları	113
Tablo8: Meslek Mensuplarının Kalite Kontrol Komitesinde Yer Alma Durumları.....	114
Tablo 9: Denetim Firmalarının Kuruluş Merkezleri.....	114
Tablo 10: Denetim Firmalarının Ağırlıklı Olarak Hizmet Verdikleri Sektörler.....	115
Tablo 11: Denetim Firmalarının Faaliyet Süreleri.....	115
Tablo 12: Denetim Firmalarının Ortak Sayıları.....	115
Tablo 13: Denetim Firmalarının Ortaklık Yapıları.....	116
Tablo 14: Denetim Firmalarının Bünyelerindeki Denetçi Sayısı	116
Tablo 15: Denetim Firmalarının Verdiği Hizmetler	116
Tablo16: Denetim Firmalarının K.K. Sistemlerinin Tabii Olduğu Düzenlemeler	117
Tablo 17: Denetim Firmalarının Sahip Oldukları Yetki Belgeleri	117
Tablo 18: Denetim Kalitesinin Denetçilerin Eğitim Düzeyine Göre Farklılığının Tespiti	118
Tablo 19: Denetim Kalitesinin Denetçilerin Şirketteki Konumuna Göre Farklılığının Tespiti	119
Tablo 20: Denetim Firmalarına Yönelik Oluşturulan Ölçeklerin Güvenilirlik Analizi	121
Tablo 21: Denetim Firmalarının Liderlik Hükümleri İle İlgili Yanıtları	121
Tablo 22: Denetim Firmalarının Etik Hükümler İle İlgili Yanıtları	122
Tablo 23: Denetim Firmalarının Müşteri İlişkisi İle İlgili Yanıtları.....	123
Tablo 24: Denetim Firmalarının İnsan Kaynakları İle İlgili Yanıtları.....	124
Tablo 25: Denetim Firmalarının Denetimin Yürütülmesi İle İlgili Yanıtları	125
Tablo 26: Bağımsız Denetim Firmalarının İzleme İle İlgili Yanıtları	127
Tablo 27: Bağımsız Denetim Firmalarının Belgelendirme İle İlgili Yanıtları	128

Tablo 28: Liderlik Hükümleri İle Denetimin Kalitesi Arasındaki İlişki.....	129
Tablo 29: Etik Hükümler İle Denetimin Kalitesi Arasındaki İlişki	130
Tablo 30: Müşteri İlişkisi İle Denetimin Kalitesi Arasındaki İlişki	131
Tablo 31: İnsan Kaynakları İle Denetimin Kalitesi Arasındaki İlişki	132
Tablo 32: Denetimin Yürütülmesi Denetimin Kalitesi Arasındaki İlişki	133
Tablo 33: İzleme İle Denetimin Kalitesi Arasındaki İlişki.....	133
Tablo 34: Belgelendirme İle Denetimi Kalitesi Arasındaki İlişki	134
Tablo 35: Bağımsız Denetim Firmalarına İlişkin Elde Edilen Sonuçlar	135
Tablo 36: Denetlenen Şirketlerin Yöneticilerinin Eğitim Düzeyleri	137
Tablo 37: Denetlenen Şirketlerin Yöneticilerinin Şirketteki Pozisyonları	137
Tablo 38: Denetlenen Şirketlerin Faaliyet Gösterdikleri Sektörler	137
Tablo 39: Denetlenen Şirketlerin Faaliyet Süreleri	138
Tablo 40: Denetlenen Şirketlerin Bağımsız Denetim Hizmeti Alma Süreleri.....	138
Tablo 41: Denetlenen Şirketlerin Hangi Firmadan Bağımsız Denetim Hizmetini Alacaklarına Karar Veren Organları.....	138
Tablo 42: Denetim Hizmetini Alan Taraflar Açısından Güvenilirlik Analizi	140
Tablo 43: BIST 100 Firmalarının Liderlik Hükümleri İle İlgili Yanıtları.....	140
Tablo 44: BIST 100 Firmalarının Etik Hükümler İle İlgili Yanıtları	141
Tablo 45: BIST 100 Firmalarının Müşteri İlişkileri İle İlgili Yanıtları	141
Tablo 46: BIST 100 Firmalarının İnsan Kaynakları İle İlgili Yanıtları.....	142
Tablo 47: BIST 100 Firmalarının Denetimin Yürütülmesi İle İlgili Yanıtları	143
Tablo 48: BIST 100 Firmalarının İzleme İle İlgili Yanıtları	144
Tablo 49: BIST 100 Firmalarının Belgelendirme İle İlgili Yanıtları.....	144
Tablo 50: Liderlik Hükümleri İle Denetimin Kalitesi Arasındaki İlişki.....	145
Tablo 51: Etik Hükümler İle Denetimin Kalitesi Arasındaki İlişki	146
Tablo 52: Müşteri İlişkileri İle Denetimin Kalitesi Arasındaki İlişki.....	147
Tablo 53: İnsan Kaynakları İle Denetimin Kalitesi Arasındaki İlişki	148
Tablo 54: Denetimin Yürütülmesi İle Denetimin Kalitesi Arasındaki İlişki.....	149
Tablo 55: İzleme İle Denetimin Kalitesi Arasındaki İlişki.....	150
Tablo 56: Belgelendirme İle Denetimin Kalitesi Arasındaki İlişki	151
Tablo 57: BİST 100 Firmalarına İlişkin Elde Edilen Sonuçlar.....	151
Tablo 58: Hipotez Sonuçlarının Karşılaştırılması.....	153

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	:Avrupa Birliği
AICPA	:American Institute Of Certified Accountants- Amerikan Kamu Muhasebeciler Birliği
ASQC	:Amerikan Kalite Kontrol Derneği
BDDK	:Bankalar Düzenleme ve Denetleme Kurulu
BDS 220	:Bağımsız Denetim Standardı 220
BDY	:Bağımsız Denetim Yönetmeliği
CPA	:Certified Public Accountants– SMMM
PCAOB	:Certified Public Accountant and Auditing Oversight Board- Kamu Muhasebecileri ve Bağımsız Gözetim Kurulu
EOQC	:Avrupa Kalite Kontrol Organizasyonu
EYBİS	:Eğitim ve Yetkilendirme Bilgi Sistemi
GAAP- GKGMİ	:General Accepted Accounting Principle- Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
GKGDS	:Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
IAASB	:International Auditing and Assurance Standards Board-Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IESBA	:International Ethics Standards Board for Accountants-Uluslararası Muhasebe Etik Standartları Kurulu
IFAC	:Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
ISQC 1	: International Standard on Quality Control 1 (KKS 1)
KAP	:Kamuyu Aydınlatma Platformu
KAYİK	:Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KGK	:Kamu Gözetim Kurulu
PCAOB	:Public Company Accounting Oversight Board - Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu
PR	:Peer Review- Denetçinin Denetimi
POB	:Professional Oversight Board- Profesyonel Gözetim Kurulu
SMMM	:Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SASs	:Statement on Auditing Standards- Denetim Standartları Tebliği
SEC	:Securities and Exchange Commission-Menkul Kıymet Borsaları Örgütü
SECPS	: SEC Practice Section(SEC Uygulama Bölümü)
SOA (SOX)	:Sarbanes Oxley Act – Sarbanes Oxley Yasası

SQCS- KKS	:Statement on Quality Control Standard- Kalite Kontrol Standardı
SPK	:Sermaye Piyasası Kurulu
TDS	:Türkiye Denetim Standartları
TMUDESK	:Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	:Türk Ticaret Kanunu
TUDESK	:Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMÖB	:Türkiye Serbest Muhasebeci ve Yeminli Mali Müşavir Odaları Birliği
UMS	:Uluslararası Muhasebe Standartları
UDS	:Uluslararası Denetim Standartları
QAS- KGS	:Quality Assurance System - Kalite Güvence Sistemi
QC- KKS	:Quality Control – Kalite Kontrol Sistemi
QCSC	:Quality Control Standards Committee -Kalite Kontrol Standartları Komitesi
YMM	:Yeminli Mali Müşavir

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1:Denetim Süreci.....	5
Şekil 2: Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Tespitine İlişkin Çalışma Modeli.....	110



GİRİŞ

Ekonomik hayatın en küçük birimleri olarak ifade edilen işletmelerin küreselleşme süreci ile birlikte rekabet gücünün arttırma, gelişen ekonomik sistemlere daha rahat dahil olmaları çerçevesinde muhasebe sistemlerinin etkinliği ile birlikte gerçek ve doğru mali tabloları düzenlemeleri ve bu tabloları bağımsız denetime tabi tutarak kamuoyunun bilgisine sunmaları gerekmektedir. Bu noktada kamuoyunun hazırlanan denetim raporlarına ve hatta denetimi yapan kişi ve kuruluşlara güvenmesi gereklidir.

Geçmişte yaşanan skandallar sonucunda yatırımcı ve diğer ilgililerin bağımsız denetime olan güveni büyük ölçüde sarsılmış; meslek içerisinde bir takım çıkmazlarının olduğu görülmüştür. Bağımsız denetim hizmetinin, denetim dışı (danışmanlık, tasdik vb.) hizmetlerden daha düşük fiyatlarla icra edilmesi kalitenin mesleki açıdan sorgulanması ve değerlendirilmesini gündeme getirmiştir.

Çalışmada bağımsız denetimde kalite kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Küreselleşme sürecinde bağımsız denetime ilişkin her türlü gelişme tüm dünyayı kapsamaktadır. Bu yüzden bağımsız denetimde kaliteye yönelik ulusal, uluslararası düzenlemelere değinmek yararlı olacaktır. Ayrıca bu çalışmada ülkemizde denetim hizmetini veren bağımsız denetim firmalarında kalite kontrol sistemi ve denetim hizmetini alan işletmelerde alınan denetim hizmetinin kalitesinin boyutu değerlendirilecektir.

Ülkemizde muhasebe ve denetim mesleği çerçevesinde yetkili olan TÜRMOB, SPK vb.. kuruluşlar şüphesiz bugüne kadar önemli çalışmalar sergilemiştir. Meslek yasası ile birlikte meslek mensuplarının yetkilendirilmesi ve çalışmalarının takibi, eğitim süreci gibi konularda meslek örgütünün önemli çalışmaları olmuştur. Aynı zamanda piyasanın regüle edilmesi (düzenlenmesi), halka açık şirketlerin denetimi konusunda yapılan düzenlemeler mesleği bir aşamaya getirmiştir. Ancak günümüzde mesleğin tek bir merkezden yürütülmesi ihtiyacı doğrultusunda 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetim Kurumu (KGK) kurulmuştur. Bu bağlamda KGK tarafından yürürlüğe konan standartlar ve yönetmeliklerde denetim şirketlerinin

bünyelerinde oluşturdıkları kalite kontrol sistemlerinin ölçülmesi ve denetlenen şirketlerin aldıkları denetim hizmetinin kalite düzeyleri bu çalışmaya konu olmuştur.

Çalışma birbiri ile bağlantılı olarak düzenlenmiş üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm bağımsız denetim, ikinci bölüm kalite kontrol sistemi ve kalite kontrol sistemine ilişkin ulusal ve uluslararası düzenlemeler, üçüncü bölüm bağımsız denetimde kalite kontrol sisteminin ölçülmesi üzerine bir araştırma başlıkları altında sunulmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde; bağımsız denetim kavramına ilişkin bilgi verilmesinin ardından; bağımsız denetim kalitesini belirleyen ölçütler ve faktörler ve ülkemizdeki bağımsız denetim firmalarına ilişkin bilgiler verilmektedir.

Çalışmanın ikinci bölümünde kalite kontrol sistemi kavramı, bağımsız denetimde kalite kontrol sistemine ilişkin ulusal ve uluslararası düzenlemeler yer almaktadır. Bu bölümde özellikle bağımsız denetimde Enron, Parmalat gibi skandallar sonrasındaki yürürlüğe konan Sarbanes Oxley (SOX) yasası ve diğer düzenlemeler yer almaktadır. Diğer taraftan meslekte öncü kuruluşların (IFAC, IOSCO, IFIAR) denetimde kalitenin sağlanması ve artırılması amacı ile yürürlüğe koydukları düzenlemeler ile ABD’de ve AB ülkelerinde kalite güvence sistemlerine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Ülkemizde de 660 sayılı KHK ile kurulan KGK ve öncesinde yetkili kuruluşlar olan TÜRMOB, SPK, BDDK gibi kuruluşların kalite kontrol sistemine ilişkin çalışmaları da bu bölümde yer almaktadır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde kalite kontrol sistemine ilişkin denetim firmaları ve denetlenen şirketlere yönelik yapılmış araştırma sonuçları yer almaktadır. Sonuçlara göre bağımsız denetim hizmetini alan ve veren firmaların KKS1 ve UDS 220, BDY ve etik kurallar çerçevesinde denetim sürecini tamamlanmasını önemsedikleri ve bu çerçevede uygulamalarını gerçekleştirmeleri ile ilgili tespitlere yer verilmiştir.

Çalışma ile bağımsız denetimde kalite kontrol sistemi etkinliği, mesleki uygulamalar çerçevesinde durum tespiti yapılarak sistemdeki mevcut eksiklikler belirlenecektir. Bu çerçevede sunulacak önerilerle denetimin kalitesinin artırılması yönünde katkı sağlanacağı düşünülmektedir.

I.BÖLÜM: BAĞIMSIZ DENETİM

1.1.Bağımsız Denetim Kavramı

İşletme faaliyetleri ile ilgili bilgiye ihtiyaç duyan taraflar (menfaat grupları) her geçen gün artmaktadır. Bu grupların işletme ile ilgili temel bilgi kaynağı mali tablolar olduğundan;güvenilir, şeffaf, tarafsız ve sağlıklı bilgileri içeren mali tablolar sayesinde doğru kararlar alınabilecektir.

Piyasada bulunan işletmelerin kamuoyunu aydınlatma amacı ile sundukları bilgilerin güvenilir olması ihtiyacı, bağımsız denetimin önemini ortaya koymaktadır. Çünkü sağlıklı, şeffaf, gerçeğe dayalı mesleki uygulamalar bilgi kullanıcılarının firmaya olan güvenini arttıracaktır. Bu süreç ancak bağımsız denetimle sağlanabilir.

Bağımsız denetim hizmeti sadece denetlenen işletmenin menfaati için yapılmamaktadır. Şirket ortakları, finansal kuruluşlar, yatırımcılar, devlet gibi işletmenin finansal bilgilerine ilgi duyan birimler bu bilgilerin doğru ve makul ölçüde olduğunu bilmek isterler. Denetçi bu kitlelere karşı sorumlu olduğundan, denetim sürecini kaliteli biçimde icra etmelidir. Çünkü bu bilgiler ancak kaliteli bir denetim süreci ile güvenilir olacaktır.

Günümüzde karmaşık hale gelen iş süreçleri beraberinde, işletmeye ilgi duyan grupların baskıları veya cazip teklifleri denetimin kalitesini olumsuz yönde etkilemiş ve nitekim 2000’li yılların başlarında muhasebe skandalları ortaya çıkmıştır. Bu skandallar sonrasında denetim firmalarının kaliteli denetim yapmaları; denetlenen şirketlerin bu konudaki sorumlulukları gündeme gelmiştir. 2002 yılında yürürlüğe giren Sarbanes Oxley Yasası ile denetlenen şirketlerin gözetlendiği bir üst otoritenin oluşturulması (PCAOB) ile denetimin kaliteli bir şekilde yürütülmesi yönünde adımlar atılmıştır. Bu gelişmeler AB ülkelerinde benzer düzenlemelerin yapılması açısından öncü durumdadır.

1.1.1.Bağımsız Denetim Tanımı

Literatürde denetim;*“iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreç”* olarak tanımlanmıştır.¹ Denetim tanımının içerdiği unsurlar aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir;²

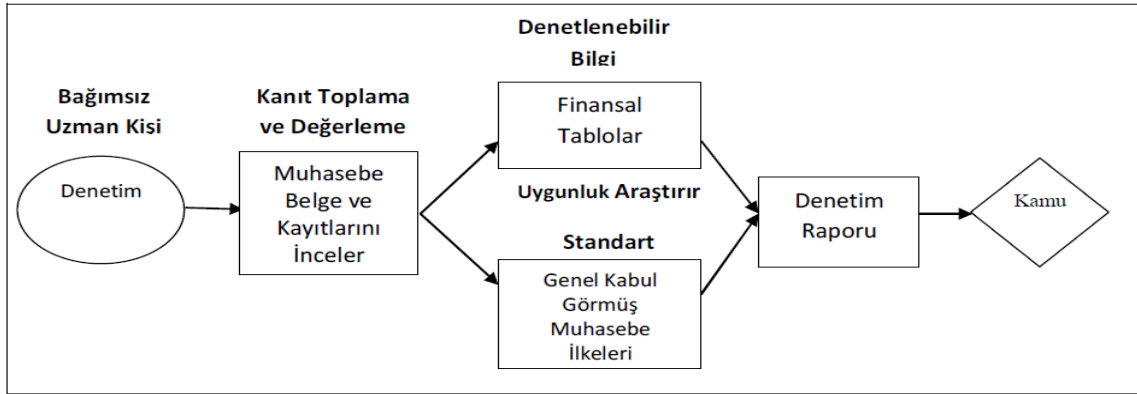
- Denetim bir süreçtir: Denetim faaliyeti için gerekli olan kanıt ve bilgilerin sağlanması, bunların işlenmesi ve değerlendirilmesi, değerlendirme sonuçlarına göre bir denetim görüşüne ulaşılması ve bu görüşün denetim raporu ile ilgili yerlere iletilmesi evrelerini içerir.
- İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddialar: Muhasebenin iktisadi bilgileri teşhis etme, ölçme ve raporlama işlevlerinin istenmesidir. İşletmelerin iktisadi faaliyetlerine ilişkin iddiaları içeren finansal tablo ve raporlar denetçi tarafından incelenerek bu tablo ve raporlardaki iddiaların doğruluğu ve güvenilirliği araştırılır ve onaylanır.
- Önceden saptanmış ölçütler: Denetleme işlemi sırasında önceden belirlenmiş ölçütler kullanılmaktadır. Ekonomik bilgilerin bu ‘önceden belirlenmiş’ kriterlere uygunluğu araştırılmaktadır. Bu ölçütler/kriterler; Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, İşletmenin kendisi tarafından belirlenmiş olan çeşitli ilkeler (Politika ve Usüller), Yasa ve yönetmelik hükümleri ve yönetimce saptanmış çeşitli hedefler bütçeler ve diğer ölçütler şeklindedir.³
- Uygunluk derecesi: Yönetim tarafından ileri sürülen iddia ve bildirimlerin saptanmış ölçütlerle ne derece uyum içinde bulunduğunu belirlemektir.
- Tarafsızca kanıt toplama değerlendirme: Denetçinin önyargıya kapılmadan bildirimleri özenle incelemesi ve sonuçları titizlikle değerlendirmesidir.
- İlgi duyanlar: Çıkar grupları ve kamuoyudur.
- Sonuç bildirme: Denetim sürecinin son evresidir. Temelde onaylama işlemidir.

¹Kaval, Hasan, Muhasebe Denetimi, (2.Baskı), Gazi Yayınları, Ankara, 2005, s.3.

²Güredin, Ersin, Denetim, (13. Baskı), Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2010, ss.11-12.

³<https://erdialtay.wordpress.com/tag/muhasebe-denetimi/>, 15.07.2017.

Şekil 1:Denetim Süreci



Kaynak:Güredin, Ersin, Denetim, (13. Baskı), Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2010, s.13.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'ne göre bağımsız denetim;

“finansal tablo ve diğer finansal bilgiler dâhil olmak üzere denetime tabi konuların, belirlenmiş kıstaslara uygunluğu hususunda hedef kullanıcılara güvence sağlamak amacıyla, denetimin konusu hakkında, meslek etiği ilkelerine bağlı kalmak ve mesleki şüphecilik içinde bulunmak suretiyle, Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanmasını ve bu kanıtlara dayanarak ulaşılan sonuç veya görüşlerin rapora bağlanmasıdır.”⁴

Bağımsız denetim kavramı yerine, dış denetim, finansal tablolar denetimi, muhasebe denetimi veya finansal denetim ifadeleri de kullanılmaktadır.⁵

Bağımsız denetim, işletmelerin muhasebe sistemlerinde hata ve hile olması riskini azaltmak suretiyle muhasebe bilgilerinin kalitesini arttıran, karar alıcılara güvenilir bilgiler sağlayan, işletmelerin sorumlu kurumsal vatandaş olarak davranmalarına katkıda bulunan, karar alıcıların doğru kararlar alarak kaynakların israf edilmesini önlemeye yardımcı olan bir hizmettir.⁶ Bu sebeple bağımsız denetim, işletme ile ilgili kişi ve gruplara sunulan bilgilerin güvenilirliğini sağlama amacıdadır. Bağımsız denetim aynı zamanda, sunulan bu bilgilerin belirlenen politika ve prosedürlere uygun olarak sunulduğu hususunda da güvence vermektedir. İşletme dışındaki kişilerin bilgilere doğrudan ulaşmalarının zor olması, denetimin bu kişi ve kuruluşlar için taşıdığı önemi vurgulamaktadır. Denetçinin, işveren işletme yönetiminden ziyade işletme dışı bu gruplara karşı daha fazla sorumluluğu

⁴ Bağımsız Denetim Yönetmeliği (BDY) m. 4/1.b

⁵ Selimoğlu, Seval Kardeş, Yeşilçelebi, Gül, “Mesleki Aidiyetin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi,2014, Ekim, ss:27-52.

⁶ Altıntaş, Taylan, “Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesinin Algılanmasına İlişkin Bir Araştırma”, (Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi, SBE, İstanbul, 2007, s.112.

bulunmaktadır.⁷ Bu bağlamda bağımsız dış denetimin başlıca amaçlarını aşağıdaki gibi özetlenebilir.⁸

- ✓ Kamunun aydınlatılması yoluyla sermaye piyasasının açıklık ve tutarlılık içinde çalışması, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunması,
- ✓ İşletme kayıt ve belgelerine dayalı olarak düzenlenen mali raporların gerçeği yansıtip yansıtmadığının saptanması,
- ✓ İşletme faaliyetlerinin yasal düzenlemelere uygunluğunun araştırılması ve varsa uygunsuzlukların düzeltilmesi,
- ✓ Analizler yaparak işletmenin mali ve ekonomik durumunun yetkili mercilere aktarılmasıdır.

Bağımsız denetimde makul güvence, bağımsız denetim süreci sonucunda denetlenen mali tablolarda önemli hataların olmadığına dair yeterli denetim kanıtlarının değerlendirilmesi olarak ifade edilir. Ancak şu da bilinmelidir ki mali tablolardaki yanlışlıkların tümünün ortaya çıkarılması mümkün olmayacağından mutlak surette bir güvenceden söz edilemez. Nedeni; bağımsız denetim süreci kompleks bir yapıya sahip olması ve profesyonel yargılar eşliğinde koordine edilen süreç içinde gerçekleşmesidir.

1.1.2.Bağımsız Denetim Önemi ve Niteliği

İşletme ile ilgili doğru finansal bilgilerin açıklanması noktasında öncelikli sorumluluk işletmenin yönetimindedir. Yanlış bilgilerin verilmesi veya işletmenin durumuna ilişkin bilgilerin gerçeği yansıtmaması, bu konudaki yükümlülüğün yerine getirilmediğini göstermektedir. Bu sebeple kamuoyunu aydınlatma, finansal piyasaların sağlıklı bir şekilde işleyişini sağlama amacıyla meslek örgütleri ve meslek mensupları tarafından oluşturulan düzenleyici mekanizmaların denetim görevini üstlenmelerinin gerekliliği ortaya çıkmıştır.

⁷Sağlar, Jale, "Bağımsız ve İç Denetimde Kalite Kontrolü: Bağımsız Denetim Firmaları İle Büyük Sanayi İşletmeleri Üzerinde İki Farklı Saha Araştırması"(Doktora Tezi), Çukurova Üniversitesi SBE, Adana, 2003, s. 29

⁸İnam, Burak," Denetim Mesleğinde Etik, Bağımsızlık ve Sarbanes Oxley Kanunu Sonrası Gelişmeler", (Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi, SBE, Ankara,2007, s.12.

Düzenleyici otoritelerin personel ve teknik yönden yetersiz olması ve piyasaların liberalleşmesi nedeniyle düzenleyici otoritelerin bu görevini tam olarak yerine getiremeyeceğinden bir ara mekanizmaya gerek olduğu ortaya çıkmıştır. Bunun sonucunda mali tablo ve raporların kamu adına denetimini yapacak yeni bir alan olarak bağımsız denetim ortaya çıkmıştır.⁹

İşletmelerin ve işletmelerle ilişkisi olan üçüncü kişilerin alacakları ekonomik kararlar, işletme ile ilgili bir takım bilgiler incelendikten sonra alınmaktadır. Karar vericiler inceledikleri bu bilgilerin doğru ve güvenilir olduklarını varsayarak hareket ederler. Eğer bilgiyi sunanlar ile bilgiyi kullananlar arasında bir çıkar çatışması var olması durumunda, sunulan bilginin gerçeği yansıtmama riski bulunmaktadır. Bu risk, işletmelerin bağımsız denetimden geçmesi ile minimum seviyeye inmektedir.¹⁰ Bu noktada finansal tabloların bağımsız denetimden geçirilmesinin temel amacı, raporlama standartlarına uygun olarak işletme faaliyetlerinin tam ve eksiksiz olarak raporlandığı ve muhasebe ilkelerine uygun işlemlerin yürütüldüğü konusunda bağımsız bir görüş sunmaktır.¹¹

Piyasa işleyişinde doğru ve güvenilir bilgiye olan ihtiyaç bağımsız denetimin önemini ortaya koymaktadır. Bağımsız denetim mesleğinin kaliteli bir şekilde hizmet vermesi ile ilgili tarafların bilgi ihtiyacının karşılanması söz konusu olacaktır. Böylece kaynakların yanlış alanda kullanılma riski azalacaktır. Aksi takdirde tüm dünyada büyük yankı uyandıran Enron, Worldcom gibi muhasebe skandallarında olduğu gibi yatırımcıların yanlış bilgi eşliğinde karar vermeleri sonucunda ciddi sıkıntılar olacaktır. Çünkü denetim firmaları ile mükellefler arasındaki çıkar ilişkisi çerçevesinde şirketlerin yanıltıcı bilgi vermeleri sonucunda (doğru hazırlanmamış mali tabloların doğru ve ya tam hazırlanmış gibi göstererek) yatırımcılar zor durumda kalmıştır. Bu sebeple yaşanan olumsuz gelişmeler, denetim mesleğinin kalite ölçütleri çerçevesinde yapılmasına ilişkin yasa, mevzuat vb.. düzenlemeler hazırlanması ihtiyacını doğurmuştur.

⁹Yurdakul, Hüseyin, “Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol ve Türkiye’deki Uygulamaları, (Master Tezi), Gazi Üniversitesi, SBE, Ankara, 2005, s:3.

¹⁰Dibi, Ekrem, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol Sistemi ve Türk Denetim Firmalarındaki Uygulamalar, (Yüksek Lisans Tezi) Marmara Üniversitesi SBE, İstanbul, 2010, s; 1.

¹¹ KGK, Denetim Standartları Modül 1 <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/pdf/egitim/beykent/m-1-kgkweb.pdf>, 13,09,2015

1.1.3.Bağımsız Denetim Tarihsel Süreci

İnsanlığın yerleşik hayata geçmesi ile ticari faaliyetlerin sistemli bir şekilde yürütülmesi adına kontrol mekanizması devreye girmiştir. Mezopotamya uygarlığının kayıtlarında finansal işlemleri gösteren rakamların yanında bir doğrulama sistemi kullanıldığını gösteren işaret ve noktalar bulunması, bir kişi tarafından hazırlanan kayıtların başka bir kişi tarafından doğrulanma işleminin günümüzden 5500 yıl öncesine kadar uzandığını ortaya kaymaktadır.¹²Bazı kaynaklar ise Milattan 3000 yıl önce Ninua ve Babil’de önemli iktisadi olay ve faaliyetlerin levhalar üzerinde izlenmekte olduğunu, firavunlar döneminin Mısır’ında alınacak vergilerin tespiti için tarımsal üretimin kontrol edildiğini, yine Milat’tan 300 yıl kadar önce Atina’da kamu maliyesinin bir denetleme organının bulunduğu, Roma İmparatorluğunun da 5. yüzyılda kontrolör, kester ve hazineyi denetlemekle görevli maliye bakanları aracılığıyla kamu maliyesini kontrol altında tuttuğunu belirtmektedir.¹³

Denetim (auditing) ve meslek unvanı olarak da denetçi (auditor) kelimeleri ilk defa 1289 yılında İngiltere’ de kullanılmış; profesyonel denetçiliğin ilk meslek örgütü 1581 yılında “ Collegio Dei Rexonati” ismi ile Venedik’ te kurulmuştur.¹⁴ Söz konusu meslek örgütünün mesleğe kabul etme süreci, muhasebe ve denetim ayrımı yapılmaksızın sınava tabi tutulması şeklinde gerçekleşmiştir. Diğer feodal toplumlarda da benzer mesleki örgütler kurulmuştur. Örneğin, Milano’ da 1658 yılında “Academia Del Regionieri” adında bir meslek örgütü kurulmuştur.¹⁵

Denetim faaliyeti, Sanayi devriminden önce resmen kabul edilmiş bir meslek olmamasına rağmen,hataların önlenmesi amacı ile % 100 lük bir oranla eksiksiz bir şekilde yapılmıştır. Sanayi Devrimi öncesinde denetimin yürütülmesi için İngiltere’de yapılan kayıtların dışarıdan bağımsız kişilerce incelenmesi ile kıyaslama işlemleri yürütülmüştür. Ancak işlerin artması ve kayıtların tekrar incelenmesinin çok maliyetli olması, bağımsız bir mekanizmanın süreci yürütmesini gerekli kılmıştır.

¹²Selimoğlu vd, Muhasebe Denetimi (2.Baskı) Gazi Yayınevi, Ankara, 2009,s.1.

¹³ Aktaş,Hasan Hüseyin, “İç Denetçinin Bağımsızlığı ve Türkiye Uygulamalarına Yönelik Bir Örnek”(Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi SBE, İstanbul, 2010, s. 4.

¹⁴Selimoğlu vd., 2009 s:1.

¹⁵ Bayazıtlı Ercan, “Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartlarının Türkiye Uygulaması”, <http://www.politics.ankara.edu.tr/dergi/pdf/46/3/ercanbayazitli.pdf>, 31.10.2016.

Sanayi devriminden 1900'li yıllara kadar geleneksel denetim rolü uygunluk aşamasında ortaya çıkmıştır. Denetimler bilânço hesaplarındaki hataları bulma ve sayıları gittikçe artan profesyonel yöneticiler ve işletme sahiplerinin hatalarını bulmaya yöneliktir.¹⁶ 1900'lere kadar yapılan denetimlerde esas amaç hata ve hilelerin bulunması iken; 1930'lardan itibaren çıkar gruplarının talebi hata ve hilelerin ortaya çıkarılması yerine işletmenin finansal tablolarının güvenilirliği hakkında bir görüş bildirmesi olmuştur. Bu durum denetçilerin finansal tabloları örnekleme yöntemi ile inceleyerek finansal tabloların güvenilirliği hakkında bir görüşe ulaşmalarını beraberinde getirmiştir.¹⁷ 1980'li yıllarda denetim sürecinin odak noktası değişmiş, denetçiler işletmelerde iç kontrol sisteminden başlayarak denetim faaliyetlerine başlamışlardır.¹⁸ Bu bağlamda 16. 17. ve 18. yüzyıllarda meydana gelen ekonomik gelişmelerin denetim mesleğindeki etkileri aşağıdaki tabloda açıklanabilir;

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 Yılları Arası	% 100' lük Bir İnceleme	Yanıltmaların Bulunması	Ortaklar ve İşletmeye Borç Verenler
1900- 1930 Arası	% 100' lük Bir ve İnceleme 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, 2010:14

Muhasebe denetiminin resmi meslek olarak kabul görmesi 1880 li yıllarda (1870 te İngiliz Muhasebeciler Derneği olarak kurulmuştur) 5 yerel muhasebe topluluğunun birleşmesi ile İngiltere ve Galler Uzman Muhasebe Kurulu'nun oluşması ve 1900

¹⁶Hikmet, Nazım , " Denetim Mesleğinde

Disiplin",archive.ismmmo.org.tr/docs/...O10/NAZIM%20HIKMET.ppt, 12.05.2011.

¹⁷Güredin, 2010, s.15.

¹⁸Hikmet,a.g.e. 12.05.2011.

yılında sınırlı sorumlu şirketlerin denetim zorunluluğu yasası ile İngiltere Kamu Muhasebeciliği ve Yeminli Mali Müşavirliği'nin ortaya çıkması ile gerçekleşmiştir. 1880 yılında ABD ve Kanada'ya göç eden İngiliz muhasebe meslek mensupları Quebec Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü'nü ve 1886 yılında Newyork'ta Amerikan Kamu Muhasebeciler Birliği'ni kurmuştur.¹⁹

ABD' de denetim mesleğinin yasal dayanağa kavuşmasında 1896 yılında İngiliz yatırımcıların haklarının korunması amacı ile gerçekleştirilen devlet düzenlemeleri etkili olmuştur. Fransa'da 1942 yılında Uzman Muhasebeciler ve Yetkili Muhasebeciler Milli Birliği kurulmuştur.²⁰ 1917 yılında Amerikan Kamu Muhasebeciler Birliği (American Institute Of Certified Public Accountant - AICPA)'nin kurulması ile genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin yaygınlaşması ve genel kabul görmüş denetim standartlarının oluşturulması ile muhasebe ve denetim mesleklerine ilişkin temel düzenlemeler uygulamalarda yerini almıştır.

Almanya'da 1928 yılında kurulan Yeminli Denetçiler Odası ile ülkedeki denetçiler denetim işleri ile birlikte vergi danışmanlığı, hukuki danışmanlık ve vergi oranlarında mükellef temsilciliği gibi hizmetler sunmuşlardır. Japonya' da ise 1948 yılında ABD Yeminli Muhasebe Uzmanları Enstitüsü katkıları ile Bağımsız ve Yeminli Kamu Muhasebeciliği yasası çıkarılmıştır.

Ülkemizde muhasebe ve denetim alanındaki uygulamalar yürürlüğe giren yasalar çerçevesinde resmîlik kazanmıştır. 1853 yılında kurulan Yüksek Ticaret Okulu ile denetime ilişkin çalışmalar yürütülmüştür. Türkiye'de muhasebe denetçiliği mesleğinin denetim boyutu, mahkemelerde bilirkişilik faaliyetleri ile başlamış, 1926-1934 yılları arasında iyi tanınan muhasebe meslek mensuplarına, vergi kanunları gereği vergi denetimi yapma yetkisi verilmiştir. Daha sonraki süreçte yasalaşma ve mesleki

¹⁹ Gürbüz, Hasan, Muhasebe Denetimi (3. Baskı) İstanbul,1990, s:21'den aktaran; Bayazıtlı, Ercan, Uluslararası Bağımsız Denetim Standartlarının Türkiye Uygulaması <http://www.politics.ankara.edu.tr/dergi/pdf/46/3/ercanbayazitli.pdf>, 16.12.2015, ss.143-193.

²⁰ Çarıkçıoğlu, Peyami, "Türkiye'de Muhasebe Denetimin Gelişimi", 1995, (Kaynak: <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/01SEMPOZYUM/3GUN1OTURUM/02-PEYAMICARIKCIOGLU.doc>, (Erişim Tarihi: 22.06.2011) .

örgütlenme çalışmaları sürdürülmüştür.²¹ Meslekle ilgili ilk resmi uygulama 1989 tarihli 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminlik Mali Müşavirlik Kanunu ile gerçekleşmiş ve denetleme yetkisi ruhsatlı meslek mensuplarına verilmiştir.

Günümüzde mesleki uygulamalar yasal düzenlemeler eşliğinde yapılmakta; bilgi teknolojilerinin katkısı ile mesleğin icrası, boyutu, önemi gibi unsurlar açısından incelenmekte ve gerekli düzenlemeler yapılmaya çalışılmaktadır. Uluslararası Denetim Standartları (UDS) ve Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) kullanımı zorunluluğu uygulamalarda yerini almıştır.

1.1.4.Bağımsız Denetime Duyulan Gereksinim

Ekonomik koşulların sürekli olarak değişmesi, iş dünyasındaki rekabet, ülkemizde uluslararası düzeyde faaliyet gösteren işletmelerin sayısının artması ve bu işletmelerin hem ülke sınırları içinden hem de ülke sınırları dışından kaynak bulma ihtiyacının artması, bağımsız denetime olan ihtiyacı ortaya çıkarmıştır. Çünkü işletmeler, kaynak talebinde bulundukları diğer işletmelerin kendilerinden istediği finansal durumları ve muhasebe verilerine ilişkin bilgileri tam, anlaşılabilir ve güvenilir olarak sunmalıdırlar. Bu güvenilirlik ise ancak bağımsız denetim ile mümkündür.²² Bu bağlamda bağımsız denetime olan ihtiyaç 4 açıdan incelenebilir:²³

- Çıkar çatışması: Sunulan finansal tablolar tüm işletme ilgililerinin çıkarları gözetilerek hazırlanmalıdır. Örneğin; işletmenin fon ihtiyacını karşılamak için işletmenin mali durumunun iyi gösterilmesi, diğer taraftan hissedarların kar dağıtım beklentisi çıkar çatışmasını gündeme getirecektir. Bu durumda bilgi kullanıcıları, bağımsız denetçi tarafından sunulan bilginin hem işletme yönetiminin ön yargılarından uzak hem de çeşitli bilgi kullanıcılarına karşı tarafsız olduğu hususunda güvence isteyecektir.

²¹Türker, 2006:5’ den aktaran; Uzay, Şaban vd, “Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe” http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/Muhasebe_Denetimi_Gecmisten_Gelecege.pdf 07.11.2016.

²²Dibi, Ekrem, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol Sistemi ve Türk Denetim Firmalarındaki Uygulamalar, (Yüksek Lisans Tezi) Marmara Üniversitesi, SBE, İstanbul, 2010, s.150.

²³Sağlar, jale, “Bağımsız ve İç Denetimde Kalite Kontrolü:Bağımsız Denetim Firmaları İle Büyük Sanayi İşletmeler Üzerinde İki Farklı Saha Araştırması” (Doktora Tezi) Çukurova Üniversitesi, SBE, Adana, 2003, ss.33-34.

- Sunulan bilgilerin alınacak kararlarla ilgili olması: Finansal tabloların güvenilirliği ile işletme yönetimi ve diğer ilgililer geleceğe ilişkin kararlar alabilmektedir. Bu nedenle bilgi kullanıcıları finansal tabloların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine (GKGMİ- GAAP) uygun olarak hazırlandığının güvencesi olarak bağımsız denetime ihtiyaç duymaktadırlar.
- Muhasebe sisteminin karmaşıklığı: Gelişen teknolojiler, işletmelerin kurumsallaşması gibi etkenler muhasebe bilgi sistemini karmaşık bir hale getirmektedir. Bilgi kullanıcılarının finansal tabloların kalitesini doğrudan değerlendirmesi çok zordur. Bu nedenle kullanıcılar sunulan bilginin kalitesini değerlendirmede bağımsız denetime güvenmektedirler.
- Bilgiye uzaklık: İşletme bilgi kullanıcıları her zaman işletmeye yakın değillerdir. Bu bağlamda finansal bilgilerin elde edilmesi mümkün değildir. Bu yüzden işletmeye ilişkin karar almada bağımsız denetimden yararlanırlar.

Bağımsız denetim, işletmeye ilgi duyan tarafların (işletme sahip veya ortakları, yatırımcılar, devlet, çalışanlar) doğru bilgi elde etme ihtiyacını gidermeye yöneliktir. Örneğin; yatırımcılar bağımsız denetim raporu sayesinde firmanın gerçek durumunu öğrenecek ve yatırım kararını verecekler, işletme sahipleri denetim raporu sayesinde işletmenin geleceğine ilişkin daha sağlıklı kararlar alabilecektir. Denetim raporundan elde edilen bilginin gerçekliği dikkate alınarak vergilendirme sürecine katkı sağlanabilecektir. Bilginin güvenilir olmaması veya gerçeği yansıtmaması durumu yatırımcılar için risk teşkil edecek ve bağımsız denetim ile bu risk minimum seviye düşürülmezse denetimde kalite sağlanamayacaktır.

1.1.5. Bağımsız Denetimin Kalitesi

Muhasebe bilgilerinin kalitesinin yüksek olmasına dair belirleyici unsurlardan biri, bağımsız denetimin kalitesidir. Eğer düşük kalitede denetim hizmeti sağlanmışsa, finansal bilgi manipülasyonu yapılmış olması ihtimali daha yüksektir.²⁴

Denetim hizmeti için kalite kontrolü, denetimin ilgili standartlara uygun gerçekleştirildiğini ve denetçinin meslek ahlakı ilkelerine (özellikle bağımsızlığa dair

²⁴Altıntaş,2007, s.92.

ilkelere) uyduğunu teminat altına almayı hedefler.²⁵ 1981 yılında De Angelo tarafından yapılan tanıma göre “denetim kalitesi, denetçilerin muhasebe hatalarını ortaya çıkartabilme gücü ve sektör tarafından değerlendirilen denetçi bağımsızlığı” olarak tanımlanmıştır. De Angelo tanımlamasında, denetçilerin bağımsızlığının sektör (pazar) içinde değerlendirilmesi üzerinde önemle durmuştur. Palmrose (1988); denetim kalitesinin tanımını güvence derecesine (level of assurance) göre yapmıştır. Bu tanıma göre denetimin amacı, finansal tablolar üzerinde güvence sağlamaktır. Denetim kalitesi ise finansal tabloların hata içermeme olasılığıdır.²⁶

Bağımsız denetimden beklenen, finansal bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanmasıdır. Kalite ise beklentilerin karşılanmasıdır. Bu durumda, bağımsız denetiminin üzerine düşen görev ve sorumlulukları tam olarak yerine getirmek için beklentileri karşılaması yani kaliteyi sağlaması gerekmektedir.²⁷ Andrew Ratcliffe, İngiltere denetim fakültesi (Audit and Assurance Faculty of The Institute of Chartered Accounts in England&Wales) başkanına göre “Denetim, tamamen dürüstlük, bağımsızlık ve mesleki değerlendirme ile ilgilidir. Bağımsız denetimin bir ürün değildir ve hiçbir zaman da olamayacaktır.” Bir denetçi, denetim sonunda doğru görüşe, ancak gerekli kalite prosedürleri mevcut ise varabilecektir.²⁸

Bağımsız denetimde kalite kontrol süreci, denetim raporu düzenlenmesi esnasında veya öncesinde verilen önemli yargıların rapor oluşturulurken ulaşılan sonuçların tarafsız bir şekilde değerlendirilmesi için tasarlanan süreçtir. Sistemin amacı, denetim şirketi ve personelinin mesleki standartlara ve yürürlükteki yasa ve mevzuatlara uygunluğunu ve denetim şirketi tarafından düzenlenen raporun içinde bulunan koşullara uygun olduğu konusunda makul güvence sağlamaktır. Bağımsız denetim kendisine yüklenen mali tablolarının doğruluğu ve güvenilirliği konusunda kesin değil ama makul düzeyde güvence verme işlevini tam olarak yerine getirmek için gerekli örgütlenme ve

²⁵Tanrıverdi,10.04.2006’ dan aktaran; Göğer, Tuğba Türkiye’de Bağımsız Denetim Uygulamalarında Bağımsız Denetim Kalitesini Belirleyen Etkenler ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Yüksek lisans Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, İstanbul, 2006, s.9.

²⁶Göğer, 2006, s.6.

²⁷Yurdakul, 2005, s.32.

²⁸The Institute of Chartered Accountants, Audit Quality, <http://www.icaew.co.uk/library/articles/154855.asp> 15.11.2004’ dan aktaran, Göğer, 2006, s.5.

mesleki standart yapılarını oluşturmuştur.²⁹ Makul güvence kalite kontrol sistemi bağlamında yüksek ancak mutlak olmayan güvence seviyesidir.

Bağımsız denetimde kalite unsuru mali tabloların düzenlenmeler çerçevesinde oluşturulması ve güvenilirliğinin makul ölçüde sağlanmasını içermektedir. Bu yüzden bir kamu hizmeti olarak görülen bağımsız denetim süreci hizmetin kaliteli biçimde gerçekleşmesi için denetim şirketlerinin kalite politika ve prosedürlerini oluşturmasını gerektirmektedir. Ayrıca bağımsız denetimde kalitenin var olması çevresel faktörlere de bağlıdır. Örneğin; işletme içinde kurumsal yönetimin hakim olması ile şeffaflık ve etik ilkeler dahilinde yapılan denetim çalışmasının kalitesine katkı sağlanabilmektedir.

Bağımsız denetimde oluşturulan kalite kontrol standartlarının yasal olarak desteklenmesi gerekmektedir. Çünkü zorunluluk arz etmeyen mesleki uygulamalar hem denetçiler hem de müşteriler için çoğu zaman geçerlilik kazanmayacaktır. Bu uygulamaların zorunlu hale gelmesiyle yasal zemin oluşturulmuş olacaktır. Kalite kontrol denetimlerinden istenen faydanın sağlanması için şu şartların sağlanması gerekmektedir;³⁰

- Her yıl düzenli olarak uygulanan ve belirli sayıda bağımsız denetim kuruluşunun denetlenmesini kapsayan bir politika haline getirilmeli,
- Mesleki ve teknik yönden yeterli uzmanların görevlendirilmesi ve denetime yeterli kaynak ayrılmalı,
- Denetimin her aşamasını kapsayan standart süreçler oluşturulmalı,
- Denetimi gerçekleştirecek uzmanların bağımsızlık ve tarafsızlıkları korunmalı,
- Denetimin etkin olması için gerekli her türlü yasal alt yapı oluşturulmalıdır.

Denetimin güvenilirliği veya kalitesini artırma çabaları kalite kontrol mekanizmalarıyla gerçekleşecektir. Kaliteli bir çalışmaya yol gösterecek olan kalite kontrol standartları ve kalite kontrol sistemleri bağımsız denetim açısından dikkate alınması gereken önemli prosedürlerdendir.³¹

²⁹ Yurdakul, 2005, s.4.

³⁰ Yurdakul, 2005, s.54.

³¹ Sağlar, 2003, s.77.

Denetim şirketi tarafından oluşturulacak kalite kontrol sisteminin niteliği ve kapsamı;³²

- ✓ Denetim şirketinin büyüklüğüne, operasyonel özelliklerine,
- ✓ Denetim şirketinin bir denetim ağının parçası olup olmamasına göre değişir. Denetim şirketinin tüm çalışanları ve yöneticileri kalite kontrol sistemini kurmaktan ve bu sistemin devamlılığını sağlamaktan çeşitli düzeylerde sorumludur.

Sonuç olarak; denetim şirketi bir bütün olarak kalite kontrol sisteminin sağlıklı yürütülmesi için gerekli özeni göstermeli ve çalışanları bu konuda bilinçlendirmelidir.

1.1.5.1. Bağımsız Denetimde Kaliteye Duyulan Gereksinim

Denetlenen şirketlerle ilgili tüm tarafların alacakları kararlar denetim sonucunda elde edilebilecek raporlar çerçevesince oluşacaktır. Bu yüzden elde edilen bilgilerin doğru, güvenilir olması yapılacak denetimin kalitesine bağlıdır. Denetimin güvenilirliğine olan ihtiyaç denetimde kalitenin artırılmasını gündeme getirmiştir. Denetimde kalitenin artırılması da denetimde kalite kontrolün sağlanması ile mümkün olacaktır. Bu bağlamda kalitenin sağlanması amacı ile çeşitli düzenleme ve standartlar söz konusu olmuştur. Aksi takdirde denetimin kalitesine ilişkin olumsuz durumlar söz konusu olacaktır. Bağımsız denetim firmalarının daha kaliteli denetimler yapabilmeleri; müşteri işletmeye ve ile işletme ilgili kişilere karşı olan sorumlulukların yerine getirebilmeleri için firma bünyesinde kalite kontrol sistemini geliştirmelerine ve bu sistemin uygulanmasına bağlıdır.³³

İşletmenin yapısal durumu denetimin kalitesini etkiler. Öyle ki işletme ortakları ile yöneticilerinin farklı olması durumunda temsil çatışması (agency conflict) ortaya çıkacaktır. Yöneticilerin şirket durumunu iyi gösterme adına finansal bilgilerin manipule edilmesini istemeleri söz konusu olabilir. Bu bağlamda ortakların yönetimde söz hakkına sınırlı düzeyde sahip olmaları çıkar çatışmasını attıracağından oluşacak riskin büyüklüğü finansal tabloların kalitesini de olumsuz yönde etkileyecektir. Bu

³²Şirin, Mehmet, (KGK) www.tmud.org.tr/Files/Mehmet_SİRİN.pptx, 01.12.2015

³³Oktay, Sadiye, “Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri” Maliye Finans Yazıları, 2013, Sayı:100, s. 45.

noktada işletme ortakları bağımsız denetimde kalitenin yüksek olmasını isteyecektir. Sunulan hizmet kalitesine olan güvenin artması ise meslek mensuplarının standartlara uygun davranmaları ile mümkündür. Denetçilerin kalitesinin arttırılması ise, denetçinin yeterli ve sürekli eğitiminden meslek ahlakı kurallarına uymasına kadar birçok konu ile yakından ilgilidir.³⁴

Bağımsız denetimde kalitenin sağlanması ile denetim sürecinin sağlıklı gerçekleşmesi söz konusu olur. Bu noktada denetçinin sorumluluğu büyüktür. Finansal bilgilerin güvenilirliği bağımsız denetim tarafından sağlanacağından, bağımsız denetimin kalitesi önemli bir konu haline gelmiştir. Bu bağlamda kaliteli bir bağımsız denetim hizmeti ile elde edilebilecek faydalar şu şekildedir.³⁵

- Denetim sonuçlarından yararlanan kesimlere karşı olan sorumluluk sağlıklı bir şekilde yerine getirilmiş olur ve sermaye piyasasının başarısını arttırır.
- Bağımsız denetim firmasının güvenilirliği ve güvenilirliğinin beraberinde getirdiği itibar korunur ve geliştirilir.
- Bağımsız denetim firmasının rekabet gücü artar ve böylece pazar payı karlılığı da artmış olur.
- Bağımsız denetim firmasının mevcut müşterilerinin elde tutulması sağlanır.
- Bağımsız denetim firmasının aleyhine açılacak dava ihtimali minimize edilir.
- Meslek kuruluşları ve düzenleyici otoriteler tarafından herhangi bir yaptırıma tabi olma ihtimalini minimize edilir.
- Bağımsız denetim firmaları, üst düzey niteliklere sahip kaliteli kişilerin çalışmak için tercih ettikleri firmalar olur.

Bağımsız denetimin kaliteli bir biçimde gerçekleşmesi için bağımsız denetim şirketi bünyesinde kalite kontrol sisteminin oluşması gerekmektedir. Çünkü bağımsız denetimde kalite sağlandığı takdirde mali tablolardaki hata ve hilelerin ortaya çıkarılması işletmeye ilgi duyan taraflara yönelik sağlıklı, gerçek bilgi verilmiş olacaktır.

³⁴TÜRMOB Yayınları, Denetim, 2009, s. 27.

³⁵Göger, 2006, ss.8-9.

Aksi takdirde bağımsız denetimin kalitesinin düşük olması şu sonuçları doğurur;³⁶

- ✓ Denetim kaynaklarının kullanımında verimsizlik,
- ✓ Denetim sonuçlarında etkisizlik,
- ✓ Denetim sürecinin inanılrlılığını kaybetmesi,
- ✓ Düzenlemelerin ve yasaların ihlali,
- ✓ Yönetimin karar vermesi için denetim sonucunda elde edilen bilginin doğruluğu ve tamlığı konusunda şüphe duyulması,
- ✓ Denetlenenler üzerindeki etkileri bakımından da varlıkların ve kaynakların kötü yönetimidir.

Bağımsız denetimde rekabet unsurunun ön plana çıkması kalitenin geri plana itilmesine neden olmuştur. Bu durum bağımsız denetim ücretlerini büyük ölçüde (düşürülmesi yönünde) etkilemiştir. Bu durum, denetçilerin gerçeğe uygun olmayan bir görüş bildirerek müşteriyi elde tutma veya gerçeği yansıtan bilgiler ışığında görüş bildirerek müşteriyi kaçırma arasında bir tercih yapma durumunda bırakabilir.

Bağımsız denetimde rekabetin artması, müşterilerin elde tutulması pahasına bağımsız denetimde kalitenin düşmesi hem mesleğin itibarının zedelenmesi hem de şeffaflık ilkesinin piyasada işlerliğini kaybetmesi sorununu gündeme getirmiştir. Bu sebeple 2002’de ABD’de yaşanan Enron, Worlcom gibi muhasebe skandalları sonrasında başta ABD ve İngiltere gibi ülkeler bağımsız denetimde kalitenin artırılmasına yönelik çalışmalar yapmışlardır. Bu ülkelerde mevcut standartların revize edilmesi veya yeni standartların uygulamaya konması, kamu gözetim kurulunun oluşturulması gibi çalışmalar söz konusu olmuştur. Yaşanan muhasebe skandalları sonrasında muhasebe ve denetim kalitesini artırma amacı ile yeni standartlar yayınlanmıştır. Oluşturulan bu yeni standartlar tek başına yeterli değildir. Çünkü kalitenin artırılması mesleğin doğası; ekonomik, siyasi gelişmeler, mesleği toplumdaki imajı, işletme yapısı gibi faktörlere bağlı olarak düşünülmelidir.

³⁶ Gören, İhsan, “Denetimde Kalite Yönetimi/ Güvencesi/ Kontrolü- Terminoloji, Düzenleme ve Uygulama Örnekleri- Sayıştay Denetimi İçin Öneriler” <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/27DenKalYon.pdf>, 07.10.2015, s.5.

1.1.5.2.Bağımsız Denetimin Kalitesini Sağlayan Ölçütler

Bağımsız denetimde kalite; genel kabul görmüş denetim standartları, kalite kontrol standartları, mesleki etik ilke ve kuralları ile uluslararası denetim standartları çerçevesinde denetim firması bünyesinde oluşturulan politika ve prosedürlerin uyumlu bir şekilde işlemesi ile mümkündür.

1.1.5.2.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Herhangi bir mesleğe ilişkin standartlar o mesleğin kaliteli bir biçimde icra edilmesini sağlar. Bu bağlamda genel kabul görmüş denetim standartları denetim çalışmalarının kalitesini sağlayan, koruyan ve ölçen standartlardır.³⁷

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlar 1947 yılında Amerikan Yeminli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA) tarafından oluşturulmuş mesleki standartlardır. Bu standartlar denetçinin sahip olması gereken asgari nitelikleri, denetim sürecinde izlenmesi gereken yöntemleri, denetim sonuçlarının raporlanmasına ilişkin genel bilgileri vermektedir. Standartlar denetim mesleğine ilişkin ilk standart olması bakımından önem taşımakta ve birçok ülke tarafından kabul edilmektedir. Genel standartlar, çalışma alanı standardı ve raporlama standartları olarak üç ana gruptan oluşmaktadır.

Genel Standartlar:Denetimde kalite ve güvenilirliğin sağlanması, denetim faaliyetlerinin önceden belirlenmiş kriterlere uygunluğu ile mümkündür. Denetim standartları bir yerde yapılan işin kalitesine ilişkin ölçütler bütünü olup, hem kişisel özellikleri itibarıyla denetçiyi, hem de başından sonuna kadar tüm denetim sürecini kapsar.³⁸ Genel standartlar mesleki eğitim ve yeterlilik, bağımsızlık, mesleki özen ve titizlik olmak üzere üçe ayrılır.

- ✓ Mesleki Eğitim ve Yeterlilik: Denetim mesleğinin gerektiği şekilde icrası için ilk koşul mesleki eğitimidir. Bununla birlikte mesleğin icrası aşamasında edinilen

³⁷Oktay, 2013, s. 45.

³⁸Başpınar, Ahmet, ‘Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış’, Maliye Dergisi,Sayı:148 (Ocak-Nisan 2005), s.35.aktaran, Yeşil, Asuner, “ Dış Denetçinin Bağımsızlığı ve Türkiye’deki Durum” (Yüksek Lisans Tezi) Marmara Üniversitesi, SBE, İstanbul, 2006, s.4.

tecrübeler denetçinin herhangi bir mesleki yargıyı gerektiren uygulamalarda ne yapması gerektiğini bilmesini sağlayacaktır. Mesleğin icrası sırasında denetçinin yeterliliği ve sürekli eğitimi gibi unsurlara dikkat edilerek denetimde kalite sağlanabilir.

- ✓ Bağımsızlık: Denetçinin bağımsızlığı mesleğin en önemli unsurudur. Profesyonel bir meslek mensubunun herhangi bir baskıya maruz kalmadan işini yürütebilmesi ve tarafsız kalması için bağımsız olması gerekmektedir.

Bağımsızlık ve tarafsızlık, mesleğin icrasında, bağımsız denetçilerin sorumluluk ve görevlerinin uygun bir şekilde yerine getirmesinde en önemli etik ilkelerden birisidir. Söz konusu ilkelere uyulmaması, mali tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğini teyit eden sistemin işlemez hale gelmesine neden olacaktır. Bu yüzden finansal piyasalara sunulan bilgilerin tam, doğru ve güvenilir olması zayıflayacak, alınacak kararlar etkin olmayacaktır.³⁹

- ✓ Mesleki Özen ve Titizlik: Denetçi yaptığı denetim çalışmasında gerekli ve yeterli kanıt toplamalı, uygun teknikleri uygulamalıdır.

Çalışma Alanı Standardı: Denetim esnasında izlenecek yöntemler, denetimin ne şekilde yapılacağını içeren standarttır. Standart aşağıdaki gibi bölümlendirilmiştir;

- ✓ Denetim Planlaması ve Gözetim: Denetçi yapacağı denetim çalışmasının ne kadar süreceği, hangi tekniklerin kullanılacağı gibi konuları belirleme amacı ile denetim planlamasını yapar. Böylece her türlü zaman ve kaynak israfını önlemiş olur. Diğer taraftan denetim ekibinde yer alacak yardımcı personelin yaptığı işleri izleyerek onların da yetişmesini sağlayacaktır.
- ✓ İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi: İşletme iç kontrolünün etkinliği denetimin detayını belirler. Sağlıklı ve güvenilir bilgiye daha çabuk ulaşılması ile denetim çalışması daha az maliyetle, daha kısa süreyle ve daha sağlıklı şekilde sonlanacaktır. Bu bağlamda firmaların iç kontrol sistemlerinin etkinliği denetimin kalitesine katkısı büyüktür.
- ✓ Yeterli ve Güvenilir Kanıt Toplama: İşletme finansal tablolarına ilişkin uygun ve doğru görüş oluşturmak için yeterli sayıda ve nitelikli bilgi elde edilmelidir.

³⁹Yurdakul,2005, s.32-33.

Bunun için uygun denetim teknikleri uygulanarak kanıt elde edilir ve denetim çalışması sağlıklı bir şekilde yürütülür.

Raporlama Standardı:Denetim raporunun güvenilirliği ile denetçinin bağımsız, tarafsız ve dürüstlüğü arasında doğrusal bir ilişki vardır. Bu bağlamda denetimde kalitenin sağlanamadığı bir durumda denetim raporunun doğruluğundan söz edilemez. Raporlama standardı bölümleri şu şekildedir;

- ✓ Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk:Denetçinin finansal tabloları denetlemesinin temel ölçütü genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluktur. Bu çerçevede ne ölçüde bu ilkelere uyulduğunu ve şayet sapmalar var ise düzeyini tespit eder. Buna bağlı olarak görüşünü bildirir.
- ✓ Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Devamlılık:Muhasebe politikalarında dönemler arasında kıyaslama açısından tutarlılık olmalıdır.
- ✓ Açıklayıcı Bilgiler:Denetçi hazırlanan finansal tabloların ve dipnotların ilgi duyanlara fayda sağlama noktasında ne ölçüde yeterli olduğuna bakar ve yetersiz olduğunu tespit ettiği hususları raporunda belirtir.
- ✓ Görüş Bildirme Standardı: Denetçi raporda dört görüşten uygun olanı belirtir. Bunlar; olumlu görüş, şartlı görüş, olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınmadır.

1.1.5.2.2.Kalite Kontrol Standardı

Kaliteli denetim faaliyetlerinin yerine getirmesinde takip edilecek kalite kontrol standartları, denetim kurumlarının gerçekleştirdiği çalışmalardaki nitelik ve yeterliliği ile güvenilirliği sağlamaktadır. Bu yüzden denetim kurumları amaçlarına ulaşmak için uygun politika ve yöntemler seçerek bir kalite kontrol yapısı oluşturmalarıdır.

Kalite kontrol standartları genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun denetim çalışması açısından faydalıdır. Bu bağlamda denetim çalışmasının kaliteli bir şekilde yürütülebilmesi için denetim şirketi bünyesinde kalite kontrol sistemi oluşturulması ve bu sistemin etkin bir şekilde uygulanması gerekmektedir.Kalite Kontrol Standardı bu çalışmanın2. bölümünde KGK başlığı adı altında detaylı bir şekilde ele alınmıştır.

1.1.5.2.3. Uluslararası Denetim Standardı

UDS'lerin ilk standardı IFAC bünyesindeki IAASB tarafından 1991 yılında yayınlanmıştır. 1994 yılında ise set halinde kodları ile birlikte yayınlanmış ve denetim sürecine ilişkin tüm aşamaları detaylı bir şekilde ele almıştır. Bu standartlar ilke bazlı olup; makul güvence kavramına dayanılarak hazırlanmıştır. Ayrıca UDS'lere yönelik 2003 yılında başlayan Açıklık Projesi yayınlanmıştır. Projede UDS'lerin uygulanabilirliğini artırma, ülkelerde kabul edilebilirliğini kolaylaştırma amacı ile standartların daha açık ve anlaşılır olmasını sağlama adına çalışmalar yürütülmüştür. Proje 2008 yılında tamamlanmış olup, 16 gözden geçirilmiş, 20 yeniden yazılmış ve 1 yeni standart olmak üzere hedefine ulaşmıştır.⁴⁰ Ülkemizde KGK tarafından standartlara ilişkin gerekli düzenlemeler yapılmış ve uygulamalarda yerini almıştır. UDS 220 Standardı bu çalışmanın 2. bölümünde KGK başlığı adı altında detaylı bir şekilde ele alınmıştır.

1.1.5.2.4. Mesleki Etik, İlke ve Kurallar

Bağımsız denetimde belirlenen hedefe ulaşmak için en önemli koşul; denetim şirketlerinin en uygun şekilde örgütlenmesidir. Ayrıca son yıllarda denetlenen şirket yapıları ve işlemlerinin karmaşık hale gelmesi ile tek bir çalışan yetersiz kalmış; bu konuda yeterli deneyime ve eğitime sahip, etik ilkelere bağlı bir denetim ekibinin var olması gereklilik arz etmiştir. Çünkü kalite kontrol sisteminin yanında denetimde kaliteyi arttıracak unsurlardan birisi de meslek ahlakıdır.

Eğitim seviyesi istenilen ölçüde olan ve yasal düzenlemelere uygun olarak denetim faaliyetlerini yerine getiren bir denetçinin kalitesinde ve denetim sonucunun güvenilirliğinde söz edilebilmesi için denetçinin meslek ahlakı kriterlerine uyması ve ahlaki muhakeme yeteneğinin de tam olması gerekmektedir.⁴¹

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu genel çerçevesine göre, denetim kalitesinin önemli bir girdisi olan “etik” konusunda denetçiler, denetimin

⁴⁰ Cömert, Nuran, vd. “Denetimin Çerçevesi” <http://www.dt-audit.com/dosyalar/Egitim/Denetim/1.Hafta/1.%20B%C3%96L%C3%9CM%20DENET%C4%B0M%C4%B0N%20%C3%87ER%C3%87EVES%C4%B0.pdf>, 01.11.2016

⁴¹ Sağlar, 2003, s. 55.

toplum çıkarı için önemini kavrayarak, denetimi bağımsız, dürüst ve objektif şekilde yapmalı; ulusal seviyede ise kanun-standart koyucu ve düzenleyiciler denetim ile ilgili etik kuralların düzenlenmesinde aktif olarak çalışmalıdırlar.⁴² Bağımsız denetimde etik ilke ve kurallar; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış olarak ifade edilir.

Dürüstlük: Meslek mensubu mesleki hizmeti gerçekleştirirken dürüst ve anlaşılır olmalıdır. Elde ettiği bilgilerin⁴³

- ✓ Bariz bir biçimde yanlış veya yanıltıcı beyanlar içermesi,
- ✓ Dikkatsizce verilmiş beyanlar veya bilgiler içermesi,
- ✓ Kapsanması gereken bilgilerin atlanmış veya gizlenmesi gibi hususları içermesi durumunda gerekli önlemleri almalıdır.

Tarafsızlık: Tarafsızlık prensibi, tüm profesyonel muhasebecilere önyargı, çıkar çatışması ve diğer kişilerin usulsüz etkilerden dolayı mesleki veya ticari yargılarını tehlikeye düşürmeme zorunluluğunu yüklemektedir.⁴⁴ Denetçi yapacağı denetimde, bilgi ve belgelerin değerlendirilmesini tarafsız yapmalı, yapılan bildirimleri özenle inceledikten sonra sonuçları önyargısız bir biçimde ortaya koymalıdır. Tarafsızlık, denetimin önemli özelliklerindedir.⁴⁵

Mesleki Yeterlilik ve Özen: Denetim çalışmasının kaliteli bir şekilde yürütülebilmesi için denetim ekibinde yer alan personelin doğru ve gerçekçi yargılarla hareket etmesi gerekmektedir. Bu bağlamda mesleki eğitim ve yeterlilik, çalışmalara gerekli özenin gösterilmesi, mesleki gelişmelerin takibi gibi sorumlulukların bilinmesi çerçevesinde hareket edilmesi gerekmektedir. Kaliteli bir bağımsız denetim için hem işletmede finansal tablo hazırlayıcılarının, hem de denetim yapacak olan denetçilerin mesleki etik standartlarına uyması ve gerekli mesleki eğitimin iki tarafta yer alan

⁴² IAASB, 2012: 21’ den aktaran Balsarı K. Çalınur, Varan Seçil, “Kaliteli Finansal Raporlamada Denetimin Rolü İle İlgili Tartışmalar” Mali Çözüm Dergisi, Temmuz – Ağustos 2014, ss:69-90. (s.72)

⁴³ IAASB, “Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kuralları El kitabı”, IESBA, mad:110.2

⁴⁴ IESBA, a.g.e. mad:120.1

⁴⁵ Havan, Fatih, “ Türkiye’ de Bağımsız Dış Denetim ve Diğer Ülke Uygulamalarının Karşılaştırılması”, (Master Tezi), Gazi Üniversitesi SBE, Ankara, 2006,s.9.

personelerle verilmesi ve bunun sürekliliğinin sağlanması gerekmektedir.⁴⁶ Mesleki yeterlilik ve gerekli özen ilkesi bütün profesyonel muhasebecilere, aşağıdaki zorunlulukları yüklemektedir.⁴⁷

- ✓ Müşteriler veya işverenin yeterli mesleki hizmet almasını temin etmeyi gerektiren düzeyde mesleki bilgi ve becerisini tutmak;
- ✓ Mesleki hizmetleri sağlarken, mevcut teknik ve mesleki standartlarla uyum içinde, dikkatli hareket etmek.
- ✓ Mesleki bilgilerin her türlü teknik değişim ve gelişmelerden maksimum fayda sağlayacak şekilde sürekli güncellemektir.

Gizlilik: Meslek mensubu kontrolü altındaki çalışanlarının gizliliğe sadık kalmaları için gereken özeni göstermeli; işveren ilişkisi bitse dahi gizlilik ilkesine bağlı kalmalıdır. Denetçi geçmiş tecrübelerinden yararlanabilir ancak elde ettiği gizli bilgiyi açıklamamalıdır. Müşteri gizli bilginin açıklanmasına izin verse bile bu bilgi ile üçüncü kişilerin zarar görüp görmeyeceği de dikkate alınmalıdır. Meslek mensubu mesleğe dair her türlü bilginin gizliliğini korumalıdır. Gizlilik prensibi, profesyonel muhasebecilere kaçınması gereken aşağıdaki zorunlulukları yüklemektedir.⁴⁸

- ✓ Şayet açıklamasını gerektiren yasal bir durum, mesleki bir hak veya vazife yoksa; uygun ve spesifik bir yetki olmadan mesleki ve iş ilişkilerinin bir sonucu olarak elde edilmiş gizli bilgileri firmaya veya işveren organizasyon dışına açıklamamak, ve
- ✓ Mesleki ve iş ilişkilerinin bir sonucu olarak elde edilmiş gizli bilgileri, kendi kişisel faydalarına veya üçüncü tarafların faydasına kullanmamaktır.

⁴⁶ Senal, Serpil, “Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu’nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma, (Doktora Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi, SBE, Isparta, 2011, s.78.

⁴⁷ IESBA, a.g.e. mad:130.1

⁴⁸ IESBA, a.g.e. .mad:140.1

Mesleki Davranış: Profesyonel davranış ilkesi, tüm profesyonel muhasebecilerin ilgili yasalara ve düzenlemelere uyması, profesyonel muhasebecinin bildiği ya da bilebileceği mesleği gözden düşürücü herhangi bir hareketten kaçınması konusunda bir yükümlülük zorunluluğu getirir. Bu kapsamda;⁴⁹

- ✓ Profesyonel muhasebeciler, kendilerini ve işlerini pazarlarken ve tanıtırken, mesleğin itibarına gölge düşürmeyecek; doğru ve dürüst davranacaklardır.
- ✓ Sunabilecekleri hizmetler, sahip oldukları özellikler ya da kazandıkları tecrübeler hakkında abartılı iddialarda bulunmayacak; ya da
- ✓ Diğer kişilerin çalışmalarına kötüleyici atıflarda ya da kıyaslarda bulunmayacaklardır.

1.1.5.3.Bağımsız Denetimin Kalitesini Etkileyen Faktörler

Denetim firmalarınca belirlenen kalite kontrol politika ve prosedürlerinin içeriği, kapsamı; yasal düzenlemeler, finansal piyasaların gelişmişlik düzeyi, denetim firması büyüklüğü, denetçi mesleki eğitim ve tecrübeleri, vergi sistemi, iç kontrol sistemi ve denetim ücretleri gibi unsurlar göz önünde bulundurularak belirlenir.

1.1.5.3.1.Yasal Düzenlemeler

Denetçi davranışlarını ve denetim kalitesini etkileyen bir faktör olan yasal sistem; denetçinin yasal sorumluluğunu, denetimin amacını ve bu amaçlara ulaşmak için denetçinin sahip olduğu sorumlulukları tanımlayarak denetim standartlarını da etkilemektedir.⁵⁰

Belirli bir yaptırımı taşıyacak şekilde oluşturulan yasal düzenlemeler denetçinin ve denetim faaliyetlerinin kalitesini arttırmaya yönelik düzenlemelerden sayılabilir. Örneğin; AICPA tarafında oluşturulan ve denetim faaliyetlerinde takip edilmesi gereken GKGDS mesleki faaliyetlerin en uygun şekilde yerine getirilmesi ve mesleki kalitenin artırılması için önemli bir düzenlemedir. Kaliteli bir denetimin çerçevesini çizen bu standartlar denetim faaliyetinin konusu ve denetçi çalışmalarının kalitesi ile ilgilidir.⁵¹

⁴⁹ IESBA, a.g.e. mad:150.1

⁵⁰Choi, wong,2007;39' den aktaran; Senal, 2011, s.38.

⁵¹Güredin, 1999, s. 25.

Yasal sistemler, işletmelerin muhasebe standartlarını uygulamalarını zorlayarak ve yöneticilerin ve denetçilerin faaliyetlerinin kontrol edilmesini sağlayarak muhasebe kalitesini doğrudan etkilemektedir.⁵² Bu bağlamda meslek örgütleri, bağımsız denetim faaliyetinde kalitenin sağlanmasına şu yollarla katkıda bulunur;⁵³

- ✓ Kaliteli standartlar, mesleki ilkeler ve etik kurallar oluşturma,
- ✓ Mesleki eğitim ve belirlenen standartlara uyumu sağlama.

Yatırımcılar, işletme faaliyetlerini izlemek amacıyla finansal raporları kullanırlar, şüpheli durumlarda yasal sisteme güvenirlir ve yasal sistemden aldıkları güç ile faaliyette bulunurlar. Yasal sistem üçüncü kişilerin korunmasını sağlamaktadır.⁵⁴ Ülkemizde 6102 sayılı TTK'nın yürürlüğe girmesi ile birlikte, yasaların muhasebe standartlarını uygulama konusundaki zorlayıcı gücü artmıştır. Türkiye'de işletmelerin vergi odaklı muhasebe anlayışını terk ederek, bilgi odaklı muhasebe anlayışına yönelmek zorunda kalmasında muhasebe kalitesini artırması beklentisi bulunmaktadır.⁵⁵

1.1.5.3.2.Finansal Piyasaların Gelişmişlik Düzeyi

Bağımsız denetimin kalitesinin finansal sistem içerisinde önemi büyüktür. Karar alıcılar elde ettikleri finansal bilgiye bakarak yatırım kararı almaktadırlar. Müşteri şirketin olumlu denetim raporu alması ile yatırımcılar ilgili şirkete ait hisse senetlerini alarak o şirketin piyasa değerini arttırmaktadırlar. Diğer durumda şirkete ait olumsuz denetim raporunu değerlendiren yatırımcıların ilgili şirketin hisse senetlerini elden çıkarmaları ile şirketin piyasadaki değeri düşecektir. Bu bağlamda finansal piyasaların gelişmişlik düzeyleri, piyasa kapitalizasyonu açısından değerlendirildiğinde, Amerika'daki muhasebe kalitesinin Türkiye'deki muhasebe kalitesinden daha yüksek olması beklenmektedir.⁵⁶

⁵² Gençoğlu G, Ümit, Ertan, Yasemin, "Muhasebe Kalitesini Etkileyen Faktörler ve Türkiye' deki Durum" Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak, 2012, s.6.

⁵³Yurdakul,2005, s.75.

⁵⁴Leus, nanda,WYsocki, 2003;507' den aktaran, Senal, 2011, s.39.

⁵⁵Gençoğlu, G. Ümit, Y. Ertan, , "Muhasebe Kalitesini Etkileyen Faktörler ve Türkiye'deki Durum", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 53, 2012, ss.1-24.

⁵⁶Gençoğlu, Ertan, 2012,s.11.

1.1.5.3.3.Vergi Sistemi

Denetlenmiş finansal tablolar, resmi kurumlar için sunulan finansal rapor ve vergi beyannamelerine temel oluşturmaktadır. Bu bildirimlerin güvenilirliği arttığından devlet tarafından yapılabilecek bir vergi denetiminin yapılma olasılığı azalmış olmaktadır. Denetlenmiş finansal tablolar, kredi olanaklarının genişletilmesini sağlamaktadır.⁵⁷

Vergi sistemleri odaklı muhasebe anlayışı muhasebe kalitesini etkilemektedir. Çünkü vergi oranlarının yüksek olması işletme yönetici ya da sahiplerinin daha düşük tutarlarda vergi ödeme isteği doğrultusunda finansal tablo hazırlama eğiliminde olmaları muhasebe kalitesini düşürür. Bu noktada bağımsız denetimi gerçekleştirecek ekibin daha detaylı ve özenli bir çalışma yapmasını gerektirir ki bu da denetimde kalite konusunu gündeme getirmektedir.

1.1.5.3.5. Ekonomik Faktörler

Bir ülkede ekonomi ne kadar gelişirse, içinde bulundurduğu işletmelerin kaynak ihtiyacı artacağından muhasebe kalitesinin de artması beklenecektir.⁵⁸ İşletmeye ilgi duyan tarafların işletmeye ilişkin elde edebileceği bilginin kaynağı finansal tablolardır. Bu bilgilerin güvenilir olması ancak denetimin kaliteli olması ile sağlanacaktır.

Bağımsız denetimin kalitesinin ekonomik gelişmeye katkısı büyüktür. Bağımsız denetimden geçmiş finansal tabloların vergi açısından değerlendirilmesi ve beyanların doğruluğu ile vergi gelirleri büyük oranda artacaktır. İşletmeye ilişkin güvenilir finansal bilgilerin elde edilmesi ile kamuoyunun bilgilendirilmesi sonucunda çeşitli kuruluşlardan fon ihtiyacının karşılanması ve sermaye piyasalarına dâhil olunması mümkün olacaktır. Bu bilgilerin sağlıklı bir şekilde elde edilmesi ancak kaliteli bağımsız denetimle elde edilecektir. Diğer taraftan kriz dönemlerinde işletme sahiplerinin işletmenin finansal durumunu daha iyi gösterme çabaları söz konusu olabilir. Bu durumda yapılacak kaliteli denetim çalışması ile bu tür manipülasyonların yatırımcılara zarar vermeleri engellenebilir.

⁵⁷Güredin, 2000, s.16.

⁵⁸Gençoğlu, Ertan, 2012, s.14.

1.1.5.3.6. Mesleğin Toplumdaki İmajı

Meslekte uzmanlık, denetim sürecinin kaliteli bir şekilde yürütülmesi için ön koşuldur. Bu çerçevede yürütülen bağımsız denetimde kalitenin yüksek düzeyde olması denetim mesleğinin itibarını büyük ölçüde yükseltecektir.

Muhasebe ve denetim mesleklerinin sistemli bir şekilde icrası ve kalite için; etik kurallara uyum, meslek örgütlerinin yaptırımları, meslek mensuplarının ücret tatmini, mesleki eğitimler, işletme yöneticileri ile olan ilişkiler gibi unsurlar göz önünde bulundurulmalıdır. Bu unsurlar çerçevesinde gerçekleşen mesleki uygulamalar kaliteli olacağından olumlu sonuçlar elde edilecek; işletmeye ilgi duyan tüm tarafların kaliteli bilgiye ulaşması ile mesleğin piyasadaki imajına olumlu etkisi olacaktır.

1.1.5.3.7. Kurumsal Yönetime Verilen Önem

Kurumsal yönetim, firma dışındaki yatırımcıların fonlarının yanlış kullanılmasından korunmasını sağlayacak bir ilkeler setidir.⁵⁹ Bu bağlamda işletme yöneticileri kurumsal yönetimi bir işletme kültürü olarak benimseyip çalışanlarını bu yönde teşvik etmelidir.

Finansal raporlama süreci şirketin bütün birimlerinden etkilenmektedir. Doğal olarak finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmaması açısından sorumluluk finansal raporlama sürecini etkileyen bütün birimlerin olması gerekir ki bu da şirketin kurumsal yönetimidir.⁶⁰ Ayrıca tüm dünyada yankı uyandıran muhasebe skandalları şeffaf, gerçekçi olmayan mesleki uygulamaların kötü sonuçlarını gözler önüne sermiştir. Denetlenen şirketin yöneticilerinin denetim firmasına yönelik uyguladıkları baskılar denetim raporunun doğruluğunu ve güvenilirliğini olumsuz yönde etkilemiştir. Bu durumda kurumsal yönetim ile kaliteli bilginin paralelliği ön plana çıkmıştır.

Bağımsız denetim faaliyetinin yerine getirilmesini düzenleyecek ve gözetecek bir üst kurulun olması ve bu kuruluşun meslek mensuplarının yaptıkları çalışmalarını denetleyecek olması, bağımsız denetim kuruluşunun faaliyetinin devamının sağlıklı bir

⁵⁹Gençoğlu, Ertan, 2012, s.18.

⁶⁰Arı, Murat, “Kurumsal Yönetim ve Finansal Raporlamanın Güvenilirliği”, Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, Ekim, 2008, 3(2), ss. 43-68.

şekilde sürdürülebilmesi için kurumsallaşmaya verilmesi gereken önem de artmaktadır.⁶¹ İşletmelerin kalite unsurlarını kurum felsefesi haline getirmeleri küresel sürece uyumunu sağlayacaktır. Bu çerçevede denetlenen işletmelerin bağımsız denetimin yalnızca yasal zorunluluk nedeni ile değil onlara birçok konuda yarar sağlayan bir hizmet olarak görme bilincinde olması, kaliteli bağımsız denetime olan talebi artırır. Şirketlerde kurumsal yapının oluşması ile yapılan bağımsız denetimin kalitesi de artacaktır.

1.1.5.3.8. Denetim Ekibinin Mesleki Bilgi ve Tecrübesi

Kaliteli bir bağımsız denetim hizmetinin kaçınılmaz ön koşulu, o denetime gereken özen ve titizliğin gösterilmesidir.⁶² Bağımsız denetimin mesleki bir faaliyet olması ve büyük ölçüde bu faaliyeti gerçekleştiren denetim personelinin mesleki bilgi ve tecrübesine bağlı olması, bağımsız denetimde kalite kontrolün sağlanmasında bağımsız denetim personelinin niteliğini ön plana çıkarmaktadır.⁶³

Mesleki yeterliliğe sahip olan denetçiler, günümüzde gittikçe genişleyen ve karmaşıklaşan denetim çalışmaları ile ilgili görev sorumluluklarını başarı ile yerine getirebilirken, bu yeterlilikten yoksun olanların yaptığı çalışmalardan başarı ve kalite beklenemez.⁶⁴ Bu yüzden denetçiler, mesleki tecrübeleri ile kaynaklardan ve yönetimden elde ettikleri kanıtlar ile birleştirerek bir yargı geliştirirler. Geliştirilen bu yargı denetçilerin kararını etkilemektedir. Denetçilerin mesleki tecrübeleri, açıklayıcı ve tamamlayıcı kanıtların toplanabilmesi için akıllı modeller geliştirmesine yardımcı olmaktadır.⁶⁵ Diğer taraftan çalışanların mesleki eğitim ve yeterlilikle beraber etik hükümleri de tam anlamı ile yerine getirmesi; mesleki gelişmeleri sürekli takip ederek mesleki açıdan kendilerini geliştirmeleri gerekmektedir.

⁶¹ Gürer, Hüseyin, “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Kurumsallaşmanın Getireceği faydalar” IV. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, X. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 5-9 Ekim 2011, Antalya, s.179.

⁶² Özel, Salih. 2000. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Etik-II. Yaklaşım Dergisi.No:92. (Ağustos):11-20'den aktaran, Oktay,2013, s.58.

⁶³ Yurdakul,2005, s.37.

⁶⁴ Oktay, 2013, s.59.

⁶⁵ Senal, 2011, s.27.

Bağımsız denetim firması tarafından verilen denetim hizmetinin kalitesi büyük ölçüde işleri yapan, kontrol eden ve inceleyen personelin sahip olduğu özelliklere (dürüstlük, tarafsızlık, zeka, yetkinlik, deneyim, motivasyon gücü ve muhakeme yeteneği gibi) bağlıdır. Bu nedenle kalite kontrol politikaları ve prosedürlerinin belirlenmesinde dikkate alınacak en önemli unsurlardan biri personel yönetimidir.⁶⁶ Bu yüzden personel alımına ilişkin belirlenen kalite kontrol politika ve prosedürleri personelin denetim sürecindeki sorumlulukları gereğince yerine getirilmesini mümkün kılmak amacı ile belirlenir. Örneğin; işe alma programları çerçevesince personel ihtiyacı, personelde aranan kişisel ve mesleki özellikler ile işe alımı gerçekleştirecek kişi veya ekip, müşterilerin durumu gibi unsurlar göz önünde bulundurulmalıdır. Mesleki gelişmelerin personel ya da denetim firmasınca takip edilmesi, gerekli eğitimlerin tamamlanması gerekir. Bağımsız denetçinin denetlediği firmaya ilişkin sektörel bilgi deneyimi de denetimin kalitesine katkıda bulunmaktadır. Çünkü sektöre özgü konular ortaya çıkabilecek sorunlar riskleri tespit etme gibi uzmanlıklar denetimin güvenilirliğini arttıracaktır. Bu bağlamda muhasebe ve denetim mesleğinde kurumsallaşmanın getirdiği faydalar ise şu şekilde sıralanabilir;⁶⁷

- ✓ Farklı disiplinlerin bir araya gelmesi ve hizmet alanının genişlemesi,
- ✓ Mesleki standartların karşılanması, risk ve bağımsızlık ve yönetim,
- ✓ Eğitim, insan kaynakları ve çalışan memnuniyeti,
- ✓ Teknik altyapı, bilinirlik ve güven, kazançların artmasıdır.

Muhasebe ve denetim mesleklerinde yaşanan gelişmeler neticesinde meslek mensupları ve kuruluşlar bahsedilen bu hususları elinde tutarak kaliteli iş süreçlerini devam ettireceklerdir.

1.1.5.3.9. Denetim Firmasının Büyüklüğü

Denetim firmasının büyük olması, uygulamalar açısından standartlaşmayı beraberinde getirir. Örgütsel yapısı tanımlanmış bir firmada herkes görev ve sorumlulukları konusunda bilgi sahibi olacaktır ve böylece görev ve sorumluluklar

⁶⁶Oktay,2013, s.69.

⁶⁷Gürer, 2011, ss.177- 182.

konusunda karışıklık yaşanmayacaktır.⁶⁸ Bu bağlamda denetim firmasının büyüklüğünün denetim kalitesi üzerine pozitif bir etkisinin olduğunu ileri süren çalışmalara göre denetim kalitesi, iyi bir denetim takımının fonksiyonudur. Büyük firmalarda denetim takımlarının;⁶⁹

- ✓ Yeterli insan ve teknoloji kaynağına sahip olmaları,
- ✓ Etkin kontrol sistemi,
- ✓ Büyük firmaların müşterilerinden daha bağımsız olmaları,
- ✓ Büyük firmaların sahip oldukları ünü kaybetmemek için riske girmek istememeleri, denetim hilesi durumunda ortaya çıkan yüksek ekonomik maliyetlerin denetçi üzerinde yüksek bir baskıya neden olması gibi nedenler,
- ✓ Her bir denetim sözleşmesi için daha fazla çaba ve maliyete katlandıkları için daha fazla ücret talep etmeleri gibi kriterlere sahip olmaları nedeniyle, daha iyi bir denetim faaliyeti gösterdikleri düşünülmektedir.

Bu bakımdan kurumsallaşma sürecini tamamlamış denetim firmalarının bağımsız deneti çalışmalarını daha kaliteli yürütebildikleri söylenebilir.

1.1.5.3.10. İç Kontrol Sisteminin Etkinliği

İç kontrol sistemi; işletmenin organizasyon şeması, yazılı görev süreçleri ve talimatları, kullanılan dokümanlar ve bilgisayar programları, görev tanımları ve sorumlulukların açıklandığı görev kartları ve raporlama ilişkisini tesis eden diğer kritik uygulamalardan meydana gelmektedir. Sistemin etkinlik seviyesi hem bağımsız denetim kuruluşunun riskini azaltacak hem de finansal tabloların güvenilirliği, faaliyetlerin verimliliği-etkinliği, yasal mevzuata uyum seviyesini yükseltecektir.⁷⁰ İç kontrol sistemi, işletmelerin hesap verebilirliğini sağlamakta, işletmelerin başarısında son derece önemli rol oynamaktadır.

⁶⁸Göğer,2006 s.21.

⁶⁹AL-AJMI, “Audit Firm, Corporate Governance, Audit Quality: Evidence From Bahrain”, Advances in Accounting Incorporating Advances In International Accounting,Bahrain, 2009.s,4’ten aktaran, Senal,2011, s.24.

⁷⁰ KGK, Denetim Standartları Modül 1 <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/pdf/egitim/beykent/m-1-kgkweb.pdf,13,09,2015>.

Büyük denetim firmalarında etkin iç kontrol sistemlerinin mevcudiyeti ile denetçilerin sayısı, eğitimi, denetim hizmetlerinin yürütülmesinde küçük firmalara kıyasla kaynak açısından çok daha iyi imkânlarla sahip olmaları denetim kalitesini olumlu yönde etkileyen diğer özelliklerdir.⁷¹ Bu nedenle, iç denetimin güvenilirliği bağımsız denetçi açısından büyük önem taşımaktadır. Bağımsız denetçi, iç denetçinin yeterliliğini, tarafsızlığını ve çalışma kalitesini de dikkate alarak faaliyetini sürdürmektedir.⁷² İç kontrol ya da iç denetim sistemi sağlıklı olmayan bir işletmenin kaliteli finansal raporlama yapması mümkün değildir.⁷³

Denetim komitesinin kalitesi ile iç kontrol sistemi arasında da yakın bir ilişki bulunmaktadır. Denetim komitesi sadece kurumsal hesap verilebilirlik ve güvenilir finansal raporların hazırlanması için gözetim rolü oynamaz, aynı zamanda önemli bir kurumsal mekanizmadır. Herhangi bir dava riski veya kuruma zarar verecek bir durumla karşılaşırsa denetim komitesi üyelerinin sorumlulukları ellerinden alınır. Bu nedenle kaliteli denetim komitesine sahip olan kurumlarda iç kontrol sisteminin zayıf olma olasılığı daha düşüktür.⁷⁴

1.1.5.3.11. Denetim Ücretleri

Denetim ücretleri denetim kalitesini etkileyen faktörlerdendir. Müşteri firmadan ücreti yüksek olan denetim firmasının, daha kaliteli bir denetim hizmeti vereceği yönünde bir algı oluşabilmektedir. Özellikle Amerika’da yapılan çalışmalarda müşterilerin, yüksek ücret alan denetim firmalarının, düşük ücret alan denetim firmalarına göre daha kaliteli olduğu yönünde bir beklentiye sahip oldukları tespit edilmiştir. Bunun temel nedeni ise Amerika’da yüksek ücret alan denetim firmalarının Peer Review⁷⁵ sürecinden geçen firmalar olmasıdır.⁷⁶

⁷¹Davidson ve Neu, 1993; Donald ve Grious, 1992; ak- Ajmi, 2009 ‘den aktaran, Oktay,2013, s.54.

⁷²Sağlar, 2003, ss.38-39.

⁷³Sanlı, Nail, “Meslekte Yeni Uzmanlık Alanları”,Ordu SMMM Odası Yayını Bülteni, Sayı: 36, Ocak, 2014, s.3.

<http://www.ordusmmmo.org.tr/admin/dosya/dergi/smmmodasi36.pdf>, (12.11.2016)

⁷⁴ZHANG ve ZHOU, Yan ZHANG, Jian ZHOU, Nan ZHOU, “Audit Committee Quality, Auditor Independence and Internal Control Weakness”,Journal of Accounting and Public Policy, 26, 2007, ss. 304-306’dan .aktaran, Senal,2011, s.49.

⁷⁵Denetçinin Denetimi. Bu yöntem denetim firmalarının kalite kontrol sistemine uygun denetim yapıp yapmadıklarının başka bir denetim firması tarafından incelenmesini içermektedir. 1970’li yıllarda bu yöntem uygulanmaya başlanmıştır. Ancak 2000’li yıllarda ortaya çıkan muhasebe skandalları sonucunda

Denetim firmasının denetim dışında verdiği danışmanlık vb. hizmetlere ilişkin aldığı ücretler de denetimin kalitesini etkilemektedir. Denetim dışı ücretlerin yüksek tutulması, denetim gelirleri içerisinde denetim dışı hizmet gelirlerinin çok yüksek bir paya sahip olmasına; müşteri firmaya finansal bağımlılığın fazla olmasına neden olabilmektedir.⁷⁷ Bu tarz hizmetler neticesinde denetçi bağımsızlığı yitirilmekte; Enron skandalında olduğu gibi denetim firmasının tespit edilen hata ve hileleri göz ardı etmesi ile denetimin sağlıklı sonuçlanması söz konusu olacaktır. Bu tarz durumların ortadan kaldırılması için Sarbanes Oxley Yasası ile denetim hizmeti verilen müşterilere aynı zamanda denetim dışı hizmetlerin verilmesi yasaklanmıştır.

1.1.5.3.12. Denetim Firması ve Denetçi Rotasyonu

Yaşanan muhasebe skandalları sonrası bağımsız denetime olan güvenin sarsılmasının temel nedeni, denetçi ve denetim firmalarının bağımsızlık ve tarafsızlığının yitirilmesidir. Bu noktada yapılan düzenlemelerde, denetlenen firma ile ilişkide mesafenin sağlanması denetimin kalitesinin artırılması konusunda rotasyon konusunu gündeme getirmiştir.

Denetim firması rotasyonu konusunda yapılan değerlendirmeler; denetlenen firma ile kurulan yakın ilişkiler, işletme finansal tablolarını yeterince denetlenmemesi, hataların fark edilmemesi veya göz yumulması konularını içermektedir. Çünkü müşteriyi kaybetme korkusu nedeni ile meslek mensupları işletme yönetici isteklerine göre hareket etmek zorunda kalmaktadırlar. Bir yandan finansal tabloların hazırlanması diğer yandan aynı kişilerin bu finansal tabloları denetlemesi gibi durumlar da denetimde kalitenin sorgulanmasına neden olmaktadır.

Rotasyon konusu; yatırımcılar veya ilgi duyan tüm tarafların güven ortamında sağlıklı karar vermesini sağlamaktadır. Çünkü bağımsız, tarafsız bir şekilde yapılan denetim çalışması, yatırımcıların daha güvenli bir şekilde yatırım yapabilecekleri konusunda destekleyici özelliğe sahiptir. Piyasada faaliyet gösteren 4 büyük denetim

yöntemdeki eksiklikler ön plana çıkmış ve yeni bir yöntem olarak “Kamu Gözetimi” uygulaması gündeme gelmiştir. Bu yöntem ise bir üst otorite tarafından yapılan incelemeleri ifade etmektedir.

⁷⁶Senal, 2011, s.31.

⁷⁷ Acar Durmuş, vd. “Bağımsız Denetimin Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma, ”<http://sead.selcuk.edu.tr/sead/article/download/66/65> 26.05.2015, s.301.

firmasına⁷⁸ yönelik rotasyon uygulamaları ile daha küçük denetim firmalarının bağımsız denetim çalışması yapmaları bir ölçüde sağlanabilecek, piyasadaki diğer şirketlerin de rekabet edebilme şansları doğacaktır.⁷⁹

Denetçi veya denetim firması rotasyonu denetim kalitesini olumsuz yönde etkilediğine dair iddialar da mevcuttur. İlk defa bir şirketi inceleyen denetçinin işletme hakkında sınırlı bilgiye sahip olması, denetim sürecinde daha fazla hata yapacağına neden olacağı düşünülmektedir. İşletme muhasebe sistemi, iç kontrol yapısı, yürütülen faaliyetlerin tam olarak bilinmesi için daha fazla çalışılması, denetim planlamasında önemli maliyetlerdir.

1.1.6. Türkiye’ deki Bağımsız Denetim Firmaları

İşletmelerin herhangi bir faaliyeti yüksek kalite düzeyinde sunmaları için kurumsal ve etkin bir organizasyon yapısına sahip olmaları gereklidir. Bu bağlamda bağımsız denetim firmaları emek yoğun faaliyet sergilemeleri sebebi ile bünyelerindeki meslek mensupları yeterli mesleki deneyim, eğitim ve özene sahip olmalıdırlar.

Ülkemizde kamuoyunun tarafsız, sağlıklı bir şekilde aydınlatılması ihtiyacı bağımsız denetimin önemini arttırmış ve 1970’li yıllarda dış kredi kaynaklarından yararlanmak isteyen firmalar ile yabancı sermayeli şirketler denetim hizmetleri talep etmeye başlamışlardır.⁸⁰ Bu bağlamda bağımsız denetim alanında ilk düzenlemeler 16.01.1987 tarihli 19343 sayılı Resmi Gazete’ de yayınlanan “Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliğ” ve 24 Aralık 1987 tarihli tebliğlerdir. Bankacılık sektöründeki gelişmeleri takiben SPK tarafından düzenlenen 31.12.1987 tarihli ve 19663 sayılı RG de yayınlanan “ Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkındaki Yönetmelik” yürürlüğe girerek sermaye piyasalarında faaliyet gösteren şirketlerin bağımsız denetimlerine ilişkin düzenlemeler uygulamadaki yerini almıştır.

⁷⁸ Deloitte&Touch, Ernst&Young, KPMG, Price – Waterhouse Cooper firmaları

⁷⁹ Tuan, Koray, Bağımsız Denetimde Rotasyon Uygulaması: Sistemin Artıları-Eksileri Üzerine Tartışmalar Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, Yıl: 3, Sayı: 16, Eylül 2015, s. 291-309.

⁸⁰ Gönen, Seçkin, Uzay Şaban, Türkiye’de Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Görünümü, file:///I:/türkiye%20deki%20bağımsız%20denetim/türkiye%20deki%20Denetim_Kuruluslari.pdf, 25.05.2016

Ülkemizde faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerinin örgütlenmesi, 03.11.1988 tarihinde SPK'dan yetki almış bağımsız denetim kuruluşlarının 33 kurucu ortağı tarafından Bağımsız Denetim Derneği kurulması şeklindedir. Derneğe bağımsız denetçilerinde üye olarak alınması ile üye sayısı 349'a yükselmiştir.⁸¹ Ülkemizde kurulmuş ilk bağımsız denetim şirketi 1981 yılında kurulan Başaran Nas A.Ş.dir.

Muhasebe ve denetim mesleğinde değişen koşullar çerçevesinde gerekli birliği sağlama yönünde gerekli düzenlemeler söz konusudur. Bu bağlamda mesleğin yasal statüye kavuşması noktasında 1989 tarihli 3568 sayılı SMMM ve YMM meslek yasası önemli bir adımdır. Yasa ile denetim görevini yürütmeye ruhsatlı meslek mensupları yetkilendirilmiştir. Diğer taraftan Sermaye Piyasalarının düzenlenmesine ilişkin yetkili otorite olarak Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenlemeleri de önemlidir. Bu bağlamda denetim standartlarının oluşturulması, denetim firmalarının yetkilendirilmesi ve gözetimi konusunda yetkili kurum olan SPK tarafından yayınlanan Seri:X No:22 sayılı tebliğ ile bağımsız denetim firmaları ve denetçilerin uymaları gereken standart, ilke, usul ve esaslar belirlenmiştir. SPK'yı takiben BDDK, EPDK, Hazine Müsteşarlığı ilgili alanlarda yetkilendirilmiş kuruluşlardır.

Son zamanlarda yaşanan gelişmeler ülkemizde de denetim mesleğinde birtakım değişiklikleri gerekli kılmıştır. ABD ve AB ülkelerinde oluşturulan Kamu Gözetim Kurumlarına benzer bir kurum olarak 660 sayılı KHK ile ülkemizde KGK kurulmuş; denetim standartlarının oluşturulması, bağımsız denetim firmaları ve denetçilerin yetkilendirilmesi konusunda yetkilendirmiştir. Ülkemizde bakanlar kurulu tarafından belirlenen kriterlere göre bağımsız denetime tabi şirketler belirlenmektedir.⁸²

Daha önceki 2 yılda bu kriterlerden herhangi ikisini taşıyan işletmeler bağımsız denetime tabiidir. Bağımsız denetimden muaf olma durumu için söz konusu kriterlerin ard arda gelen dönemlerde sınırın altında kalması ile gelecek dönem için bağımsız denetime tabi olma durumu ortadan kalkar. Bu ölçütlerin belirlenmesinde TMS/ TFRS

⁸¹ Bağımsız Denetim Derneği, (BDD) <http://www.bdd.org.tr/default.asp?PG=TRANA> 25.0.5.2016

⁸² 19 Mart 2016 tarihli 29658 sayılı Resmi Gazete de yayınlanan Bakanlar Kurulu Kararı' na göre 2016 yılı için bağımsız denetime tabi şirketlere ilişkin kriterler; 2017 yılı temmuz ayı itibarıyla geçerlidir. Bu kriterler; aktif toplamı 40 (2015 yılı için 75) milyon TL ve üzeri, yıllık net satış hasılatı 80 (2015 yılı için: 150) milyon ve üzeri ve çalışan sayısı 200 (2015 yılı için: 250) kişi olarak belirlenmiştir.

tablo kalemleri dikkate alınır. Şayet TFRS ye uygun olarak hazırlanan mali tablolar yoksa vergi mevzuatına göre hazırlanmış son iki hesap dönemine ait mali tablo kalemleri dikkate alınır. Bu sebeple KGK tarafından belirlenen şartları taşıyan bağımsız denetim kuruluşları yetkilendirme başvurusunda bulunarak bağımsız denetime tabi şirketleri denetleyebileceklerdir. KGK tarafından yayınlanan BDY'ye göre bağımsız denetimde yetkilendirme başvurusunda bulunan denetim kuruluşlarına yönelik kriterler;⁸³

- Sermaye şirketi olması ve pay ve hisselerin nama yazılı olması,
- Faaliyet konusu ve ticaret unvanının bağımsız denetim olması,
- Ortakların meslek mensubu olması, sermayesinin denetçilere ait olması ve bünyesinde denetçilerin 14. Maddedeki şartları taşıyor olması,
- Denetim kadrosunun yeterli düzeyde denetim ekibi oluşturabilecek nitelikte olması,
- KGK tarafından belirlenen KKS ilişkin politika ve prosedürleri yazılı olarak oluşturulması,
- Ticari ortamda mesleği küçük düşürecek olumsuz davranışlar sergilememesi,
- Denetçilerin tam zamanlı çalışıyor olması şeklindedir.

2017 Mayıs ayı itibariyle KGK' da 239 bağımsız denetim şirketi; 15.122 bağımsız denetçi yetkilendirilmiştir.⁸⁴ Bu sebeple daha önce yetkilendirilmiş kuruluşlar birtakım düzenlemelerle kendi yetki alanlarını yeniden düzenlemişlerdir. (SPK 6362 Sayılı Kanunu, BDDK 5441 Sayılı Kanun) Bu kuruluşlar KGK tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetçi ve denetçiler çerçevesinde yetkilendirme yapabilmektedirler.

Bağımsız denetim firmalarının verdikleri hizmetler bağımsız denetim, tasdik hizmetleri, finans, vergi, hukuk konularında danışmanlıklar şeklindedir. Verilen hizmete göre gerekli kaynakların olması, firmanın verdiği hizmetin kalitesine büyük ölçüde yansımaktadır. Bağımsız denetim hizmeti konusunda bünyelerindeki denetim

⁸³ BDY Mad: 13.

⁸⁴ <http://denkur.kgk.gov.tr/> ve <http://bagden.kgk.gov.tr/> 27.05.2017.

ekibinin oluşturulmasında sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçi, denetçi ve denetim yardımcısının nicel ve nitel özellikleri de oldukça önemlidir.

Son yıllarda yaşanan muhasebe skandalları sonrasında bağımsız denetim firmalarının bünyelerinde oluşturacakları kalite kontrol sistemleri çerçevesinde bağımsız denetim hizmetini vermelerini gerekli kılınmıştır. Bu sistemle firma içerisinde kalitenin kurumsal kültür haline getirmesi, denetim çalışması sırasında etik ilke ve kurallara uyulması, müşteri ilişkisinin kabulü veya devam ettirilmesinde risk analizlerinin yapılması, denetimi gerçekleştirecek kişilere yönelik mesleki uygunluk değerlendirmelerinin yapılması, sürekli eğitim programlarının gerçekleştirilmesi, denetimin kaliteli bir şekilde yürütölmesine ilişkin izleme ve gözden geçirme süreçleri oluşturulması ve denetim çalışmasının belgelendirilmesine dair sistemli bir sürecin yürütölmesi amaçlanmalıdır.

II. BÖLÜM: KALİTE KONTROL SİSTEMİ

2.1. Kalite Kontrol Sistemi Tanımı

İçinde bulunduğumuz küresel süreçte rekabet avantajının yaratılması ve iş süreçlerinde istikrarın sağlanabilmesi için kaliteli iş süreçlerin oluşturulması ve sistemli hale getirilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda kalite kontrol, kalite isteklerini sağlamak yada belirli bir hedef, amaç ve standarda ulaşmak için kullanılan uygulama teknikleri ve faaliyetlerdir. Firmanın kalite hedeflerine erişmesi için yürütülmesi gereken faaliyetleri içeren bu kavram, ulaşılabilecek kalitenin önceden belirlendiğini ve ölçülebildiğini varsaymaktadır.⁸⁵ Dolayısı ile bu faaliyetler, kontrol, istatistik tutulması, hatanın tespit edilmesi, hatanın kaynağının ve nedeninin bulunması ve nasıl düzeltilmesi gerektiğini içeren bir sistem içinde yer almaktadır.⁸⁶

Kalite kontrol işi, kalite kontrol birimi veya kalite kontrol personeli tarafından yapılır. Amaç ürünün standartlara uygun olduğunun her seferinde onaylanmasıdır. Uygun olmayan ürün yeniden işlenir ya da ayrılır.⁸⁷

Kaliteye ilişkin önemli bir kavram olan Kalite güvence sistemi (Quality Assurance) literatürde kalite kontrol sistemi aynı anlamda kullanılmaktadır. Kalite güvence sistemi, planlı ve sistematik tüm teknik ve yönetsel işlemleri içine alan ürün için optimum kalite seviyesini hedefleyen sistemdir. Amaç, işin tamamını ele alarak yöntemleri belirlemek ve sistem olarak uygun üretilmesini garanti etmektir. Bu sayede uygun olmayan ürün çıkmasını engellemektir. Sonuç olarak kalite güvence sistemi; kalite kontrol uygulamasıdır.⁸⁸ Örneğin; bağımsız denetimde kalite güvence sistemi güvence verilmek amacı ile hazırlanan bir süreçtir. Kalite kontrol sistemi ise bağımsız denetim esnasında sürecin kontrolü veya hatalarının düzeltilmesini kapsamaktadır. Dolayısı ile güvence hatalar olmadan önce gerekli düzenlemeleri içermekte iken; kontrol hata oluşması sırasında gerekli düzenlemelerle ilgilidir.

⁸⁵Ertan vd. 2008;92.

⁸⁶Dibi, 2010; 7.

⁸⁷ Ergün İlker, “Kalite Kontrol ve Kalite Güvence Arasındaki Fark Nedir” <http://www.ilkerergun.com.tr/standartizasyon-danismanlik/549-kalite-kontrol-ile-kalite-guvence-arasindaki-fark-nedir> 13.09.2015

⁸⁸Ergün, a.g.e.

2.2. Kalite Kontrol Sistemine Duyulan Gereksinim

Denetim faaliyeti ile kalite kavramı arasında çok sıkı ve yakın bir ilişki mevcut olmasına karşın bu iki kavramın bir arada ele alınması ancak yakın geçmişte mümkün olmuştur. Bu bağlamda denetim faaliyetini, kalite sağlamayı amaçlayan faaliyet olarak ifade etmek de mümkündür. Ancak yapılan denetimin kendi kalite düzeyi de böyle bir amacın başarılmasında önemli rol oynar.⁸⁹ Bu noktada bağımsız denetimde önemli bir ölçüt olarak kabul edilen genel kabul görmüş denetim standartları denetim çalışmasının yapılması ile ilgili iken; kalite kontrol standartları denetim firmasındaki denetim çalışmasının bütününe içermektedir.⁹⁰

Denetimin güvenilirliği veya kalitesini artırma çabaları da kalite kontrol mekanizmalarıyla gerçekleşecektir. Kaliteli bir çalışmaya yol gösterecek olan kalite kontrol standartları ve kalite kontrol sistemleri bağımsız denetim açısından dikkate alınması gereken önemli prosedürlere dendir.⁹¹ Bağımsız denetim hizmetinin kamu yararı içeren bir hizmet olması dolayısı ile etkin bir şekilde gerçekleştirilmemesi durumunda piyasaların olumsuz etkileneceği hareketle bu hizmetlerin belirli standart ve prosedürler kapsamında yerine getirilmesi büyük önem taşımaktadır.⁹²

Bağımsız denetimde kalite kontrol sistemi; denetim çalışmalarının GKGDS' na uygun olarak yürütülmesini sağlamak amacı ile uygulanan politika ve prosedürler setidir. Nitekim 26.12.2012 tarihli BDY de Kalite kontrol sistemi; "Bağımsız denetim kuruluşlarının, denetimde gerekli kaliteyi sağlamak amacıyla, Kurum düzenlemelerine uygun olarak bünyelerinde oluşturacakları sistemi" şeklinde tanımlanır.⁹³ Bu politika ve prosedürlerin uygulanması denetim firmasına aittir. Bağımsız denetimde kalite kontrolün amacı; bağımsız denetim firmasının müşterilerine ve denetim sonuçlarından yararlanan kesimlere karşı olan sorumluluklarını yerine getirdiğine dair makul düzeyde

⁸⁹ Özgül, 2011;1.

⁹⁰ Selimoğlu vd. ,2009; 22.

⁹¹ Sağlar, 2003: 77

⁹² Sezer, Yılmaz, "Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Sistemi" Dünya Gazetesi, 26.02.2015.

⁹³ BDY, mad:4 1.

bir güvence sağlamaktır.⁹⁴ Bu noktada kalite kontrol sistemine ilişkin aşamalar şu şekilde sıralanabilir;⁹⁵

- ✓ Kalite kontrol Sisteminin oluşturulması,
- ✓ Politika ve prosedürlerin yazılı hale getirilmesi(kalite kontrol rehberinin oluşturulması)
- ✓ Yazılı hale getirilen politika ve prosedürlerin personele bildirilmesi ve bunların personelce uygulanmasıdır.

Bağımsız denetimde kalite unsuru mali tabloların düzenlenmeler çerçevesinde oluşturulması ve güvenilirliğinin makul ölçüde sağlanmasını içermektedir. Bu yüzden bir kamu hizmeti olarak da görülen bağımsız denetim süreci hizmetin kaliteli biçimde gerçekleşmesi için denetim şirketlerinin kalite politika ve prosedürlerini oluşturmasını gerektirmektedir. Ayrıca bağımsız denetimde kalitenin var olması çevresel faktörlere de bağlıdır. Örneğin; işletme içinde kurumsal yönetimin hakim olması ile şeffaflık ve etik ilkeler dahilinde yapılan denetim çalışmasında kaliteye yönelik olumlu yönde katkı sağlanabilmektedir. Ayrıca bağımsız denetimde oluşturulan kalite kontrol standartlarının yasal olarak ta desteklenmesi gerekmektedir. Çünkü zorunluluk arz etmeyen mesleki uygulamalar hem denetçiler hem de müşteriler arasında çoğu zaman geçerlilik kazanmayacaktır. Dolayısı ile bu uygulamaların zorunlu hale gelmesiyle yasal zeminde oluşturulmuş olur.

2.3. Bağımsız Denetimin Kalitesine İlişkin Uluslararası ve Ulusal Düzenlemeler

Küreselleşme süreci günümüz koşullarında çok fazla gündemde yerini almıştır. Öyle ki siyasi, toplumsal, ekonomi gibi alanlarda meydana gelen etkileşimler bu sürecin sonuçları olarak yorumlanmaktadır. Bu bağlamda bağımsız denetim mesleğinde kaliteyi sağlama adına birçok uygulama yürürlüğe girmiştir. IFAC, AICPA gibi meslek örgütlerinin çalışmaları, AB direktifleri ile meslekte önemli gelişmeler yaşanmış; bu gelişmeler ülkemizdeki uygulamaların tekrar gözden geçirilmesini zorunlu kılmıştır.

⁹⁴ Oktay; 65- 66.

⁹⁵ Şirin, www.tmud.org.tr/Files/Mehmet_SİRİN.pptx, 01.12.2015.

2.3.1. Bağımsız Denetimin Kalitesine İlişkin Uluslararası Düzenlemeler

Uluslararası ekonomik ilişkilerin hızlı bir şekilde gelişmesi, gelişen teknolojinin etkisiyle küreselleşen dünyamızda ülkeleri, refahlarıyla olduğu kadar krizleriyle de birbirine yaklaştırmıştır.⁹⁶ Bu bağlamda denetim şirketlerinin yaptıkları denetim çalışmasında dayanışmanın sağlanması, meslekte uzmanlaşma, uygulamaların standart hale getirilmesi amacı ile bir araya gelmeleri gerekmektedir. Oluşturulan meslek örgütleri ve düzenleyici kuruluşlar meslekte istenilen düzeyin yakalanmasında öncü adımlardan biridir.

2.3.1.1. Uluslararası Düzenlemelere Duyulan Gereksinim

Ekonomiler geliştikçe işletmeye ilgi duyanların doğru finansal bilgiye ihtiyaçları artmıştır. Bu itibarla denetimi güvence altına almak, yapılan denetimi kamu adına gözden geçirilmesi amacı ile denetim gözetimi olgusu çerçevesince düzenleyici kurumlar faaliyet göstermektedir. 2002 yılı itibarıyla kamu gözetim kurumları denetim mesleğinde önemli merkezler haline gelmiştir. Bunun en büyük sebebi Enron, Worldcom, Parmalat gibi şirketlerin bünyelerinde meydana gelen muhasebe skandallarıdır. Bu tür skandallara ilişkin kısa bilgiler şu şekilde ifade edilebilir;

Tablo 2: Muhasebe Skandallarının Özellikleri

Şirket	Ülke	Sektör	Özet Geçmiş
Ahold	Hollanda	Süpermarket Perakende Satış	Büyük Derecede Muhasebe Aykırılıkları
Cable and Wireless	İngiltere	Telekomünikasyon	Başarısız Devralma Stratejisi
Enron	ABD	Enerji	Ciddi Muhasebe Aykırılıkları
France Telecom	Fransa	Telekomünikasyon	Başarısız Devralma Stratejisi
HIH	Avustralya	Sigorta	Kontrolsüzlüğün devam Etmesi için Sorgulamayan Kültürün İzin Verdiği Yetersiz Yönetimi
LiventInc.	Kanada	Eğlence	Ciddi Muhasebe Aykırılıkları
Marconi	İngiltere	Telekomünikasyon	Başarısız Devralma Stratejisi
Marks andSpencer	İngiltere	Perakende Satış	Uygunsuzluk, Stratejilerde Önemli Sapma ve bu konuda Üst Yönetimde Ortaya çıkan Gizli Çatışmalar
Nortel Networks	Kanada	Telekomünikasyon	Devralma Stratejisi ile Sürdürülen Agresif Büyüme Ancak Telekom Sektöründeki Beklenmedik Düşüş

⁹⁶ Aktaş, Hasan Hüseyin, “İç Denetçinin Bağımsızlığı ve Türkiye Uygulamalarına Yönelik Bir Örnek” (Yüksek Lisans Tezi) Marmara Üniversitesi, SBE, İstanbul, 2010, s.1.

PeregrineInvestment Holding LTD	Hong Kong	Banka	Yetersiz Yönetişim ve risk Yönetimi ile şirketin Kendini Aşırı Büyütmesi
SaskatchewanWheatPool	Kanada	Tarım	Farklı Alanlara Girme Stratejisinin Başarısızlığa Uğraması
D Tripovich	İtalya	Nakliye ve finansal Hizmetler	Başarısız Devralma Stratejisi, Ortaya Çıkan Çatışmalar
Vivendi	Fransa	Çevre, Enerji ve Telekomünikasyon	Devralma Stratejisiyle Farklı Alanlara Girilerek Başarısız olunması
Woldcom	ABD	Telekomünikasyon	Büyük Muhasebe Hilesi
Xerox	ABD	Optik Görüntü	Ciddi Muhasebe Aykırılıkları
YBM Magnex	Kanada	Üretim	Amaçlı ve Örgütlü Bir Suçla Karşı Karşıya Kalma Durumu

Kaynak: IFAC, Enterprise Governance- Getting The Balance Right, Şubat 2004, s:53'den, aktaran, Süer,2004, ss.39-40.

Enron gibi skandallar sonrasında peer-review (denetçinin denetimi) uygulamalarında güvenilirlik sorgulanmaya başlamıştır. Çünkü bu skandallardan daha bir yıl önce firma Deloitte- Touche denetim firması tarafından denetlenmiş ve denetimin kaliteli olduğuna ilişkin işletme bilgi kullanıcılarına güvence verilmiştir. Bu durum şirketin yaptığı yolsuzluklar açığa çıkınca geçerliliğini yitirmiş ve peer- review uygulaması yerine; dışarıdan bağımsız bir otoritenin gerekli incelemeleri yapması gündeme gelmiştir.

Sonuç olarak; 2001yılındaEnron, 2002 yılında Worldcom, Tyco International gibi büyük şirketlerde patlak veren muhasebe ve denetim skandalları kamunun piyasalara olan güvenini tekrar kazanma amacı ile ABD'de Sarbanes Oxley yasası uygulamaya konmuştur. Yasa ile birlikte denetimde gözetimin gerçekleşmesi amacıyla kamu gözetim kurumları oluşturulmuştur. İlk kamu gözetim kurumu ABD'de ortaya çıkmıştır. AB ülkeleri yayınlanan direktifler çerçevesinde gerekli kamu gözetiminde yetkili kurumlarını oluşturmuşlardır.

2.3.1.2. Bağımsız Denetimde Kaliteyi Arttırmaya Yönelik Uluslararası Yönetmelikler

Denetimde kalitenin sağlanması son yıllarda mesleğe olan güvenin sağlanması açısından gerekli bir durumdur. Bu çerçevede hazırlanan uluslararası düzenlemelerin uygulanması, meslekte istenilen seviyenin yakalanması için önemli aşamadır. Konu ile ilgili en önemli düzenleme 2002 yılında kabul edilen Sarbanes Oxley Yasasıdır.

2.3.1.2.1.Sarbanes Oxley Yasası

1929 yılında ortaya çıkan “Büyük Buhran” sonucunda sermaye piyasalarına olan güvenin yeniden tesis edilmesi amacı ile 1930’lu yıllarda çıkarılan yasalarla bugün Securities and Exchange Commission (SEC) ortaya çıkmıştır. Ülkemizde Sermaye Piyasası Kurulu ile eşdeğer olan SEC, denetçi bağımsızlığına yazılı olarak değinen ilk kuruluştur.⁹⁷ Kurul 21. yy. başlarında ortaya çıkan skandallar sonrasında denetim mesleğinin itibarını yeniden tesis etmek, kamuoyunun mesleğe güvenini yeniden sağlamak adına Sarbanes Oxley Kanunu (SOX ACT) çıkarılmıştır. Kanunda yetki SEC’e verilerek bağımsızlık çerçevesinde aynı anda verilemeyecek diğer hizmetler belirlenmiştir.

30 Temmuz 2002’de ABD başkanı George W. Bush tarafından imzalanan yasa, Paul Sarbanes ve Michael Oxley isimli senatörler tarafından hazırlanmıştır. Yasanın amacı; sermaye piyasası mevzuatına göre açıklanan şirketlere ilişkin kurumsal bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini arttırarak yatırımcıları korumaktır. Yatırımcıların sermaye piyasalarına güvenini yeniden tesis etmek düşüncesi ön plandadır.⁹⁸Yasa ile Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurumu (PCAOB) nun kurulması kararlaştırılmıştır.

PCAOB’ nin görev, sorumlulukları ile ilgili maddelerine bakıldığında;⁹⁹ kanunun 101. maddesine göre, 5 kişilik kurulun iki üyesi CPA’dan (Certified Public Accountant (ülkemizde SMMM ile eşdeğerdir)) olmalıdır. Seçilen bir kurulun görev

⁹⁷ İnam,2007, s.68.

⁹⁸Süer, Ayça, Z. “Muhasebe Uygulamalarında Enron Vak’asının Yeri ve Önemi ve Ülkemiz Muhasebe Uygulamaları Üzerindeki Etkisi”, (Yüksek Lisans Tezi) İstanbul Üniversitesi, SBE, İstanbul, 2004, s.67.

⁹⁹ İnam, 2007, s.81.

süresi 5 yıl olacağı belirlenmiştir. Ayrıca kurul üyeleri tüm gün çalışma düzeninde olmalı ve başka bir konu veya yerde mesleki çalışmalar yürütmemelidirler. Bu üyeler herhangi bir ödemeyi kabul etmemeli ve muhasebe firması karından pay almamalıdır.

102. maddeye göre bağımsız denetim hizmetini veren şirketler PCAOB'ye tescil yaptırmalıdır. Tescilde yapılan ödemelerle kurul giderleri karşılanacaktır. Ayrıca komisyon kararı itibarıyla 180 gün içinde kurul kaydı yaptırmayan denetim firması tarafından hazırlanan denetim raporu kabul edilemez.

103. maddeye göre PCAOB, denetim firmalarının uyacakları ve uygulayacakları mesleki standartları oluşturma ve yayınlama ile yükümlüdür. Buna göre denetim firmaları 7 yıldan az olmayan bir döneme ilişkin denetim raporuna ilişkin bilgi, belge ve çalışma kağıtları ile sonucu destekleyen belgeleri hazırlamalı, denetim raporunun uygunluğuna ilişkin ikinci denetçi görüşüne başvurmak ve onunla aynı fikirde olmak zorundadır. İkinci denetçinin denetim ekibinde olmayan bir uzman kişi olması gerekmektedir. Diğer taraftan denetim raporunda firma iç kontrol sistemi ve süreçleri inceleyerek varlık hareketi ve işlemlerin doğru ve açık bir şekilde gerçekleştiği, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlanıp hazırlanmadığı ve iç kontrol sistemindeki mevcut zayıflıkları belirtilmelidir.

104. maddede bağımsız denetim firmalarının denetlenmesi konusunda; yıllık olarak denetlediği işletme sayısı 100'den fazla olan kayıtlı muhasebe firmalarının her yıl; 100 ve 100'den az olan kayıtlı muhasebe firmalarının da en az üç yılda bir inceleneceği belirtilmiştir.

105. maddeye göre kurul denetim şirketlerine kurul üyeliğinin iptali, askıya alınması, para cezası gibicezai yaptırımları uygulama yetkisine sahiptir.

Yasanın 203. maddesinde denetçinin rotasyon konusunda 5 yıl sınırlama getirilmiş ve ilgili dönem sonunda bu değişim zorunlu kılınmıştır. Aynı işletmede denetim çalışmasının yürütülebilmesi için en az 2 yılın geçmesi şartı getirilmiştir.

205. maddeye göre denetçinin bağımsızlığının sağlanması amacı ile firma yönetim kurulu üyeleri arasından seçilerek oluşturulan denetim komitesi ile finansal raporlama izlenmesi ve finansal tabloların denetlenmesi amaçlanmıştır.

Bağımsız denetime olan güvenin artırılması ve bağımsız denetimde kalitenin sağlanmasına yönelik uygulamaları içeren yasada şirket bünyesindeki her çalışanın görevlerine sadık bir şekilde işlerini yapmaları, aykırı davranmamaları amaçlanmıştır. Yasadan önceki dönemlerde sermaye piyasasına aykırı hareket eden yöneticinin cezalandırılması veya görevinin elinden alınması sağlam kanıtlar sonucunda gerçekleştirilirken; yasadan sonra görevden alınma veya cezalandırılma işlemleri daha kolaylaştırılmıştır. Bu sayede bağımsız denetim işinin kalitesine ilişkin güven ortamının sağlanmasının önü açılmıştır.

2.3.1.3.Uluslararası Kuruluş Çalışmaları

Muhasebe ve denetim alanında meydana gelen gelişmeler çerçevesinde IFIAR, IFAC, IOSCO gibi uluslararası meslek örgütleri denetimde kaliteyi arttırmaya yönelik çalışmalar yürütmüşlerdir.

2.3.1.3.1.Uluslararası Menkul Kıymet Borsaları Örgütü

1983 yılında kurulan Uluslararası Menkul Kıymet Borsaları Örgütü (The International Organization of Securities Commissions- IOSCO) dünya menkul kıymet regülatörlerinin bir araya gelmesini amaçlayan uluslararası bir örgüttür. Örgüt, sektörde küresel standart düzenleyici olarak görülmektedir.

2.3.1.3.1.1.Denetçilerin Gözetimi Prensipleri

Ekim 2002 yılında yayınlanan IOSCO Teknik Komite raporuna göre; yatırımcı güveni dünya finansal piyasalarının başarılı uygulamaları için temel öğedir. Bu noktada halka açık şirketlerin denetimini yapan bağımsız denetim şirketleri ve denetçilerinin bağımsız bir sistem tarafından gözetilmesine ilişkin prensipler(Principles For Auditor Oversight) belirlenmiştir. Bu prensipler şu şekildedir;¹⁰⁰

- ✓ Bağımsız denetçilerin denetim faaliyetini gerçekleştirebilecekleri niteliği, yeterliliği ve sürdürülebilirliği sağlayan bir bağımsız denetim sistemi olmalıdır.

¹⁰⁰ IOSCO, <https://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD134.pdf>, 15.03.2016.

- ✓ Bu sistem bağımsız denetçilerin bağımsız denetim hizmeti verdikleri işletmelerden her açıdan bağımsız olmalıdır.
- ✓ Bağımsız denetim sistemi bünyesinde denetimin gözetimini sağlayacak birim olmalıdır.
- ✓ Bağımsız denetim sistemi içerisinde meslek kuruluşlarının yapacakları gözetim süreci, bağımsızlığı sağlamayacağından mutlaka kamu çıkarlarını gözeticek bir birim veya kurul tarafından gözetimler gerçekleştirilmelidir. Bu kurul yeni üye yapısı, sorumlulukların belirlendiği yeni yönetmelik ve tüzüklere sahip olmalı; bağımsızlığın tam anlamı ile sağlanması için finansal yeterlilik sağlanmalıdır. Yapılacak gözetim çalışması sırasında denetime ilişkin göz önünde bulundurulması gereken unsurlar şu şekildedir;
 - Denetçilerin bağımsızlığı, dürüstlüğü ve ahlakı,
 - Personel seçimi, eğitim, uzmanlığı,
 - Denetim müşterilerinin kabulü, denetim çalışmasına devam edilmesi veya son verilmesi,
 - Denetim metodolojisi,
 - Denetim performansı (Genel kabul görmüş denetim standartlarına uygunluk),
 - Denetim boyunca düşünce farklılıklarının çözümü ve zor, tartışmalı, hassas konularda müzakere,
 - Denetimlerin ikinci ortak tarafından incelenmesi,
 - Denetim müşterilerinin yönetimi, denetim kurulu ve denetim komitesi ile iletişim,
 - Finansal raporlama sürecine ilişkin yapılan gözetimle ilgili yetkili kişilerle iletişim. Örneğin, regülatör soruşturmaları, denetçilerin değişimi ve gerekli olabilecek diğer konular.
 - Sürekli mesleki eğitim koşullarıdır.
- ✓ Bir denetim gözetim kurulu mesleki rekabet, denetim personelinin rotasyonu, denetim müşterisi tarafından denetim personeli istihdamı, diğer denetim dışı hizmetleri, danışmanlık ve uygun görülen diğer konuları da belirtmelidir.

- ✓ Denetçi gözetimi kurumu olası sorunlara ilişkin gerekli tedbirleri almalı ve bu konuda hem denetim firmaları hem de denetçilere yönelik disiplin uygulamalarını yerine getirecek yetkiye sahip olmalıdır.
- ✓ Üye ülkelerdeki denetim gözetim kurulu veya birimlerinin çalışmalarını yürütürken koordineli olmaları önemsenmekte bu konuda üye ülkelerde işbirliğini sağlayacak çalışmaların sergilenmesi desteklenmelidir.

Yukarıda bahsedilen prensiplere bakıldığında bağımsızlığın denetim faaliyetlerinin sürdürülmesinde önemli olduğu görülmektedir. Bununla birlikte denetimi yürütecek personelin mesleki yeterliliği ve uygulanacak denetim metodu gibi unsurlar denetimin kalitesini etkilemektedir. Yine üye ülkelerde kurulan gözetim kuruluşlarının etkin çalışmalarının gerekli olduğu vurgulanmıştır.

2.3.1.3.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

1977 tarihinde kurulan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) muhasebe mesleğinde en üst kuruluş olup; mesleği güçlendirerek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişmesine katkıda bulunarak kamu çıkarına hizmet etmeye kendisini adanmıştır. 130 ülkeden kamu uygulamaları, eğitim, kamu hizmeti, sanayi ve ticaret alanlarında 175 den fazla üye ve ortakları ve yaklaşık 2.840.000 muhasebeciyi temsil etmektedir. Kamu çıkarına hizmet etmek misyonuyla örgüt;¹⁰¹

- ✓ Yüksek kalite standartları ve rehberlik gelişmesine katkıda bulunmak,
- ✓ Yüksek kalite standartları ve rehberlik benimsenmesi ve uygulanmasını kolaylaştırılmak,
- ✓ Kamu yararı konularını yaymayı amaçlamak,
- ✓ Güçlü profesyonel muhasebe firmaları ve muhasebe meslek mensupları tarafından yüksek kaliteli uygulamaların gelişmesine katkıda bulunmaktır.

2.3.1.3.2.1. Üyelik Yükümlülükleri Beyannamesi

IFAC Üyelik Yükümlülükleri Beyannamesi ile IFAC üyeliğinin bir şartı olarak 7 adet yükümlülüğün(Statement of Membership Obligations – SMO's) yerine getirilmesi gerekmektedir. IFAC tarafından yayınlanan bu beyanname kalite güvencesini de dâhil

¹⁰¹<http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview> 18.12.2015.

olmak üzere IFAC üyelerinin (Profesyonel Muhasebe Örgütleri) yüksek kalitede performans sergilemelerini desteklemede kullanılan göstergelerini içermektedir. Meslek örgütleri bu yükümlülüklerle uyum konusundaki çalışmalarını ana hatları ile hazırlayarak eğitim, etik davranışlar gibi konularda ve küresel düzeyde finansal bilgiye olan güvenin gelişimini sağlamaları hedeflenmiştir. Beyanname ilk olarak 2004 yılında yürürlüğe girmiş ancak günümüz koşullarında uyum sağlama adına 2012 yılında revize edilmiştir. Bu yükümlükler şu şekildedir;¹⁰²

- ✓ Kalite güvencesi (SMO1)
- ✓ Muhasebeciler için Uluslararası Eğitim Standardı ve Diğer Resmi açıklamalar (SMO 2) IAESB tarafından yayınlanmıştır.
- ✓ Uluslararası denetim standartları ve diğer resmi açıklamalar (SMO 3) IAASB tarafından yayınlamıştır.
- ✓ Meslek mensupları için etik kodlar (SMO 4) IESBA tarafından çıkarılmıştır.
- ✓ Uluslararası kamu sektörü muhasebe standartları ve diğer açıklamalar (SMO5) IPSASB tarafından çıkarılmıştır.
- ✓ Disiplin ve soruşturmalar (SMO 6)
- ✓ Uluslararası finansal raporlama standartları ve diğer resmi açıklamalar (SMO 7) IASB tarafından çıkarılmıştır.

Beyannamenin kalite güvence ile ilgili bölümünde kalite güvencesi 3 seviyede belirtilmiştir. Bunlar; kalite güvence inceleme sisteminde sözleşme seviyesi, firma seviyesi ve kurum sorumluluğudur. Bu kapsamda IAASB standartları oluşturmakta ve kalite kontrol politika ve prosedürlerinde rehberliği sağlamaktadır. IFAC üyesi kurumlar, bağımsız denetim firması kalite güvence sistemlerine ilişkin sorumluluklar ile ilgili hususları belirlemeli ve üstlenmelidirler. IFAC üye kuruluşları ISQC 1 ve SMO 3 'ün gerektirdiği şekilde benimsenen ve uygulanan diğer standartlara ve firma yargılamalarında kalite kontrol sisteminin uygulanması için oluşturulmuş koşullara sahip olmalıdır.¹⁰³

¹⁰²<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Statements-of-Membership-Obligations-1-7-Revised.pdf>, 11.03.2016.

¹⁰³A.g.e mad. 19.

Uygun bir kalite kontrol sisteminin uygulanması denetim firması sorumluluğundadır. Firmalar bu konuda etik kodlara bağlı kalmalı ve denetim performansı değerlendirme, diğer güvence ve yargılamalarda benimsenen ISQC 1, ISA 220 gibi uygulanabilir standartlara göre diğer ilişkili hizmet sözleşmeleri için bir kalite kontrol sistemi uygulamalıdır.¹⁰⁴

IFAC üye kuruluşları firmalara kalite kontrol amaçlarını anlamada ve uygun kalite kontrol sistemlerinin uygulanması ve sürdürülmesinde destek olmalıdır. Bu destekleme, firmaların kalite kontrol hedeflerine ilişkin farkındalığı arttırmak, kalite kontrol sistemine ilişkin açıklayıcı özel dokümanlar yayınlama gibi değişik formlarda olabilir.¹⁰⁵

Kalite güvence sisteminin konusu, sorumlu taraflarca ulusal düzeyde belirlenen şekilde denetim firması veya ortakları olacaktır. Her iki durumda kalite güvence inceleme sistemleri;

- Firma ya da ortağın finansal tablo denetimleri ile ilgili uygulamalar için yeterli bir kalite kontrol sistemine konu olacakları,
- Firma ya da ortağın kalite kontrol sistemine uyum sağladığı,
- Firma ya da ortağın finansal tablo denetimlerinde mesleki standartlar, düzenlemelere bağlı olmaları konusunda makul güvenceyi sağlayacak şekilde oluşturulmalıdır.

Kalite güvence sisteminin tasarlanması, yapısının açıklanması ve kalite güvence inceleme ekibi tarafından dikkate alınacak hususlar yayınlanmalıdır. Kalite güvence inceleme sistemi rehberinde kabul edilebilir prosedür örnekleri aşağıdaki gibi sıralanabilir;¹⁰⁶

- Kalite güvence inceleme ekibinin eğitim alıp almadıklarının belirlenmesi,
- Kalite güvence inceleme ekip üyelerinin bağımsızlıklarının değerlendirilmesi,

¹⁰⁴<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Statements-of-Membership-Obligations-1-7-Revised.pdf>, 11.03.2016 mad:20

¹⁰⁵A.g.e. mad: 23-24

¹⁰⁶A.g.e. mad:32

- Kalite güvence inceleme ekibinin teknik bilgisi ve yeteneği ile birlikte yeterli düzeyde deneyime sahip olup olmadığının değerlendirilmesi,
- Önceki kalite güvence inceleme sonuçları ile ilgili firma tarafından alınan düzeltici eylemlerin değerlendirilmesi,
- Kalite güvence inceleme prosedürlerinin belgelendirilmesi,
- Bireylere ihdas edilmek amacı ile kalite güvence inceleme sonuçlarının raporlanması
- Her firmanın adil ve tutarlı uygulamalarını mümkün kılan uygulanabilir, ek düzenleyici, eğitimsel veya izleyiciyi prosedürleri düzenlemek,
- Müşteri bilgilerini güvenilirliğinin sürdürülmesidir.

Bu hususlardan görüldüğü üzere kaliteli bir denetimin olması, sadece finansal tabloların hazırlanması aşamasında değil; tüm taraf ve mercilerin görevlerini sağlıklı bir şekilde yerine getirmeleri ile sağlanabilecektir.

2.3.1.3.2.2. Kalite Kontrol Standardı 1 ve Uluslararası Denetim Standardı 220

Bu standartlar, bağımsız denetim şirketlerinde kaliteli bağımsız denetim yapılması sürecinde önemlidir. Çünkü müşteri kabulü, etik kurallar, denetimin yürütülmesi gibi unsurlara dikkat edilerek yürütülen bağımsız denetim kalitesine katkı sağlayacaktır. Dolayısı ile yayınlanan bu standartların denetimde kalitenin sağlanmasında tek başına yeterli olmadığı; standartları uygulayacak denetim kuruluşları ya da denetçilerin yeterli düzeyde olmaları ve düzenleyici kurum çalışmaları gibi etkenlerin denetim kalitesini sağlamada önemli olduğu göz önünde bulundurulmalıdır.

Bu standartlar birçok ülke yetkili otoriteleri tarafından dikkate alınmaktadır. Ülkemizde de muhasebe ve denetim alanında en yetkili kurum olan Kamu Gözetim Kurumu (KGK) ile IFAC arasında standartlar konusunda telif anlaşmaları yapılmıştır. Ulusal standartlarla aynı olan bu standartlar, KGK başlığı altında ele alınmıştır.

2.3.1.4. Amerika Birleşik Devletleri' ndeki Uygulamalar

ABD'de denetimin yasal dayanağa kavuşması 1896 yılında gerçekleşmiş; 1901 yılında ruhsatlı meslek mensupları tarafından denetlenen ilk mali tablo yayınlanmıştır. Günümüzdeki bağımsız denetim anlayışı ise 1930'lu yıllarda başlamış; AICPA

tarafından yürütülen çalışmalarla beraber; 1934 yılında yürürlüğe giren Sermaye Piyasası Kanunu (Securities Exchange Act) ile halka açık şirketlerin denetlenmiş mali tablolarını yayınlamaları zorunluluğu gelmiştir.¹⁰⁷

ABD’de 2000’ li yıllarda yaşanan muhasebe skandalları sonrasında bağımsız denetimin kalitesi konusunda çalışmalara ağırlık verilmiştir. Esasen 1970’li yıllarda peer - review uygulaması yapılmakta iken; uygulamadaki eksiklikler ABD başta olmak üzere birçok ülkedeki uygulamaların yeniden düzenlemesi ihtiyacını doğurmuştur.

2.3.1.4.1. Amerikan Muhasebeciler Birliği Uygulamaları

ABD’de muhasebe mesleğine ilişkin ilk meslek örgütü AICPA 1887 yılında Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü adıyla kurulmuştur. 1957 yılında ise Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü olarak adını değiştirmiştir. Birlik 144 ülkedeki 412 binden fazla meslek mensubunu temsil eden dünyanın en büyük meslek örgütüdür.¹⁰⁸

Genel kabul görmüş denetim standartları, denetçilere anlamlı bir yol gösterme konusunda çok genel olduğu için, daha detaylı bilgi AICPA tarafından yayınlanan Denetim Standartları Tebliğlerinde (Statement on Audit Standards – SASs) yer almaktadır.¹⁰⁹ Bu tebliğler meslek mensupları için asgari düzeydeki standartları ifade etmektedir. Bu yüzden sadece standartlar çerçevesinde hareket edilerek denetim sözleşmeleri veya çalışmalarda farklı durumların çözümü; standart amacı ile örtüşmemektedir. Denetçilerin standartlar eşliğinde kendilerini geliştirmeleri ve mesleki araştırmaları takip etmeleri gerekir.

Kalite Kontrol Standartları Tebliğleri (Statements On Quality Control Standards –SQCS) ilk olarak Kalite Kontrol Standartları Komitesi (Quality Control Standards Committee – QCSC) tarafından yayınlanmıştır. 1982 yılında AICPA tarafından kaldırılan komite yerine AICPA Denetim Standartları Komitesi tarafından Kalite Kontrol Standartları (KKS) yayınlanmıştır. Kurul tarafından çıkarılan 7 tane KKS söz konusudur. Bu standartların ilki 1977 yılında çıkarılmış olup; daha sonraki yıllarda

¹⁰⁷UZAY, Şaban,TANÇAhmet, Erciyes, Mehmet, Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe, http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/Muhasebe_Denetimi_Gecmisten_Gelecege.pdf, 09.02.2017

¹⁰⁸<http://www.aicpa.org/About/Pages/About.aspx>, 18.12.2015

¹⁰⁹Esendemir, Ebru, “Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Yeni Yaklaşımlar ve İzmir İlinde Yeminli Mali Müşavirlere Yönelik Bir Araştırma, (Doktora Tezi), Celal Bayar Üniversitesi SBE, Manisa, 2011, 64.

çıkarılan diğer KKS ler daha önceki yıllarda çıkarılan standartlardaki eksiklikleri giderme amacındadır. Bu standartlar başlıklar halinde şu şekildedir.¹¹⁰

- ✓ **KKS 1:** Bağımsız Denetim için Kalite Kontrol Sistemi (System of Quality Control for a CPA Firm),
- ✓ **KKS 2:** Bağımsız Denetim Firmasının Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına İlişkin Kalite Kontrol Sistemi (System of Quality Control for a CPA Firm Accounting and Auditing Practice),
- ✓ **KKS 3:** Bağımsız Denetim Firmasının Muhasebe ve Denetim Uygulamasının İzlenmesi (Monitoring a CPA Firm's Accounting and Auditing Practice),
- ✓ **KKS 4:** KKS 2 için Düzeltme (Amendment to SQCS No. 2),
- ✓ **KKS 5:** Bağımsız Denetim Firmasının Kalite Kontrol Sisteminin Personel Yönetimi Unsuru - Onaylama İşinde Görevli Olan Uygulamacı İçin Gerekli Görülen (The Personel Management Element of a Firm's System of Quality Control – Competencies Required By A Practitioner in Charge of an Attest Engagement),
- ✓ **KKS 6:** KKS 2 için Düzeltme (Amendment to SQCS No. 2),
- ✓ **KKS 7:** Bağımsız Denetim Firmasının Kalite Kontrol Sistemi(A Firm's System System of Quality Control).

Bu revize çalışmalarının zaman içinde meslekle ilgili gelişmelerle beraber, bağımsız denetim çalışmalarında yer alan tarafların kaliteyi arttırmada önemli unsur oldukları düşüncesi ile yapıldığı görülmektedir.

2.3.1.4.2. Halka Açık Şirket Gözetim Kurulu

ABD’de ortaya çıkan muhasebe skandalları sonrasında yürürlüğe giren Sarbanes Oksley Yasası (SOX), bağımsız denetimin gözetimine ilişkin bir kurum olarak Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu(Public Company Accounting Oversight Board–PCAOB) nun kurulması kararlaştırılmıştır. 25.10.2002 tarihinde Washington’daki merkez ofisinde faaliyetlerine başlayan PCAOB’nin misyonu, yatırımcıların çıkarlarını korumak, bilgilendirici, doğru ve bağımsız denetim raporlarının hazırlanmasında kamu yararını gözetmek amacıyla kamu şirketlerinin

¹¹⁰Dibi,2010;54

denetimini gözetmektir. Kurul, vizyon olarak bir model regülatör (düzenleyici) kuruluş olmayı hedeflemiştir. Yenilikçi ve uygun maliyetli araçları kullanarak denetimde kaliteyi arttırmak, ABD menkul kıymet piyasalarında denetim başarısızlıkları risklerini azaltmak ve hem finansal raporlama sürecinde hem de denetim mesleğinde kamu güvenini sağlamayı amaçlamaktadır. Kurulun temel özellikleri şu şekilde sıralanabilir;¹¹¹

- Kapsamlı bir denetim otoritesidir. Tam zamanlı olarak çalışabilecek yeterli deneyime sahip denetçileri bünyesinde bulundurmaktadır.
- Kamu düzenleme sorumluluklarına sahiptir ancak ABD hükümetinin bir parçası değildir. Kurul kar amacı gütmemekte ve işe alım ve karar verme sürecinde bir kamu kurumundan daha esnektir. Kurul SEC gözetimindedir
- Kurul muhasebe mesleği ve işletmelerden bağımsızdır. Kurul üyelerinden 2 kişi muhasebe meslek mensubudur. Görevlerin yerine getirilmesi için gerekli fonlar kamu şirketleri, diğer ihraççılar, aracı ve bayilerden (broker –dealer) toplanan ücretlerle sağlanmaktadır.
- Değerlendirme konusunda risk bazlı yaklaşım sergilemektedir. Zor denetim ve muhasebe konularında sözleşmeler ve iç yönetim dikkate alınıp; denetim firmasının denetim kalitesini sürdürme çabaları değerlendirilir. Eğitim, firma gözetim programı, firma kültürü ve iletişimi konuları da değerlendirilir.
- Yapılan gözetim çalışması sonucunda kamuoyuna sunulmak üzere rapor yayınlar. 12 ay içinde çözülebilecek eksiklikler kamuya açıklanmaz.

PCOAB; ABD de denetim alanında yetkili otorite durumundadır. Bununla birlikte SOX yasası çerçevesinde ülkedeki Sermaye Piyasası Kurulu (Securities Exchange Commission- SEC) PCOAB üzerinde gözetim yetkisine sahiptir. (Ülkemizde bu durum tam tersidir.) Bu yetkiye denetim ve ilişkili meslek standartlar ve yıllık bütçenin onaylanması, kurulun 5 yıl için 5 üyesinin atanması (en az 2 üye CPA olmalıdır) ve azledilmesi dâhildir. PCAOB denetim raporu bulgularındaki olumsuz tespitler, kayıtlı firmalar ve onların ilişkili olduğu kişilerin disiplin ve soruşturmalarına ilişkin durumlar da SEC gözetimine tabidir.

¹¹¹<http://pcaobus.org/About/History/Pages/default.aspx>, 12.01.2016

2015-2019 stratejik planında kurul programını SOX a yönelik olarak 4 temel sorumluluk ele alarak oluşturmuştur. Bunlar;¹¹²

1. Muhasebe firmalarının kaydı,
2. Kayıtlı firmaların denetimi ve kalite kontrol gözetimi,
3. Denetim ve ilgili tasdik, kalite kontrol, etik ve bağımsız standartların kurulması,
4. Kayıtlı kamu muhasebe firmaları ve onlarla ilişkili kişilerin özel kanun veya mesleki standartların ihlalinde disiplin ve soruşturmalardır.

ABD’ de kamu şirketleri ile broker- dealer denetiminde görev almak isteyen denetim firmalarının PCAOB’ ye kayıt yaptırmaları ve PCAOB tarafından belirlenen kalite kontrol, denetim ve mesleki standartlara uymaları gereklidir. 2017 yılı itibariyle aralarında 19 adet Türk firmasının yer aldığı PCAOB’ ye kayıtlı 2075 adet denetim firması kayıtlıdır.

Kurum gözetim çalışmaları, yürütölen denetimlerde zayıflık ve eksiklikleri tespit etme amacı ile yürütölmektedir. Gözetim sürecinde denetim firması kalite kontrol politika ve prosedürlerin etkinliğinin işleyişi ve düzenlenmesinin değeriendirilmesi yanında seçilen denetim sözleşmelerinde firma performansının değeriendirilmesi söz konusudur.

PCAOB; Sarbanes Oxley Yasası, PCAOB kuralları, SEC ve ilgili diğeri yasa ve kurallar ve kamu şirketleri, broker dealer denetimlerinde yol gösteren mesleki standartlara uygun hareket etmeyen tüm kamu muhasebe firmaları ve ilgili kişiler hakkında soruşturma ve disiplin çalışmalarını yürütme yetkisine sahiptir. Disiplin uygulamaları; para cezaları, faaliyet iznini askıya alma, denetimden men edilme şeklindedir.

2.3.1.5. Avrupa Birliğı Uygulamaları

Avrupa Birliğı çalışmalarına bakıldığında; kuruluş felsefesine uygun olarak ölkelerin siyasi, ekonomik ve hukuki olarak bütönlük içerisinde muhasebe ve denetim mesleklerinde de yönergeler yayınladığı görölmektedir. Bu yönergeler ile

¹¹²<http://pcaobus.org/About/Ops/Documents/Strategic%20Plans/2015-2019.pdf>, 13.01.2016

uygulamalarda bütünlüğün sağlanması birlikte,mesleklerdeki mevcut eksikliklerin giderilmesi amaçlanmıştır.

AB üyesi ülkelerde muhasebecilik ve denetim mesleğinin gelişimi incelendiğinde, ilgili standartların önce vergi ve işletme kanunları ile şekillendirildiği görülür. Her ülke, standartlarını oluştururken kendi ülkesine özgü şartları göz önünde bulundurup ülke sınırları içinde birbiri ile uyumlu, tutarlı, kıyaslanabilir, doğru ve tarafsız bilgilerin ve mali tabloların hazırlanmasına yönelik çalışmalar yapmıştır. Gelişen sermaye piyasaları ve globalleşen ekonominin yanında bir topluluk olmanın gereği olarak birbirinden farklı bu standartları uyumlaştırmak adına Avrupa Komisyonu, üye ülkelerin belli bir zaman içinde kendi hukuksal altyapılarını değiştirerek uymalarının zorunlu olduğu birçok yönerge yayınlamıştır.¹¹³ Ülkemizde de bağımsız denetimde kalitenin sağlanmasına yönelik bu yönergeler dikkate alınmış ve gerekli uygulamalar yürürlüğe konmuştur.

2.3.1.5.1.AB Direktifleri

AB de bağımsız denetime yönelik hazırlanan 1984 tarihli 8 no' lu direktif meslek mensupların uyması gereken temel kuralları içermektedir. Değişen koşullar çevresinde bu direktif 2006 yılında revize edilmiştir. Son olarak 2014 yılında tekrar revize edilen direktifle denetimde kaliteyi arttırmaya yönelik hususlar mevcuttur. Ayrıca 537 sayılı düzenleme ile KAYİK denetimine ilişkin hususlar üye ülkelerin bilgisine sunulmuştur.

2.3.1.5.1.1. 84/253/ECC Sayılı Direktif

Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde bağımsız denetimdeki uygulamaların harmonizasyonuna yönelik hazırlanan ve 13 Haziran 1984 tarihinde yayınlanan 8. Direktifte denetim mesleğine ilişkin kalite düzeyinin sağlanması amaçlanmıştır. Direktifin temel amacı, bağımsız denetçilere ilişkin asgari standartları belirlemektir. Bu bağlamda GKGDS çerçevesinde genel standartlara ilişkin değerlendirmeler yer almıştır. Direktifte temel alınan konular aşağıdaki gibi sıralanabilir;¹¹⁴

¹¹³Dönmez, 2002, 25' den aktaran, Havan, 2006, ss.185-186.

¹¹⁴Kayım, Ali, "1984" TEN 2006" ya Avrupa Birliği'nde Yasal (Mali) Denetim: Revize 8. Direktif Neler Getiriyor?" Mali Çözüm Dergisi, Haziran- Temmuz 2006, sayı: 7, 2006, ss. 147-155 (s. 148).

- ✓ Bağımsız denetçilerin tescili: Denetçilerin tescili için bazı kriterler göz önünde bulundurulmuştur. Denetçiler mesleğe aykırı davranışlar sergilememiş olmaları, üniversite eğitimini başarı ile bitirmeleri, teorik ve pratik eğitim almaları ve yeterlilik sınavında başarılı olmaları gerektiği belirtilmiştir.
- ✓ Bağımsız denetçilerin sahip olması gereken özellikler: Denetçiler mesleki etik ilke ve kurallarına uygun olarak çalışmalarını yürütmelidir. Bu bağlamda dürüst, tarafsız ve bağımsız olmalı; mesleğe uygun olmayan davranışlardan kaçınmaları gerektiği aksi takdirde cezai yaptırımlarla karşı karşıya kalacakları belirtilmiştir.
- ✓ Bağımsızlık ve dürüstlüğün ihlali durumunda yaptırımlar: Mesleki etik ilke ve kuralları denetim firmasındaki tüm çalışanlara uygulanmalı ayrıca denetim firması ortaklarının denetim ekibine karşı bağımsızlığı zedeleyecek baskıların engellenmesi gerektiği belirtilmiştir. Yönergenin 24. maddesinde AB ülkelerini bağımsızlık ölçütlerini belirlemelerinde serbest bırakmış ve 26. maddesinde ise bağımsızlık ilkesine aykırı hareket eden denetçi ve/veya denetim kuruluşlarının yaptırımlara karşı karşıya kalacakları belirtilmiştir.
- ✓ Denetim şirketlerinin tescili: Üye ülkelerin yasal mevzuatları dikkate alınarak denetim yapmaları ve firma çalışanlarının üye ülkenin yasal mevzuatları çerçevesince yetkilendirilebilir niteliklere sahip olmaları gerektiği belirtilmiştir.
- ✓ Yetkilendirilen bağımsız denetçilerin kamuoyuna duyurulması: Denetim yapmaya yetkili denetim firmalarının bilgileri (firma adı, adresi, denetim ekibine ilişkin bilgiler, firma yönetici ve ortaklarının isim ve adresleri vb) kamuoyuna duyurulması gerektiği belirtilmiştir.

Değişen ekonomik koşullar, küresel etkileşimler, muhasebe skandalları, ortak muhasebe ve denetim standartlarının yoksunluğu ve denetimde kalite güvence sistemleri eksikliği sebebi ile 8. Direktif yetersiz kalmıştır. Bu bağlamda AB komisyonu 1996 yılı itibariyle bahsedilen hususları göz önünde bulundurarak aşağıdaki çalışmaları yapmıştır;¹¹⁵

- ✓ 1996 yılında denetçi rolünü ve sorumluluğunu tanımlama amacı ile Yeşil Kitap (Green Paper- COM/1996/338) çalışması çıkarılmış ve denetim açısından

¹¹⁵ Kayım, 2006: 150-151.

Avrupa pazarının kurulmasını engelleyen zayıflıklar tartışılmış; denetimde ortak, tek bir çerçevenin eksikliğinin yansımaları ele alınarak, AB’de denetimde UDS (ISA) lerin temel alınması gerektiği konusunda uzlaşmıştır.

- ✓ Komisyon 1998 yılında AB’de yasal denetim yol haritası isimli çalışmasında UDS’lerin incelenmesi ve AB’nin bu standartları kabulü ve uyumun sağlanması noktasında değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiş; denetimde bağımsızlık, kalite kontrol, mesleki yeterlilik vb. konular değerlendirilmiştir.
- ✓ Çalışmaya ilave olarak 2001/256/EC sayılı tavsiye kararı ile AB’de denetimler için kalite güvence sistemleri için asgari standartlar oluşturulmuştur.
- ✓ 2002 yılı Mayıs ayında AB’de yasal denetçilerin bağımsızlığı hakkında 2002/590/EC tavsiye kararı ile bir dizi temel ilkeler başlıklı çalışması ile denetçinin bağımsızlığı ve objektifliğine ilişkin ilkeler belirlenmiş, üye ülkelerin uluslararası düzeyde bağımsızlık standartları ile bağımsızlığı olumsuz etkileyecek her türlü ilişkinin saptanması halinde denetimin yasaklanması öngörülmüştür.
- ✓ 2003 yılında COM/2003/0286 sayılı AB’de yasal denetçiliği güçlendirme başlıklı çalışmasında ise 1984 tarihli 8. Yönergeni revize edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu çalışmada AB yasal çerçevenin ve denetimde kamu gözetim otoritesinin güçlendirilmesi, 2005 yılı itibariyle UDS kullanımının sağlanması, disiplin cezaları, şeffaflık, kurumsal yönetim, denetim komiteleri ve iç kontroller, denetim firmalarının kurulmasının kolaylaştırılması, bağımsızlık ve mesleki etik kurallarının güçlendirilmesi hedefleri ortaya konmuştur.
- ✓ 2004 yılı Mart ayında Sekizinci Şirketler Hukuku Direktifi için bir tasarı (COM/2004/177) yıllık hesaplar ve konsolide hesapların yasal denetimi çalışması ile AB’de yaşanan muhasebe skandalları sonrasında yatırımcıların korunması ve güvenin yeniden tesis edilmesi için çalışmalar yürütülmüştür.

Sonuç olarak; 1984 yılında yayınlanan 8. Direktifteki eksikliklerin değerlendirilmesi konusunda AB bünyesinde çalışmalar yürütülerek; üye ülkelerde bağımsız denetim hizmetinin kaliteli icra edilmesi kapsamında bir uzlaş ortamı sağlanmaya çalışılmıştır.

2.3.1.5.1.2. 2006/43/EC Sayılı Direktif

Değişen koşullar çerçevesinde denetimde kalitenin değerlendirilmesi veya yeniden tesisi amacı ile 1984 tarihli 8. Direktif revize edilerek 29 Haziran 2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Direktifte ele alınan temel konular aşağıdaki gibidir;

- ✓ Denetçilerin sorumlulukları: Müşteri bilgilerinin gizliliğine ilişkin hususları içeren direktife göre denetim esnasında denetlenen firmaya ilişkin gizli bilgiler gerektiği şekilde saklanacak ancak bu gizli bilgiler gözetim kurumlarının incelemeleri esnasında engellenemeyeceği belirtilmiştir.
- ✓ Bağımsızlık, tarafsızlık, etik ilke ve kurallar: Müşteriyle çıkar ilişkisi içinde olunması durumunda denetimin yapılması, denetlenen işletmeye danışmanlık hizmeti verilmesi yasaklanmıştır. Bağımsızlığa yönelik tehditleri yıllık olarak kamuoyu ile paylaşılması, bağımsızlığın yazılı teyidi ve denetim firması rotasyonunu tavsiye edilmiştir.
- Kamu gözetim otoritesi: Üye ülkelerde denetim gözetim kurulları oluşturularak bu kurulların denetim firmalarının tescili, denetimde etik kurallarla ilgili standartları kabulü, denetçi ve denetim firmalarının kalite kontrolü, sürekli eğitim, soruşturma ve yaptırımları gibi konularda sorumlulukları belirlenmiştir.
- UDS ler diğer ülkelerle iletişim: Denetimin kalitesini artırma amacı ile sürekli eğitimin sağlanması; UDS'ye göre denetimin yapılması; denetim firmalarının etik kurallara ve UMS'ye uygun denetim raporunu benimseme zorunluluğu getirilmiştir.

2006/ 43 EC sayılı direktifte kalite güvence sistemlerine ilişkin yükümlükler 6. bölüm 26. maddesinde yer almaktadır. Buna göre üye ülkelerin denetim firmaları ve denetçilerinin aşağıdaki hususları taşıyan kalite güvence sistemine tabi olmaları gerektiği belirtilmiştir;¹¹⁶

- ✓ Kalite güvence sistemi; incelenen yasal denetçiler ve denetim firmalarından bağımsız olmalı; kamu gözetimi ilkeleri çerçevesinde gözetime tabi olmalıdır.

¹¹⁶ <http://www.dt-audit.com/dosyalar/Kutuphane/AB%20Denetim%20Direktifi-Tadil%202008%20-temiz.doc>, 08.01.2016.

- ✓ Kalite güvence sisteminin finansmanı; denetçi ve denetim firmalarından bağımsız olmalı ve gelebilecek olumsuz etkilere karşı teminat altında olmalıdır.
- ✓ Kalite güvence sistemi; yeterli kaynaklara sahip olmalı ve kalite güvence incelemelerini yürüten kişiler konu ile ilgili özel eğitimi tamamlamış,yeterli düzeyde mesleki bilgi, tecrübeye sahip olmalıdır.
- ✓ Özel kalite güvence incelemelerinde görevlendirilecek uzmanların seçimi sırasında denetçi veya denetim firması ile kalite güvence uzmanları arasında çıkar çatışmasının olmaması için prosedürler göz önünde bulundurulmalıdır.
- ✓ Kalite güvence inceleme kapsamı; uygulanan denetim standartları, bağımsızlık, kullanılan kaynaklar miktarı ve kalitesi, denetim ücreti ve denetim firması iç kontrol sistemini içermektedir.
- ✓ Kalite güvence incelemesi en az 6 yılda bir yapılacak ve kalite güvence sistemin genel sonuçları yıllık olarak yayınlanacak ve bu incelemeler sonucunda verilen tavsiyeler geçerli bir süre içerisinde incelenen denetçi ve denetim firmasınca yerine getirilecektir. Bu tavsiyelerin yerine getirilmemesi halinde cezai yaptırımlara tabi olacaktır. Bu yaptırımlar etkin, doğru orantılı ve caydırıcı nitelikte uygulanacak ve yaptırımlar kamuoyuna ifşa edilecektir. Yaptırımların onayının geri alınması da söz konusu olacaktır.

Kamu gözetim sisteminin yasal denetçilerin ve denetim firmalarının onayı, sicili, etik ilke ve kuralları, kalite kontrol ve denetim standartlarının belirlenmesi; ayrıca sürekli eğitim, kalite güvence ile soruşturma, disiplin işlemleri konusunda sorumlu oldukları belirtilmiştir.

Yönerge kapsamında, üye ülkelerin gözetim faaliyetleri arasında etkin bir iş birliği oluşturulmasına izin vereceği ve üye ülkelerin özellikle bir kuruluşu bu konuda görevlendirebileceği ve ülkelerdeki yasal düzenlemeler, denetim işini yürüten meslek mensupları veya firmaların kayıtlı olduğu ülkelerdeki ulusal mevzuata ve gözetim ilkelerine saygı göstermesi gerektiği belirtilmiştir.¹¹⁷

Bir yetkili merciinin başka üye ülkelerdeki denetim sürecine ilişkin aykırılık tespiti ile ilgili kesin bir görüşü bulunması durumunda ilgili üye ülkenin yetkili

¹¹⁷A.g.e. mad: 33-34.

mercilerine ayrıntıları ile bildirmesi gerektiği belirtilmiştir. Aynı şekilde üye ülkelerdeki yetkili mercilerin ilgili konularda birbirlerine gerekli soruşturmanın yürütülmesini talep edebileceği; soruşturmanın daha sağlıklı yürütülebilmesi amacı ile ilgili ülkenin personeline eşlik etmek üzere kendi personeline de görevlendireceği; soruşturmanın genel kontrolünün soruşturma yürütülen üye ülkenin elinde olacağı belirtilmiştir.

2006 yılında yürürlüğe giren bu direktif ile denetçilerin gizlilik içerisinde hareket etmeleri; bağımsızlık, etik ilke ve kurallar ve UDS ler kapsamında denetimi yürütmeleri gerektiği vurgulanmıştır. Ayrıca denetçi ve denetim firmalarının yetkilendirilmesi, gözetimi ve inceleme faaliyetleri kapsamında yetkili bir kuruluş olarak kamu gözetim kurumları işret edilmiştir.

2.3.1.5.1.3. 2014/56/EU Sayılı Direktif

Son yıllarda kalite güvence incelemelerinin önemi giderek artmıştır. Şeffaflık, risk odaklı yaklaşımlar, incelenen denetim firmalarının büyüklüğü ve karmaşıklığı gibi unsurların öneminin artması sonucunda 2006 tarihli 8. direktifin tekrar revize edilmesine ihtiyaç duyulmuştur. AB tarafından 2014 yılı Mayıs ayının sonunda yayımlanan “Yıllık ve Konsolide Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Direktif” AB resmi gazetesinde yayınlanmasının 20. gününde yürürlüğe girmiş ve 17 Haziran 2016 tarihi itibarıyla tüm üye ülkelerde uygulamada olan direktife uyulması zorunludur.

Direktife göre, birlik içinde yürütülen kalite güvence incelemelerinin şeffaflık ve güvenilirliğini sağlamak için; üye ülke kalite güvence sistemlerinin denetim firması ve yasal denetçilerin kamu gözetimini sağlamak amacı oluşturulan yetkili kuruluşlar tarafından yürütülmesi gerekmektedir. Bu bağlamda kalite güvence incelemeleri, denetçilerin yürüttükleri denetimlerde potansiyel eksikliklerin önlenmesi ve belirtilmesi amacı ile oluşturulmuştur. Kalite güvence sistemlerinin kapsamlı olmasını sağlamak için yetkili otoriteler bu incelemeleri gerçekleştirecekleri denetim firmaları ve denetçi işlemlerinin ölçek ve karmaşıklığını göz önünde bulundurmalıdır.

Gözetim çalışmaları, denetçi ve denetim firmalarının tescilini kapsamakta ve denetim firmalarının iç kalite kontrol ve meslek etiğine ilişkin standartlara uyum, kalite güvence sistemi, soruşturma, yaptırımları içermektedir. Denetçi gözetimi şeffaflığını

sağlama ve daha geniş hesap verilebilirliğe imkân tanımak için her üye ülke denetçi ve denetim firmalarının kamu gözetimi sorumluluğunu üstlenecek tek bir otorite oluşturmalıdır. Bu otoriteler denetim mesleğinden bağımsız olmalıdır.

Yönergeye göre kalite güvence sistemi; kamu gözetimine konu olan denetçi ve denetim firmalarından bağımsız olmalı; risk odaklı yaklaşımla gerçekleştirilmelidir. Bu incelemeler incelenen denetim firması ve denetçi çalışmalarının karmaşık ve büyüklüğü çerçevesinde uygun ve orantılı olmalıdır. İncelemeyi yapan kişiler kalite güvence incelemeleri konusunda uygun mesleki eğitim ve deneyime sahip olmalıdır. Ayrıca bu kişilerin kalite güvence incelemesi yapılan firma ortağı, çalışanı veya denetlenen firma ile ilişkili kişi olarak çalışmayı sonlandırması üzerinden en az 3 yıl geçmedikçe inceleme yapması yasaklanmıştır. İnceleme yapan kişilerin incelenen denetim firması ve denetçilerle herhangi bir çıkar ilişkisi içinde olmadığını açıklamaları zorunludur.

Genel olarak; 2006 yılında yayınlanan 8. Direktif halen geçerliliğini korumaktadır. Ancak şeffaflık ve risk odaklı yaklaşımların ön plana çıkması ile birlikte denetim firmalarının ölçeklerinin artması nedeni ile 2014 yılında bazı değişikliklerin yapılması gereklilik arz etmiştir.

2.3.1.5.1.4. 537/2014 Sayılı AB Parlamentosu ve Konseyi Düzenlemesi

Bağımsız denetimde kalitenin arttırılmasına duyulan ihtiyaç nedeni ile yapılan bir diğer çalışma 16 Nisan 2014 tarihli ve 537/2014 Sayılı AB Parlamentosu ve Konseyi Düzenlemesidir. Düzenleme kamu yararını ilgilendiren kuruluşların (KAYİK) yıllık ve konsolide finansal tablolarının yasal denetimi, yasal denetçi ve denetim firmasının seçimi, bağımsızlığın sağlanması, çıkar çatışmasından kaçınılması ve konulan kurallara uyumun sağlanması amacındadır.¹¹⁸ 17 Haziran 2016 tarihi itibarıyla uygulanan bu düzenlemeye tüm üye ülkelerin uyması zorunludur.

Düzenlemenin 8. maddesinde denetimde kalite kontrol incelemesi konusu yer almaktadır. Buna göre denetim firması ya da denetçinin denetim görüşüne makul bir çalışma ile gelip gelmediğini değerlendirmek için rapor öncesi denetim kalite kontrol incelemesi yapılmalıdır. İncelemeyi denetim ekibinde yer almayan kalite kontrol

¹¹⁸ KGK, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/mevzuat/537_1024%20AB.pdf, 11.01.2016

inceleyicisi; denetimi gerçekleştiren denetçinin elde ettiği bulguları yazılı ve sözlü olarak temin edecektir. KAYİK denetiminde yasal denetçiler denetim sonuçlarını rapora yansıtmalıdır. Hazırlanan bu raporda hangi denetim firması veya denetçinin atandığı, atanma tarih aralığı yer almalıdır. Denetim görüşü ile beraber önemli maddi risk usulsüzlüklerinin açıklanması, denetçinin bu risklere yanıtı ve bu risklerle ilgili yaptığı incelemelerde yer almalıdır.¹¹⁹

Kalite kontrol incelemesi; denetim firması ve denetçinin bağımsızlığı, denetim esnasında tespit edilen önemli risklerin belirlenip yönetilmesi, harici uzmanlardan istenilen öneriler ve bunların uygulanması, denetim esnasında tanımlanan finansal tablolardaki hatalara ilişkin işlemler, yönetim ve denetim komitesi, üçüncü taraflar ve yetkili otoritelerle gerçekleşen konuşmalar, denetim görüşünü oluşturan belgelerin incelenmesini kapsar. Kalite kontrol incelemede görevlendirilenler, inceleme sonuçlarını denetçi veya denetimden sorumlu ortak ile paylaşıp taraflar arasında çözülmesi gereken anlaşmazlıkların bulunduğu prosedürleri oluşturur ve yasal denetçi veya denetim firması inceleme sonuçlarını kayıt altına alırlar.

KAYİK denetimini yapan denetçi ve ya denetim firması denetim raporunun yayınlanmasına kadar en geç 4 ay içinde kendi web sitesinde şeffaflık raporunu yayınlanmalıdır. Bu raporlar 5 yıl boyunca güncellenebilir olmakla birlikte ilk ve son şekilleri aynı anda web sitesinde kalmaya devam etmelidir. Raporda yer alacak bilgiler denetim firması yapısı ve sahibinin açıklanması, şayet denetim firması bir topluluğa mensup ise topluluğa ilişkin açıklama ve düzenlemeler şeklindedir.¹²⁰ KAYİK denetimini yapan denetçi veya denetim firması en az 1 yıllığına atanabilecek; aynı denetim firması ile en fazla 10 yıl denetim sözleşmesi yapılabilecektir. Ancak ülke yetkili otoriteleri¹²¹ 10 yıllık denetleme süresini azaltma yetkisine sahiptir. Düzenlemede sorumlu ortak baş denetçinin rotasyonuna ilişkin belirlenen süre 7 yıldır.

¹¹⁹A.g.e.: mad :10.

¹²⁰A.g.e, mad:13.

¹²¹Örneğin; İngiltere’ de Mesleki Gözetim Kurulu (Professional Oversight Board-POB); Almanya’da Bağımsız Denetçiler Gözetim Komisyonu (AOC) ve Fransa’ da The Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C) gibi kuruluşlar bağımsız denetimin gözetiminde yetkili konumdadırlar.

Sorumlu ortak baş denetçi aynı firma denetim işinde en fazla 7 yıl görev alabilecek ve en az 3 yıl geçmeksizin aynı firmanın denetiminde göre alamayacaktır.¹²²

Düzenlemenin 4. başlığında KAYİK denetimini yapan denetçi veya firma çalışanlarının gözetlenmesi yer almaktadır. Yetkili otoriteler (PCAOb, KGK gibi kurumlar) denetçi veya denetim firmalarından bağımsız olmalı ve gerektiğinde temel görevlerini yerine getirmek için uzmanlardan destek alabilmelidirler. 3 yıl yasal denetimi yürütmüş denetim firmasında oy kullanmış, denetim firması yönetiminde bulunmuş ya da sorumlu ortak baş denetçi olmuş kişilerin yetkili otoritelerin yürütme ve karar alma organlarında bulunmaları yasaktır.¹²³

Düzenlemenin 2. bölümünde kalite güvencesi, yetkili otoritelerin şeffaflığı konuları ele alınmıştır. Yetkili otoriteler denetim kalite güvencesi sağlamak için etkin bir sistem tasarlamalı ve yasal denetçi ve denetim firmaları KAYİK denetimine ilişkin risk temelli bir analize dayanan denetim kalite incelemesi yapmalıdırlar.¹²⁴

Yapılacak kalite güvence inceleme kapsamı; denetçi ve denetim firması iç kalite kontrol sisteminin değerlendirilmesi, KAYİK denetim dosyalarının incelenmesi, denetçi veya denetim firmasınca yayınlanan güncel şeffaflık raporlarının değerlendirilmesi şeklindedir. İnceleme raporu sonuçlandırmadan önce tespit edilen bulgular ve öneriler kalite güvence incelemesi yapılan denetçi veya denetim firması ile tartışılır. Kalite güvence önerileri denetçi veya denetim firmasınca makul bir süre içerisinde; iç kalite kontrol sistemi önerileri ise en geç 12 ay içerisinde uygulanacaktır.

Yetkili otoriteler görevlerine dair yıllık aktivite raporları ve çalışma programları, kalite güvence sistemine ilişkin sonuç raporu yayınlayacaktır. Raporda kalite güvence sistemi raporu kapsamı, rapor konularına ilişkin öneriler, yönetim tarafından alınan önlemler, yaptırımlar, niteliksel bilgi ve finansal kaynaklara ilişkin kilit performans bilgileri ve kalite güvence sistemi etkinliği hakkındaki bilgiler yer almalıdır.¹²⁵

¹²²A.g.e. mad: 17.

¹²³A.g.e. mad:21.

¹²⁴A.g.e. mad: 26.

¹²⁵A.g.e. Mad: 28.

Yetkili otoriteler, kalite güvence incelemesine ilişkin AB seviyesinde etkin bir işbirliği içinde olacak ve gereken tüm tedbirleri alacaktır. Gerekli durumlarda bir üye ülkenin yetkili otoritesinden kalite güvence incelemesine ilişkin yardım isteyebilirler. Bu konuda yardım isteyen üye ülkenin yetkili otoritesi, kamu düzenini, güvenlik hakkını ihlal edecek düzeyde olmayacak şekilde izin verecektir. Aksi bir durumda ihlal eden ülkelerin yetkili otoritesi en hızlı şekilde uyarılacak ve uygun bir şekilde davranması sağlanacaktır. Bu konuda düzenli bir şekilde bilgilendirme yapılacaktır.¹²⁶

Görüldüğü gibi bu düzenleme daha çok KAYİK denetimi yapan denetim firmalarının yaptıkları denetim çalışmalarının kalitesini arttırmaya yöneliktir.

2.3.2. Bağımsız Denetim Kalitesine İlişkin Ulusal Düzenlemeler

Bağımsız denetim konusunda uluslararası platformda yaşanan skandallar ülkemizde birtakım düzenlemeleri zorunlu kılmıştır. Bu bağlamda ülkemizde son yıllarda dikkat çeken diğer ülke uygulamaları göz önünde bulundurularak 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile oluşturulan Kamu Gözetim Kurumu ile birlikte bağımsız denetimde kaliteyi arttırmaya ilişkin mesleki uygulamalar yürürlüğe girmiştir.

2.3.2.1. Ulusal Düzenlemelere Duyulan Gereksinim

Bağımsız denetimin önemi, işletme sahipleri ile beraber toplumun her kesiminin şeffaf ve doğru bilgiye ulaşma ihtiyacı ile daha çok artmaktadır. Bu bağlamda bağımsız denetimin işlevi veya kapsamı sorgulanmaya başlanmış ve bağımsız denetimin kalitesini artırma amacı ile “bağımsız denetimin gözetimi” olgusu gündeme gelmiştir. Bu ifade, bağımsız denetim faaliyetinin mevcut yasal düzenlemelere uygunluğunun ve faaliyetin standartlara uygun bir şekilde yürütülüp yürütülmediğinin çeşitli araçlarla kontrolü anlamına gelmektedir. Gözetim faaliyeti, gerek yerinde denetim çalışmaları ile gerekse faaliyette bulunanlardan edinilen bilgilerle gerçekleştirilebilen; içinde pek çok yöntem ve aracı barındıran genel bir faaliyettir.¹²⁷ Bu faaliyetin ülkemizdeki etkileri ve yetkili otoritelerin konu ile ilgili çalışmaları mevcuttur.

¹²⁶A.g.e. Mad :31.

¹²⁷Okur, Mahmut, Bağımsız Denetimin Denetimi, Sermaye Piyasası Kurulu Yeterlilik Etüdü, Ankara, Kasım 2007, s:12.

2.3.2.2. Ulusal Düzenlemelere İlişkin Kurumların Çalışmaları

Ülkemizde denetim mesleğinin bugünkü konumuna gelmesinde TÜRMOB'un katkısı büyüktür. Bununla birlikte sermaye piyasasında faaliyet gösteren şirketleri denetleyen kişi ve kuruluşlara ilişkin düzenlemeler yapılmış ve bu konuda çalışmalar yapmakta olan SPK, bankacılık sektörü ve ilgili alanlarda faaliyet gösteren firmaları denetleyen kurumlarla ilgili düzenlemeleri yapan BDDK'nın katkıları bulunmaktadır. Ancak son yıllarda uluslararası alanda yaşanan gelişmeler ülkemizde mesleğe ilişkin kişi ve kuruluşların yetkilendirilmesi, denetlenmesi gibi konularda yeni bir kurumun gerekliliğini ortaya koymuştur. 660 sayılı KHK ile kurulan KGK mesleğe ilişkin en üst yetkili kurum olarak belirtilmektedir. Bu bölümde KGK'ya ilişkin gelen bilgilerle beraber;bağımsız denetimde kalitenin artırılması çerçevesinde kurum tarafından yayınlanan standart ve düzenlemeler; TÜRMOB, SPK ve BDDK bağımsız denetimde kalite kontrol sistemine ilişkin önceden yapmış oldukları çalışmalara yer verilmiştir.

2.3.2.2.1.Türkiye Serbest Muhasebeci ve Yeminli Müşavirler Odaları Birliği

Ülkemizde muhasebe mesleğinde en önemli adım olarak nitelendirilen 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 1989 tarihli 3568 sayılı yasa ile mesleğin gelişimi hakkında kural ve zorunluluklar belirlenmiştir. Bu bağlamda kurulma şartları ve yükümlükleri gündeme gelen Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nin (TÜBMOB) mesleğe katkıları büyüktür.

Birliğin hazırladığı yönetmelikler, ilgili bakanlıklara karşı sorumlulukları, meslek mensuplarının faaliyetlerine ilişkin düzenlemeler, olası anlaşmazlıkları çözme gibi çalışmaları ile denetim kalitesine dolaylı da olsa katkı sağlamıştır. Örneğin; etik ilke ve kurallar denetimde kalitenin sağlanması açısından önemli hususlardır. Ruhsatlı meslek mensuplarının yeterlilik, güvenilirlik, tarafsızlık, bağımsız karar alabilme, kendi kendilerini denetlemelerinin ve dürüstlüğünün simgesi olarak tanımlanan meslek ahlakı, moral ve profesyonel davranış standartlarının seviyesini belirlediği gibi cezalandırılması

gereken davranış ve tutumların saptanmasında da yargıların temelini oluşturmakta ve bu nedenle Türkiye’de bağımsız denetimin kalitesi açısından büyük önem taşımaktadır.¹²⁸

TÜRMOB tarafından belirlenen ve “ Meslek Mensuplarının Uyması ve Sahip Çıkması Gereken Kurallar” altında bulunan “Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık” kuralında ise birlik, mesleki konulardaki çalışmalarında başarıya ulaşmalarının dürüst, güvenilir ve tarafsız olmaları ile mümkün olacağını vurgulamaktadır. Kalite kontrol standardı olarak ifade edilmese de kaliteli bir çalışma için bu ön koşul TÜRMOB tarafından tarafsız ve dürüst olma gerekliliği olarak kabul edilmektedir.¹²⁹

Muhasebe ve denetim mesleğinde meydana gelen değişimler ve AB üye ülkeleri uygulamaları sonucunda 660 sayılı KHK ile kurulan Kamu Gözetim Kurumu (KGK), ülkemizde en üst otorite konumuna gelmiş ve TÜRMOB bünyesinde daha önce oluşturulmuş düzenlemelerin geçerlilikleri 2011 yılı itibariyle sona ermiştir.

2.3.2.2.1.1. TÜRMOB Kalite Güvence Sistemi

20.02.2003’ te TÜRMOB bünyesinde kurulan Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TUDESK) ile uluslararası denetim standartlarına uyum sağlama adına çalışmalar yürütülmüştür. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun (TTK) yayınlanması ve 660 sayılı KHK’ya göre kurulan KGK; muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulması konusunda yetkilendirildiğinden kurulun görevi sona ermiştir. TUDESK Kalite Güvence Sistemini 3 başlık altında ele almıştır.¹³⁰

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

TÜRMOB bünyesindeki kalite güvence faaliyetlerine bakıldığında; kalite güvence sistemlerini inceleyen uzmanların seçimi ve bu görevlilerin denetlenen firma ve denetim firması ile herhangi bir çıkar çatışmasının olmadığına ilişkin tarafsızlık

¹²⁸Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı, m.3, 18.10.2001 tarihli ve 24557 sayılı Resmi Gazete.

¹²⁹Sağlar, 2003, s.96.

¹³⁰Türker, Masum, Kamu Güveni ve Muhasebe Mesleği, Uludağ Üniversitesi, 26. Muhasebe Eğitim Sempozyumu, Antalya, Mayıs 2007, s.20.

sağlanması gerektiği belirtilmiştir. Bu bağlamda kalite güvence incelemesinin; incelenen denetim dosyalarının uygun kaynak, süre, ücret, kalite güvence sistemi, mesleki standartlara uygunluk gibi değerlendirmelerden oluşması ve sonuçların rapora bağlanması gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca meslek odaları bünyesinde en az 6 yıllık mesleki deneyime sahip kişilerden oluşan “Kalite Güvence Komisyonu” oluşturulması gündeme gelmiştir. Bu incelemenin en az dört yılda bir yapılması ve inceleme sonucunda verilen tavsiyelerin denetim firması veya denetçi tarafından yerine getirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bahsedilen tavsiyelerin dikkate alınmaması durumunda ilgili firma veya denetçi hakkında disiplin uygulamalarının kamuoyu ile paylaşılması; dikkate alınması durumunda ise geri alınacağı kararlaştırılmıştır.

Denetim firmaları bünyesindeki kalite güvence faaliyetlerine bakıldığında çalışmada ilk olarak denetim firmasının iç kontrol sisteminin oluşturulması gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca denetim firması veya denetçinin meslekle ilgili her türlü uygulamalara (etik kurallar, kalite güvence standartları) uygunluğu ve yapılan denetim çalışmasının raporunun doğruluk ve tarafsızlığı yansıtacağına teminatını veren kalite güvence sistemi kurmaları gerektiği belirtilmiştir.

Kalite güvence sisteminin sağlıklı işlediğinin izlenmesi amacı ile firmanın iki ortak ve iki yönetim kurulu üyesini görevlendirmesi ve bu kişilerin kalite güvence sistemine ilişkin standartları yazılı hale getirerek tüm çalışanları bilgilendirmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu bağlamda görevlendirilen kişilerin denetim sürecinde yer almamaları; konu ile ilgili gelişmeleri takip ederek ilgili standartların güncellenmesine destek olmaları; muhtemel olumsuzluklar için gerekli önlemleri almaları gerektiği belirtilmiştir. Şayet firma bünyesinde kalite güvence izlenmesine ilişkin yeterli ortak ve yönetim kurulu üyesi olmaması durumunda karşılıklı olmamak kaydı ile başka denetçi firmalardan kalite güvence sistemi incelemesi istenebileceği kararlaştırılmıştır.

Kalite güvence sistemi oluşturulurken dikkat edilmesi gereken hususlar; denetçi veya denetim ekibinin mesleki etik ilke ve kurallara uygun davranmasının sağlanması ve denetime ilişkin her türlü belgenin en az 5 yıl saklanması; denetim raporlarının sorumlu ortak veya denetim ekibi dışındaki başka bir sorumlu ortak veya en az 6 yıl mesleki deneyime sahip meslek mensubu tarafından gözden geçirilmesi şeklinde

belirlenmiştir. Diğer taraftan denetim ekibinde yer alacak meslek mensuplarının yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip olmaları ve sürekli eğitim programları kapsamında eğitim almaları gerektiği belirtilmiştir. Denetim esnasında denetimin sağlıklı yapılabilmesini engelleyen bir durumda ise denetim firması yöneticilerinin bilgilendirmesi; firma sorumlu baş denetçisinin denetim çalışması bittiğinde görev raporu hazırlayarak meslek mensuplarını değerlendirmesi gerektiği belirtilmiştir.

Kalite güvence inceleme uzmanları için kalite güvence faaliyetlerine bakıldığında; incelenen denetim veya denetim firmalarından bağımsızlığın sağlanmış olması şartı önemlidir. Bu kişiler meslekle ilgili teorik bilgiler, uluslararası uygulamalar, mevzuat, kalite kontrol sistemlerini içeren bir eğitim sonunda yapılacak değerlendirme sınavından başarı ile geçerek uzmanlık sertifikasına sahip olmalıdırlar.

2.3.2.2.1.2. TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezi

TÜRMOB tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Merkezi Esasları hakkındaki tebliğin 5. Bölümünde Kalite Güvence Sistemi hakkındaki hükümler yer almaktadır. Tebliğ 18 Ocak 2011 tarihinde yürürlükten kaldırılmakla birlikte, kalite güvence sistemine ilişkin düzenlemelerle dikkat çekmektedir.

TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezi'nin amacı, bağımsız denetimde kalitenin artırılması ile bağımsız denetim şirketleri ve denetçilerin tescili, denetim şirketlerinin kalite güvence sistemlerinin kurulması, meslekte uzmanlaşma, iç denetim ve kurumsal yönetimle ilgili uygulamaların yürütülmesi şeklinde belirlenmiştir.¹³¹

Bağımsız denetim merkezi bünyesinde oluşturulacak Kalite Güvence Sisteminin asgari unsurları; denetim şirketi ve denetçiden bağımsız; sistemi yürütecek uzmanların yeterli düzeyde mesleki deneyime sahip olmaları şeklinde belirlenmiştir. Kalite güvence sistemi incelemelerinin yıllık rapor olarak hazırlanması ve şirket web sitesinde yayınlanması ile beraber; sistemdeki mevcut eksikliklerin bağımsız denetim şirket

¹³¹ TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezi Kurulmasına İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ (Seri I, No:1)01.11.2010 tarihli ve 27746 sayılı RG: Mad:4.

tarafından düzeltilmemesi durumunda TÜRMOB disiplin yönetmeliği uygulanması ve ilgili denetim firması yetkilerinin askıya alınması kararlaştırılmıştır.¹³²

Bağımsız denetim şirketi kalite güvence sistemlerinin incelenmesi amacı ile kurulan Kalite Güvence Sistemi İzleme Müdürlüğünün yürütmekle sorumlu olduğu faaliyetleri, kalite güvence incelemeleri çerçevesinde TÜRMOB tarafından seçilen inceleme uzmanı ile incelemeye alınan bağımsız denetim şirketi arasında çıkar çatışması önlenmesi şeklinde belirlenmiştir. AB 8. Yönergesine uyumlu olarak kalite güvence inceleme sürecinin en az 4 yılda bir yapılması ve sonuçların rapor olarak düzenlenip yıllık olarak kamuya açıklanması kararlaştırılmıştır.¹³³

Bağımsız denetim şirketlerinin oluşturacakları Kalite Güvence Sisteminin, bağımsız denetimin mesleki temel ilkeleri, Türkiye Denetim ve Güvence Standartları, hazırlanan denetim raporlarının doğruluğu ve gerçeği yansıttığının tespitine imkân verecek şekilde hazırlanması gerektiği belirtilmiştir.¹³⁴

Kalite güvence incelemesinde bulunacak uzmanların, inceledikleri şirketle herhangi bir bağı olmayan ve kalite güvence sistemi inceleme uzmanlığı sertifikasına sahip bağımsız denetçi olmaları gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca en az 6 yıllık mesleki deneyime sahip olmaları ve TÜRMOB bağımsız denetim merkezince düzenlenen kalite güvence sistemi inceleme uzmanlığı eğitimine katılıp eğitim sonundaki sınavdan başarılı olmaları da kararlaştırılmıştır.¹³⁵ Sonuç olarak; TÜRMOB bünyesindeki yapılan bu çalışmada denetimin kalitesinin artırılması çerçevesinde AB 8. Direktifinin referans alındığı görülmektedir. Uygulama her ne kadar yürürlükten kaldırılrsa da meslek örgütünün denetimde kalitenin artırılması konusunda hassasiyetini göstermektedir.

¹³²A.g.e mad: 28/1.

¹³³A.g.e mad: 30.

¹³⁴A.g.e mad:31/2.

¹³⁵A.g.e. mad:33.

2.3.2.2.1.3. Muhasebe Denetim ve Danışmanlık İşletmeleri İçin İşyeri Hizmet ve Kalite Güvence İlke ve Esasları Hakkında Mecburi Meslek Kararı

Kararın amacı; değişen koşullar çerçevesinde muhasebe, denetim ve danışmanlık hizmeti verecek işletmelere kurumsal anlayışı sağlamak için meslek mensuplarının işyeri, hizmet ve kalite güvence ilke ve esaslarını düzenlemektir.¹³⁶ Meslek kararına meslek mensupları 31.12.2015 tarihine kadar uyum sağlamalıdır. 16. Maddenin a fıkrası 01.01.2016 tarihinde, diğer hükümler ise yayın tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

Mesleki faaliyette bulunacak işletmelerin kurumsal ofis düzeni ve hizmet kalitesi bağlamında çalışanların etkin çalışmaları için fiziki çalışma ortamını sağlayacak ofis düzenini kurmaları gerekmektedir.¹³⁷ Meslek mensuplarının faaliyet alanında varlık, bilgi, iş güvenliğine ilişkin prosedürler oluşturulmalı ve gerekli önlemler alınmalı;¹³⁸ meslek mensuplarının mesleklerini icra ederken kullanacakları ekipmanlar ve yazılımlar yapılan işin niteliğine uygun olmalı ve hizmet kalitesini arttıracak prosedürler belirlenmelidir.¹³⁹

Meslek kararının dördüncü bölümü hizmet ve kalite güvence ilke ve esaslarını kapsamaktadır. Meslek mensupları hizmet faaliyetlerinin her yönünü içeren kalite güvence ve geliştirme programı hazırlamalı ve sürdürmelidir. Bu program tüm faaliyetlerin dönemsel ve devamlı olarak değerlendirilmesini sağlamalı, kalite güvence değerlendirmeleri, hesap verilebilirlik ve şeffaflığın sağlanması amacı ile yılda en az bir kez olmak üzere kalite programı çalışma sonuçlarını rapor etmeli, muhasebe işletmeleri tarafından kalite kontrol sistemlerinin etkin işlediğine güvence sağlanması amacı ile tamamlanmış hizmetlerle ilgili yapılan periyodik kalite kontrol dahil devamlı olarak uygulanan kalite kontrol yöntemlerinin işleyişi izlenmelidir.¹⁴⁰ Gözetim konusunda meslek mensuplarının meslek kararına göre oluşturdukları işyeri hizmet kalite güvencesine ilişkin politikaları ve uygulamaları yazılı hale getirerek mesleki faaliyete

¹³⁶ Muhasebe Denetim ve Danışmanlık İşletmeleri İçin İşyeri Hizmet ve Kalite Güvence İlke ve Esasları Hakkında Mecburi Meslek Kararı, Mad: 1.

¹³⁷ A.g.e 2. Bölüm, Mad: 5.

¹³⁸ A.g.e, mad:6.

¹³⁹ A.g.e mad:7.

¹⁴⁰ A.g.e. 4. Bölüm, mad:15

başladıktan sonra 6 ay içinde bağlı oldukları odalara beyan eder ve elektronik kaynaklarla beraber raporlanan tüm uygulamaları 5 yıl saklamak zorundadır.¹⁴¹

Meslek örgütleri tarafından yapılacak incelemeler odalar tarafından seçilmiş yeterli çalışma dosyaları bildirim ve belgeler çerçevesinde, meslek mensuplarınca oluşturulan iş yeri hizmet, kalite güvence standartları kapsamında faaliyet gösterip göstermedikleri incelenir. Yapılan inceleme faaliyetleri odaların hazırladıkları yıllık inceleme planı kapsamında yürütülür, sonuçlar yıllık bir raporla açıklanır. Odalar yıllık incelemeleri haricinde ihbar, şikâyet, bildirim gibi durumlarda ve gerekli görülen hallerde incelemeler yaparlar. Bu incelemeler oda meslek personeline yapılacağı gibi oda bünyesinde oluşturulacak kurul ve komiteler tarafından yapılabilir. Meslek örgütü tarafından yapılacak incelemeler sonucunda raporlamaya ilişkin temel ilkelere uymayanlar, bildirim yükümlülüğünü yerine getirmeyenler ve TÜRMOB tarafından istenen belgeleri vermeyen veya eksik ve gerçeğe aykırı bildirimde bulunanlar hakkında disiplin yönetmeliği uygulanacaktır.¹⁴²

TÜRMOB bünyesinde denetimin kalitesini arttırmaya yönelik yürürlükteki tek düzenlemedir. Özellikle kamu gözetim otoritesinin oluşturulması ile yetkileri bir nebze sınırlandırılan meslek örgütü, yayınladığı bu düzenleme ile bağımsız denetim kalitesini artırma çerçevesinde meslek odalarının sorumlu olduklarına, denetim firmaları ve denetçilerin yaptırımlarla karşı karşıya olacıklarına dikkat çekmektedir.

2.3.2.2.2. Sermaye Piyasası Kurulu

Ülke ekonomilerinin sağlıklı işleyişi; kaynakların etkin dağılımı, yeniliklerin desteklenmesi, verimliliğin artırılması, menkul kıymetlerin alım satımı, kredi temini ve likit bir piyasa ile mümkündür. Bu bağlamda fon arz edenler ile fon talep edenlerin bir araya geldikleri piyasalar sermaye piyasasıdır. Bu piyasalarda yer alan aktörlerin güven içinde işlem yapabilmeleri için yatırım gören araçlar hakkında bilgi sahibi olmaları diğer bir ifade ile kamuoyunu aydınlatacak şeffaf bilgiye ulaşmaları gereklidir.

¹⁴¹A.g.e mad:16/a.

¹⁴²A.g.e. mad:16/b.

Ulaşılacak istenen bu bilgiler muhasebe bilgileridir.¹⁴³ Bu bağlamda güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun ve anlaşılabilir bilgilerle hazırlanan mali tablolar yüksek kalitede olmalıdır. Çünkü bu özelliklere sahip mali tablolarla işlem yapan bilgi kullanıcıları doğru karar vereceklerdir.

Ülkemizde sermaye piyasasının etkin, şeffaf, istikrarlı, adil, rekabetçi bir ortamda işleyişinin ve gelişmesinin sağlanmasına, yatırımcıların hak ve menfaatlerini korumaya yönelik düzenlemeler yapılması amacı ile 1981 yılında kabul edilen Sermaye Piyasası Kanunu ile birlikte 1982 de faaliyetlerine başlayan Sermaye Piyasası Kurulunun görev yetki ve sorumlulukları aşağıdaki şekilde özetlenebilir;¹⁴⁴

- Kamunun zamanında, yeterli ve doğru bir şekilde bilgilendirilmesini sağlama amacı ile kararlar alma,
- 6362 sayılı kanun kapsamına giren bağımsız denetim, derecelendirme ve değerlendirme ve bilgi sistemleri denetimi faaliyetlerine ilişkin şartları belirleme, bu şartları taşıyan kuruluşların listesini açıklama,
- Uluslararası finansal düzenleyici ve denetleyici kuruluşlarla bilgi alış verişinde bulunma,
- Sermaye piyasasını gelişmesi için gerekli düzenlemeleri yapma ve denetlemedir.

Kurul 2015 yılı itibariyle 432 borsa şirketi dahil olmak üzere 1000'in üzerinde şirketin denetimi ve gözetiminden sorumludur. Bunların içinde 90'ın üzerinde sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetinde bulunan şirketler bulunmaktadır.

SPK ile birlikte risk bazlı denetime geçilmiştir. Sistem için en fazla risk yaratabilecek unsurlar gözetim ve denetim kapsamına alınmaya çalışılmıştır. Yıllık oluşturulan kalite kontrol programlarında özellikle finansal tabloların revizyonu, diğer ilgili daire ve piyasa kuruluşlarından elde edilen bilgiler ve elde edilen analizler sonucunda bir program oluşturularak kalite kontrol gerçekleştirilir.

¹⁴³ Akbulut Yıldız, Sermaye Piyasalarının Gelişmesinde Muhasebe Bilgilerinin Önemi <http://www.basarmevzuat.com/dergi/2001-05/a/spmuhasebe.htm>, 07.02.2017.

¹⁴⁴ <http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&showmenu=yes&menuid=0&pid=0&subid=1&submenuheader=0>, 04.01.2016

2.3.2.2.2.1.SPK Seri X No: 22 Sayılı Tebliği

Ülkemizde bağımsız denetimin kalite kontrolü ilk defa SPK tarafından yayınlanan 12.06.2006 tarihli Seri:X No: 22 Nolu Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları hakkında tebliğde yer almaktadır.(Bu tebliğ 28.06.2013 tarihinde yayınlanan Seri:X No: 28 Tebliği ile revize edilmiştir.)

Tebliğde ilk olarak bağımsız denetimin gözetiminde kamu gözetim kurumunun konumu belirtilmiştir. Denetim kuruluşlarının KGK tarafından yetkilendirilmiş olmaları; bünyelerinde denetim işinin yürütülebilmesi için her türlü organizasyon, mekân, teknik donanım, belge ve kayıt düzeninin yeterli olmaları gereklidir. Yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşları bünyelerinde kalite kontrol sisteminin işleyişinden ve gözetiminden sorumlu en az bir sorumlu ortak baş denetçi nezaretinde çalışacak yeterli sayıda denetçi veya konusunda uzman personelden oluşan bir Kalite Kontrol Güvence Komitesi'ne sahip olmalıdır.¹⁴⁵

Bağımsız denetim kuruluşları yaptıkları işin kalitesinin korunması ve artırılması amacıyla yürüttükleri bağımsız denetim işinin gözetiminde bulunarak, ulaşılan sonuçlar ve bağımsız denetim sırasında alınan önemli kararları objektif bir şekilde değerlendirmelidirler.¹⁴⁶

Bağımsız denetim kuruluşlarının imzaladıkları bağımsız denetim sözleşmelerini en geç 6 iş günü içinde Kurula göndermelidirler. Oluşturulması gereken Kalite Kontrol Güvence Komitesi tarafından hazırlanan ilgili finansal raporlama dönemlerine ilişkin kalite kontrol raporlarının özeti her yıl Ağustos ayı sonuna kadar bağımsız denetim kuruluşları tarafından Kurula gönderilmelidir.¹⁴⁷

Tebliğin 4. Kısımında bağımsız denetimin kalite kontrolüne ilişkin açıklamalar yer almaktadır. Bağımsız denetimin kalitesinin kontrolü; bağımsız denetim raporu tamamlanmadan önce, bağımsız denetim ekibinin önemli nitelikteki kararları ile bağımsız denetim raporuna ilişkin ulaştıkları sonuçların objektif bir şekilde

¹⁴⁵SPK Seri:Xno: 22 2. Kısım, madde:3.d.

¹⁴⁶A.g.e. 2. Kısım, madde: 20;3.

¹⁴⁷A.g.e. 2. Kısım, madde27/2.

değerlendirilmesine ilişkin süreçtir. Kontrolör (reviewer) açısından bağımsız denetimin kalitesini gözden geçiren denetim ekibi; gerekli ve yeterli deneyime, bilgiye ve yetkiye sahip olmalıdır. Tebliğde kalite kontrol sisteminin gözetimi; “denetimin kalite kontrol sisteminin etkin işleyişine dair makul bir güvence sağlanması amacıyla kalite kontrol yöntemlerinin işleyişinin izlenmesi” şeklinde tanımlanmıştır.¹⁴⁸

Tebliğin 4. Kısım 1. Bölümünde bağımsız denetim ekibi ve sorumluluklarına yer verilmiştir. Bağımsız denetim ekibi; denetim sırasında uygun kalite kontrol yöntemlerini uygulamalı;bağımsızlık konusunda bağımsız denetim kuruluşlarının kalite kontrol sisteminin çalışmasına ilişkin gerekli bilgiyi vermelidir. Kuruluşun kalite kontrol sisteminin gözetimine ilişkin aksi belirtilmediği sürece güven duyulmalıdır.¹⁴⁹

Denetimde kalitenin sağlanması adına sorumlu ortak baş denetçinin her türlü sorumluluğu üstlenmesi ve denetim ekibine kalitenin sağlanması konusunda örnek olmalıdır. Bu konuda sorumlu ortak baş denetçi;¹⁵⁰

- Mesleki standartlara, yasal ve hukuki düzenlemelere uygun iş yapmanın,
- Bağımsız denetim kuruluşunun kalite kontrol politika ve yöntemlerinden gerekli olanları kullanmanın,
- Gerçeği yansıtan bağımsız denetim raporu düzenlemenin önemini ve bağımsız denetim işi yapılırken kalitenin işin özü olduğunu özellikle vurgulamalıdır.

Sorumlu ortak baş denetçi denetimde kalitenin sağlanmasına ilişkin etik ilke ve kurallara uygun davranma konusunda ekibi gözetlemeli; etik ilkelere uygun olmayan durumlarda gerekli istişareleri yaparak denetim ekibine bildirmeli ve sorunların tespiti ve çözümüne ilişkin hususları yazılı hale getirmelidir.

Bağımsızlık konusunda sorumlu ortak baş denetçi denetimde bağımsızlığın sağlandığına dair sonuca ulaşmalıdır. Bu amaçla bağımsız denetim kuruluşu ve/ veya ekibinde gerekli belgeleri alarak bağımsızlığı tehdit eden durumları tespit etmelidir. Bu tehditleri ortadan kaldıracak önlemleri alarak onları ortadan kaldırmalı veya makul bir

¹⁴⁸SPK, seri :X No: 22 4. kısım Madde 3/ 1.

¹⁴⁹A.g.e.4. Kısım mad: 4.

¹⁵⁰A.g.e. 4.kısım madde 5/2.

seviyeye indirmeli ve tüm bu süreçleri yazılı hale getirmelidir. Ortadan kaldırılmayan durumlar olursa bağımsızlığı tehdit eden işlemin iptali veya bağımsız denetimin sonlandırılması amacıyla girişimleri başlatmalı, konuya ilişkin tartışma ve sonuçları yazılı hale getirmelidir. Bağımsız denetimin kalitesinin kontrolüne ilişkin denetim ekibinden sorumlu ortak baş denetçi,¹⁵¹

- ✓ Kontrolörün atandığından emin olmalı,
- ✓ Bağımsız denetim kalitesinin kontrolü aşamasında ortaya çıkanlar dahil, bağımsız denetim esnasında ortaya çıkan önemli hususları kontrolör ile tartışmalı ve
- ✓ Bağımsız denetim kalitesinin kontrolü tamamlanana kadar bağımsız denetim raporunu bitirmemelidir.

Bağımsız denetim kalitesinin kontrolü, ekip tarafından alınan önemli kararlar ile bağımsız denetim raporunun oluşumunda ulaşılan sonuçların objektif bir değerlendirmesi olmakla birlikte; seçilen önemli kararlara ilişkin çalışma kâğıtlarının incelemesini kapsamaktadır. Kontrol, bağımsız denetim işinin karmaşıklığına ve bağımsız denetim raporunun gerçeği yansıtmama riskine göre değişir. Kontrolün varlığı sorumlu ortak baş denetçinin sorumluluğunu azaltmamaktadır.¹⁵² Finansal tabloların bağımsız denetimine ilişkin kontrol;¹⁵³

- Bağımsız denetim ekibinin özellik arz eden bağımsız denetim işleriyle ilgili olarak bağımsız denetim kuruluşunun bağımsızlığı,
- Bağımsız denetim sırasında tespit edilen önemli riskler, bağımsız denetim ekibinin değerlendirmeleri ve cevapları da dâhil olmak üzere risk değerlendirmeleri,
- Önemlilik ve önemli riskler konusunda alınan kararlar,
- Görüş farklılıkları nedeniyle danışma gerektiren durumlarda, bu hizmetten yararlanılıp yararlanılmadığı ve ulaşılan sonuçlar,
- Bağımsız denetim sırasında tespit edilen düzeltilmiş ve düzeltilmemiş yanlışlıkların niteliği ve önemi,

¹⁵¹SPK Tebliğ, 4.kısım madde:13.

¹⁵²A.g.e. 4. Kısım mad: 13/ 4.

¹⁵³A.g.e. 4. Kısım mad: 13/ 5.

- İşletme yönetimine, yönetimden sorumlu kişilere veya diğer düzenleyici otoritelere iletilecek hususlar,
- Gözden geçirme için seçilen çalışma kâğıtlarının önemli kararları ve ulaşılan sonuçları gösterir nitelikte olup olmadığı ve bağımsız denetim raporlarının uygunluğu gibi hususları içermektedir.

Bağımsız denetim kuruluşları yürüttükleri bağımsız denetimin kalitesinin kontrolünü sağlayacak yetkinliğe, uygulama kolaylığına sahip gözetim sistemi kurmalıdır. Gözetim sonuçlarına göre eksikliklerin bağımsız denetimin geneline etkisi ve çözümlere ilişkin alınan önlemler sorumlu baş denetçi tarafından değerlendirilmelidir.¹⁵⁴

Bağımsız denetimin kalitesi açısından belgelendirme önemli bir yer tutmaktadır. Çalışma kâğıtlarının bağımsız denetim sürerken hazırlanması zorunludur. Belgelendirmenin denetimin kalitesine etkileri;¹⁵⁵

- Bağımsız denetim ekibine bağımsız denetimin planlanıp yürütülmesi konusunda yol göstermek,
- Bağımsız denetimde sorumluluk ve gözetim görevi üstlenmiş ekip üyelerine bağımsız denetimin izlenmesi ve yönlendirilmesi konusundaki sorumluluklarının yerine getirilmesinde yardımcı olmak,
- Ekip üyelerinin kendi çalışmalarından sorumlu olmalarını sağlamak,
- Gelecek dönemlerde de önem arz edecek hususların kaydedilmesine imkan vermek, kıdemli denetçinin kalite kontrol çalışması yapmasını sağlamak ve
- Kanun ve diğer yasal düzenlemelere uyum konusunda tanımlanan kıdemli denetçinin bağımsız bir soruşturma yapmasını kolaylaştırmak şeklindedir.

Uygun belgelendirme süreci ile denetimin planlı bir şekilde yürütülmesi, herhangi bir olumsuzlukta gerekli incelemelerin kolaylıkla yürütülmesi sağlanacaktır.

Görüldüğü gibi bu tebliğ ile SPK mevzuatı kapsamında yetkilendirilen denetçi ve denetim firmalarına yönelik düzenlemeler ortaya konmuştur. Bu bakımdan bağımsız denetimde kalite kontrol uygulamaları konusunda ilk ve önemli düzenleme olma özelliğini taşımaktadır.

¹⁵⁴SPK tebliğ 4. Kısım, mad: 14.

¹⁵⁵A.g.e. 5. kısım, mad: 4.

2.3.2.2.2.6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu

Bağımsız denetim alanında yaşanan son gelişmeler ülkemizde yasa ve mevzuatların güncellenmesi ihtiyacını doğurmuştur. Bu bağlamda 13.01.2011 tarihli 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu içerisinde bağımsız denetime ilişkin değişikliklerle yetkili kurumların yeni görev sorumlulukları ile yeni kurumların oluşturulması söz konusu olmuştur. 2011 yılında bağımsız denetimin kapsamının genişletilmesi, 2011 yılında 660 sayılı KHK ile KGK'nın kurulması sonucunda 30.12.2012 tarihinde 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu çerçevesince SPK görev ve yetkileri belirlenmiştir. Bu bağlamda yapılacak denetim çalışmalarında KGK tarafından yayınlanan muhasebe ve denetim standartları dikkate alınmaktadır.¹⁵⁶ Kalite kontrol incelemeleri bu kanunun 3. kısmı, 6. bölümünde yer alan 62. 63. ve 64. maddelerinde açıklanmıştır.

KGK tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşlarının ilgili kanunca bağımsız denetim faaliyetinde bulunacaklardan istenen ilave şartları belirlenerek oluşturulan denetim firmalarına ilişkin liste kamuoyuna duyurulacaktır. Kanun kapsamında bağımsız denetim kuruluşlarının kalite kontrol ve denetim çalışmalarına aykırı davranışları tespit edilmesi durumunda ilgili listeden çıkarılacaktır. Kurul yapacağı kalite kontrol ve denetim çalışma sonuçlarını KGK ya bildirir. Denetim şirketlerinin bilgi sistemleri denetimi, derecelendirme ve değerlendirme faaliyetlerini güvenilir, bağımsız bir şekilde yürütmeleri amacı ile kalite güvence sistemi oluşturmaları, kamu çıkarını gözetme amacı ile uluslararası standartlarla uyumlu çalışması ile birlikte düzenleme, gözetim ve denetimlerini yapmaları ve bu kuruluşların yetkilendirilmesi, sicili gibi konular kurul tarafından yapılmaktadır.¹⁵⁷

Bağımsız denetim kuruluşları denetledikleri finansal tablo ve raporların mevzuata uygun değerlendirilmemesi ve denetim faaliyeti raporlarında yer alan yanıltıcı, eksik bilgilerden dolayı oluşacak zararlardan sorumlu tutulmuşlardır.¹⁵⁸ Bağımsız denetim kuruluşları görevlerini yerine getirirken bilgi sahibi oldukları işletmelerle ilgili olarak;¹⁵⁹

¹⁵⁶ 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, mad: 14.

¹⁵⁷ 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, mad: 62.

¹⁵⁸ A.g.e. mad: 63.

¹⁵⁹ A.g.e. mad:64.

- Kanun çerçevesinde yetkilendirme ve faaliyet şartları hükümlerini ihlal eden,
- Şirket faaliyetlerinin yürütülmesini engelleyen,
- Olumsuz görüş veya görüş bildirmekten kaçınmayı gerektiren her türlü durumu kurula bildirmeleri gerekmektedir.

Kamu gözetim kurulu' nun oluşturulması ile SPK tarafından oluşturulan 6362 sayılı yasada, sermaye piyasasında derecelendirme, değerlendirme faaliyet ve kuruluşları yanı sıra KGK tarafından ilan edilen standart ve düzenlemeler ve kanun içerisinde sınırlı kalmak koşulu ile kurulun düzenleme, denetleme ve gözetim yetkisine sahip olduğu belirtilmiştir. Kanunun ilgili maddeleri ilan edilen listede yer alan denetim şirketlerinin bağımsız denetim çalışmalarına ilişkin yükümlülükleri açıkça belirtilmiştir. Ayrıca bağımsız denetim kuruluşları denetledikleri finansal tablo ve raporlarda karşılaştıkları aykırılıkları kurula bildirerek oluşabilecek zararlara yönelik tedbir alınmasını sağlayacaklardır. Böylece denetimde kalitenin arttırmasının önü açılmış olacaktır.

2.3.2.2.2.3.Kurulun Kalite Kontrol İnceleme Uygulamaları

SPK tarafından yapılan kalite kontrol incelemelerinde yaklaşımlar; risk bazlı denetim, finansal tabloların risk bazlı gözetimi, bağımsız denetimi kalite kontrolü, bilişim sistemleri denetimi şeklindedir. Denetçinin riskli bulunduğu bölümlerde önemlilik ilkesi çerçevesince denetim tekniklerini uygulaması, yeterli denetim kanıtlarını elde etmesi gerekmektedir. Bu hususların denetim planlamasında belirlenmesi denetimin kalitesine katkı sağlayacağı açıktır.

Kurul, kamuoyunu bilgilendirme kapsamında yaptırımları haftalık bültenlerinde ilan etmekte ve bağımsız denetimde kalite kontrol çalışmaları faaliyet raporunu yayınlamaktadır. Belirtilen faaliyet raporlarında;

- ✓ Bir önceki yıl gerçekleştirilen kalite kontrol incelemesi hakkında bilgi,
- ✓ İnceleme sonucunda tespit edilen bulgular,
- ✓ Değerlendirme ve önerilere yer verilmektedir.

Kurulun 1988- 2008 yılları arasında denetimin kalite kontrol gözetim çalışmaları sonucunda;¹⁶⁰ sermaye piyasasında denetim yetkisine sahip 28 denetim firması liste dışı kalmış; 16 firma idari ceza almış; 74 denetçi sermaye piyasasında denetim yapması yasaklanmış ve 50’den fazla denetim firması yazılı olarak uyarılmıştır

SPK açısından yaptırımlarının ilanı, mevzuata uygun olmayan hareketlerin saptanacağı, denetleneyeceği ve cezaya uğrayacağını içeren önemli bir mesaj verdiği ve caydırıcılığı arttırdığı düşünülmektedir. Dünya uygulamalarına benzer olarak bağımsız denetim kalite kontrol çalışmaları faaliyet raporu şirket ismi vermeksizin konular bazında toplulaştırılarak; bu alanlarda iyileştirmeye yönelik öneriler yer alır.¹⁶¹ Aykırılık olduğu durumda geçmiş yıllarda verilen idari para cezaları şu şekildedir;

Tablo 3:SPK' nın 2008- 2015 Yılları Arasında Bağımsız Denetim Firmalarına Verdiği İdari Para Cezaları ve Nedenleri

Yıllar	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Aykırılığın Olduğu Düzenleme	Ceza Tutarı	Ceza Tutarı	Ceza Tutarı	Ceza Tutarı	Ceza Tutarı	Ceza Tutarı	Ceza Tutarı	Ceza Tutarı
Seri:X, No: 22 Bağımsız Denetim Tebliği	22,407	1	55,530	2	17,110	192,480	2	1
	Firma Sayısı	Firma Sayısı	Firma Sayısı	Firma Sayısı	Firma Sayısı	Firma Sayısı	Firma Sayısı	Firma Sayısı
	69,900	97,552	153,420	35,662	1	9	2	1

Kaynak:<http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=7&pid=5>, 23.02.2017

Tablodan görüldüğü gibi kurum tarafından yayınlanan Seri:X, No: 22 Bağımsız Denetim Tebliği' ne aykırılığın (yeterli sayıda ve nitelikte denetçi olmaması,mekân ve teknik donanım,denetim kanıtları, sektör bilgisi, çalışma kâğıtları, kalite kontrol belgelendirilmesi ve risk değerlemesi konusunda eksiklikler vb.)tespit edildiği denetim firmalarının en fazla olduğu ve en yüksek idari para cezasının verildiği yıl 2013 yılıdır.

¹⁶⁰ Küçüksözen, 2009:2502’ den aktaran, Uzay, “DENETİMDE KALİTE”,Konya SMMMO, I. Uluslararası Denetim Standartları Konferansı, 14-17 Mayıs 2009 İstanbul, http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/DSK_14_17_Mayis_2009.pdf, Erişim tarihi: 26.05.2015.)

¹⁶¹ <http://mbr.cerchys.edu.tr/akademik/mbr/suzay/DSK-14-17-Mayis-2005.pdf>, Erişim tarihi: 28.05.2015;) Ekşit, Ayşegül, Gözetim Kurumları ve Bağımsız Denetimin Kalitesinin Artırılmasındaki Rolü (Moderatör: Osman DERELİ) Bağımsız Denetim Kongresi, 8 Eylül 2015, İstanbul.

Kurul bünyesinde 2008 -2015 yılları arasında bağımsız denetim kuruluşlarına yapılan kalite kontrol amaçlı inceleme çalışmaları ve bu çalışmaların sonuçları ise şu şekildedir.¹⁶²

Tablo 4:SPK 2008-2015 Dönemi Kalite Kontrol İstatistikleri

Yaptırımlar		Yıllar								
		2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Toplam
Kurul Listesinden Çıkarılan Kuruluş Sayısı		4	1	2			2			9
Verilen İdari Para Cezası	Kuruluşlar	3	10	3	3		9			28
	Kişiler						4			4
Mevzuata Aykırılıklar Hakkında Bilgilendirilen ve Uyarılan Kuruluş Sayısı		5	8	7	9		6			35
Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Yapmaktan İki Yıl Men							4			4
İncelemesi Devam Eden Kuruluş Sayısı				1			2			3
Herhangi Bir Yaptırım Uygulanmayan Kuruluş Sayısı							3			3
Kalite Kontrol Çalışma Sayısı		12	19	13	12	1	30	3	14	104

Kaynak:

SPK, <http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&showmenu=yes&menuid=6&pid=9&subid=7&submenuheader=99.2.2017>

2008- 2010 yılları arasında bağımsız denetim kuruluşlarının 18'i Seri:X, No: 22 Sermaye Piyasası Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği'nin2. Kısım 3. maddesinde belirtilen (gerekli ve yeterli mesleki eğitim ve deneyim, yeterli mekân ve teknik donanım, mesleki sorumluluk sigortası gibi) kuruluş şartlarını taşımadığı tespit edilmiştir.2011 yılında yapılan kalite kontrol çalışmalarında denetim kuruluşlarından 1'

¹⁶² <http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&showmenu=yes&menuid=6&pid=9&subid=7&submenuheader=9>, 09.02.2017

inde yeterli mekân ve teknik donanım konusunda eksiklikler tespit edilmiştir.2013 yılında yapılan kalite kontrol çalışmalarında ise denetim kuruluşlarından 1' inde yeterli sayıda ve nitelikte denetçi olmaması konusunda eksiklikler tespit edilmiştir.

2008-2010 yılları arasında bağımsız denetim kuruluşlarının 21'inde bağımsız denetim çalışmasının belgelendirilmesi(denetim planı ve kanıtları, sektör bilgisi, iç kontrol sistemi, çalışma kâğıtları, kalite kontrol belgelendirilmesi ve risk değerlemesi gibi) ile ilgili eksiklikler tespit edilmiştir.2011 ve 2013 yıllarında ise 10 kuruluştaki benzer eksiklikler görülmüştür.

2008-2010 yılları arasında bağımsız denetim kuruluşlarının 17'sinde makul güvence sağlayacak ölçüde yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme konusunda (kasa, stok sayımı ve değerlemesi, ticari alacak-borçlar, reeskont, banka mutabakatları, duran varlıklarda değer düşüklüğü ve şüpheli alacaklarda yeterli belgelendirme gibi) önemli eksiklikler olduğu tespit edilmiştir.2011 yılında benzer eksikliklere sahip 10;2011 yılında benzer eksikliklere sahip 8 kuruluş tespit edilmiştir.

2008-2010 yılları arasında bağımsız denetim kuruluşlarının 16'sında yapılan bağımsız denetim çalışma incelemesinde uygulanacak prosedürün kapsamı ve zamanını belirleyen önemlilik seviyesinin belirlenmesine ilişkin bir çalışmaya rastlanmamıştır.2011 yılında benzer eksikliklere sahip 8 kuruluş tespit edilmiştir.

2008-2010 yılları arasında bağımsız denetim kuruluşlarının 31'inde denetim plan ve programının yapısı, kapsamı ve dili gibi konularda ilişkin önemli eksiklikler tespit edilmiştir.2011 yılında benzer eksikliklere sahip 7 kuruluş tespit edilmiştir. 2013 yılında yapılan kalite kontrol çalışmalarında ise denetim kuruluşlarından 6'sında benzer eksiklikler tespit edilmiştir.

2008-2010 yılları arasında bağımsız denetim kuruluşlarının 5'inde denetim risklerinin tespiti için denetimin planlaması aşamasında uygulanması gereken analitik inceleme teknikleri(sektör riski, finansal durum analizi, varsayım ve modeller)uygulanmamıştır. 2011 yılında benzer eksikliklere sahip 5 kuruluş tespit edilmiştir.

2008-2010 yılları arasında bağımsız denetim kuruluşlarından 8'inde bağımsız denetim çalışmalarının incelenmesi sonucunda şirketlerin muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin anlaşılmasına yönelik çalışma ve değerlendirmeye ilişkin belgeye rastlanmamıştır.2011 ve 2013 yıllarında benzer eksikliklere sahip 6 kuruluş tespit edilmiştir.

2008-2010 yılları arasında bağımsız denetim kuruluşlarının 7'sinde ilişkili taraflarla yapılan işlemlerle ilgili yeterli belgelendirme yapılmamıştır. İlişkili taraflar arasında gerçekleşen işlemlerde fiyatlarla ilgili gerekli denetim teknikleri uygulanmamış ve ilişkili taraflarla işlemlere ilişkin yeterli denetim kanıtı elde edilmemesine rağmen olumlu görüş bildirilmiştir. 2011 yılında benzer eksikliklere sahip 3;2013 yılında benzer eksikliklere sahip 1kuruluş tespit edilmiştir.

2008-2010 yılları arasında bağımsız denetim kuruluşlarının 6'sında yapılan bağımsız denetim incelemesinde bağımsız denetim raporu görüşünün ortaya konmasında aykırılıklar tespit edilmiştir. Bağımsız denetim çalışmasının sınırlayan unsurlar olmasına rağmen finansal tablo dipnotlarında yeterli açıklama olmaması, finansal tablo ve dipnotların finansal raporlama standartlarına ve SPK kararlarına aykırı düzenlenmesine rağmen olumlu görüş bildirilmiştir.2013 yılında benzer eksikliklere sahip 4 kuruluş tespit edilmiştir.

2008-2010 yılları arasında bağımsız denetim kuruluşlarının 8'inde UFRS ve TFRS'ye uygun hazırlanması gereken finansal tablo hesaplamalarında hataların olduğu ve buna ilişkin kontrollerin yapılmadığı tespit edilmiştir.2011 yılında benzer eksikliklere sahip 2 kuruluş tespit edilmiştir.

2008-2010 yılları arasında bağımsız denetim kuruluşlarının 11'inde bağımsız denetim mesleki yeterliliklerini sağlamak üzere bağımsız denetim eğitiminin verilmediği, verilen eğitimlerin de yetersiz olduğu tespit edilmiştir. 2011 yılında benzer eksikliklere sahip 5;2013 yılında benzer eksikliklere sahip 2 kuruluş tespit edilmiştir.

2008-2010 yılları arasında bağımsız denetim kuruluşlarının 16'sının SPK'ya yazılı veya elektronik ortamda bildirilmesi gereken belgelerin iletmediği veya gecikmeli

bildirdiği tespit edilmiştir.2011ve 2013 yılında benzer eksikliklere sahip 2 kuruluş tespit edilmiştir.

2008-2010 yılları arasında bağımsız denetim kuruluşlarından 12'sinin bağımsız denetim sözleşmelerinde tebliğe aykırı hareket (bağımsızlığı zedeleyen maddelerin olması, denetim ekibinin yetersiz nitelik ve sayıda olması gibi) ettikleri tespit edilmiştir.2011 yılında benzer eksikliklere sahip 2 kuruluş tespit edilmiştir.

2008-2010 yılları arasında bağımsız denetim kuruluşlarından 4'ünün bağımsızlığa aykırı hareket ettiği tespit edilmiştir.Bu tespitlerle beraber kalite kontrol çalışmalarında tespit edilen bazı eksiklikler ise; denetçilerin mesleki etik ilkeler konusunda yönergelerin olmaması, diğer mevzuatların denetim çalışmalarında dikkate alınmaması, denetim ekibi oluşturulurken unvanlara dikkat edilmemesi, sorumlu ortak baş denetçinin denetim çalışmalarında etkili olmaması şeklindedir.

2014 yılında 3; ve 2015 yılında 14 bağımsız denetim şirketinde yapılan kalite kontrol incelemeleri kapsamında benzer eksikliklerin (gerekçeler paylaşılmamıştır.) olduğu düşünülmektedir.

2.3.2.2.3. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu

Ülkemizde bankacılık sektörü sermaye piyasasına nazaran daha fazla geliştiğinden; ekonomiye etkilerinin incelenmesi amacı ile bankacılık faaliyetlerinin yetkili otoritelerce (BDDK) gözetimi veya denetlenmesi gerekli görülmüştür. Bu çerçevede18.6.1999 tarihinde kabul edilen 4389 Sayılı Bankalar Kanunu'nun 3. maddesine göre; 2000 yılında Bankalar Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) kurulmuştur. Kanunun aynı maddesinde kurul yetkileri şu şekildedir;¹⁶³

- Tasarruf sahiplerinin haklarını ve bankaların düzenli ve emin bir şekilde çalışmasını tehlikeye sokabilecek ve ekonomide önemli zararlar doğurabilecek her türlü işlem ve uygulamaları önlemek

¹⁶³https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:Pb0q1GWO_R4J:https://www.tbb.org.tr/Dosyalar/Yasal_Duzenlemeler/Yururlukten_Kaldirilan/4389.doc+&cd=1&hl=tr&ct=clnk&gl=tr 04 11.2016

- Kredi sisteminin etkin bir şekilde çalışmasının sağlamak üzere gerekli karar ve tedbirleri almak ve uygulamakla yükümlü olmaktır.

BDDK'ya göre kalite güvence sistemi; denetimde yer alan tüm süreçleri kapsayan ve kurumun denetimden beklenen amaçlara ulaşması yönünde, denetimlerde kalitenin sürekli olarak artırılması, tutarlılığı, raporların asgari bir standartta düzenlenmesi ve denetim standartlarının sürekli geliştirilmesini sağlayan bir sistemdir. Kurum, denetim sistemi ve ürünlerinin uluslararası kabul gören ilke ve standartlara uyumunu kalite güvence sisteminin ayrılmaz bir parçası olarak değerlendirmekte ve bunların beşer yıllık dönemler itibariyle bağımsız bir analize tabi tutulmasını sağlamaktadır.¹⁶⁴ Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmeliği'ne göre denetim rotasyon süresi 8 yıl olarak belirlenmiştir. 2002 yılında bu süreçte 15 bankanın bağımsız denetçisi değişmiştir. Ancak uluslararası uygulamalarda denetçi değil; bağımsız denetim şirketinin rotasyonu öngörülmüştür.

2002 yılında, söz konusu dönem öncesinden başlayarak bankacılık sisteminde yaşanan ve bazı bankaların faaliyetlerine el konulması sonucunu doğuran süreçte, bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetlerinin kalitesinin tespiti amacıyla, “özel denetim” adı altında peer-review yöntemine başvurularak, bankacılık alanında bağımsız denetim yapma yetkisi bulunan kuruluşların birbirlerinin çalışmalarını incelemeleri yönünde kısa süreli bir uygulamaya başvurulmuştur.¹⁶⁵ 2005 yılı itibariyle BDDK tarafından 12 bankaya el konmuştur. Bu bankaların çok farklı denetim birimlerince denetlenmesine rağmen bankacılık sektörünün çok büyük bir kısmının TMSF'ye devredilmesi, bankacılık sektöründe yapılan denetimlerin tartışılmasını gündeme getirmiştir.¹⁶⁶

4389 sayılı bankacılık kanunu ile bankacılık sisteminin etkin ve sağlıklı işlemesi için bağımsız denetimin önemi giderek artmıştır. 2006 yılında yürürlüğe giren 5411

¹⁶⁴Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Tarafından Yapılacak Denetime İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik.

¹⁶⁵Okur,2007, s.9.

¹⁶⁶Cihangir, Mehmet, İnan, Mahmut, “Bankalarda Denetim Etkinliği ve Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na Devredilen Bankaların Denetimine İlişkin Bir İnceleme”, Vergi Sorunları Dergisi, Mayıs, 2006,s.7.

sayılı bankacılık kanunu ile amaç biraz daha genişletilerek piyasalarda güven ve istikrarı sağlamak olarak belirlenmiştir. Bu kanun ile BDDK'nın bağımsız denetim kuruluşunu yetkilendirmesine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Kurum, KGK' nın kurulduğu 2012 yılından sonra yapılan değişiklikle kendi alanındaki ilave şartları belirleme hükmüne göre güncellenmiş ve Nisan 2015'te yayınladığı yönetmelikle KAYİK denetimi kapsamında bankalara sunulacak tüm denetim ve inceleme yetkisini KGK ya bırakmıştır. Konu ile ilgili 1 yıllık geçiş dönemi tanınmış ve ilgili bağımsız denetim kuruluşlarının yönetmeliğe uygun bir şekilde durumlarını düzenlemeleri zorunlu kılınmıştır. KGK'nın kurulması ile bankalara ilişkin çalışmaların yürütülmesi amacı ile BDDK ilave şartları belirlemiştir. Bu bağlamda banka dışı finansal kuruluşların (leasing, faktöring şirketleri) denetimi KGK'dan yetki almış ve onların gözetimindeki bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılması zorunlu kılınmıştır.¹⁶⁷

BDDK, denetimi yapmaya izinli firmaları sahada düzenli olarak incelememekte ancak buna rağmen yetkisi bulunmaktadır. BDDK, daha çok denetim firmalarının kendi iç kalite kontrolüne güvenmekte, denetim görüşlerini incelemektedir. Kurum listesindeki denetim firmaları ile SPK listesi büyük ölçüde aynı olduğundan iki kurum birlikte çalışma imkânına sahiptir.¹⁶⁸

BDDK açısından bağımsız denetçilerden beklenen iç kontrol sisteminin değerlendirilmesidir. Hazırlanan finansal tabloların gerçeğe uygun olup olmadığı, uygun muhasebe politikalarının seçilip seçilmediğine ilişkin denetim raporlarının değerlendirilmesi de gereklidir. Yönetmelik çerçevesinde yılsonu bilançolarına 75 gün, ara dönem bilançosuna ilişkin bağımsız denetim süreci 45 gün içinde BDDK ya raporlanmalıdır. Denetim ekibi açısından ise biri sorumlu diğeri en az kıdemli denetçi veya denetçi olmak üzere 3 kişiden oluşan bir ekip olmalıdır.¹⁶⁹ Denetim süresince bankalar kanununda yer alan sır saklama hükümlerine bağlı kalınmalıdır.

Kurumda bağımsız denetim yaklaşımına ilişkin bir diğer unsurda bankacılık yazılımı ve teknolojik alt yapının denetimine ilişkin 2010 yılında getirilen bilgi sistemi

¹⁶⁷ Kuzu, Durmuş Ali, Gözetim Kurumları ve Bağımsız Denetimin Kalitesinin Artırılmasındaki Rolü(Moderatör: Osman DERELİ) Bağımsız Denetim Kongresi, 8 Eylül 2015, İstanbul.

¹⁶⁸Uzay, 2009;9

¹⁶⁹Kuzu, Durmuş Ali, Bağımsız Denetim Kongresi, Eylül, İstanbul.

denetimi zorunluluğudur. Bankaların teknolojiyi yoğun kullanmaları sebebi ile bilgi sistemleri denetimine ilişkin bağımsız denetim şirketleri ile işbirliğine gidilmektedir. Çünkü ileri teknoloji çerçevesinde bir yönetim sisteminden bahsediliyorsa bilgi sistemleri denetimi yapılması zorunludur.

Hali hazırda 39 kuruluş bankalarda finansal denetimi yapma yetkisine sahiptir. 6 kuruluş (5' i İstanbul 1' i Ankara' da olmak üzere) da bankalarda bağımsız bilgi sistemleri denetim yapma konusunda yetkilidir. Kurum faaliyete geçtiği 2000 yılından bu yana 24 kuruluşun faaliyet iznini iptal etmiştir. Bilgi sistemlerine ilişkin bir faaliyet izni iptali söz konusu değildir. BDDK' nin denetim alanında şu anda 187 tane kuruluşu bulunmaktadır. Bankalarla ilgili idare dışındaki 136 tane diğer kuruluşların denetimine KGK'nın belirlediği usul ve esaslar kapsamında yetkilendirilen şirketlerin denetimini kabul edecektir. 2014 yılı hesap dönemine ilişkin 51 bankada 4 bağımsız denetim şirketi denetimi yapmıştır.

Bağımsız denetimin amacı, zamanında, doğru, güvenilir, karşılaştırılabilir bilgi sunma, BDDK ve diğer otoritelerle ilgili diğer taraflar açısından etkili bir bağımsız denetim teminidir.¹⁷⁰ Kurul tarafından yayınlanan listeye göre ödeme kuruluşları ve elektronik para kuruluşlarında bağımsız denetimi yapmaya yetkili bağımsız denetim şirketlerinin sayısı 112 adettir. Bu listeleme KGK tarafından ilan edilen bağımsız denetim şirketleri arasından KAYİK'ler dahil olmak üzere bağımsız denetim yapma yetkisi almış şirketler dikkate alınmıştır.¹⁷¹

Sonuç olarak, bağımsız denetim yapmaya yetkili firmaların yetkilendirilmesinde KGK' nın en yetkili taraf olduğu; bankacılık sektöründe de BDDK' nın ilgili düzenlemeler eşliğinde gözetim çalışmalar yaptığı görülmektedir.

¹⁷⁰Kuzu, Durmuş Ali, a.g.e.

¹⁷¹ http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Kuruluslar/Bagimsiz_Denetim_Kuruluslari/Bagimsiz_Denetim_Kuruluslari.aspx 17.05.2016

2.3.2.2.4. Kamu Gözetim Kurumu

Ülkemizde SPK, TÜRMOB, BDDK gibi kurumların bağımsız denetim alanındaki çalışmalarının mesleğin bu günkü durumuna gelmesindeki katkıları yadsınamaz bir gerçektir. Ancak ekonomik şartların değişmesi, küreselleşme, muhasebe ve denetim standartları, banka ve şirket iflasları, uluslararası düzenleme ve uygulamalar gibi etkenler mesleğin gözetimi konusunda bir üst mekanizmayı gerekli kılmıştır.

Türkiye 1999 yılında AB'ye aday üye olarak kabul edilmiş 2005 yılında AB üyeliği müzakerelerine başlamıştır. Müzakereler kapsamında yer alan 35 fasıldan biri olan "Şirketler Hukuku" 17.06.2008 tarihinde müzakereye açılmıştır. AB hukuk mevzuatı şirketler ile muhasebe ve denetime ilişkin mevzuat olarak ifade edilebilir. Bu kapsamda 6102 sayılı TTK ile 660 sayılı KHK 02.11.2011'de yürürlüğe girmesiyle Şirketler Hukuku faslının kapanış kriterlerinin neredeyse tamamı yerine getirilmiş olacaktır.¹⁷² Türkiye'de PCAOB benzeri denetim firmaları ve denetçileri denetleyen etkin bir kurum oluşturulmaz ise, ABD ve AB sermaye piyasalarında faaliyet gösteren şirketlerin bağımsız denetimlerini yapan Türkiye'deki denetim firmalarının o ülkelerin yetkili kamu gözetim kurullarına kayıtlı olmaları gerekebilir. Aksi takdirde yaptıkları bağımsız denetimin o ülkelerde yasal etkisi olmayacaktır.¹⁷³

Kurumun temel amacı, yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ile doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamaktır. Bu doğrultuda başta borsa şirketleri, bankalar, sigorta şirketleri olmak üzere belirlenen büyük ölçekli şirketlerin denetimlerini gözetmek ve izlemek için kurulmuştur. Kurumun görevleri şu şekilde sıralanabilir;¹⁷⁴

- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek.
- Bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak ve böylece bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak.

¹⁷² Yavuz, Mustafa, Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler Üzerinde Kamu Denetimi ve Gözetimi, Mali Çözüm Dergisi, Eylül- Ekim 2011,s: 151.

¹⁷³ Uzun;2006: 3.

¹⁷⁴ http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/KGK_Brosur.pdf, 15.10.2015.

- Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) oluşturmak ve yayımlamak.
- Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) oluşturmak ve yayımlamak.

KGK, 660 sayılı KHK'ye göre gözetim yetkisine sahiptir. Gözetim çalışmaları bağımsız denetim şirketleri ve bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilen denetim çalışmalarının kurum standart ve denetim düzenlemelerine uygunluğunun incelenmesi, denetim çalışmaları çerçevesinde denetim ücreti, bağımsız denetim şirketinin iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi, riskin erken saptanması, faaliyet raporlarına ilişkin hazırlanan raporlar gözetim çalışması içinde yer almaktadır. Gözetim çalışmaları KAYİK denetimini yapan denetim firmalarının 3 yılda bir; diğer denetim firmalarının 6 yılda bir incelenmesi şeklindedir. Bu incelemeler haricinde ihbar, bildirim, şikâyet gibi olumsuz konuları işaret eden durumlarda da inceleme yapılabilecektir.

KGK yapılan gözetim çalışmaları süresince 660 sayılı KHK, 6102 sayılı TTK'da yapılan düzenleme ile kurum düzenlemelerine aykırı hareket ettikleri tespit edilen kişi ve kurumlara kınama, idari para cezası, faaliyet iznini askıya almak veya iptali gibi yaptırımlar uygulanma yetkisine sahiptir. Gözetim çalışmalarına son birkaç yıl içinde başlanmış; piyasanın düzenlenmesi ve adaptasyonu süreci sebebi ile eksikliklerin giderilmesi yönünde yetkilendirilmiş firma ve denetçilere yol gösterme şeklinde tutum sergilenmiştir. İlerleyen dönemlerde gerekli görülmesi durumunda cezai yaptırımların uygulanacağı düşünülmektedir.

2.3.2.2.4.1. Kurumun Kalite Kontrol Sistemine İlişkin Yayınladığı Standartlar

KGK, TDS yayımlama konusunda 660 sayılı KHK ile verilen yetki çerçevesinde, IFAC tarafından yayımlanan uluslararası standartları referans alma stratejisini benimsemiştir.¹⁷⁵ Denetimin kalitesine ilişkin Uluslararası Denetim ve Güvence Hizmetleri Kurulu (IAASB) tarafından yayınlanan standartlar ISQC 1 ve UDS 220 standartlarıdır. Ayrıca KGK tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği denetimde kaliteyi artırma açısından önemli çalışmalar arasındadır.

¹⁷⁵ <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/bilgiNotu.pdf>, 12.05.2016.

2.3.2.2.4.1.1. Kalite Kontrol Standardı 1

2009 yılında IFAC tarafından yayınlanan Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1), denetim şirketlerinin; finansal tabloların bağımsız denetimleri incelemeleri ile diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin kalite kontrol sistemleriyle ilgili sorumlulukları düzenler. Ülkemizde 28783 tarihli resmi gazetede yayınlanmış ve 1 Ocak 2013 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiş bu standardın “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi Standardı” (BDS 200) standardı ile birlikte dikkate alınması gerekmektedir.¹⁷⁶

Standardın 11. maddesine göre denetim şirketi, mesleki standart ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine ve düzenlenen raporların içinde bulunan şartlara uygunluğu sağlayacak kalite kontrol sistemini oluşturmalı ve devamlılığını sağlamalıdır. Bu kapsamda 13. maddeye göre sistemi oluşturacak firma personeli standardın amacını anlama ve ana hükümlerini yerine getirme amacı ile KKS 1’e vakıf olmalıdır.

2.3.2.2.4.1.1.1. Kalite Kontrol Sistemi Unsurları

Standardın 16. maddesine göre; denetim şirketi kalite kontrol sistemi unsurlarını ele alan politika ve prosedürleri içeren kalite kontrol sistemi oluşturmalı ve 17. maddeye göre bunları yazılı hale getirerek personele bildirmelidir. Bu unsurlar aşağıdaki gibidir;

- ✓ Bağımsız denetim şirketi bünyesinde kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları.
- ✓ Etik hükümler.
- ✓ Müşteri ilişkisinin ve bağımsız denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi.
- ✓ İnsan kaynakları.
- ✓ Bağımsız denetimin yürütülmesi ve izleme.

Denetim şirketi bünyesinde oluşturulan kalite kontrol sistemi yukarıda sıralanan unsurlar çerçevesinde oluşturulmalı ve yıllık olarak yayınlanan şeffaflık raporlarında kalite kontrol sistemi ile ilgili bilgiler bu unsurlar çerçevesinde açıklanmaktadır.¹⁷⁷

¹⁷⁶ <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/kks1.pdf>, 02.10.2015 .

¹⁷⁷ Bknz, <http://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5304/Bag%CC%86%C4%B1ms%C4%B1z-Denetim-Kurulus%CC%A7lar%C4%B1-S%CC%A7effafl%C4%B1k-Raporlar%C4%B1>, 23.02.2017

Denetim Şirketi Bünyesinde Kaliteye İlişkin Liderlik Sorumlulukları;

standardın 18. maddesine göre denetim şirketi kalitenin denetim çalışması süresince vazgeçilmez olduğunu kabul eden kurumsal kültürünü teşvik etmek için politika ve prosedürler oluşturmalıdır. Bu politika ve prosedürler şirket genel müdür veya eşdeğer pozisyonların sisteme ilişkin nihai sorumlulukları üstlenmesini zorunlu kılmaktadır.

Denetim şirketinin kurumsal yapısı, liderlik pozisyonu ve liderin sergilediği tutum ve davranışlar kurum kültürünü büyük ölçüde etkiler. Bu itibarla çalışmaların mesleki standartlar ve yürürlükteki uygulamalara uygun yapılması gerekmektedir. Bununla birlikte eğitim çalışmaları, toplantılar, görüşmeler, strateji belgeleri, bültenler ve bilgilendirme toplantıları ile personeller bilgilendirilmelidir. Böylece denetimde kalitenin ne denli önemli olduğu ve kalitenin nasıl yakalanacağı dair denetim şirketi desteklenmiş ve güçlendirilmiş olur. Kaliteye dayalı denetim yapılması bu alanda kurum kültürünü geliştirmek için önemlidir.

19. maddeye göre kalite kontrol sisteminin işleyişinde sorumlu kişi veya kişilerin yeterli gerekli, uygun deneyim, yetki ve beceriye sahip olmalarını sağlayacak politika ve prosedürler oluşturulmalı, denetim şirketi bünyesinde KKS işleyişi, uygulaması konusunda sorumlu olan kalite kontrol komitesinin oluşturulması noktasında komite üyelerin eğitim, deneyim, şirketle hukuki ilişkileri göz önünde bulundurulmalıdır. Denetim kuruluşunda kalite kontrol sistemine yönelik lider;¹⁷⁸

- ✓ Kalite kontrol sisteminden sorumlu kişinin belirlenmesi,
- ✓ Bağımsız denetim kuruluşunun yapısı ve hizmeti açıklayacak kalite kontrol rehberinin oluşturulması, bu sisteme ilişkin yeterli kaynak ayrılması,
- ✓ Kalite kontrol sistemine ilişkin yeterli uygun tecrübe ve gerekli yetkiye sahip kişilere sorumluluğun verilmesine ilişkin gerekli çalışmalar yürütmelidir.

Denetimde kalitenin sağlanması bir ekip çalışması ile sağlanabilir ancak ekip lideri bu konuda gerekli tavrı sergilemeli, güvenilir olmalı ve çalışanlarını teşvik etmelidir. Mesleğin itibarı ve şirket başarısı için kaliteden ödün vermemeli ve bunun için vizyon, strateji ve amaç oluşturmalıdır. Değişen çevresel koşulları göz önünde bulundurarak denetimde kaliteyi artırıcı çalışmaları sürekli güncellemelidir.

¹⁷⁸Şirin, Bağımsız Denetim Standartları, www.tmud.org.tr/Files/Mehmet_SİRİN.pptx, 01.12.2015

Etik Hükümler;etik hükümler denetim şirketi ve çalışanların kalite kontrolünü gözden geçiren kişi ve/ veya kişilerin tabi olduğu hükümlerdir. Standardın 20. maddesine göre denetim şirketi etik hükümlere uyulması konusunda çalışanların etik hükümleri makul güvence sağlayan politika ve prosedür oluşturmalıdır.

21. maddeye göre denetim şirketi etik hükümler uyarınca şirket bünyesinde bağımsızlık hükümlerine tabii tüm kişi ve/ veya kişilerin bağımsızlığının sağlanması konusunda politika ve prosedürler oluşturmalıdır. Bu düzenlemeler denetim şirketlerinin bağımsızlık hükümlerine tabi kişilere bildirilmesi, bağımsızlığı tehdit eden durumların tespitinin değerlendirilmesi, ortadan kaldırılması veya makul bir düzeye indirilmesini veya mevzuat çerçevesinde denetimden çekilmesini mümkün kılmaktadır. 22. maddeye göre sorumlu denetçiler verilen denetim hizmetine ilişkin bilgiler ve bunların bağımsızlık hükümlerine ilişkin etkilerini denetim şirketine bildirmelidir.Böylece;¹⁷⁹

- Denetim şirketi ve personeli, bağımsızlık hükümlerini yerine getirip getirmediğini hızlıca belirleyebilir,
- Denetim şirketi, bağımsızlıkla ilgili kayıtlarını muhafaza edebilir ve güncelleyebilir ve
- Denetim şirketi, bağımsızlığa yönelik kabul edilebilir düzeyde olmadığı tespit edilen tehditlere karşı uygun önlem alabilir.

24. maddeye göre denetim şirketi etik hükümler konusunda tüm personelin bağımsızlık politika ve prosedürlerine uyacağı konusunda yılda en az bir kez veya her bir denetimden önce yazılı taahhüt alır. Bağımsızlık; bağımsız denetçinin müşteri işletme ile mali ilişkisi, istihdam ilişkisi olduğu durumlar ile müşteri işletmeye bağımsız denetim hizmeti ile birlikte denetim dışı hizmetler verilmesi durumunda zedelenabilir. Bağımsızlığa ilişkin olarak yürütülebilecek politika ve prosedürlere örnek olarak denetim firmasının personelinin yılda bir kez bağımsızlık anketini cevaplaması gibi uygulamalarla bağımsızlığı etkileyen konular hakkında sorular sorulabilir.

Etik hükümler denetimde kaliteyi arttırmada önemlilik arz etmektedir. Şirketteki her kademedeki bireylerin etik uygulamalara azami düzeyde uymaları gerekmektedir.

¹⁷⁹Kalite Kontrol Standardı 1, (2013), madde:22.c.

Müşteri İlişkisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi; denetimin kaliteli bir biçimde gerçekleşmesi sadece denetim firması bünyesindeki unsurlarca söz konusu olamamaktadır. Denetlenen işletme ile ilgili bir takım olumsuzluklar sebebi ile denetim kalitesi açısından birtakım güçlükleri ortaya çıkarabilir.

Bağımsız denetim firması, yeni bir müşteriye kabul edip etmeme, mevcut müşteri ile çalışmaya devam edip etmeme ve o müşteriye belirli bir işi yapıp yapmama konusunda karar verirken;¹⁸⁰

- ✓ Müşteri işletme yönetiminin dürüstlüğü, itibarı ve güvenilirliği,
- ✓ Üstlenilecek işin mesleki yeterlilik içinde tamamlanıp tamamlanamayacağı ve
- ✓ Belirli durumlarda verilecek hizmetlerle ilgili riskleri göz önünde bulundurmalıdır.

26. maddeye göre denetim şirketi müşteri ilişkisi ve denetim sözleşmesi kabulü ve devam ettirilmesi konusunda makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturmalıdır. Bu kapsamda denetimin yürütülmesi için gerekli beceri ve kapasiteye sahip olmak, müşteri dürüstlüğüne değerlendirilmesi ve etik hükümlere uygunluğun yerine getirilmesi gerekir.

Denetim çalışması yapılmak üzere anlaşılan müşteri işletmenin yükümlülüklerini yerine getirebileceği konusunda fikir sahibi olunması denetimin kalitesine yansıyacaktır. Çünkü işletme yöneticileri ya da çalışanlarının denetim esnasında sergiledikleri tavır denetimin daha güvenilir, şeffaf, sağlıklı yürütülmesi açısından denetim sürecine olumlu katkı sağlayacaktır.

27. maddeye göre ilgili prosedürler yeni müşterinin kabulü, mevcut müşteriye denetim hizmetinin verilmesine devam edip edilmemesi noktasında gerekli görülen bilginin elde edilmesi, denetimin kabul edilmesi halinde çıkar çatışmasının söz konusu olması durumunda denetim hizmetinin uygunluğunun değerlendirilmesi ayrıca tespit edilen sorunların denetim sözleşmesinin kabulü halinde nasıl çözüldüğünün belgelendirilmesini gerektirmektedir.

¹⁸⁰ Oktay, 2013; 69.

28. maddeye göre denetim veya müşteri ilişkisinin devam ettirilmesine yönelik önceden denetimin reddedilmesine neden olacak bilgilerin elde edilmesi noktasında bu durumu ele alan mesleki ve yasal sorumlulukları ve denetimden veya müşteri ilişkisinden çekilmesine ilişkin değerlendirmelerin yer aldığı politika ve prosedürler oluşturulmalıdır.

Denetim mesleğinin kamu hizmeti misyonu üstlenmiş olması, bu alanda faaliyet gösterilmesi ve menfaat sağlanması sebebi ile müşteri kabulü veya müşteri ilişkisinin devam etmesi önemlidir. Dolayısı ile müşteri kabul edilirken veya müşteri ilişkisi devam ettirilirken belirli politika ve prosedürler oluşturulmalıdır. Bu bağlamda denetim şirketi içindeki sorumlu kişi veya kişiler bu değerlendirmeyi yapmalı ve bu değerlendirmeyi yaparken de gerekli her türlü bilgiyi temin etmeli ve muhtemel sonuçlara ulaşmalıdır. Bu bilgiler genellikle işletme faaliyet konusu, şirket yapısı, endüstriye ilişkin bilgiler ve ilgili yasal düzenlemeler şeklindedir. Bu çerçevede denetimde oluşabilecek riskler göz önünde bulundurulmalıdır. İşletmenin güvenilirliği konusunda ise daha önceki dönemdeki denetçilerle irtibata geçerek değerlendirme yapılmalıdır.

İnsan Kaynakları; 29. maddeye göre denetim şirketi denetim sürecinin mesleki standart ve yürürlükteki yasa ve mevzuatlara uygun gerçekleştirme ve koşullar dahilinde uygun rapor verilmesine ilişkin gerekli ve yeterli deneyim, eğitim ve beceriye sahip personel görevlendirilmesine yönelik politika ve prosedür geliştirmelidir. Bu politika ve prosedürler şu hususları içerir;¹⁸¹

- İşe alma ve performans değerlendirmesi.
- Verilen görevleri yerine getirme süresi dahil kabiliyetler.
- Personel ihtiyacının tahmini, yeterlik ve kariyer gelişimi.
- Terfi etme, ücret ve sair haklar.

Denetim çalışmasını gerçekleştirecek denetim ekibinin belirlenmesi noktasında 30. madde kapsamında sorumlu denetçinin yeterli bilgi ve beceriye sahip olması, kimliği ve görevinin müşteri işletmesi sorumlularına bildirilmesi ve sorumlu

¹⁸¹KKS1, 2013, (Açıklayıcı Hükümler, 24), s: 25.

denetçilerin görevlerinin açıkça tanımlanarak kendisine bildirilmesini zorunlu kılan politika ve prosedürler oluşturulmalıdır.

31. maddeye göre denetim şirketi denetim çalışmasının mesleki standart ve mevzuatlara göre yürütülmesi, denetimi yürüten denetçilerin içinde bulunulan şartlara uygun olarak rapor düzenlenmesini sağlamak için yeterliliğe sahip personelin görevlendirilmesine yönelik politika ve prosedürler oluşturmalıdır. Bu kapsamda denetim ekibine katılan meslek mensubunun kişisel niteliklerle beraber mesleki ve teorik açıdan da yeterli olması gerekir. Bu yüzden meslek mensubu mesleki uygulamalar yasa ve mevzuatlardaki değişikliklerin sürekli takip etmeli ve meslek örgütlerinin düzenlediği eğitim programlarına katılmalıdır. Dolayısı ile meslek mensubu yeniliklere açık olmalı ve kendisini sürekli güncellemelidir.

Denetim ekibinin atanması aşamasında ekibe katılacak kişilerin mesleki standartlar ve yürürlükteki yasal yükümler ile ilgili bilgi düzeyi, bilgi teknolojisine ilişkin bilgi düzeyi, faaliyet gösterilen sektöre ilişkin bilgi düzeyi, mesleki yargının kullanılma kabiliyeti, şirketin kalite kontrol politika ve prosedürlerinin anlaşılması dikkate alınmalıdır. Aksi takdirde denetim sürecinin kaliteli bir şekilde işlemesi veya rapora ilişkin makul bir güvence sağlaması söz konusu olmayacaktır.

Günümüz koşullarında kaliteli bağımsız denetim hizmeti vermek için teknoloji, bilgi yönetimi ve destek hizmetlerine yatırım yapılması gerekmektedir. Ancak şu da bilinmelidir ki; kişilere ve sistemlere yatırım yapmak hem maliyetli hem de zaman alıcı bir süreçtir. Kısa vadede kar marjından fedakârlıkta bulunmayı gerektirebilir.¹⁸² Dolayısı ile şirket içinde görev alan bireylere verilen desteklerin şirketin geleceği ve piyasa itibarı açısından gerekli olduğu unutulmamalıdır.

Denetimin Yürütülmesi;32. maddeye göre denetim şirketi denetimin mesleki standartlar ve yürürlükteki kanunlara uygun olarak yürütülmesi ve denetim şirketinin koşullara uygun bir şekilde rapor düzenlemesine ilişkin makul güvence sağlayacak politika ve prosedür oluşturmalıdır.

¹⁸²Esendemir, 2011, s.117.

34. maddeye göre denetim şirketi zor veya tartışmalı konularda gerekli istişarelerin yapılması ve bunun için yeterli kaynağın bulunması, istişareler sonucunu yazılı hale getirerek belgelendirilmesi ve ortaya çıkan sonuçların uygulanması konusunda politika ve prosedürler oluşturmalıdır. Denetim süresinde istişare edilmesi gereken konulara ilişkin denetim şirketi içinden veya dışından özel uzmanlığa sahip kişilerce söz konusu konuların mesleki seviyede müzakere edilmesi söz konusu olabilir. Böylece mesleki muhakeme gücünün gelişmesine katkıda bulunularak denetimde kalite artırılmış olur. Bu durumun şirketin politika ve prosedürlerinde yer alması ve bir güç olarak kabul edilmesi ile şirket içinde personelin bu yönde teşvik edilmesi kurum içi kültürün geliştirilmesine yardımcı olur. Ancak istişare yapılabilecek kişinin uygun bilgi, kıdem, deneyime sahip olması ve istişareden sonra ortaya çıkan sonuçların uygun bir biçimde belgelendirilmesi ile bu durum etkin olacaktır.

Bir denetim firmasına ilişkin kalite kontrol prosedürlerinin uygulanıp uygulanmadığı ile ilgili denetim çalışması düzenleyici otoritelerce belirlenen süreci kapsar. Bu çalışmayı yürütecek personelin seçilmesi, çalışmanın yapılıp rapora bağlanması ve üst organlara görüşülüp karara bağlanması ve gerekli düzeltmelerin yapılması ile sonlanır.

Bir denetim firmasının yaptığı denetim işinin başka bir denetim firmasınca belirlenen bir sistemle incelenmesi ile hem denetim işlevinde standartlaşma sağlanır hem de yapılabilecek hataların dışarıdan bir göz ile tespiti ile daha sonraki süreçler içinde dikkat edilmesini sağlanarak denetimde kalite yakalanmış olur. 35. maddeye göre denetimin kalitesine yönelik denetim ekibinin vardığı sonuçların tarafsızca değerlendirilmesine ilişkin politika ve prosedürler oluşturulmalıdır. Bu bağlamda KGK tarafından belirlenen ve borsada işlem gören işletmelerin finansal tabloların denetlenmesini kapsayan denetimler için denetimin kalitesini gözden geçirmelidir. 36. Maddeye göre denetimin kalitesinin gözden geçirilmesine ilişkin nitelik, zamanlama ve kapsam açısından politika ve prosedürler oluşturulmalı ve denetimin kalitesi gözden geçirilmesi tamamlanıncaya kadar denetim raporuna tarih verilmemelidir. 37. maddeye göre denetim şirketi, denetimin kalite kontrolünün gözden geçirilmesinde;

- Önemli hususların sorumlu denetçi ile müzakere edilmesi,

- Finansal tablolar veya denetimin konusunu oluşturan diğer bilgiler ile önerilen denetçi raporunun gözden geçirilmesi,
- Denetim ekibinin vardığı önemli yargılar ile ulaştığı sonuçlara ilişkin seçilen çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesi ve
- Denetçi raporu oluşturulurken ulaşılan sonuçların ve önerilen raporun uygun olup olmadığının değerlendirilmesi hususlarının yer almasını sağlayacak politika ve prosedürler oluşturur.

38. maddeye göre denetim şirketleri borsada işlem gören işletmelerin bağımsız denetimin kalitesinin gözden geçirilmesi noktasında denetim ekibinin bağımsızlığı, zor ve tartışmalı konularda gerekli istişareler ve ulaşılan sonuçları gözden geçirmek üzere seçilen belgelerin ulaşılan sonuçları destekleyip desteklemediğinin dikkate alınmasını gerektiren politika ve prosedürler oluşturulmalıdır. Ayrıca denetim şirketi denetim sürecinde daha az deneyimli elemanlarının yaptığı çalışmaların daha deneyimli elemanlarca gözden geçirilmesine ilişkin politika ve prosedür oluşturur.

Denetimin kalite kontrolünü gözden geçiren kişi, denetim ekibinde yer almayan, denetim ekibinin vardığı önemli yargılar ve raporu oluştururken ulaştığı sonuçları tarafsız olarak değerlendirmek için yeterli ve uygun deneyime ve yetkiye sahip olan ortak, denetim şirketindeki başka bir kişi, uygun niteliklere sahip dışarıdan biri veya bu kişilerden oluşturulmuş bir ekiptir.¹⁸³ Gözden geçirme süreci yapılan denetim çalışmasının mesleki standartlar ve yürürlükteki yasalara uygunluğu, önemli konuların dikkate alınıp alınmadığı ve burada görülen sorunların belgelendirilmesi ve gereğinin yapılması, denetimin niteliği, zamanlaması, elde edilen kanıtların raporu desteklemek için yeterli olup olmadığı belirleyen denetim prosedürlerinin amacına ulaşp ulaşmadığına bakılır. Bu yüzden denetim şirketi denetimin kalite kontrolünü gözden geçiren kişinin tarafsızlığına yönelik politika ve prosedür oluşturur. Şayet bu konuda bağımsızlık ve tarafsızlığın yitirilmesi durumunda kalite kontrol sistemini inceleyen kişinin değiştirilmesi söz konusu olmalıdır. Böylece kalite kontrolü gözden geçiren kişinin tarafsızlığını önleyici riskleri ortadan kaldırmış olur. Bu anlamda kişinin;¹⁸⁴

¹⁸³ KKS 1 (2013), md:12.g s: 8.

¹⁸⁴ KKS 1 (2013), A49 s: 31.(Mad 39).

- Mümkün olduğu müddetçe ilgili sorumlu denetçi tarafından seilmemesini,
- Gözden geçirme süresince denetimin yürütülmesinde yer almamasını,
- Denetim ekibi adına karar almamasını ve
- Tarafsızlığını tehdit edecek diğer hususların bulunmamasını sağlar.

Denetim şirketlerince kaliteye yönelik belirlenen politika ve prosedürler kaliteyi arttırır. Bu anlamda yazılı ve elektronik yazılımlar, standart belgelendirme biçimleri, sektöre ve denetime özgü rehberlerin oluşturulması gerekir. Bu bilgilendirme sürecinde denetim ekibinin standartlara uygunluğun sağlanması, denetimin yönlendirilmesi ve gözetimi, çalışanların eğitimin, düzenlenen raporla ilgili yargılar ve denetim için harcanan zamana ilişkin hususlar belirlenmelidir. Böylece denetim ekibinde çalışan daha az deneyimli personellerin de beklenen performansı anlamaları sağlanmış olur.

42. maddeye göre denetim kalitesinin gözden geçirilmesine ilişkin politika ve prosedürler oluşturulmalıdır. Bu bağlamda ilgili şirket politika ve prosedürlerinin uygulandığı, gözden geçirmenin ilgili rapor tarihi ile aynı tarihte veya öncesinde tamamlanmış olduğu, denetim ekibinin vardığı önemli yargılar ile ulaşılan sonuçların uygun olmadığına dair çözüme kavuşturulmamış her hangi bir konunun olmadığını belgelendirmesi gereklidir.

44. maddeye göre denetim şirketi ve denetim kalitesini gözden geçiren kişi arasında görüş farklılıklarının ele alınması noktasında ulaşılan sonuçların belgelendirilmesi ve uygulamasına sorun çözülünceye kadar rapor tarih verilmemesine ilişkin politika ve prosedür oluşturulmalıdır.

Denetimin yönlendirilmesi ve gözetim sürecinin takibi, denetim ekibinin yeterli performans göstermeleri için yeterli kaynak ve zamana sahip olup olmadıkları, önemli noktaların esas alınıp değerlendirilmesi ve daha deneyimli denetim elemanlarının değerlendirebileceği konuların belirlenmesini içerir.

Denetimde kalite kontrolün gözden geçirilme kriterleri bağımsız denetim dışındaki denetimin hangilerinin kalite kontrolünün gözden geçirileceğinin belirlenmesini ifade eder. Bu açıdan kamuyu aydınlatma dahilinde denetimin niteliği, denetimde oluşan risklerin tespiti ve yürürlükteki yasal düzenlemelerin kalite kontrolü

gerektirip gerektirmediğine bakılır. Denetimde kalite kontrolün gözden geçirilmesi tamamlanıncaya kadar denetim raporunda tarih verilmez. Ancak kalite kontrolün gözden geçirilmesine dair belgelendirme rapor tarihinden sonra tamamlanabilir. Tabi bu sürecin uygun aşamalarda ve zamanında olması ve önemli sorunların rapor tarihi veya öncesinde kalite kontrolü yapan kişiyi tatmin edecek şekilde ve gecikmeden yapılması gerekir.

47. maddeye göre denetim şirketinin çalışma kâğıtlarının saklanma süreci normalde denetim raporu tarihinde veya daha sonra olması halinde rapor tarihinden itibaren başlamak üzere kurum tarafından belirlenenden kısa olamaz. Bu yönde oluşturulan prosedürler saklama süresince kullanım ve erişim imkânı sağlanmasına yönelik oluşturulmalıdır.

Denetimin yürütülmesi, denetim sözleşmesi yapılmasından denetimin sonlandırılmasına kadar olan süreci kapsamaktadır. Bu bağlamda kalitenin göz önünde bulundurularak bu sürecin sonlandırılması gerekmektedir.

İzleme; denetim şirketine kalite kontrol sisteminin etkin şekilde işlediği konusunda makul bir güvence sağlamak amacıyla tasarlanan, seçilen bazı tamamlanmış denetimlerin periyodik tetkikini de içeren, denetim şirketinin kalite kontrol sisteminin sürekli olarak değerlendirilmesi ve gözden geçirilmesinden oluşan süreçtir.¹⁸⁵

48. maddeye göre denetim şirketleri kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve prosedürlerin etkinliğine ilişkin izleme süreci oluşturur. Buna göre her sorumlu denetçi tamamlanmış bir denetimi periyodik teftişi dahil, denetim şirketi kalite kontrol sistemini sürekli izler ve değerlendirir. İzleme süreci sorumlusu yeterli düzeyde yetki, deneyime sahip yönetici ve diğer kişilerden olabilir. Denetimin yürüten kişi ve denetimi gözden geçirenlerin bu süreçte yer almaması gerekir. Böylece denetim ekibinde yer alan kişilerin görev sorumluluklarını yerine getirip getirmediği, verilen talimatlara uyup uymadıkları sürekli olarak izlenmesi söz konusu olacaktır.

¹⁸⁵KKS 1 (2013), 12.i;s:8-9.

49. maddeye göre izleme süreci sonucunda tespit edilen eksikliklerin değerlendirilmesi, kalite kontrol sisteminin mesleki standartlar veya yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygunluk sağladığı konusunda makul güvence sağlamada yetersiz olduğunu tam olarak işaret etmeyen durumlar veya tekrarlanan, düzeltici adımların derhal atılmasını gerektiren eksikliklerden mi kaynaklandığına karar verir ve düzeltici çalışmalara yönelik tavsiyeleri sorumlu denetçi veya diğer kişilere bildirir. 51. maddeye göre bu tavsiyelerden bazıları tespit edilen eksikliklerin tek bir denetim ve personelle ilgili düzeltici adımlar, eğitim ve mesleki gelişimden sorunlulara bildirilmesi, kalite kontrol politika ve prosedür değişikliği yapılması ve denetim şirketinin politika ve prosedürlere uymayanlar hakkında disiplin uygulaması şeklindedir.

53. maddeye göre denetimde istişarede kalite kontrol sistemi izleme süreci sonucunu yılda en az bir kez sorumlu denetçilere veya şirketteki diğer uygun kişilere bildirilmesi ile denetim ağı içerisinde izleme süreci sonuçlarının güvenilirlik derecesi teyit edilmiş olunur. İzleme sonucu denetim raporunun uygun olmayabileceğine veya denetimin yürütülmesi sırasında bazı prosedürlerin atlandığına işaret ediyorsa; denetim şirketinin mesleki standartlara ve mevzuata uygunluğun sağlanabilmesi için gerekli ilave adımlara karar vermesini ve hukuki danışmanlık alınması değerlendirilir.¹⁸⁶

Bağımsız denetimde kalite kontrol sisteminin etkinliğini arttırmak için sadece sisteme ilişkin düzenleme yapmak yeterli değildir. Buna paralel düzenlemelere uyumun kontrol edilmesi ve denetlenmesi gerekmektedir. Bu aşamada denetim şirketi kalite kontrol sisteminin sürekli takibi ve değerlendirilmesi konusunda şirkette süreci izleyecek kişilerin gerekli ve yeterli denetim ve yetkiye sahip olması gerekmektedir.

Kalite Kontrol Sisteminin Belgelendirilmesi; Kalite kontrol sisteminin uygulandığını kanıtlayan belgelerin biçim ve içeriği muhakeme yapısını gerektirir ve bu belgelendirme süreci şirket ölçeğine, faaliyetlerine ve kurumsal yapısına bağlıdır. Belgelendirme zaman açısından tutarlılık, şirket politikalarına uygunluk, gözden geçirme süreci sonucunda denetçi ile paralellik ile her bilginin elde edilmesi çerçevesinde yapılmalıdır.

¹⁸⁶Şirin, Bağımsız Denetim Standartları, www.tmud.org.tr/Files/Mehmet_SİRİN.pptx, 01.12.2015.

Denetim ekibi içerisinde sorumlu denetçi ile kalite kontrolü gözden geçiren kişiler arasında ortaya çıkan görüş farklılıkları konusunda ulaşılan sonuçların belgelendirilmesi ve sorun çözülünceye kadar rapora tarihinin verilmemesi gerekir.

Kalite kontrolün gözden geçirilmesinin belgelendirilmesi hususunda çalışma kâğıtlarının müşteri tarafından verilmiş özel bir yetki ya da açıklamayı zorunlu kılacak bir mesleki sorumluluk olmadığı sürece etik hükümler ve personele ilişkin bilgilerin gizliliği esas alınır. Çalışma kâğıtlarındaki bilginin şirkete zarar verme veya kalıcı olarak silinmesi durumunda verilerin bütünlüğü tehlikeye girer. Bunun içinde yetkisiz değişme ve silmeyi önleme amacı ile kontroller uygulanmalıdır. Örneğin; çalışma kâğıtlarının ne zaman ve kim tarafından oluşturulduğu, değiştirildiği ve gözden geçirildiği belirlenmelidir. Çalışma kâğıtlarının gizliliği, güvenli bir biçimde saklanması amacı ile şirket tarafından uygulanan kontroller şu hususları içermelidir;¹⁸⁷

- Elektronik ortamdaki çalışma kâğıtlarına erişimi sadece yetkili kullanıcılarla sınırlandırmak amacıyla denetim ekibi üyeleri arasında şifre kullanılması,
- Denetimin uygun aşamalarında düzenli aralıklarla elektronik çalışma kâğıtlarının yedeklenmesi,
- Denetimin başlangıcında denetimin belgelendirilmesi görevinin uygun şekilde ekip üyelerine dağıtılmasına, denetim sırasında çalışma kâğıtlarının hazırlanmasına ve denetim sonunda bir araya getirilmesine yönelik prosedürler,
- Basılı haldeki çalışma kâğıtlarına erişimin sınırlandırılmasına, uygun şekilde dağıtımının yapılmasına ve gizliliğinin muhafaza edilerek saklanmasına yönelik prosedürleri

Kalite kontrolün gözden geçirilmesine ilişkin yapılan belgelendirme de nihai çalışma dosyalarının birleştirilmesi konusunda süre sınırlaması söz konusudur. Bu anlamda ihtiyacın karşılanabileceği şekilde süre sınırlaması belirlenir. Örneğin; bir bağımsız denetim bu tür bir süre denetçi raporu tarihinden itibaren 60 günden fazla olmaz. Denetimin kalite kontrolünün gözden geçirilmesinde oluşan görüş farklılıkları için geliştirilen prosedürlere ilişkin başka bir denetçi, denetim şirketi, meslek örgütü veya düzenleyici kuruluşlara başvurabilir.

¹⁸⁷KKS 1 (2013), A58, s: 33.

2.3.2.2.4.1.2.Bağımsız Denetim Standardı 220

Bağımsız Denetim Standardı - Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol (BDS 220) 01.01.2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinden itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiş ve BDS 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.

Standart,finansal tabloların denetimine ilişkin kalite kontrol prosedürleri açısından denetçinin özel sorumluluklarını ve uygun hâllerde denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin sorumluluklarının düzenlenmesini içermektedir. Standartın mesleki etik ilke ve kurallar ile birlikte uygulanması gerekmektedir; ¹⁸⁸Ana hükümleri şu şekildedir;

- 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 temelde kalite konusuna ilişkin paralellik göstermekle beraber KKS 1 denetim firmasının tüm denetim süreçlerinde kalite kontrol sistemi kurmaya ve sürdürmeye yönelik iken; UDS 220 denetçinin ya da denetim ekibinde yer alan kişinin özel sorumluluklarını belirtir. UDS denetçinin her bir denetim çalışmasında dikkate alması gereken ve denetimin seyrini değiştiren standartlardır. Kalite kontrol standartları ise denetim firmalarının kullandıkları ve göz önünde bulundurdıkları genel kabul görmüş denetim standartları uygulamasını destekleyici prosedürlerdir. Birbirlerini tamamlayan nitelikte olan bu standartların mesleki etik ilke ve kurallar ile birlikte uygulanması gerekmektedir.

¹⁸⁸http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_220.pdf, 04.05.2016.

Kapsam olarak KKS 1 ile paralellik gösteren BDS 220 standardı sadece finansal tabloların bağımsız denetimde denetçilere ait kalite kontrol faaliyetini içermektedir. KKS 1 ise finansal tabloların bağımsız denetimi, sınırlı bağımsız denetim ve diğer güvence hizmetlerini yürüten denetim firmaları ve denetçiler için kalite kontrol faaliyetlerini ele aldığından daha geniş kapsamlı bir standarttır.

2.3.2.2.4.1.3. Bağımsız Denetim Yönetmeliği

26.12.2012 tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliği uyarınca, denetim kuruluşları ve denetçilerin faaliyetlerini kaliteli ve güvenilir denetimler gerçekleştirecek şekilde yürüteceği hükme bağlanmış olup, bu çerçevede KGK;¹⁸⁹

- ✓ Denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin kalite kontrol sistemi oluşturması gerektiğini,
- ✓ Mevcut düzenlemelerde kalite kontrol standardına karşılık gelen herhangi bir düzenlemenin bulunmadığını ve
- ✓ Kalite kontrol standardına IFAC tarafından verilen özel önemi göz önüne almıştır.

BDY’de yapılan ve 22.12.2015 tarihinde yapılan değişikliklerle beraber 1. Maddeye göre yönetmeliğin amacı” 6102 sayılı TTK ve 660 sayılı KHK çerçevesinde bağımsız denetim mesleği, meslek mensupları ve denetim şirketlerine yönelik usul ve esasları düzenlenmesi şeklindedir. Yönetmeliğin 4. maddesi 1/h bendinde Kalite güvence sistemi; ”Bağımsız denetimde gerekli kaliteyi ve kamuoyunun yapılan bağımsız denetime olan güvenini sağlamak amacıyla bağımsız denetim kuruluşu ya da bağımsız denetçi tarafından yapılan işin, belirlenen standart ve ilkelere uygun olarak yapılmasını temin etmek üzere KGK tarafından oluşturulan sistemi” ; maddenin 1 bendinde kalite kontrol sistemi ”Bağımsız denetim kuruluşlarının, denetimde gerekli kaliteyi sağlamak amacıyla, KGK düzenlemelerine uygun olarak bünyelerinde oluşturacakları sistemi” şeklinde tanımlanmıştır.

¹⁸⁹ Türkiye Denetim Standartları, Kalite Kontrol Standardı 1,Tebliğ Taslağı Duyurusu,http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Tr_%20Kalite_kontrol_standarti_.pdf, 24.11.2015).

Tanımlardan anlaşılabilceği gibi kalite kontrol sistemi denetim şirketleri içerisinde oluşturulması gereken sistem iken; kalite güvence sistemi kaliteyi arttırmaya yönelik kamu gözetim kurumunun oluşturduğu sistemi ifade eder. Dolayısı ile kalite güvence sistemleri ile kalite kontrol sistemi ilişkili fakat farklı kavramlardır ve kalite güvence sistemi kalite kontrol sistemini kapsamaktadır.

Yönetmeliğin 5.madde 1.fıkrasına göre denetimin amacı; denetime tabi konuların belirlenmiş ölçütlere uygunluğu konusunda TDS çerçevesinde kullanıcılara güvence sağlayarak bir görüş oluşturulmaktır. Yapılan denetim çalışması meslek etiği ilke ve kurallara ve mesleki şüpheciliğe bağlı kalınarak TDS ye göre yeterli uygun denetim kanıtı toplanması ve denetim sonucunda oluşan görüşün rapora bağlanmasını kapsar.6. maddeye göre ise denetimin konusu 6102 sayılı TTK'ya göre denetlenmesi öngörülen finansal tablolar, yıllık faaliyet raporları, riskin erken saptanması ve yönetime ilişkin sistemlerin denetlenmesi, incelenmesini kapsamaktadır.

11. maddeye göre bağımsız denetimi yapacak kişi ve kurumlar KGK tarafından yetkilendirilip ilan edilirler. Ayrıca KAYİK denetimi ve bağımsız denetim açısından belirli ölçütlere sahip şirketler yalnızca bağımsız denetim kuruluşları tarafından; diğer şirketler bağımsız denetim şirketi ve bağımsız denetçiler tarafından denetlenmektedir. 13. maddeye göre yetkilendirme talebinde bulunan şirketlere yönelik kriterler;

- Sermaye şirketi olması ve pay ve hisselerin nama yazılı olması,
- Faaliyet konusu ve ticaret unvanının bağımsız denetim olması,
- Ortakların meslek mensubu olması, sermayesinin denetçilere ait olması ve bünyesinde denetçilerin 14. Maddedeki şartları taşıyor olması,
- Denetim kadrosunun yeterli düzeyde denetim ekibi oluşturabilecek nitelikte olması ve denetçilerin tam zamanlı çalışıyor olması,
- KGK' nın belirlediği KKS politika ve prosedürleri yazılı olarak oluşturması
- Ticari ortamda mesleği küçük düşürecek olumsuz davranışlar sergilememesidir.

Bu şartları taşıyan bağımsız denetim kuruluşları istenen diğer evraklarla birlikte kuruma başvuru yapmaları zorunludur. Başvuru sonrası yapılan değerlendirmelerle tescili uygun görülen şirketlerden gerekli harç ve ücretler alınarak kurum tescil talebini

gerçekleştirdikten sonra tescil belgesini alma hakları bulunmaktadır.Yönetmeliğin 14. maddesinde EYBİS sistemine yetkilendirme talebi ile başvuru yapacak kişilerin;

- Hukuk, işletme, iktisat vb.. alanlarda en az lisans diplomasına sahip olması veya diğer alanlarda lisans diplomasına sahip kişilerin hukuk, işletme, iktisat vb.. alanlarda yüksek lisans diplomasına sahip olmak,
- SMMM ve YMM meslek ruhsatına sahip olmak,denetçilik sınavını geçme,
- Türkiye de ikamet etme, medeni haklara kullanma yetkisine sahip olma,
- Herhangi bir suçtan mahkumiyeti olmamak ve mesleğin itibarını zedeleyecek bir duruma sebebiyet vermemek gibi şartları başvuru tarihi itibari ile sağlama sağlamak koşulu ile EYBİS sistemine e- imza ile girerek bahsedilen şartları taşıdıklarını gösteren belgeleri yükleyerek tescil talebinde bulunabilirler.

15. maddeye göre denetçi olmak isteyen meslek mensuplarının 3 yıl süre ile finansal tablo denetimi dâhil mesleki konularda denetçi veya denetim kuruluşların uygulamalı eğitim almaları gerekir. Ayrıca 15 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip olan denetçi adaylarının muafiyetini sağlayacak bölüm sistem de mevcuttur.

16. maddeye göre kurum tarafından yapılacak denetçilik sınavına girebilmek 14. madde kapsamında denetçi olmanın asgari koşullarını taşımaları gerekmektedir. Bu sınav gerekli görülen durumlarda yapılan protokollerle başka kurumlar tarafından da gerçekleştirilebilecektir. Yapılacak sınavda muhasebe, muhasebe standartları, kurumsal yönetim ilkeleri, finansal yönetim, denetim, hukuk, sermaye piyasası, bankacılık sigortacılık konularına ilişkin sorular yer almaktadır. Meslek mensupları alanları ile ilgili sorulardan sorumludurlar. Sınav sorularının hazırlanması ve değerlendirilmesine ilişkin ilgili alanlardaki öğretim üyelerinden hizmet alınabilir ve gerekli ödemeler yapılır. Sınav sonuçları ilan itibariyle 3 yıl geçerlidir.

17. maddede denetçi ve denetim şirketlerinin yetkilendirilmesi ve cezai yaptırımları kurum elektronik ortamında tutulan sicile kaydedilerek kamuya ilan edilir. Her kurum ve denetçinin sicil numarası bulunmakta ve olmayanların ise bağımsız denetim yapması mümkün değildir.

19. maddede denetim faaliyetinin denetim sürecine ek olarak devamlılık, kalite ve güvenilirliği sağlamaya yönelik süreci kapsadığı vurgulanmıştır. Bu amaçla TDS'ye

ek olarak denetim süreci içerisinde ve dışında mesleki etik ilke ve kurallar ve kalite sistemine yönelik uygulamalar gerçekleştirilmelidir. Tebliğin 20. maddesinde denetim çalışmalarının asgari şartları kurumca belirlenen kalite kontrol sistemi çerçevesince gerçekleştirilmesi gerektiği ve bu bağlamda oluşturulan ve KGK' na belirtilen kalite kontrol sistemine ilişkin yazılı politika ve süreçlere uyularak denetim çalışması yapılması; KGK tarafından gerçekleştirilen güncellemelere paralel kalite kontrol sisteminin oluşturulması gerektiği belirtilmiştir.

Tebliğin 21. Maddesine göre denetçilerden her bir denetim öncesi ve her halükarda yılda en az bir kez etik ilke ve kurallara uygun davranışlara uyacaklarına ilişkin yazılı taahhüt alınır. Denetim sürecinde etik kuralları olumsuz etkileyen durumların ortaya çıkması halinde denetim kuruluşları yazılı olarak bilgilendirilecektir.

22. maddeye göre denetim çalışması yürütülürken bağımsızlığın sağlanması ve korunmasına özen gösterilecektir. Denetlenen firma ortak veya yöneticileri ile çıkar ilişkisi olmaması, geçmiş yıl denetim ücretinin mazeret belirtmeksizin denetçiye ödenmemesi, denetim ücretinin denetim sonuçlarına göre değerlendirilmesi gibi konularda denetim bağımsızlığını tehlikeye atan durumlarda gerekli önlemleri alınacaktır. Bu önlemlerin yeterli gelmemesi durumunda bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilerek bu süreçteki her aşama yazılı hale getirilecektir.

23. maddeye göre denetim şirketleri, denetçiler; mesleği ve kendilerini tanıtmaya amaçlı çalışmalar yapabilir, bilimsel çalışmalar gerçekleştirebilir ve eğitim verebilirler. Ancak kamuoyuna gerçek dışı bilgi vererek gerçeğe uygun olmayan ve diğer meslek mensupları ve denetim şirketleri ile kıyaslama yaparak faaliyetlerde bulunamazlar. 24. maddeye göre denetim çalışmalarını olumsuz etkileyecek ve diğer meslek mensuplarına zarar verecek nitelikte faaliyet gösteremezler.

25. maddede mesleğin güncel gelişmelerinin takip edilmesi, meslek etik ilke ve kurallarına uygun hareket edilmesi, mesleki eğitim ve becerinin sürekli artırılması amacı ile denetçilerin sürekli eğitime tabi tutulması gerekmektedir. Bu bağlamda denetimde bağımsızlığın ve kalitenin artırılması yönünde tedbirlerin alınması da önemlidir.

26. maddede denetim kuruluşları ve denetçiler; bağımsızlığı zedeleyen denetlenen işletmeye yönelik yeterli kaynakların olmadığı, kurul düzenlemelerine aykırı durumları, denetçinin ağı iş yükü nedeniyle sağlıklı gerçekleşmeyecek denetim çalışmalarını almamalıdır. Ayrıca rotasyon konusunda son 10 yıl içinde 7 yıl denetimini yapmışsa en az 3 yıl geçmedikçe; denetçiler ise son 7 yılda 5 yıl denetim çalışması yürüttükleri firma ile 3 yıl geçmedikçe denetim çalışması yürütemezler. Ayrıca denetim görevinden ayrılan denetçilerin en az 2 yıl geçtikten sonra denetledikleri firma veya bağlı ortaklıklarında denetim yapabileceklerdir.

27. maddeye göre denetim ekipleri konusunda işletme büyüklüğü, faaliyetleri gibi hususların göz önünde bulundurularak kurum düzenlemelerinde dikkate alınarak oluşturulması gerekir. Bu ekipler en az 3 kişiden oluşmalı; yeterli bilgi ve beceri ve tecrübeye sahip olmalıdır. Ayrıca denetim ekibi içinde en az birer yedek denetçi olmalı; bu denetçilerin de sorumluluklarını yerine getirebilecekleri özelliklere sahip olmaları gereklidir. Denetim çalışmalarına yardımcı olabilmek amacı ile bilgi sistemleri konusunda uzman kişiler denetim yardımcıları da denetçi olarak görevlendirilmemek kaydıyla denetim ekibinde yer alabilirler. Sorumlu bağımsız denetçi olmak için 10 yıl; kıdemli denetçi olabilmek için ise 6 yıllık mesleki tecrübeye sahip olmak gereklidir.

28. maddeye göre sorumlu denetçi olmak için KAYİK denetimleri için 15 yıllık meslek tecrübeye sahip olması bu süre içerisinde en az 2 yıl kıdemli ve baş denetçi olmalıdır. Diğer denetimler için 10 yıllık tecrübeye sahip olması ve en az 1 yıl için denetçi, kıdemli denetçi ve bağımsız denetçi olması, denetim raporu imza yetkisi olmalıdır.

29. maddede denetim sözleşmesinde denetim amaç, kapsamı, dönem, konu, kıstas, tarafların sorumlulukları, TDS ve ilgili mevzuatlar kapsamında yürütüleceğine ve tamamlanacağı hususuna yer veren hükümler, denetim esnasında gerekli olan tüm bilgi ve belgelere erişimin sağlanacağı konusunda hükümler, denetim ekibinde yer alan kişilere ilişkin bilgiler, öngörülen çalışma süresi ve denetim ücretleri, denetim raporu imzaya yetkili kişi bilgileri, denetim başlangıç, bitiş, rapor teslim tarihi, meslek sorumluluk sigortası yapılacağına ilişkin hükümler, denetlenen işletmenin rapor tarihinden sonra ancak finansal tablo ve yıllık faaliyet raporundan önce gerçekleşen

olaylarla ilgili bilgilendirme yapma zorunluluğu, sözleşmenin mevzuat uyarınca fesh edilebileceğine ilişkin hükümler; ayrıca TTK 397. Madde uyarınca denetimi yapılacak sermaye şirketlerinde denetim sözleşme dayanağını tescil eden genel kurul kararı ve sayısı gibi hususlar içermelidir.

30. maddede denetim çalışması sonucunda KGK nın belirlediği şekil ve esaslara göre denetim raporu düzenlenmelidir. Bu görüşler olumlu, şartlı olumlu, olumsuz ve görüş bildirmekten kaçınma şeklindedir.

31. maddede bilanço tarihinden sonra ve denetim raporu tarihinden önce gerçekleşen ve finansal tablolarda düzeltme gerektirecek olaylar TDS çerçevesinde denetim raporuna eklenmelidir.

32. maddeye göre denetim ücretinin denetimde bağımsızlık, tarafsızlık ve kalitenin sağlanacağı ölçüde belirlenmesi gerekmektedir. Bu ücret KGK tarafından ilgili yıl için yıllık olarak belirlenir. Belirlenmediği durumda Maliye Bakanlığı tarafından yapılan tespitler sonucunda ilan edilir. 33. maddede denetim kuruluşları ve denetçiler yaptıkları denetimi kapsayacak şekilde mesleki sorumluluk sigortası yaptırmalıdır.

Yönetmeliğin 34.Maddesine göre denetim sözleşmeleri ve denetim raporlarını imza tarihinden itibaren, diğer hizmetlere ilişkin sözleşmelerle ilgili olarak Kurum tarafından istenecek bilgileri ise tebliğ tarihinden itibaren en geç 30 gün içinde bildirmesi zorunlu tutulmuştur. Böylece denetim raporları için bildirim yükümlülüğu getirilmiş ve bildirimde bulunma süresi 10 günden 30 güne çıkarılarak sürenin kısa olması nedeniyle yaşanacak aksaklıkların önüne geçilmesi; diğer hizmet sözleşmelerine ilişkin istenecek bilgilerin Kurumum yazısının tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde bildirilmesi öngörülerek denetim kuruluşlarının veya denetçilerin bildirim yükümlülüklerinin kolaylaştırılması amaçlanmıştır.

35. maddede denetim kuruluşları ve denetçilerin denetim süreci ve KKS ne ilişkin her türlü bilgi ve belgeleri 10 yıl boyunca saklanmalıdır. 36. madde ise KAYİK denetimi yapan denetim kuruluşlarının müteakip yılın 4. ayına kadar yıllık şeffaflık raporunu kuruma bildirip; kendi web sitesinde açıklamalı; raporun güncellenmesi durumunda eski hali ile yeni hali 5 yıl boyunca web sitesinde bulundurulmalıdır.

Yönetmeliğin 6. bölümünde KGK inceleme, denetim ve yaptırımlar yer almaktadır.38. maddede KGK tarafından yapılan kalite güvence incelemeleri seçilmiş denetim dosyaları ve ilgili diğer belgelerle denetçi ve denetim şirketlerinin incelenmesini kapsar. Bu çalışmalar yıllık inceleme planı kapsamında yürütülerek yıllık raporlarda kamuoyu ile paylaşılır. Yapılan inceleme çalışmaları mevzuat çerçevesinde çalışmaların uygunluğu harcanan kaynaklar, denetim ücretleri, denetim kuruluşu, iç kontrol sistemi ile ilgili değerlendirmeleri kapsar. Daha önce belirtildiği gibi KAYİK denetimi yapan denetim şirketleri 3 yılda bir diğerleri 6 yılda bir incelenecektir. Gerekli görülen veya ihbar, şikayet durumlarında da inceleme yapılabilecektir. Yapılan incelemeler sonucunda kurum idari ve cezai yaptırımlar uygulamaya yetkilidir.

39. madde kapsamında faaliyet izninin askıya alınması ve iptali gibi idari yaptırımların kurum düzenlemeleri 660 sayılı KHK ve 6102 sayılı TTK ya göre aykırılık tespit edilmesi durumunda uygulanacağı belirtilmiştir.Düzenlemelere aykırı davranılması durumunda KHK 26. maddesine göre idari para cezası verilir.

40. maddede uyarı cezasının verildiği durumlar; denetim çalışmasının daha ağır bir cezai uygulamayı gerektirmeyecek şekilde TDS ye aykırı hareket edilmesi, bağımsızlığa yönelik tehditler için önlemler alınmaması ve yazılı hale getirilmemesi, KKS nin oluşturulmaması, reklam yasağına uyulmaması, sürekli eğitim programlarına katılımın gerçekleşmemesi, mesleki sorumluluk sigortasının yaptırılmaması, bildirimlerin zamanında, doğru yapılmaması, şeffaflık raporlarının hazırlanmaması veya kuruma zamanında bildirilmesi, KGK'nın belirlediği ücret tarifesine uyulmaması, denetim raporlarının zamanında tamamlanmaması şeklindedir.

41. maddeye göre faaliyet izninin 2 yılı geçmemek koşulu ile askıya alınması sonucunu doğuran durumlar; uyarı yaptırımı alan denetçi veya denetim kuruluşlarının aynı uyumsuzluklara yaptırım kesinleştikten sonraki 2 yıl içinde devam etmesi, denetim çalışması sonucunda gerçeğe aykırı görüş bildirmesi, yapılan denetim çalışmalarında meslek etiği ilke ve kurallarına aykırı hareket etmesi, denetimin kaliteli gerçekleşmemesi, denetlenen kuruluşa vergi danışmanlığı dışında hizmet vermesidir.

42. maddede KGK denetim şirketi ve denetçilerin faaliyet izninin sürekli iptalini, faaliyet izni askıya alınan denetçi ve denetim kuruluşlarının yaptırım

kesinleştikten sonra aynı aykırılıklara devam etmesi, yetki belgesinin gerçeğe uygun olmayan belge ve beyanlarla elde edilmesi, yetkilendirme şartlarının taşınmaması veya sonradan şartların kaybedilmesi, bağımsızlık ve tarafsızlığın kaybedilmesi durumlarında gerçekleştirmektedir. Ayrıca bilinçli bir şekilde yapılan usulsüzlüklerin tespit edilmesi durumunda yetkilendirme başvurusu tekrar gerçekleşmemektedir. Faaliyet izni iptal edilenler ilgili mühür, kimlik ve yetki belgesini kuruma iade etmelidir.

Kurum idari yaptırımları uygulamadan önce denetçilerin ve denetim şirketlerinin mevcut eksiklik ve uyumsuzlukları giderme konusunda süre vermektedir. Belirtilen süre içinde herhangi bir değişiklik olmaması durumunda idari yaptırımlar uygulanır ve ilgili kişi ve kurumlara savunma yapmaları için en az 10 gün olmak üzere süre verilir. Ayrıca tespit edilen aykırılıkların gerekçesinin bildirilmesi durumunda bir alt derece yaptırım uygulanabilir. Yaptırıma ilişkin kararlar kesin olup; ilgililere bildirilerek sicile kaydedilir ve diğer ilgili kurumlara da bildirilir.

KGK tarafından yayınlanmış olan bu yönetmelikte bağımsız denetim firmaları ve denetçilerin yetkilendirilmesinden meslekle ilgili yükümlülükler ve yaptırımlara kadar tüm hususlar detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Dolayısı ile bu uygulama, KKS 1 ve UDS 220 standartları kadar önemli bir uygulama olarak literatürde yerini almıştır.

III. BÖLÜM: BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE KONTROL SİSTEMİNİN ÖLÇÜLMESİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Bağımsız denetim mesleğinde 2000' li yıllarda meydana gelen skandallar meslekte kaliteli uygulamaları gündeme getirmiştir. Bu bağlamda başta ABD olmak üzere birçok ülke uygulamalarında kalite ön plana çıkarılmıştır. Ayrıca ülkelerde oluşturulan kamu gözetim otoriteleri ile bağımsız denetimde kalitenin sağlanması veya artırılması amaçlanmıştır. Ülkemizde de 2011 yılında 660 sayılı KHK ile kurulan Kamu Gözetim Kurumu muhasebe ve denetim mesleğinde en yetkili kuruluş olup, bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi, gözetilmesi, incelenmesi, ilgili standartların yayınlanması çalışmalarını yürütmektedir. Bu bağlamda uluslararası gelişmelere uyumlu bir şekilde ülkemizde de AB tarafından yayınlanan direktifler, KKS 1, UDS 220, etik ilke kuralların dikkate alınması ile oluşturulan kalite kontrol sisteminin oluşturulması gündeme gelmiştir. Bu gelişmeler ışığında denetim firmalarının bünyelerinde kalite kontrol sistemi oluşturmaları ve web sitelerinde yıllık olarak yayınlanan şeffaflık raporlarında bu hususlara da yer vermeleri zorunlu kılınmıştır. Oluşturulan bu sistem çerçevesinde bağımsız denetimde kaliteyi artırma sürecinin gerçekleşmesi söz konusu olacaktır. Diğer taraftan denetim hizmetini alan firmaların sorumlulukları, beklentileri, denetim firmaları ile ilişkileri kapsamında kalitenin artırılması ile ilgili uygulamalar önem arz etmektedir.

Bu bölümde ilk iki bölümde yapılan teorik açıklamalar çerçevesinde ülkemizde bağımsız denetimde kalite kontrol sisteminin etkinliğine ilişkin değerlendirmeler yer almaktadır. Bu bağlamda bağımsız denetim hizmetini alan ve veren tarafların hizmetin kalitesine ilişkin uygulamalarının etkinliğinin tespiti amaçlanmıştır.

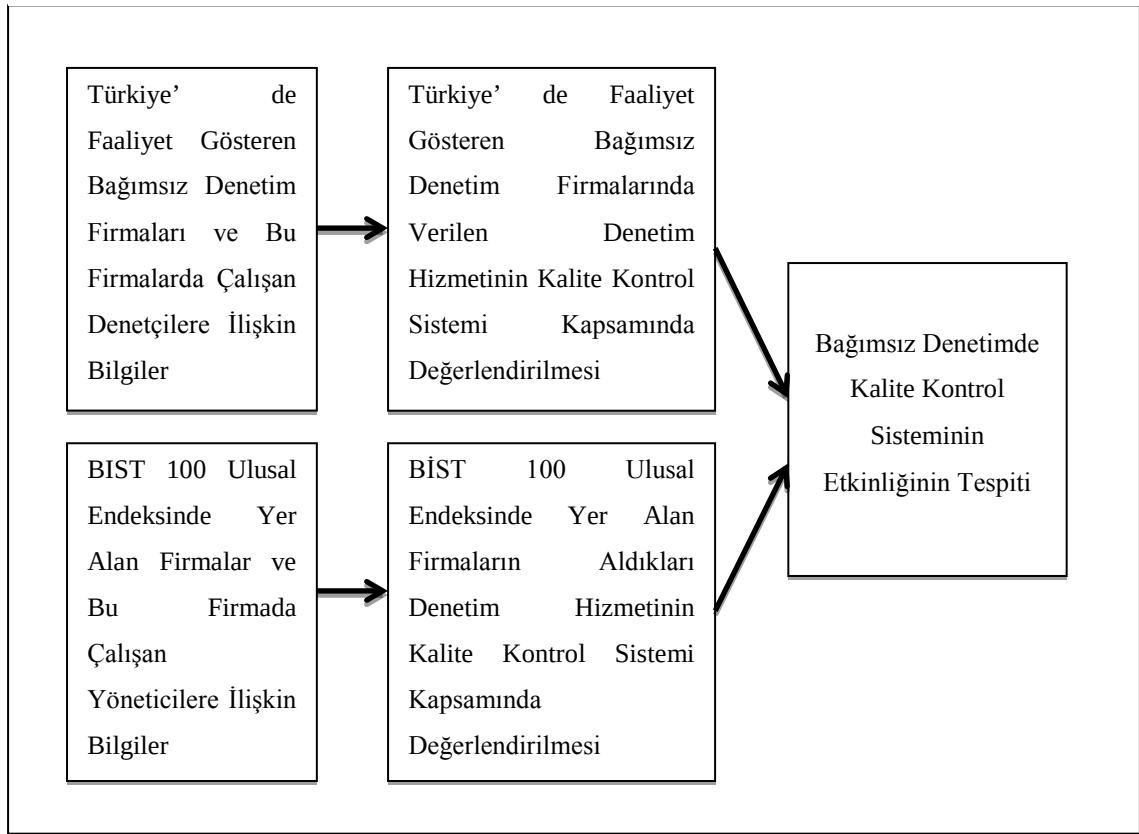
3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bağımsız denetim hizmeti alan işletmelerin bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolarını kamuoyuna sunma zorunlulukları, hizmetin kalitesini ön plana çıkarmıştır. Bu bağlamda alınan bağımsız denetim hizmetinin kalite düzeyi, hizmeti veren denetim firması bünyesindeki kalite kontrol sistemi unsurları çerçevesinde belirlenmektedir.

Ülkemizde bağımsız denetimde kalite ile ilgili son yıllarda yapılan çalışmalar mevcuttur. Ancak 660 sayılı KHK çerçevesinde KGK' nın kurulması ve kurum tarafından belirlenen KKS 1, BDY, UDS 220 standartları ile denetim firmaları bünyesinde kalite kontrol sisteminin oluşturulması ile bağımsız denetim şirketlerinin kaliteli hizmet verilmesi noktasında sorumlulukları daha net belirtilmiştir.

Çalışmada ülkemizde faaliyet gösteren bağımsız denetim firmaları ve BİST 100 firmaları ve bu firmalardaki yöneticilere ilişkin bilgiler ile bağımsız denetim firmaları tarafından verilen ve BİST 100 firmaları tarafından alınan bağımsız denetim hizmetinin kalite kontrol sistemi kapsamında değerlendirilmesini içeren iki değişken grup bulunmaktadır. Bu bağlamda çalışma modeli şu şekilde oluşturulmuştur;

Şekil 2: Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Tespitine İlişkin Çalışma Modeli



Çalışma; ülkemizdeki bağımsız denetim firmaları ve BİST 100 firmaları açısından bağımsız denetimde kalite kontrol sistemini etkinliğini tespit etme amacındadır. Bu bağlamda denetim hizmetini alan ve veren taraflar arasındaki hizmetin boyutu, tatmin seviyesi, sorumlulukları ve beklentileri açıklanmaya çalışılmıştır.

3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Çalışmada veri toplama yöntemi olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Bağımsız denetim şirketlerine uygulanacak anket sorularını sorumlu ortak baş denetçilerin cevaplaması tercih edilmiştir. Sorumlu ortak baş denetçiye ulaşamaması durumunda ise baş denetçi, kıdemli denetçiler anket sorularını cevaplamıştır. BIST 100 ulusal endeksinde yer alan firmalara yönelik hazırlanan anket sorularının şirketlerin muhasebe veya ilgili bölüm yöneticileri tarafından cevaplanması tercih edilmiştir.

Ekte belirtildiği üzere araştırma; bağımsız denetim şirketleri ile bağımsız denetim hizmetini alan şirketlere uygulanacak şekilde bölümlendirilmiştir. Hazırlanan anket formlarının ilk bölümlerinde bağımsız denetim hizmetini alan ve veren şirketlere yönelik sorular yer almaktadır. Bu bölümlerde formu yanıtlayan yetkiliye(denetçi veya yönetici) ilişkin demografik bilgiler ve firma bilgilerini (bağımsız denetim firması / denetlenen firma)içeren sorular yer almaktadır ve soruların bazıları çoktan seçmeli bazıları ise tanımlayıcı olacak şekilde hazırlanmıştır. Anket formlarının ikinci bölümlerinde bağımsız denetimde kalite kontrol sisteminin ölçülmesine yönelik sorular yer almaktadır. Bu sorular 5’lik likert ölçeğine göre hazırlanmıştır.

3.3.Araştırmanın Verileri

Araştırma kapsamında Kamu Aydınlatma Platformu (KAP) dan elde edilen 91 adet bağımsız denetim firması¹⁹⁰ ve BİST ulusal 100 endeksinde yer alan firmalar¹⁹¹ olmak üzere iki farklı grup ele alınmıştır. Bu iki farklı gruptaki ana kütlelerin tamamına ulaşabilme olasılığının yüksek olması nedeniyle tam sayım yöntemine başvurulmuştur.

Anketin uygulanacağı bağımsız denetim firmaları toplam 91 adettir. Bu firmaların 62’si İstanbul, 20’si Ankara, 5’i İzmir, 1’i Bursa, 1’i Kayseri, 1’i Antalya’da faaliyet göstermektedir. 1 firmanın hangi ilde faaliyet gösterdiği belirtilmemiştir. Anketin uygulanacağı BİST ulusal 100 endeksinde yer alan şirketlerden 81’i İstanbul, 7’si Ankara, 4’ü İzmir, 2’si Bursa, 2’si Kocaeli, 1’i Konya, 1’i Trabzon, 1’i Karabük,

¹⁹⁰ Veriler <https://www.kap.org.tr/tr/sirketler/BDK> adresinden 07.10.2016 tarihinde elde edilmiştir.

¹⁹¹ Veriler <https://www.kap.org.tr/tr/sirketler/BDK> adresinden 07.10.2016 tarihinde elde edilmiştir.

1'i Avusturya'da faaliyet göstermektedir. Her iki tarafa uygulanacak anket soruları literatür taraması yapılmasının ardından, kalite kontrol sistemi unsurları, bağımsız denetim sürecinde kalitenin artırılmasına yönelik unsurlar dikkate alınarak hazırlanmıştır. Bu bağlamda denetim hizmetini alan ve veren firmalar arasında kalite beklentileri, uyumsuzlukların tespiti ve giderilmesi, sorumluluklar gibi unsurların değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

Çalışmada veri toplama yöntemi olarak ilk olarak KAP ' tan şirket bilgileri elde edilmiştir. Bu bilgiler ışığında firmalara anket formları e-posta yolu ile ulaştırılmıştır. Diğer taraftan şirketlerden randevu alınarak anket uygulanması yoluna gidilmiştir. Nisan 2017 tarihi itibarı ile veri toplama süreci tamamlanmıştır. 91 adet bağımsız denetim firmasından 47' sine; BİST 100 ulusal endeksinde yer alan 100 firmadan 56' sına ulaşılmıştır. Dolayısı ile denetim hizmetini veren ve alan tarafların % 50' sine ulaşılabilmiştir. Denetim firmalarının yoğun iş tempoları nedeni ile denetçilere ulaşma zorluğu çalışmanın kısıtını oluşturmuştur.

3.4.Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Sisteminin Ölçülmesine İlişkin Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bulgular

Çalışmanın denetleyen ya da bağımsız denetim firmaları ile ilgili bulguları bu bölümde açıklanmaya çalışılmıştır. Bu kapsamda bağımsız denetim firmalarına ve bu firmalarda çalışan denetçilere yönelik tanımlayıcı bilgilerle beraber, kalite kontrol sisteminin etkinliğinin ölçülmesine yönelik elde edilmiş bulgular yer almaktadır.

3.4.1. Tanımlayıcı Bilgiler

Çalışmanın bu kısmında bağımsız denetim firmasına yönelik hazırlanan anket sorularının ilk iki bölümde yer alan bağımsız denetçi ve bağımsız denetim firmasına yönelik tanımlayıcı bilgiler yer almaktadır.

İlk bölümde bağımsız denetçilerin deneyim süreleri, eğitim düzeyleri, şirketteki konumları, kalite kontrol komitesinde yer alıp almama durumlarına ilişkin tanımlayıcı bilgiler yer almaktadır.

Tablo 5: Meslek Mensuplarının Deneyim Süreleri

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
5 yıl ve altı	13	27.7	27.7
5- 10 Yıl	11	23.4	51.1
10- 15 Yıl	12	25.5	76.6
15 Yıl ve üstü	11	23.4	100
Toplam	47	100	

Tablo 5’te araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin deneyim sürelerine ilişkin dağılımlar görülmektedir. Bağımsız denetçilerin 13’ ü 5 yıl ve altı, 11’i 5- 10 yıllık, 12’si 10-15 yıllık, 11’i 15 yıl ve üstü yıllık deneyime sahip oldukları görülmektedir.

Tablo 6: Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeyleri

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Lisans	28	59.6	59.6
Yüksek Lisans	16	34	93.6
Doktora	3	6.4	100
Toplam	47	100	

Tablo 6’da araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin eğitim düzeylerine ilişkin dağılımlar görülmektedir. Bağımsız denetçilerin 28’i lisans, 16’ sı yüksek lisans, 3’ ü doktora olmak üzere eğitim düzeyine sahiptirler.

Tablo 7 :Meslek Mensuplarının Şirketteki Konumları

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	12	25.5	25.5
Baş Denetçi	4	8.5	34
Kıdemli Denetçi	10	21.3	55.3
Denetçi	12	25.5	80.9
Denetçi Yardımcısı	9	19.1	100
Toplam	47	100	

Tablo 7’de araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin şirketteki konumlarına ilişkin dağılımlar görülmektedir. Bağımsız denetçilerin şirketteki konumlarına bakıldığında 12’si sorumlu ortak baş denetçi, 4’ü baş denetçi, 10’ u kıdemli denetçi, 12 ‘si denetçi, 9’ u denetçi yardımcısı olarak çalışmaktadırlar.

Tablo 8: Meslek Mensuplarının Kalite Kontrol Komitesinde Yer Alıp Almama Durumları

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Evet / Yer Alıyorum	13	27.7	27.7
Hayır / Yer Almıyorum	34	72.3	100
Toplam	47	100	

Tablo 8’de araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin kalite kontrol komitesinde yer alıp almama durumlarına ilişkin dağılımlar görülmektedir. Tabloya göre bağımsız denetçilerin 13’ ü firmanın kalite kontrol komitesine yer almakta iken; 34’ü firmanın kalite kontrol komitesinde yer almamaktadır.

3.4.2. Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bilgiler

Çalışmanın ikinci bölümünde araştırmaya katılan bağımsız denetim firmaları ile ilgili bilgiler yer almaktadır. Bu bölümde bağımsız denetim firmalarının kuruluş merkezleri, ağırlıklı olarak hizmet verdikleri sektörler, faaliyet süreleri, ortak sayıları, ortaklık yapıları, bünyelerindeki denetçi sayıları, verilen hizmetler, kalite kontrol sistemlerinin tabi olduğu düzenlemeler, yetkili otoritelerden aldıkları yetki belgelerine ilişkin bilgiler yer almaktadır.

Tablo 9: Denetim Firmalarının Kuruluş Merkezleri

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
İstanbul	28	59.6	59.6
Ankara	14	29.8	89.4
İzmir	2	4.3	93.6
Diğer	3	6.4	100
Toplam	47	100	

Tablo 9’da araştırmaya katılan bağımsız denetim firmalarının kuruluş merkezlerine ilişkin dağılımlar görülmektedir. Araştırmaya katılan firmaların 28’ i İstanbul’ da, 14’ü Ankara’ da, 2’ si İzmir’ de ve 3’ ü diğer illerde (Kayseri, Bursa, Antalya) faaliyet göstermektedir.

Tablo 10: Denetim Firmalarının Ağırlıklı Olarak Hizmet Verdikleri Sektörler

	Faaliyet Gösteren	Faaliyet Göstermeyen
Sanayi	19	28
Turizm	11	36
Finans	8	39
Tarım	8	39
İnşaat	18	29
Gıda	10	37
Enerji	9	38
Tekstil	15	32
Hizmet	19	28
Diğer	8	39

Tablo 10’da araştırmaya katılan bağımsız denetim firmalarının ağırlıklı olarak hizmet verdikleri sektörlerle ilişkin dağılımlar görülmektedir. Buna göre firmaların 19’u sanayi, 11’i turizm, 8’i finans, 8’i tarım, 18’i inşaat, 10’u gıda, 9’u enerji, 15’i tekstil, 19’u hizmet, 8’ i diğer sektörlerde (imalat, aracı kurum, ulaşım) hizmet vermektedirler.

Tablo 11: Denetim Firmalarının Faaliyet Süreleri

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
10 yıl ve daha az	12	25.5	25.5
11 yıl ve daha fazla	35	74.5	100
Toplam	47	100	

Tablo 11’de araştırmaya katılan bağımsız denetim firmalarının faaliyet sürelerine ilişkin dağılımlar görülmektedir. Şirketlerden 12’ si 10 yıl ve daha az, 35’i 11 yıl ve daha fazla yıllarda hizmet vermektedirler.

Tablo 12: Denetim Firmalarının Ortak Sayıları

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
20 kişi ve aşağı	46	97.9	97.9
21- 40 kişi	1	2.1	100
Toplam	47	100	

Tablo 12’de araştırmaya katılan bağımsız denetim firmalarının ortak sayılarına ilişkin dağılımlar görülmektedir. Firmalardan 46’sı 20 ve daha aşağı, 1’i 20-40 kişilik olmak üzere ortak sayısına sahiptir.

Tablo 13: Denetim Firmalarının Ortaklık Yapıları

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Yabancı Ortaklı Türk Denetim Firması	9	19.1	19.1
Yabancı Ortağı Olmayan Türk Denetim Firması	38	80.9	100
Toplam	47	100	

Tablo 13'te araştırmaya katılan bağımsız denetim firmalarının ortaklık yapılarına ilişkin dağılımlar görülmektedir. Firmalardan 9' u yabancı ortaklı Türk denetim firması, 38' i yabancı ortağı olmayan Türk denetim firması şeklinde ortaklık yapısına sahiptir.

Tablo 14: Denetim Firmalarının Bünyelerindeki Denetçi Sayısı

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
4-8 arası kişi sayısı	2	4.3	4.4
9-13 arası kişi sayısı	6	12.8	17.8
14-18 arası kişi sayısı	10	21.3	40
19- 23 arası kişi sayısı	11	23.4	64.4
24 ve üstü kişi sayısı	16	34	100
Cevap vermeyen ve diğer	2	4.3	
Toplam	47	100	

Tablo 14'te araştırmaya katılan bağımsız denetim firmalarının bünyelerindeki denetçi sayılarına ilişkin dağılımlar görülmektedir. Bu firmalardan 2' si 4-8 arası, 6' sı 9-13 arası, 10' u 14-18 arası, 11'i 19- 23 arası, 16'sı 24 ve üstü olmak üzere denetçi sayısına sahiptir. Firmalardan 1' i sorumuza yanıt vermemiş; 1'i bünyelerinde 3 tane denetçi olduğunu belirtmiştir.

Tablo 15: Denetim Firmalarının Verdiği Hizmetler

	Hizmet Vermektedir	Hizmet Vermemektedir
Bağımsız Denetim	47	-
Bağımsız denetim dışındaki diğer denetim faaliyetleri (KDV iadesi Tam tasdik)	20	27
Danışmanlık hizmetleri(Hukuk, Vergi,Finans)	18	29

Tablo 15'te araştırmaya katılan bağımsız denetim firmalarının ağırlıklı olarak verdikleri hizmetlere ilişkin dağılımlar görülmektedir. Firmalardan 47' si bağımsız denetim, 20'si bağımsız denetim dışındaki diğer denetim faaliyetleri (KDV iadesi, tam tasdik) 18'i danışmanlık hizmetlerini (hukuk, vergi, yönetim, finans vb..) vermektedir.

Tablo 16: Denetim Firmalarının Kalite Kontrol Sistemlerinin Tabii Olduğu Düzenlemeler

	Tabiidir	Tabii Değildir
KKS 1	47	-
UDS 220	5	42
Etik Kurallar	7	40

Tablo 16’da araştırmaya katılan bağımsız denetim firmalarının kalite kontrol sistemlerinin tabii olduğu düzenlemelere ilişkin dağılımlar görülmektedir. Firmalardan 47’ si KKS 1, 5’i UDS 220, 7’si etik kuralları temel alarak kalite kontrol sistemlerini oluşturmuşlardır.

Tablo 17: Denetim Firmalarının Sahip Oldukları Yetki Belgeleri

	Yetki Belgelerine Sahiptir	Yetki Belgelerine Sahip Değildir
PCAOB	5	42
KGK	47	-
SPK	47	-
BDDK	19	28
EPDK	26	21
Hazine Müsteşarlığı	6	41

Tablo 17’de araştırmaya katılan bağımsız denetim firmalarının sahip oldukları yetki belgelerine bakıldığında; şirketlerden 5’i PCAOB, 47’si KGK, 47’si SPK, 19’u BDDK, 26’sı EPDK, 6’sı Hazine Müsteşarlığı’ndan yetki belgelerine sahiptirler.

3.4.3. Bağımsız Denetim Firmalarında Kalite Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Ölçülmesi

Çalışmanın bu bölümünde bağımsız denetim firmalarında verilen denetim hizmetin kalitesinin ölçülmesi amacı ile araştırmaya katılan firmalar / bu firmaların yöneticilerine yönelik bilgiler ve kalite kontrol sistemi ana unsurlarının denetim kalitesi ile ilişkisinin olup olmadığına yönelik analizler yer almaktadır.

3.4.3.1. Bağımsız Denetim Firmalarında Bağımsız Denetimin Kalitesinin Demografik Özelliklere Göre Farklılıklarının Analizi

Bu bölümde denetim kalitesinin bağımsız denetim firmalarının ve bu firmaların yöneticilerine göre farklılık gösterip göstermediğini tespit edilmesi amaçlanmıştır. Bu bağlamda elde edilen veriler tek yönlü varyans (anova) analizi ve bağımsız iki örnek T testi (Independent-Samples T-Test) ne tabii tutulmuştur. Tek yönlü varyans analizi daha fazla ortalamanın eşitliğini, varyansları kullanarak test etmeye yarayan bir yöntemdir.¹⁹² Bağımsız iki örnek T testi, iki örneklem grubu arasında ortalamalar açısından fark olup olmadığını araştırmak amacıyla kullanılır. T testi, bir gruptaki ortalamanın diğer gruptaki ortalamadan önemli derecede farklı olup olmadığını belirlemektedir.¹⁹³Yapılan analizler şu şekilde açıklanmıştır;

Denetimin kalitesinin bağımsız denetim firmalarındaki denetçinin eğitim düzeyine göre farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi için tek yönlü varyans (Anova) analizi yapılmıştır. Analiz sonuçları tablo 18’de gösterilmiştir.

H₀: Denetimin kalitesi bağımsız denetim firmalarındaki denetçinin eğitim düzeyine göre farklılık göstermez.

H₁: Denetimin kalitesi bağımsız denetim firmalarındaki denetçinin eğitim düzeyine göre farklılık gösterir.

Tablo 18: Denetim Kalitesinin Denetçilerin Eğitim Düzeyine Göre Farklılığının Tespiti

	Eğitim düzeyi	Ortalama	Std. Sapma	F	P	Farkın Kaynağı
Denetim Kalitesi	A)Lisans	4,54	0,317	2,450	0,038	A>C
	B)Yüksek Lisans	4,37	0,462			
	C)Doktora	4,10	0,540			

Analiz sonuçlarına göre; $F=2,450$ $p=0,038 < 0,05$ olduğundan H_1 kabul edilir. Denetim kalitesi bağımsız denetim firmalarındaki denetçinin eğitim düzeyi (lisans, yüksek lisans ve doktora mezunu olmaları) göre farklılık göstermektedir.

¹⁹²http://kisi.deu.edu.tr/userweb/s.ucdogruk/ISTATISTIKII/VARYANS_ANALIZI_30.05.2013.PPT 12.07.2017.

¹⁹³<http://spssanalizi.com/uygulama/independent-samples-t-test> 12.07.2017.

Farklılığın kaynağını belirlemek için yapılan Post-hoc analizi sonucunda, lisans mezunları ile doktora mezunları arasında anlamlı farklılık bulunmuştur. Tabloda bağımsız denetçilerin eğitim düzeylerine göre denetimin kalitesi düzeyi kıyaslandığında en yüksek ortalamanın lisans mezunlarına ($X= 4,54$) ait olduğu görülmektedir. Bu durumu yüksek lisans mezunları ($X=4,37$), doktora mezunları ($X= 4,10$) izlemektedir.

Sonuç olarak; lisans mezunu olan bağımsız denetçilerin denetim kalitesi üzerinde diğer mezunlara göre daha etkin olduğu görülmektedir.

Analize konu olan bir diğer demografik bilgi denetçilerin denetim firmalarındaki konumudur. Bu bağlamda denetimin kalitesinin bağımsız denetim firmalarındaki denetçinin şirketteki konumuna göre farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi için tek yönlü varyans (Anova) analizi yapılmıştır. Analiz sonuçları tablo 19’ da gösterilmiştir.

H₀: Denetimin kalitesi bağımsız denetim firmalarındaki denetçinin şirketteki konumuna göre farklılık göstermez.

H₁: Denetimin kalitesi bağımsız denetim firmalarındaki denetçinin şirketteki konumuna göre farklılık gösterir.

Tablo 19: Denetim Kalitesinin Denetçilerin Şirketteki Konumuna Göre

Farklılığının Tespiti

	Konum	Ortalama	Std. Sapma	F	P	Farkın Kaynağı
Denetim Kalitesi	A)SOB.Denetçi	4,71	0,226	2,379	0,027	A>C
	B)Baş Denetçi	4,38	0,612			
	C)Kıd. Denetçi	4,24	0,383			
	D)Denetçi	4,47	0,341			
	E)Denetçi Yard.	4,36	0,447			

$F=2,379$ $p=0,027 < 0,05$ olduğundan **H₁** kabul edilir. Denetim kalitesi bağımsız denetim firmalarındaki denetçinin şirketteki konumuna(sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçi, denetçi ve denetçi yardımcısı) göre farklılık göstermektedir.

Farklılığın kaynağını belirlemek için yapılan Post-hoc analizi sonucunda, sorumlu ortak baş denetçiler ile kıdemli denetçiler arasında anlamlı farklılık bulunmuştur. Tabloda bağımsız denetçilerin denetim şirketindeki konumlarına göre denetim kalitesinin düzeyi

kıyaslandığında en yüksek ortalamanın sorumlu ortak baş denetçilere (X=4,71) ait olduğu görülmektedir. Bu durumu denetçiler (X=4,47), baş denetçiler (X=4,38), denetçi yardımcıları (X=4,36) ve kıdemli denetçiler (X=4,24) izlemektedir.

Sonuç olarak; bağımsız denetim firmasındaki sorumlu ortak baş denetçilerin denetim kalitesi üzerinde şirketteki diğer pozisyonlara göre daha etkin olduğu görülmektedir.

Yapılan analizler sonucunda; bağımsız denetim kalitesinin denetçinin tecrübesi, denetçinin kalite kontrol komitesinde yer alıp almama durumuna göre farklılık göstermediği görülmüştür. Aynı şekilde bağımsız denetim kalitesinin denetim firmalarının kuruluş merkezleri, faaliyet süreleri, ortak sayıları, ortaklık yapıları, bünyesindeki denetçi sayılarına göre farklılık göstermediği görülmüştür.

3.4.3.2. Bağımsız Denetim Firmalarında Kalite Kontrol Sistemi Unsurlarının Etkinliğinin Analizi

Çalışmanın bu bölümünde bağımsız denetim firmalarında bağımsız denetimde kalite kontrol sisteminin etkinliğine yönelik sonuçlar yer almaktadır. Bu kapsamda çalışmada yöneltilen sorularla ilgili ölçeklerin güvenilirliği ile ilgili analizler, oluşturulan soru gruplarına katılımcıların verdiği yanıtlar ve Kalite Kontrol Standardı ana hükümleri çerçevesinde oluşturulan unsurların denetim kalitesi ile ilişkisini kapsayan korelasyon ve regresyon analizi yapılmıştır.

3.4.3.2.1. Ölçeklerin Güvenilirliği

Güvenilirlik analizi, hazırlanmış anketlere verilen yanıtların tutarlılığını ölçmek için yapılmaktadır. Diğer bir ifade ile herhangi bir konu ile ilgili görüş bildirilmesi şeklinde verilen yanıtlar (5’li likert ölçeği) güvenilirlik analizine tabi tutulur. Analizde α olarak ifade edilen oranın 0.70 ten büyük olası beklenir. ¹⁹⁴

¹⁹⁴ <http://www.ekonomianaliz.com/guvenilirlik-analizi-reliability-analysis/> 04.05.2017

Tablo 20: Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Oluşturulan Ölçeklerin Güvenilirlik Analizi

Ölçek Adı	Madde Sayısı	Alfa Katsayısı
Denetimin Kalitesi	34	0.925

Çalışmada α değeri 0.925 olarak bulunmuştur. Bu değer ile ölçeklerin güvenilirliğinin yüksek olduğu görülmektedir.

3.4.3.2.2. Kalite Kontrol Sistemi Etkinliğinin Ölçülmesinde Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Uygulama

Çalışmanın bu kısmında kalite kontrol sistemi ana unsurları kapsamında oluşturulan sorular yer almaktadır. Bu sorular katılımcıların herhangi bir konu hakkında görüş bildirmeleri istenen sorular (5' li Likert Ölçeği) şeklinde hazırlanmıştır.

3.4.3.2.2.1.Hipotezler Çerçevesinde Oluşturulan Sorulardan Elde Edilen Bulgular

Soru grupları kalite kontrol sistemi ana unsurları dikkate alınarak hazırlanmıştır. Bu unsurlar; liderlik hükümleri, etik hükümler, müşteri ilişkisi, insan kaynakları, denetimin yürütülmesi, izleme ve belgelendirme şeklindedir.

3.4.3.2.2.1.1. Liderlik Hükümleri

Araştırmaya katılan toplam 47 katılımcının tümü liderlik hükümleri ile ilgili soru grubuna yanıt vermiştir.

Tablo 21: Bağımsız Denetim Firmalarının Liderlik Hükümleri İle İlgili Yanıtları

	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		X	Ss
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%		
LDRLK1							21	44.7	26	55.3	4.5532	0.50254
LDRLK2			2	4.3			11	23.4	34	72.3	4.6383	0.70481
LDRLK3					2	4.3	15	31.9	30	63.8	4.5957	0.57708

Denetim hizmeti verdikleri süre içerisinde kalitenin önemli olduğuna dair bilinçli oldukları konusuna katılımcılardan 21'i (% 44.7) katıldığını, 26'sı (% 55.3) kesinlikle katıldığını belirtmiştir. Diğer taraftan denetim hizmetinin verildiği süre içerisinde mesleki standartlar ve yürürlükteki uygulamalara azami düzeyde dikkat edilmesi konusuna katılımcılardan 2'si (% 4.3) katılmadığını, 11'i (% 23.4) katıldığını, 34'si (% 72.3) kesinlikle katıldığını belirtmiştir. Son olarak denetim hizmetinin verildiği

süre içerisinde kalite kontrol sisteminden sorumlu kişilerin yeterli düzeyde deneyim ve beceriye sahip oldukları konusuna katılımcılardan 2'si (% 4.3) kararsız olduğunu, 15'i (% 31.9) katıldığını, 30'u (% 63.8) kesinlikle katıldığını belirtmiştir.

3.4.3.2.2.1.2. Etik Hükümler

Araştırmaya katılan toplam 47 katılımcının tümü etik hükümlerle ilgili soru grubuna yanıt vermiştir.

Tablo 22: Bağımsız Denetim Firmalarının Etik Hükümler İle İlgili Yanıtları

	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		X	Ss
	F	%	F	%	f	%	F	%	F	%		
ETKH1			3	6.4	3	6.4	17	36.2	24	51.1	4.3191	0.86241
ETKH2					4	8.5	13	27.7	30	63.8	4.5532	0.65304
ETKH3							16	34	31	66	4.6596	0.47898
ETKH4					3	6.4	21	44.7	23	48.9	4.4255	0.61661

Denetim hizmeti kalitesi açısından çalışanların etik değer konusunda bilinç düzeylerini artırma amacı ile her yıl düzenli olarak etkinlik düzenlenmesi konusuna katılımcılardan 3' ü (% 6.4) katılmadığını, 3'ü (% 6.4) kararsız olduğunu, 17' si (% 36.2) katıldığını, 24'ü (% 51.1) kesinlikle katıldığını belirtmiştir. Denetim hizmeti verilmesi süresince etik hükümlere uygun davranılacağına dair yazılı ve elektronik ortamda yılda en az bir kez ya da her denetim başlangıçta taahhüt alınması konusuna katılımcılardan 4'ü (% 8.5) kararsız olduğunu, 13'ü (% 27.7) katıldığını, 30'u (% 63.8) kesinlikle katıldığını belirtmiştir. Denetim çalışması sırasında bağımsızlığı tehdit eden unsurların olup olmadığı sorgulanması ve bu unsurların minimum düzeye indirilmesi konusuna ise katılımcılardan 16'sı (% 34) katıldığını, 31' i (% 66) kesinlikle katıldığını belirtmiştir.

Son olarak, denetim çalışması sırasında bağımsızlığa yönelik tehditler ortadan kaldırılamadığı durumda denetimden çekilme kararı alınması konusuna yöneltilen soruya yanıt vermiştir. Buna göre katılımcılardan 3'ü (% 6.4) kararsız olduğunu, 21' i (% 44.7) katıldığını, 23'ü (% 48.9) kesinlikle katıldığını belirtmiştir.

3.4.3.2.2.1.3. Müşteri İlişkisi

Araştırmaya katılan toplam 47 katılımcının tümü müşteri ilişkisi ile ilgili soru grubuna yanıt vermiştir.

Tablo 23: Bağımsız Denetim Firmalarının Müşteri İlişkisi İle İlgili Yanıtları

	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		X	Ss
	F	%	F	%	f	%	F	%	F	%		
MŞTR1					1	2.1	9	19.1	37	78.7	4.7660	0.47607
MŞTR2							18	38.3	29	61.7	4.6170	0.49137
MŞTR3	2	4.3			5	10.6	12	25.5	28	59.6	4.3617	0.98743
MŞTR4	1	2.1	2	4.3	3	6.4	13	27.7	28	59.6	4.3830	0.94531
MŞTR5	1	2.1	3	6.4	8	17	21	44.7	14	29.8	3.9362	0.96469
MŞTR6					2	4.3	10	21.3	35	74.5	4.7021	0.54831
MŞTR7			1	2.1			15	31.9	31	66	4.6170	0.60982

Denetim işinin kabulünde müşteri işletmenin dürüstlüğü, itibarı ve güvenilirliği dikkate alınması konusuna katılımcılardan 1' i (% 2.1) kararsız olduğunu, 9'u (% 19.1) katıldığını, 37'si (% 78.7) kesinlikle katıldığını belirtmiştir. Müşterilere verilecek tekliflerin sunulması öncesi ve hizmetlerin kabulü aşamasında bağımsızlık kontrolleri ve risk analizleri yapılması konusuna katılımcılardan 18' i (% 38.3) katıldığını, 29'u (% 61.7) kesinlikle katıldığını belirtmiştir.

Şirkette denetim dışı hizmet sunan birimlerin denetim hizmeti verilen firmalara yönelik bağımsızlık hükümlerine tabi hizmet sunulması (bağımsız denetimin dışında sunulan hizmetler bakımından) konusuna katılımcılardan 2' i (% 4.3) kesinlikle katılmadığını, 5'i (% 10.6) kararsız olduğunu, 12' si (% 25.5) katıldığını, 28' i (% 59.6) kesinlikle katıldığını belirtmiştir.

Denetim esnasında denetlenen işletme yönetici ve çalışanlarının sergiledikleri tavır denetimin kaliteli yürütülmesini etkileme konusuna katılımcılardan 1' i (% 2.1) kesinlikle katılmadığını, 2'si (% 4.3) katılmadığını, 3'ü (% 6.4) kararsız olduğunu, 13'ü (% 27.7) katıldığını, 28' i (% 59.6) kesinlikle katıldığını belirtmiştir.

Denetim esnasında denetlenen işletme yönetici ve çalışanlarının olumsuz tavırları yazılı kayıt altına alınması ve denetimin kaliteli yürütülmesi ile ilgili uzlaşma sağlanmaya çalışılması konusuna katılımcılardan 1' i (% 2.1) kesinlikle

katılmadığını, 3'ü (% 6.4.) katılmadığını, 8'i (% 17) kararsız olduğunu, 21' i (% 44.7) katıldığını, 14'ü (% 29.8) kesinlikle katıldığını belirtmiştir.

Şirkette denetim çalışmasına ilişkin sorumlu denetçi ve kalite kontrolünü gözden geçiren kişiler mevzuatlar çerçevesinde rotasyona tabii tutulması konusuna ise katılımcılardan 2' i (% 4.3) kararsız olduğunu, 10'u (% 21.3) katıldığını, 35' i (% 74.5) kesinlikle katıldığını belirtmiştir.

Son olarak, şirkette finansal bağımsızlığın sağlanması kapsamında bağımsız denetimin yürütüldüğü işletmeye paydaşlar tarafından yatırım yapılması durumunda uyarıların dikkate alınması konusuna katılımcılardan 1' i (% 2.1) katılmadığını, 15'i (% 31.9) katıldığını, 31' i (% 66) kesinlikle katıldığını belirtmiştir.

3.4.3.2.2.1.4. İnsan kaynakları

Araştırmaya katılan toplam 47 katılımcının tümü insan kaynakları konusunda yöneltilen soru grubuna yanıt vermiştir.

Tablo 24: Bağımsız Denetim Firmalarının İnsan Kaynakları İle İlgili Yanıtları

	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		X	Ss
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%		
INSNK1					2	4.3	14	29.8	31	66	4.6170	0.57306
INSNK2			1	2.1	9	19.1	17	36.2	20	42.6	4.1915	0.82458
INSNK3			1	2.1	4	8.5	23	48.9	19	40.4	4.2766	0.71329
INSNK4	2	4.3			11	23.4	15	31.9	19	40.4	4.0426	1.02060

Denetimlerin kaliteli gerçekleşmesi için yeterli deneyim, eğitim ve beceriye sahip personeller görevlendirilmesi konusuna katılımcılardan 2'si (% 4.3) kararsız olduğunu, 14'ü (% 29.8) katıldığını, 31' i (% 66) kesinlikle katıldığını belirtmiştir.

Personelin sürekli eğitim programları kapsamında her yıl düzenlenen yurt içi/yurt dışı eğitimlere katılması ile ilgili olarak katılımcılardan 1'i (% 2.1) katılmadığını, 9'u (% 19.1) kararsız olduğunu, 17'si (% 36.2) katıldığını, 20'si (% 42.6) kesinlikle katıldığını belirtmiştir. Bağımsız denetimi yürütecek olan denetim ekibinin belirlenmesinde sektör bilgisi göz önünde bulundurulması konusuna ise katılımcılardan 1'i (% 2.1) katılmadığını, 4'ü (% 8.5) kararsız olduğunu, 23'ü (% 48.9) katıldığını, 19'u (% 40.4) kesinlikle katıldığını belirtmiştir.

Son olarak, yürütülen bağımsız denetim sonucunda denetimin sağlıklı yürütüldüğüne dair personele yönelik performans değerlendirilmesi yapılması, ücret artışı, terfi gibi uygulamalara gidilmesi konusuna katılımcılardan 2'si (% 4.3) kesinlikle katılmadığını, 11'i (% 23.4) kararsız olduğunu, 15'i (% 31.9) katıldığını, 19'u (% 40.4) kesinlikle katıldığını belirtmiştir.

3.4.3.2.2.1.5.Denetimin yürütülmesi

Araştırmaya katılan toplam 47 katılımcının tümü denetimin yürütülmesi ile ilgili soru grubuna yanıt vermiştir.

Tablo 25:Bağımsız Denetim Firmalarının Denetimin Yürütülmesi İle İlgili Yanıtları

	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		X	Ss
	F	%	F	%	F	%	F	%	f	%		
DNTY1	1	2.1	1	2.1	5	10.6	13	27.7	27	57.4	4.3617	0.91901
DNTY2					2	4.3	13	27.7	32	68.1	4.6383	0.56820
DNTY3	2	4.3			4	8.5	16	34	25	53.2	4.3191	0.95795
DNTY4			1	2.1	2	4.3	17	36.2	27	57.4	4.4894	0.68754
DNTY5			1	2.1	3	6.4	12	25.5	31	66	4.5532	0.71653
DNTY6			1	2.1	2	4.3	18	38.3	26	55.3	4.4681	0.68687
DNTY7	2	4.3	1	2.1	7	14.9	16	34	21	44.7	4.1277	1.03456
DNTY8	1	2.1	4	8.5	6	12.8	14	29.8	22	46.8	4.1064	1.06799

Denetim işi kabul edilmeden önce, denetlenecek firmanın önceki denetçisinden firma ile ilgili bilgiler toplanması konusuna katılımcılardan 1'i (% 2.1) kesinlikle katılmadığını, 1'i (% 2.1) katılmadığını, 5'i (% 10.6) kararsız olduğunu, 13'i (% 27.7) katıldığını, 27'si (% 57.4) kesinlikle katıldığını belirtmiştir.

Şirket içerisinde denetimi yapacak denetim ekibine ilişkin bilgiler müşteri işletme yöneticilerine yazılı ve sözlü olarak bildirilmesi konusuna katılımcılardan 2'si (% 4.3) kararsız olduğunu, 13'u (% 27.7) katıldığını, 32'si (% 68.1) kesinlikle katıldığını belirtmiştir.

Şirketteki ücret bağımlılığını (bağımsız denetim dışında verilecek hizmetlerden dolayı) ortadan kaldırmak amacı ile gerekli düzenlemeler yapılması konusuna ise katılımcılardan 2'si (% 4.3) kesinlikle katılmadığını, 4'ü (% 8.5) kararsız olduğunu, 16'sı (% 34) katıldığını, 25'i (% 53.2) kesinlikle katıldığını belirtmiştir.

Denetimin yürütülmesi esnasında zor ve tartışmalı konularda işletme içinde ve dışında alanında uzman kişilerle istişarelerin yapılması, sonuçların yazılı hale getirilmesi ve ortaya çıkan sonuçların uygulanması konusuna katılımcılardan 1'i (% 2.1) katılmadığını, 2'si (% 4.3) kararsız olduğunu, 17'si (% 36.2) katıldığını, 27'si (% 57.4) kesinlikle katıldığını belirtmiştir.

Şirket bünyesinde oluşturulan kalite kontrol komitesindeki (Kalite Kontrolü gözden geçirenler) kişilerin bağımsızlıklarını yitirmeleri durumunda değiştirilmesi konusuna ise katılımcılardan 1'i (% 2.1) katılmadığını, 3'ü (% 6.4) kararsız olduğunu, 12'si (% 25.5) katıldığını, 31'i (% 66) kesinlikle katıldığını belirtmiştir.

Denetim yürütülmesi öncesinde kaliteyi arttırmaya yönelik yazılı ve elektronik yazılımlar, standart belgelendirme biçimleri, sektöre ve denetime özgü rehberler oluşturulması konusuna katılımcılardan 1'i (% 2.1) katılmadığını, 2'si (% 4.3) kararsız olduğunu, 18'i (% 38.3) katıldığını, 26'sı (% 55.3) kesinlikle katıldığını belirtmiştir.

Denetim ekibinde daha az deneyimli personelin performansını arttırmaya yönelik rehberler hazırlanması konusuna katılımcılardan 2'si (% 4.3) kesinlikle katılmadığını, 1'i (% 2.1) katılmadığını, 7'si (% 14.9) kararsız olduğunu, 16'sı (% 34) katıldığını, 21'i (% 44.7) kesinlikle katıldığını belirtmiştir.

Son olarak, şirketimizde denetimin kalitesine yönelik müşterilerimizden şikâyetleri içeren bildirimleri gizlilik içinde alabileceğimiz iletişim kanallarını kullanılması konusunda yöneltilen soruya yanıt vermiştir. Buna göre katılımcılardan 1'i (% 2.1) kesinlikle katılmadığını, 4'ü (% 8.5) katılmadığını, 6'sı (% 12.8) kararsız olduğunu, 14'ü (% 29.8) katıldığını, 22'si (% 46.8) kesinlikle katıldığını belirtmiştir.

3.4.3.2.2.1.6. İzleme

Araştırmaya katılan toplam 47 katılımcının tümü izleme ile ilgili soru grubuna yanıt vermiştir.

Tablo 26: Bağımsız Denetim Firmalarının İzleme İle İlgili Yanıtları

	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		X	Ss
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%		
İZLM1					2	4.3	13	27.7	32	68.1	4.6383	0.56820
İZLM2			1	2.1	2	4.3	13	27.7	31	66	4.5745	0.68349
İZLM3	1	2.1	3	6.4	11	23.4	11	23.4	21	44.7	4.0213	1.07318
İZLM4			2	4.3	2	4.3	13	27.7	30	63.8	4.5106	0.77662
İZLM5	3	6.4			9	19.1	16	34	19	40.4	4.0213	1.09325

Şirkette kalite kontrol sisteminin izlenmesi konusunda yeterli yetki ve deneyime sahip yöneticiler sorumlu olduğu konusuna katılımcılardan 2'si (% 4.3) kararsız olduğunu, 13'ü (% 27.7) katıldığını, 32'si (% 68.1) kesinlikle katıldığını belirtmiştir.

İzleme sürecinde tespit edilen eksiklikler değerlendirilerek gerekli tavsiyeler sorumlu denetçi veya ilgili kişilere verilmesi konusuna katılımcılardan 1'i (% 2.1) katılmadığını, 2'si (% 4.3) kararsız olduğunu, 13'ü (% 27.7) katıldığını, 31'i (% 66) kesinlikle katıldığını belirtmiştir. Diğer taraftan izleme sürecinde tespit edilen eksikliklerin giderilmesi yönünde verilen tavsiyelere uymayanlar hakkında disiplin uygulamaları etkin bir şekilde kullanılması konusuna katılımcılardan 1'i (% 2.1) kesinlikle katılmadığını, 3'ü (% 6.4) katılmadığını, 11'i (% 23.4) kararsız olduğunu, 11'i (% 23.4) katıldığını, 21'i (% 44.7) kesinlikle katıldığını belirtmiştir.

Kalite kontrol komitesinin izleme sonucu yılda en az bir kez sorumlu denetçilere ve diğer uygun kişilere bildirilmesi konusuna katılımcılardan 2'si (% 4.3) katılmadığını, 2'si (% 4.3) kararsız olduğunu, 13'ü (% 27.7) katıldığını, 30'u (% 63.8) kesinlikle katıldığını belirtmiştir.

Son olarak, izleme sürecinde karşılaşılan ve denetimin kalitesini olumsuz yönde etkileyecek hususların tespit edilmesi durumunda gerekli düzenlemeler için hukuki danışmanlık alınması konusuna katılımcılardan 3'ü (% 6.4) kesinlikle katılmadığını, 9'u (% 19.1) kararsız olduğunu, 16'sı (% 34) katıldığını, 19'u (% 40.4) kesinlikle katıldığını belirtmiştir.

3.4.3.2.2.1.7. Belgelendirme

Araştırmaya katılan toplam 47 katılımcının tümü belgelendirme konusu ile ilgili soru grubuna yanıt vermiştir.

Tablo 27: Bağımsız Denetim Firmalarının Belgelendirme İle İlgili Yanıtları

	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		X	Ss
	F	%	F	%	F	%	F	%	f	%		
BLGM1					1	2.1	12	25.5	34	72.3	4.7021	0.50712
BLGM2					1	2.1	11	23.4	35	74.5	4.7234	0.49791
BLGM3			1	2.1	5	10.6	12	25.5	29	61.7	4.4681	0.77603

Denetim şirketinin kalite kontrol sisteminin belgelendirilmesi şirketin ölçeği, faaliyeti ve kurumsal yapısı dikkate alınarak gerçekleştirilmesi ve düzenli bir şekilde muhafaza edilmesi konusuna katılımcılardan 1'i (% 2.1) kararsız olduğunu, 12'si (% 25.5) katıldığını, 34'ü (% 72.3) kesinlikle katıldığını belirtmiştir. Kalite kontrol sisteminin belgelendirilmesi konusunda çalışma kâğıtlarında açıklamayı zorunlu kılacak durumlar dışında gizliliğe dikkat edilmesi konusuna ise katılımcılar 1'i (% 2.1) kararsız olduğunu, 11'i (% 23.4) katıldığını, 35' i (% 74.5) kesinlikle katılmaktadır. Son olarak, elektronik ortamda tutulan çalışma kâğıtları sadece yetkili kişilerin ulaşabilecekleri şifrelenmiş sistemlerle muhafaza edilmesi konusuna katılımcılardan 1'i (% 2.1) katılmadığını, 5'i (% 10.6) kararsız olduğunu, 12'si (% 25.5) katıldığını, 29'u (% 61.7) kesinlikle katıldığını belirtmiştir.

3.4.3.2.3. Oluşturulan Hipotezler ve Hipotezlerin Analiz Edilmesi

Çalışmanın bu kısmı ile kalite kontrol sisteminin etkinliğinin ölçülebilmesi ve denetimin kalitesini etkileyebilecek unsurların tespit edilmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda elde edilen veriler korelasyon analizine çerçevesinde değerlendirilmiştir.

Korelasyon analizi; iki sayısal ölçüm arasında doğrusal bir ilişki olup olmadığını, varsa bu ilişkinin yönünü ve şiddetini belirlemek için kullanılan bir istatistiksel yöntemdir. Korelasyon katsayısı (r); 0.4-0.6 arasında ise orta şiddette, 0.6-0.8 arasında ise yüksek, 0.8> ise çok yüksek korelasyon olduğu yorumu yapılır.¹⁹⁵

¹⁹⁵ <http://www.p005.net/analiz/korelasyon-analizi>, 05.05.2017

3.4.3.2.3.1. Liderlik Hükümleri ile Denetim Kalitesi Arasındaki İlişki

H₀:Bağımsız Denetim Firmasında Liderin Tavrı İle Denetimin Kalitesi Arasından Anlamlı Bir İlişki Vardır.

H₁:Bağımsız Denetim Firmasında Liderin Tavrı İle Denetimin Kalitesi Arasından Anlamlı Bir İlişki Yoktur.

Bu hipotezle kalite kontrol sistemi unsurlarından liderlik hükümlerinin denetim kalitesi arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Daha öncede belirtildiği gibi şirket içerisinde liderin tavrı denetimin sağlıklı yürütülmesi konusunda önemli bir aşamadır. Çünkü lider; denetimi yürütecek ekibin mesleki yeterliliği, uygulama ve standartlara uygun davranılması konusunda eksiklikleri görebilmeli ve gerekli düzenlemeleri yapmalıdır.

Tablo 28: Liderlik Hükümleri İle Denetimin Kalitesi Arasındaki İlişki

Denetim Kalitesi	Liderlik Hükümleri	
	r	0,517**
	p	0,000
	n	47

Analiz sonuçlarına göre $p=0,000<0,05$ olduğu için denetim kalitesi ile liderlik arasındaki ilişki anlamlıdır. $r=0,517$ olduğundan aralarında pozitif yönlü orta düzey bir ilişki bulunmaktadır. H_0 Hipotezi kabul edilir.

Sonuç olarak, liderlik hükümlerinin denetim kalitesine mutlaka bir etkisi vardır. Bağımsız denetim firmalarında liderin çalışanları üzerindeki olumlu etkisi denetimin kalitesini arttırmaktadır. Lider, denetimin kaliteli bir şekilde yürütülmesinde büyük katkı sunmaktadır. Dolayısı ile bağımsız denetim çalışmasında liderlik özellikleri olumlu yönde sergilenmediği sürece denetim çalışması sonucunda oluşturulan denetim raporlarının güvenilirliği azalacaktır.

3.4.3.2.3.2. Etik Hükümler ile Denetim Kalitesi Arasındaki İlişki

H₀:Bağımsız denetim firmasının uygulayacağı etik hükümler ile denetim kalitesi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H₁:Bağımsız denetim firmasının uygulayacağı etik hükümler ile denetim kalitesi arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

Bu hipotezle denetim firmasında uygulanan etik hükümler ile denetim kalitesi arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Son yıllarda meslekte yaşanan olumsuz gelişmeler mesleğin teknik boyutu kadar etik uygulamalarında önemli olduğunu göstermiştir. Bu durumda denetim firmasında uygulanan etik ilke ve kuralların denetimin kalitesini olumlu yönde etkilemesi beklenmektedir.

Tablo 29: Etik Hükümler İle Denetimin Kalitesi Arasındaki İlişki

Denetim Kalitesi	Etik Hükümler	
	r	0,670**
	p	0,000
	n	47

Analiz sonuçlarına göre $p=0,000<0,05$ olduğu için denetim kalitesi ile etik hükümler arasındaki ilişki anlamlıdır. $r=0,670$ olduğundan aralarında pozitif yönlü orta düzey bir ilişki bulunmaktadır. H_0 hipotez kabul edilir.

Her meslekte olduğu gibi bağımsız denetim mesleğinde de meslek etiği konusu son yıllarda ön plana çıkmıştır. Bağımsız denetim hizmetinin dürüstlük, tarafsızlık, gizlilik, mesleki yeterlilik ve özen ve mesleğe uygun davranışlar çerçevesinde verilmesi mesleğin kaliteli bir şekilde icra edilmesini sağlayacaktır. Dolayısı ile etik ilke ve kurallar bağımsız denetimin kalitesini arttıran önemli bir unsurdur.

3.4.3.2.3.3. Müşteri ilişkisi ile Denetim Kalitesi Arasındaki İlişki

H₀:Bağımsız Denetim Firmasında Müşteri İlişkisine Yönelik Uygulanan Prosedürler İle Bağımsız Denetimin Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Vardır.

H₁:Bağımsız Denetim Firmasında Müşteri İlişkisine Yönelik Uygulanan Prosedürler İle Bağımsız Denetimin Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Yoktur.

Bu hipotezle denetim firmasında müşteri ilişkisine yönelik uygulanan prosedürler ile bağımsız denetimin kalitesi arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Yürütülecek denetim çalışmasında müşteri işletme ile ilgili bilgiler, hizmetin sunulması öncesi veya kabulü aşamasında karşılaşılan sorunların aşılması, şirket çalışanların tavırları gibi durumlar denetimin sağlıklı yürütülmesi aşamasında önemlidir. Denetim ekibinin baskı altında denetimi yapması yapılan denetim çalışmasının kalitesini olumsuz yönde etkilemektedir. Denetim firmasının gerekli önlemleri alması ile denetim işinde kalitenin sağlanması söz konusu olacaktır.

Tablo 30: Müşteri İlişkisi İle Denetimin Kalitesi Arasındaki İlişki

Denetim Kalitesi	Müşteri İlişkisi	
	r	0,755**
	p	0,000
	n	47

Analiz sonuçlarına göre $p=0,000<0,05$ olduğu için denetim kalitesi ile müşteri ilişkisi arasındaki ilişki anlamlıdır. $r=0,755$ olduğundan aralarında pozitif yönlü yüksek düzey bir ilişki bulunmaktadır. H_0 hipotezi kabul edilir.

Müşteri işletmenin daha önceki dönemlerde aldığı hizmetin değerlendirilmesi, denetim hizmetinin verilmesi sürecini önemli ölçüde etkilemektedir. Çünkü oluşabilecek risklerle ilgili önlemlerin alınması veya denetim planlamasında bu risklerin dikkate alınması denetimin güvenilirliğini etkileyecektir. Ayrıca denetim sözleşmesi imzalanmadan önce müşteri işletmenin piyasadaki itibarının da göz önünde bulundurulması denetimin kalitesini etkileyen unsurlardan biridir.

3.4.3.2.3.4. İnsan kaynakları ile Denetim Kalitesi Arasındaki İlişki

H_0 :Bağımsız denetim firmasında insan kaynaklarına yönelik uygulanan prosedürler ile denetimin kalitesi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H_1 :Bağımsız denetim firmasında insan kaynaklarına yönelik uygulanan prosedürler ile denetimin kalitesi arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

Bu hipotezle denetim firmasında insan kaynaklarına yönelik uygulanan prosedürler ile denetimin kalitesi arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu bağlamda denetim ekibinde yer alan bireylerin yeterli

düzeyde mesleki deneyime ve eğitime sahip olmaları; denetim çalışmasının yürütüleceği işletmenin faaliyet gösterdiği sektörle ilgili bilgi sahibi olmaları; denetim ekibine yönelik gösterdiği performans değerlendirmeleri, ücret artışı veya terfi gibi uygulamaların denetimin kalitesine olumlu bir etki yapacağı düşünülmektedir.

Tablo 31: İnsan Kaynakları İle Denetimin Kalitesi Arasındaki İlişki

Denetim Kalitesi	İnsan Kaynakları	
	r	0,847**
	p	0,000
	n	47

Analiz sonuçlarına göre $p=0,000<0,05$ olduğu için denetim kalitesi ile insan kaynakları arasındaki ilişki anlamlıdır. $r=0,847$ olduğundan aralarında pozitif yönlü yüksek düzey bir ilişki bulunmaktadır. H_0 hipotezi kabul edilir.

Bağımsız denetim mesleğinin bir kamu hizmeti olarak kaliteli bir biçimde icra edilmesi için meslek mensuplarının yeterli düzeyde eğitim, deneyim ve beceriye sahip olmaları gereklidir. Şirket bünyesinde insan kaynakları konusunda mesleki yeterliliğin yanı sıra mesleki gelişimlerin desteklenmesi, maddi teşvikler gibi hususların dikkate alınması denetimin kalitesini olumlu yönde etkileyecektir.

3.4.3.2.3.5. Denetimin Yürütülmesi ile Denetim Kalitesi Arasındaki İlişki

H:Denetimin Yürütülmesi Aşamasında Uygulanan Prosedürler İle Denetimin Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Vardır.

H₁:Denetimin Yürütülmesi Aşamasında Uygulanan Prosedürler İle Denetimin Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Yoktur.

Bu hipotezle denetimin yürütülmesi aşamasında uygulanan prosedürler ile denetimin kalitesi arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Denetimin yürütülmesi süreci, müşteri işletmenin önceki denetçisinden elde edilen bilgiler, denetim esnasında gerekli belge ve formların hazırlanması, gerekli durumlarda uzman kişi ve kuruluşlardan yardım alınması ve bağımsızlığın sağlanması gibi konuların dikkate alınması ile kaliteli olacaktır. Dolayısı ile denetim firmalarının bu hususlara uygun davranarak denetimi yürütmesi gerekmektedir.

Tablo 32: Denetimin Yürütülmesi Denetimin Kalitesi Arasındaki İlişki

Denetim Kalitesi	Denetimin Yürütülmesi	
	r	0,853**
	p	0,000
	n	47

Analiz sonuçlarına göre $p=0,000<0,05$ olduğu için denetim kalitesi ile denetimin yürütülmesi arasındaki ilişki anlamlıdır. $r=0,853$ olduğundan aralarında pozitif yönlü yüksek düzey bir ilişki bulunmaktadır. H_0 hipotezi kabul edilir.

Denetim işinin sağlıklı yürütülmesi her şeyden önce denetleyen ve denetlenen tarafların sağlıklı iletişimi ile mümkündür. Bu konuda gerekli belgelerin oluşturulması ve ilgili taraflara sunulması gereklidir. Ayrıca denetim sürecinde zor ve tartışmalı konulara ilişkin istişarelerle birlikte olası şikâyetlerin de değerlendirmesi denetimin kalitesini arttıracaktır.

3.4.3.2.3.6. İzleme ile Denetim Kalitesi Arasındaki İlişki

H_0 :Yapılan Denetim Çalışmasında Kalite Kontrol Sisteminin Etkin Bir Şekilde İzlenmesi İle Denetim Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Vardır.

H_1 :Yapılan Denetim Çalışmasında Kalite Kontrol Sisteminin Etkin Bir Şekilde İzlenmesi İle Denetim Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Yoktur.

Bu hipotez ile denetim çalışmasında kalite kontrol sisteminin etkin bir şekilde izlenmesi ile denetim kalitesi arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığı tespit edilmesi amaçlanmıştır. Şirket bünyesinde oluşturulan kalite kontrol sisteminin etkin işlemesi denetim ekibi çalışmalarının eksiksiz bir şekilde yürütülmesini sağlayacaktır. Ortaya çıkan bir sorun denetimin kalitesine gölge düşüreceğinden gerekli önlemlerin (hukuki danışmanlık, disiplin uygulamaları gibi) zamanında ve gereken ölçüde alınması gerekmektedir.

Tablo 33: İzleme İle Denetimin Kalitesi Arasındaki İlişki

Denetim Kalitesi	İzleme	
	r	0,762**
	p	0,000
	n	47

Analiz sonuçlarına göre $p=0,000<0,05$ olduğu için denetim kalitesi ile izleme arasındaki ilişki anlamlıdır. $r=0,762$ olduğundan aralarında pozitif yönlü yüksek düzey bir ilişki bulunmaktadır. H_0 hipotezi kabul edilir.

Denetim firması bünyesinde oluşturulan kalite kontrol komitesi denetimin kaliteli bir şekilde yürütülmesi aşamasında önemli bir rol oynamaktadır. Oluşturulan bu komitenin etkinliği ile birlikte denetim ekibinin yeterliliği, denetim çalışmasının sürekli takip edilmesi gibi durumlar denetimin güvenilirliğini büyük ölçüde sağlayacaktır.

3.4.3.2.3.7. Belgelendirme ile Denetim Kalitesi Arasındaki İlişki

H_0 :Kalite Kontrol Sisteminin Belgelendirilmesi İle Denetimin Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Vardır.

H_1 :Kalite Kontrol Sisteminin Belgelendirilmesi İle Denetimin Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Yoktur.

Bu hipotez ile kalite kontrol sisteminin belgelendirmesi ile bağımsız denetim kalitesi arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Yapılan denetim çalışmalarının kalite kontrol sistemine uygun bir şekilde sürdürülebilmesi için gerekli belgelerin hazırlanması ve bu belgelere uygun hareket edilmesi gerekmektedir.

Tablo 34: Belgelendirme İle Denetimi Kalitesi Arasındaki İlişki

Denetim Kalitesi	Belgelendirme	
	r	0,739**
	p	0,000
	n	47

Analiz sonuçlarına göre $p=0,000<0,05$ olduğu için denetim kalitesi ile belgelendirme arasındaki ilişki anlamlıdır. $r=0,739$ olduğundan aralarında pozitif yönlü yüksek düzey bir ilişki bulunmaktadır. H_0 hipotezi kabul edilir.

Oluşturulan kalite kontrol sisteminin belgelendirilerek denetimi gerçekleştirecek tarafların bilgisine sunulması ve tarafların bu sisteme uygun hareket etmelerini sağlamak denetimin kalitesini büyük ölçüde arttıracaktır. Ayrıca denetim esnasında oluşturulan çalışma kâğıtlarının sadece yetkili kişilerin erişimine açık olacak şekilde muhafaza edilmesi denetimin sağlıklı bir şekilde yürütülmesini sağlayacaktır.

3.4.4. Hipotezlerin Genel Değerlendirilmesi ve Regresyon Modelinin Oluşturulması

Bu bölümde söz konusu hipotezleri içeren korelasyon analizleri ardından; aşağıdaki gibi sonuçlar elde edilmiştir.

Tablo 35: Bağımsız Denetim Firmalarına İlişkin Elde Edilen Sonuçlar

Kalite Kontrol Sistemi Unsurları	Sonuç	Yorum
Liderlik Hükümleri H₀: Bağımsız Denetim Firmasında Liderin Tavrı İle Denetimin Kalitesi Arasından Anlamlı Bir İlişki Vardır. H₁: Bağımsız Denetim Firmasında Liderin Tavrı İle Denetimin Kalitesi Arasından Anlamlı Bir İlişki Yoktur.	H ₀ hipotezi kabul edilir.	Bağımsız denetim firmasında liderlik hükümlerinin etkin bir şekilde uygulanması denetimin kalitesini artırmaktadır.
Etik Hükümler H₀: Bağımsız Denetim Firmasının Uyguladığı Etik Hükümler İle Denetim Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Vardır. H₁: Bağımsız Denetim Firmasının Uyguladığı Etik Hükümler İle Denetim Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Yoktur.	H ₀ hipotezi kabul edilir.	Etik hükümlerin etkin olduğu denetim firmasında bağımsız denetim çalışmaları güvenilir, sağlıklı ve kaliteli olacaktır.
Müşteri İlişkileri H₀: Bağımsız Denetim Firmasında Müşteri İlişisine Yönelik Uygulanan Prosedürler İle Bağımsız Denetimin Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Vardır. H₁: Bağımsız Denetim Firmasında Müşteri İlişisine Yönelik Uygulanan Prosedürler İle Bağımsız Denetimin Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Yoktur.	H ₀ hipotezi kabul edilir.	Denetim firması ile denetlemen işletme arasında denetim öncesi ve denetim esnasındaki hususlara (piyasa itibarı, bağımsızlık gibi) dikkat edilmesi denetimde kaliteyi büyük ölçüde sağlayacaktır.
İnsan Kaynakları H₀: Bağımsız Denetim Firmasında İnsan Kaynaklarına Yönelik Uygulanan Prosedürler İle Denetimin Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Vardır. H₁: Bağımsız Denetim Firmasında İnsan Kaynaklarına Yönelik Uygulanan Prosedürler İle Denetimin Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Yoktur.	H ₀ hipotezi kabul edilir.	Bağımsız denetimin kaliteli yürütülebilmesi için denetimi yürütecek ekibin mesleki yeterliliği önemlidir. Bu kapsamda personelin gerekli eğitimlere tabi tutulması, personelin teşvik etmesi amacı ile ödüllendirme, terfi uygulamalarının gerçekleştirilmesi denetimin daha sağlıklı, kaliteli yürütülmesine katkı sunacaktır.
Denetimin Yürütülmesi H₀: Denetimin Yürütülmesi Aşamasında Uygulanan Prosedürler İle Denetimin Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Vardır. H₁: Denetimin Yürütülmesi Aşamasında Uygulanan Prosedürler İle Denetimin Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Yoktur.	H ₀ hipotezi kabul edilir.	Denetim işinin yürütülmesi süresinde kullanılacak her türlü dokümanın oluşturulması, bağımsızlık veya gerekli durumlarda alanında uzman kişilerin görüşlerine başvurulması gibi hususlar bağımsız denetimde kalitenin artırılmasında önemli rol oynamaktadır.
İzleme H₀: Yapılan Denetim Çalışmasında Kalite Kontrol Sisteminin Etkin Bir Şekilde İzlenmesi İle Denetim Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Vardır. H₁: Yapılan Denetim Çalışmasında Kalite Kontrol Sisteminin Etkin Bir Şekilde İzlenmesi İle Denetim Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Yoktur.	H ₀ hipotezi kabul edilir.	Kalite kontrol sisteminin etkin bir şekilde izlenmesi ve denetimin yürütüldüğü süre içinde ortaya çıkan olumsuzlukların giderilmesi denetimin kalitesini artıracaktır.
Belgelendirme H₀: Kalite Kontrol Sisteminin Belgelendirilmesi İle Denetimin Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Vardır. H₁: Kalite Kontrol Sisteminin Belgelendirilmesi İle Denetimin Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Yoktur.	H ₀ hipotezi kabul edilir.	Kalite kontrol sisteminin belgelendirilmesi şirket denetim çalışmalarını daha bütüncül bir yaklaşımla sergilenmesini sağlayacaktır. Daha standart uygulamalar ile, şirketteki iş süreçleri daha fazla göz önünde olacak ve denetimde kalite sağlanacaktır.

Tablodan anlaşılabileceği gibi oluşturulan H_0 hipotezleri kabul edilmiştir. Bu bağlamda kalite kontrol sistemi ana unsurları çerçevesinde verilen bağımsız denetim hizmetinin kaliteli olacağı sonucu çıkmıştır. Ayrıca bağımsız denetim firmalarının kalite kontrol sistemine uygun davranıp davranmadıklarının tespiti amacı ile alınan cevaplar sonucunda oluşturulan regresyon modeli aşağıdaki gibidir;

$$Y_{(VBDHK)} = 0,130X_{(LDRLK)} + 0,131X_{(ETKH)} + 0,204X_{(MŞTR)} + 0,177X_{(İNSNK)} + \\ 0,217X_{(DNTY)} + 0,129X_{(BLGM)}$$

Modelde VBDHK; verilen bağımsız denetim hizmetinin kalitesini; LDRLK liderlik hükümlerini; ETKH etik hükümleri, MŞTR müşteri ilişkisi; İNSNK insan kaynakları; DNTY denetimin yürütülmesi; BLGM belgelendirmeyi temsil etmektedir.

Modelde görüldüğü gibi verilen denetim hizmetinin kalitesi açısından denetimin yürütülmesi ve müşteri ilişkisi denetimin kalitesini arttırmada yüksek bir etkiye sahiptir. Liderlik, etik hükümler, belgelendirme ve insan kaynaklarının nispeten daha az bir oranla denetimin kalitesi üzerinde bir etkiye sahip olduğu görülmektedir.

3.5. Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Sisteminin Ölçülmesine İlişkin BIST 100 Firmalarına Yönelik Bulgular

Çalışmanın bu bölümü bağımsız denetim hizmetini alan firmalara yöneliktir. Yöneltilen soruların ilk bölümü katılımcılar ve firmalarla ilgili tanımlayıcı bilgileri, ikinci bölümü alınan denetim hizmetinin kalite kontrol sistemine çerçevesinde değerlendirilmesini kapsamaktadır.

3.5.1. Tanımlayıcı Bilgiler

Çalışmanın diğer grubu olarak bağımsız denetim hizmetini alan BIST 100 ulusal endeksinde yer alan firmalar belirlenmiştir. Bu firmalara yönelik hazırlanan anket sorularının ilk bölümünde anket sorularını yanıtlayan yöneticilere ve firmalara yönelik tanımlayıcı bilgiler yer almaktadır. Bu bağlamda yöneticilerin eğitim durumları, firmadaki pozisyonları ile birlikte şirketin faaliyet gösterdiği sektör, faaliyet süresi, denetim hizmeti alma süresi, bağımsız denetim hizmetinin alınması ile ilgili karar veren birimlere ilişkin bilgiler yer almaktadır.

Tablo 36: Denetlenen Şirketlerin Yöneticilerinin Eğitim Düzeyleri

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Önlisans	2	3,6	3,6
Lisans	39	69,6	73,2
Yüksek Lisans	15	26,8	100
Toplam	56	100	

Tablo 36’da görüldüğü gibi araştırmaya katılan şirketyöneticilerinin 2’si önlisans, 39’ u lisans, 15’ i yüksek lisans mezunudur.

Tablo 37: Denetlenen Şirketlerin Yöneticilerinin Şirketteki Pozisyonları

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Yönetim Kurulu Üyesi veya Genel Müdür	2	3,6	3,6
Muhasebe, Finans, Mali İşler	41	73,2	76,8
Müdür/Müdür Yardımcısı			
İç Denetçi	3	5,4	82,1
Diğer	10	17,9	100
Toplam	56	100	

Tablo 37’de araştırmaya katılan şirketlerin yöneticilerinin şirketteki pozisyonlarına ilişkin dağılımlar görülmektedir. Araştırmaya katılan şirket yöneticilerinden 2’ si yönetim kurulu üyesi veya genel müdür, 41’i muhasebe finans mali işler müdür veya müdür yardımcısı, 3’ ü iç denetçi, 10’ u diğer pozisyonlarda çalışmaktadır.

Tablo 38: Denetlenen Şirketlerin Faaliyet Gösterdikleri Sektörler

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Finans	9	16,1	16,1
Sanayi	12	21,4	37,5
Turizm	1	1,8	39,3
Tarım	1	1,8	41,1
İnşaat	6	10,7	51,8
Gıda	3	5,4	57,1
Enerji	7	12,5	69,6
Hizmet	7	12,5	82,1
Diğer	10	17,9	100
Toplam	56	100	

Tablo 38’de araştırmaya katılan şirketlerin faaliyet gösterdikleri sektörlere ilişkin dağılımlar görülmektedir.Şirketlerin 9’ u finans,12’ si sanayi, 1’ i turizm, 1’ i tarım, 6’sı inşaat,3’ ü gıda, 7’ si enerji, 7’ si hizmet,10’u diğer sektörlerde (demir çelik, otomotiv, ulaşım) faaliyet göstermektedir.

Tablo 39: Denetlenen Şirketlerin Faaliyet Süreleri

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
10 yıl ve daha az	5	8,9	8,9
11 yıl ve daha fazla	51	91,1	100
Toplam	56	100	

Tablo 39’da araştırmaya katılan şirketlerin faaliyet sürelerine ilişkin dağılımlar görülmektedir. Şirketlerin 5’i 10 yıl veya daha az, 51’ i 11 yıl ve daha fazla sürelerde faaliyet göstermektedirler.

Tablo 40: Denetlenen Şirketlerin Bağımsız Denetim Hizmeti Alma Süreleri

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
1-10 yıl	9	16,1	16,1
11-20 yıl	24	42,9	58,9
20 yıl ve üzeri	23	41	100
Toplam	56	100	

Tablo 40’da araştırmaya katılan şirketlerin bağımsız denetim hizmeti alma sürelerine ilişkin dağılımlar görülmektedir. Şirketlerin 9’u 1-10 yıl arasında, 24’ ü 11-20 yıl arasında, 23’ü 20 yıl ve üzeri sürelerde bağımsız denetim hizmeti almaktadır.

Tablo 41: Denetlenen Şirketlerin Hangi Firmadan Bağımsız Denetim Hizmetini Alacaklarına Karar Veren Organları

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Yönetim Kurulu	48	85,7	85,7
Genel Müdür	4	7,1	92,9
Denetim Komitesi	4	7,1	100
Toplam	56	100	

Tablo 41’de araştırmaya katılan şirketlerin hangi firmadan bağımsız denetim hizmetini alacaklarına karar veren organlarına ilişkin dağılımlar görülmektedir. Şirketlerin 48’inde yönetim kurulu, 4’ünde genel müdür, 4’ ünde denetim komitesi hangi bağımsız denetim firmasından denetim hizmetinin alınacağına karar vermektedir.

3.5.2. BİST100 Firmalarında Alınan Denetim Hizmetinin Kalitesinin Ölçülmesi

Çalışmanın bu bölümünde BIST 100 firmalarında alınan denetim hizmetinin kalitesinin ölçülmesi amacı ile araştırmaya katılan firmalar / bu firmaların yöneticilerine yönelik bilgiler ve kalite kontrol sistemi ana unsurlarının denetim kalitesi ile ilişkisinin olup olmadığına yönelik analizler yer almaktadır.

3.5.2.1. BIST 100 Firmalarında Bağımsız Denetimin Kalitesinin Demografik Özelliklere Göre Farklılıklarının Analizi

Bu bölümde denetim kalitesinin BIST 100 firmaları ve bu firmaların yöneticilerine göre farklılık gösterip göstermediğini tespit edilmesi amaçlanmıştır. Elde edilen verilerin tekyönlü varyans analizi ve bağımsız iki örnek T testi ile analizi sonucunda; bağımsız denetim kalitesinin BİST 100 firma yöneticilerinin eğitim düzeylerine şirketteki pozisyonlarına, bu firmaların faaliyet gösterdikleri sektörlerle, faaliyet sürelerine, bağımsız denetim alma süreleri ve bağımsız denetim hizmetinin hangi denetim firmasından alınacağına karar veren organa göre farklılık göstermediği sonucu çıkmıştır. Diğer bir ifade ile alınan denetim hizmetinin kalitesi ile denetlenen şirketlerin demografik bilgileri arasında bir ilişki yoktur.

3.5.2.2.BİST 100 Firmalarında Alınan Denetim Hizmetinin Kalitesinin Kalite Kontrol Sistemi Ana Unsurları Çerçevesinde Ölçülmesi

Bu bölümde BIST 100 firmalarının aldıkları bağımsız denetim hizmetinin kalitesinin etkinliğine ilişkin elde edilen bulgulara yönelik sonuçlar yer almaktadır.Çalışmada yöneltile sorularla ilgili ölçeklerin güvenilirliği ile ilgili analizler, oluşturulan sorulara katılımcıların verdiği yanıtlar ve KKS çerçevesinde oluşturulan unsurların denetim kalitesi ile ilişkisini kapsayan korelasyon analizi yapılmıştır.

3.5.2.2.1.Ölçeklerin Güvenilirliği

Güvenilirlik analizi, herhangi bir konu ile verilen yanıtların güvenilirliğini ölçmek için kullanılır. Denetim hizmetini alan taraflar açısından oluşturulan ölçeklerin güvenilirliği aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 42: Denetim Hizmetini Alan Taraflar Açısından Güvenilirlik Analizi

Ölçek Adı	Madde Sayısı	Alfa Katsayısı
Alınan Denetim Hizmetinin Kalitesi	21	0,772

Tabloda görüldüğü gibi α katsayısı 0.772 şeklinde çıkmıştır. Bu değer ile ölçeklerdeki güvenilirliğin yüksek olduğu görülmektedir.

3.5.2.2.2.Alınan Bağımsız Denetim Hizmetinin Kalitesinin Etkinliğinin Ölçülmesinde BIST 100 Firmalarına Yönelik Uygulama

Çalışmanın bu kısmında kalite kontrol sistemi ana unsurları kapsamında oluşturulan sorular yer almaktadır. Bu sorular katılımcıların herhangi bir konu hakkında görüş bildirmeleri istenen sorular (5' li Likert Ölçeği) şeklinde hazırlanmıştır.

3.5.2.2.2.1. Hipotezler Çerçevesinde Oluşturulan Sorular ve Elde Edilen Bulgular

Bu bölümde kalite kontrol sistemi ana unsurları dikkate alınarak hazırlanan soru gruplarına katılımcıların verdikleri yanıtlar yer almaktadır.

3.5.2.2.2.1.1. Liderlik Hükümleri

Araştırmaya katılan toplam 56 katılımcının tümü liderlik hükümlerine ilişkin soru grubuna yanıt vermiştir.

Tablo 43: BIST 100 Firmalarının Liderlik Hükümleri İle İlgili Yanıtları

Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		X	Ss
F	%	F	%	F	%	F	%	F	%		
LDRLK1				1	1.8	7	12.5	48	85.7	4.8571	0.40130
LDRLK2				1	1.8	6	10.7	49	87.5	4.8750	0.33371

Denetim hizmetinin alınacağı şirketin yeterli düzeyde mesleki tecrübeye sahip olunması konusuna katılımcılardan 1' i (% 1.8) kararsız olduğunu, 7' si (% 12.5) katıldığını, 48' i (85.7) kesinlikle katıldığını belirtmiştir.Denetim hizmetinin alınacağı

şirketin piyasadaki itibarı ve güvenilirliğine önem verilmesi konusuna ise katılımcılardan 1' i (% 1.8) kararsız olduğunu, 6' sı (% 10.7) katıldığını, 49' u (% 87.5) kesinlikle katıldığını belirtmiştir.

3.5.2.2.1.2.Etik hükümler

Araştırmaya katılan toplam 56 katılımcının tümü etik hükümlere ilişkin soru grubuna yanıt vermiştir.

Tablo 44: BIST 100 Firmalarının Etik Hükümler İle İlgili Yanıtları

	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		X	Ss
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%		
ETKH1							7	12.5	49	87.5	4.8750	0.33371
ETKH2					1	1.8	9	16.1	46	82.1	4.8036	0.44393

Denetim hizmetinin alınacağı şirkette etik hükümlerin uygulanıyor olması konusuna katılımcılardan 7' si (% 12.5) katıldığını, 49' u (% 87.5) kesinlikle katıldığını belirtmiştir.Aynı şekilde denetim hizmetinin alınacağı şirkette görevlendirilen denetim ekibinin bağımsızlığının önemi konusuna katılımcılardan 1' i (% 1.8) kararsız olduğunu, 9' u (% 16.1) katıldığını, 46'sı (% 82.1) kesinlikle katıldığını belirtmiştir.

3.5.2.2.1.3.Müşteri İlişkileri

Araştırmaya katılan toplam 56 katılımcının tümü müşteri ilişkilerine yönelik soru grubuna yanıt vermiştir.

Tablo 45: BIST 100 Firmalarının Müşteri İlişkileri İle İlgili Yanıtları

	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		X	Ss
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%		
MŞTR1					4	7.1	18	32.1	34	60.7	4.5357	0.63143
MŞTR2					1	1.8	11	19.6	44	78.6	4.7679	0.46675
MŞTR3	6	10.7	5	8.9	12	21.4	16	28.6	17	30.4	3.5893	1.30421
MŞTR4	1	1.8			7	12.5	19	33.9	29	51.8	4.3393	0.83724
MŞTR5	1	1.8	1	1.8	8	14.3	12	21.4	34	60.7	4.3750	0.92564

Denetim hizmetinin alınacağı şirketin faaliyet gösterilen alana hakim olmasının denetim sözleşmesinin imzalanmasında önemli olduğu konusuna katılımcılardan 4' ü (% 7.1) kararsız olduğunu, 18'i (% 32.1) katıldığını, 34'ü (% 60.7) kesinlikle katıldığını belirtmiştir.Denetim hizmetinin alacağı şirketin denetim esnasında denetim ekibi

sorumlusunun işletme ile sağlıklı iletişim kurulmasının önemi konusuna katılımcılardan 1' i (% 1.8) kararsız olduğunu, 11'i (% 19'6) katıldığını, 44'ü (78.6) kesinlikle katıldığını belirtmiştir.

Denetim hizmetinin alınacağı şirketin denetim ücretinin firmanın tercih edilmesindeki önemi konusuna katılımcılardan 6' sı(% 10.7) kesinlikle katılmadığını, 5' i (8.9)katılmadığını, 12' si (% 21'4) kararsız olduğunu,16'sı (% 28.6) katıldığını, 17'si (% 30.4) kesinlikle katıldığını belirtmiştir.Denetim hizmetinin alınacağı şirketin daha önce yetkili otoriteler tarafından disiplin uygulamalarına tabii tutulmuş olmasının denetim firması seçimi kararındaki önemi konusuna ise katılımcılardan 1'i(% 1.8) kesinlikle katılmadığını, 7' si (% 12.5) kararsız olduğunu,19'sı (%33.9) katıldığını, 29'u (% 51.8) kesinlikle katıldığını belirtmiştir. Son olarak, denetim hizmetinin alınacağı şirket hakkında mesleki uygulamalardan dolayı dava açılmamış olması denetim firmasının tercih edilmesindeki önemi konusuna katılımcılardan 1'i (% 1.8) kesinlikle katılmadığını,1' i (% 1.8) katılmadığını, 8' i (% 14.3) kararsız olduğunu,12' si (% 21.4) katıldığını, 34'ü (%60.7) kesinlikle katıldığını belirtmiştir.

3.5.2.2.2.1.4. İnsan Kaynakları

Araştırmaya katılan toplam 56 katılımcının tümü insan kaynaklarına ilişkin soru grubuna yanıt vermiştir.

Tablo 46: BIST 100 Firmalarının İnsan Kaynakları İle İlgili Yanıtları

	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		X	Ss
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%		
INSNK1	1	1.8	1	1.8	6	10.7	22	39.3	26	46.4	4.2679	0.86321
INSNK2					7	12.5	15	26.8	34	60.7	4.4821	0.71328
INSNK3	3	5.4	1	1.8	10	17.9	19	33.9	23	41.1	4.0357	1.07812

Denetim hizmetinin alınacağı şirkette çalışan denetçilerin mesleğe ilişkin gelişimleri ve aldıkları eğitimlerin denetim firmasının tercih edilmesindeki önemi konusuna katılımcılardan 1'i (% 1.8) kesinlikle katılmadığını, 1' i (% 1.8) katılmadığını, 6'sı (% 10.7) kararsız olduğunu,22'si (% 39.3) katıldığını, 26'sı (% 46.4) kesinlikle katıldığını belirtmiştir.Denetim hizmetinin alınacağı şirketin denetim ekibi hakkındaki bilgilerin yazılı ve sözlü olarak bildirilmiş olmasının önemi konusuna katılımcılardan

7'si (% 12.5) kararsız olduğunu, 15'i (% 26.8) katıldığını, 34'ü (% 60.7) kesinlikle katıldığını belirtmiştir.

Son olarak, denetim hizmeti ücretinin belirlenmesinde şirketleri ile ilgili gerekli bilgilerin göz önünde bulundurulmasının önemi konusuna katılımcılardan 3'ü (% 5.4) kesinlikle katılmadığını, 1'i (% 1.8) katılmadığını, 10'u (% 17.9) kararsız olduğunu, 19'u (% 33.9) katıldığını, 23'ü (% 41.1) kesinlikle katıldığını belirtmiştir.

3.5.2.2.2.1.5. Denetimin Yürütülmesi

Araştırmaya katılan toplam 56 katılımcının tümü denetimin yürütülmesi ile ilgili soru grubuna yanıt vermiştir.

Tablo 47: BIST 100 Firmalarının Denetimin Yürütülmesi İle İlgili Yanıtları

	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		X	Ss
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%		
DNTY1	1	1.8	2	3.6	6	10.7	17	30.4	30	53.6	4.3036	0.93263
DNTY2					2	3.6	24	42.9	30	53.6	4.5000	0.57208
DNTY3	4	7.1	2	3.6	9	16.1	9	16.1	32	57.1	4.1250	1.23675
DNTY4	1	1.8			9	16.1	21	37.5	25	44.6	4.2321	0.85261
DNTY5	2	3.6			2	3.6	14	25	38	67.9	4.5357	0.87312
DNTY6	19	33.9	2	3.6	4	7.1	9	16.1	22	39.3	3.2321	1.76832

Denetlenen şirket yöneticilerinin denetim hizmeti alındığı esnada olası şikayetleri denetim firması yöneticilerine gizlilik içinde iletebileceği kanalların olmasının önemi konusuna katılımcılardan 1'i (% 1.8) kesinlikle katılmadığını, 2'si (% 3.6) katılmadığını, 6'sı (% 10.7) kararsız olduğunu, 17'si (% 30.4) katıldığını, 30'u (% 53.6) kesinlikle katıldığını belirtmiştir. Denetim hizmetinin alınacağı denetim ekibi sorumlusunun yapılacak denetim işi için gerçekçi bir denetim planlaması yapmasının önemi konusuna katılımcılardan 2'si (% 3.6) kararsız olduğunu, 24'ü (% 42.9) katıldığını, 30'u (% 53.6) kesinlikle katıldığını belirtmiştir. Denetim hizmetinin alındığı şirketten bağımsız denetim dışı hizmetlerin alınmamasının önemi konusuna ise katılımcılardan 4'ü (% 7.1) kesinlikle katılmadığını, 2'si (% 3.6) katılmadığını, 9'u (% 16.1) kararsız olduğunu, 9'u (% 16.1) katıldığını, 32'si (% 57.1) kesinlikle katıldığını belirtmiştir.

Denetim hizmetinin alındığı şirkette yasal düzenlemeler dışında bağımsızlıkla ilgili özel düzenlemelerin olmasının önemi konusuna katılımcılardan 1'i (% 1.8)

kesinlikle katılmadığını, 9'u (% 16.1) kararsız olduğunu, 21'i (% 37.5) katıldığını, 25'i (% 44.6) kesinlikle katıldığını belirtmiştir. Denetim hizmetinin alındığı ekibin muhasebe ve denetim konusundaki hakimiyetinin önemi konusuna ise katılımcılardan 2'si (% 3.6) kesinlikle katılmadığını, 2'si (% 3.6) kararsız olduğunu, 14'ü (% 25) katıldığını, 38'i (% 67.9) kesinlikle katıldığını belirtmiştir.

Denetim hizmetinin alındığı firma yönetici veya ilişkili kişilerin denetledikleri firmaya yapmış oldukları yatırımlar sebebi ile denetim firması tercihindeki önemi konusuna katılımcılardan 19'u (% 33.9) kesinlikle katılmadığını, 2'si (% 3.6) katılmadığını, 4'ü (% 7.1) kararsız olduğunu, 9'u (% 16.1) katıldığını, 22'si (% 39.3) kesinlikle katıldığını belirtmiştir.

3.5.2.2.2.1.6. İzleme

Araştırmaya katılan toplam 56 katılımcının tümü izleme ile ilgili soru grubuna yanıt vermiştir.

Tablo 48: BIST 100 Firmalarının İzleme İle İlgili Yanıtları

	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		X	Ss
	F	%	F	%	f	%	F	%	F	%		
IZLM1	1	1.8			2	3.6	14	25	39	69.6	4.6071	0.73059

Denetim hizmetinin alındığı firmada denetimin kalite kontrolünün gözden geçirilmesinde yetkin kişilerin görevlendirilmesinin önemi konusuna katılımcılardan 1'i (% 1.8) kesinlikle katılmadığını, 2'si (% 3.6) kararsız olduğunu, 14'ü (% 25) katıldığını, 39'u (% 69.6) kesinlikle katıldığını belirtmiştir.

3.5.2.2.2.1.7. Belgelendirme

Araştırmaya katılan toplam 56 katılımcının tümü belgelendirmeye ilişkin soru grubuna yanıt vermiştir.

Tablo 49: BIST 100 Firmalarının Belgelendirme İle İlgili Yanıtları

	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		X	Ss
	F	%	F	%	f	%	F	%	F	%		
BLG1	2	3.6			3	5.4	15	26.8	36	64.3	4.4821	0.89425
BLG2	1	1.8			3	5.4	14	25	38	67.9	4.5893	0.68162

Denetim çalışması esnasında oluşturulan çalışma kağıtlarının sadece yetkili kişilerin erişebilecekleri sistemde muhafaza edilmesinin önemi konusuna katılımcılardan 2'si (% 3.6) kesinlikle katılmadığını, 3'ü (% 5.4) kararsız olduğunu, 15'i (% 26.8) katıldığını, 36'sı (% 64.3) kesinlikle katıldığını belirtmiştir. Denetim esnasında tüm işlemlerin belgelendirilmesinin denetim çalışması hakkında olumlu görüşe sahip olunması konusuna katılımcılardan 1'i (% 1.8) kesinlikle katılmadığını, 3'ü (% 5.4) kararsız olduğunu, 14'ü (% 25) katıldığını, 38'i (% 67.9) kesinlikle katıldığını belirtmiştir.

3.5.2.2.3. Oluşturulan Hipotezler ve Hipotezlerin Analiz Edilmesi

Çalışmanın bu bölümü ile kalite kontrol sisteminin etkinliğinin ölçülebilmesi ve denetimin kalitesin etkileyebilecek unsurların tespit edilmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda çalışmanın hipotezleri şu şekildedir;

3.5.2.2.3.1. Liderlik Hükümleri ile Denetim Kalitesi Arasındaki İlişki

H₀:Alınan Denetim Hizmeti Açısından Bağımsız Denetim Firmasında Liderin Tavrı İle Denetimin Kalitesi Arasından Anlamlı Bir İlişki Vardır.

H₁:Alınan Denetim Hizmeti Açısından Bağımsız Denetim Firmasında Liderin Tavrı İle Denetimin Kalitesi Arasından Anlamlı Bir İlişki Yoktur.

Bu hipotezle alınan denetim hizmeti açısından bağımsız denetim hizmetinin alındığı firmadaki liderin tavrı ile denetimin kalitesi arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Denetlenen firma tarafından denetim işini yürütecek firmanın yeterli düzeyde mesleki tecrübeye sahip olması ve bu şirketlerin piyasadaki itibarı denetimin kalitesi açısından önemli olduğu beklenmektedir.

Tablo 50: Liderlik Hükümleri İle Denetimin Kalitesi Arasındaki İlişki

		Liderlik Hükümleri
Denetim Kalitesi	r	0,522**
	p	0,000
	n	56

Analiz sonuçlarına göre $p=0,000<0,05$ olduğu için denetim kalitesi ile liderlik hükümleri arasındaki ilişki anlamlıdır. $r=0,522$ olduğundan aralarında pozitif yönlü orta düzey bir ilişki bulunmaktadır. H_0 hipotezi kabul edilir.

Alınan denetim hizmeti bir bütün olarak değerlendirilmekle birlikte denetimin yürütülmesinden sorumlu kişilerin denetlenen firmaya yönelik sergiledikleri tavrın tutarlılığı ile denetlenen firmaya verdiği güvenle birlikte kalite sağlanacaktır. Bu bağlamda denetim hizmetinin alınacağı firmanın güvenilirliği ve mesleki yeterliliği denetim hizmetinin kalitesine katkı sunacaktır. Dolayısı ile denetim işinin ciddiye alınması için bu hususlara dikkat eden firmalardan denetim hizmeti alınmalıdır.

3.5.2.2.3.2. Etik Hükümleri ile Denetim Kalitesi Arasındaki İlişki

H_0 :Alınan Denetim Hizmeti Açısından Bağımsız Denetim Firmasının Uygulayacağı Etik Hükümler İle Denetim Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Vardır.

H_1 :Alınan Denetim Hizmeti Açısından Bağımsız Denetim Firmasının Uygulayacağı Etik Hükümler İle Denetim Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Yoktur.

Bu hipotezle alınan denetim hizmeti açısından bağımsız denetim hizmetinin alındığı firmada uygulanan etik hükümler ile denetim kalitesi arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Etik ilke ve kurallar denetimin kalitesini olumlu yönde etkileyen unsurlardır. Denetim hizmetinin alındığı firmada etik hükümler ve bağımsızlık gibi uygulamaların ciddiye alınmasının denetimin gidişatını değiştireceği düşünülmektedir.

Tablo 51: Etik Hükümler İle Denetimin Kalitesi Arasındaki İlişki

Denetim Kalitesi	Etik Hükümler	
	r	0,523**
	p	0,000
	n	56

Analiz sonuçlarına göre $p=0,000<0,05$ olduğu için denetim kalitesi ile etik hükümler arasındaki ilişki anlamlıdır. $r=0,523$ olduğundan aralarında pozitif yönlü orta düzey bir ilişki bulunmaktadır. H_0 hipotezi kabul edilir.

Alınan denetim hizmetinin kaliteli olması için denetim firması ve çalışanlarının bağımsız olması ve etik uygulamalara tabii olması gerekir. Denetimi yürüten tarafla ilgili çıkar ilişkisi söz konusu olduğunda denetimin kalitesine gölge düşeceği açıktır.

3.5.2.2.3.3. Müşteri İlişkisi ile Denetim Kalitesi Arasındaki İlişki

H₀:Alınan Denetim Hizmeti Açısından Bağımsız Denetim Firmasında Müşteri İlişkisine Yönelik Uygulanan Prosedürler İle Bağımsız Denetimin Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Vardır.

H₁:Alınan Denetim Hizmeti Açısından Bağımsız Denetim Firmasında Müşteri İlişkisine Yönelik Uygulanan Prosedürler İle Bağımsız Denetimin Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Yoktur.

Bu hipotezle alınan denetim hizmeti açısından bağımsız denetim hizmetinin alındığı firmada müşteri ilişkisine yönelik uygulanan prosedürler ile bağımsız denetimin kalitesi arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Denetim firmalarının sektör ile ilgili bilgi düzeyi, sağlıklı iletişim kurabilmesi, hakkında disiplin cezasının olup olmaması veya denetimin yetersiz bir şekilde yürütülmesi ile ilgili dava süreci gibi durumlar denetimin kaliteli yürütölüp yürütölmeceği konusunda bir öngörü oluşturabilir.

Tablo 52: Müşteri İlişkileri İle Denetimin Kalitesi Arasındaki İlişki

Denetim Kalitesi	Müşteri İlişkileri	
	r	0,741**
	p	0,000
	n	56

Analiz sonuçlarına göre $p=0,000<0,05$ olduğu için denetim kalitesi ile müşteri ilişkileri arasındaki ilişki anlamlıdır. $r=0,741$ olduğundan aralarında pozitif yönlü yüksek düzey bir ilişki bulunmaktadır. H_0 hipotezi kabul edilir.

Alınan denetim hizmeti doğal olarak müşteri ilişkisini gündeme getirecektir. Bu kapsamda alınan denetim hizmeti ile ilgili denetim firmasının etkin iletişimi, sektörel deneyim, denetim ücreti ve cezai yaptırımlara tabi olup olmaması gibi unsurlar denetimin kalitesini etkilemektedir.

3.5.2.2.3.4. İnsan Kaynakları ile Denetim Kalitesi Arasındaki İlişki

H₀:Alınan Denetim Hizmeti Açısından Bağımsız Denetim Firmasında İnsan Kaynaklarına Yönelik Uygulanan Prosedürler İle Denetimin Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Vardır.

H₁:Alınan Denetim Hizmeti Açısından Bağımsız Denetim Firmasında İnsan Kaynaklarına Yönelik Uygulanan Prosedürler İle Denetimin Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Yoktur.

Bu hipotezle alınan denetim hizmeti açısından bağımsız denetim hizmetinin alındığı firmada insan kaynaklarına yönelik uygulanan prosedürler ile denetimin kalitesi arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Denetim firmasının bünyesindeki önemli faktörlerden biri insan kaynaklarıdır. Bu bağlamda denetim ekibinin bilgisi ve gösterdiği gelişimler, iç kontrol sisteminin dikkate alınması ile denetimde kalite önemli ölçüde sağlanacağı düşünülmektedir.

Tablo 53: İnsan Kaynakları İle Denetimin Kalitesi Arasındaki İlişki

Denetim Kalitesi	İnsan Kaynakları	
	r	0,763**
	p	0,000
	n	56

Analiz sonuçlarına göre $p=0,000<0,05$ olduğu için denetim kalitesi ile insan kaynakları arasındaki ilişki anlamlıdır. $r=0,763$ olduğundan aralarında pozitif yönlü yüksek düzey bir ilişki bulunmaktadır. H_0 hipotezi kabul edilir.

Alınan denetim hizmetinin güvenilirliği noktasında denetçi ve denetimi yapan kişilerin mesleki yeterlilikleri, bu kişilere ilişkin bilgilerin elde edilmesi gibi hususlar ve denetim hizmetinin ücretinin belirlenmesi aşamasında iç kontrol sisteminin dikkate alınması denetimin kalitesini arttıracaktır.

3.5.2.2.3.5. Denetimin Yürütülmesi ile Denetim Kalitesi Arasındaki İlişki

H₀:Alınan Denetim Hizmeti Açısından Denetimin Yürütülmesi Aşamasında Uygulanan Prosedürler İle Denetimin Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Vardır.

H₁:Alınan Denetim Hizmeti Açısından Denetimin Yürütülmesi Aşamasında Uygulanan Prosedürler İle Denetimin Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Yoktur.

Bu hipotezle bağımsız denetim hizmetinin alındığı firmada denetimin yürütülmesi aşamasında uygulanan prosedürler ile denetimin kalitesi arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Denetim hizmetinin alındığı esnada olası şikâyetlerin ulaştırılabileceği iletişim varlığı, gerçekçi bir denetim planlaması, aynı firmadan denetim dışı hizmetlerin alınması gibi unsurların denetimin kalitesini etkileyeceği düşünülmektedir.

Tablo 54: Denetimin Yürütülmesi İle Denetimin Kalitesi Arasındaki İlişki

Denetim Kalitesi	Denetimin Yürütülmesi	
	r	0,791**
	p	0,000
	n	56

Analiz sonuçlarına göre $p=0,000<0,05$ olduğu için denetim kalitesi ile denetimin yürütülmesi arasındaki ilişki anlamlıdır. $r=0,791$ olduğundan aralarında pozitif yönlü yüksek düzey bir ilişki bulunmaktadır. H_0 hipotezi kabul edilir.

Alınan denetim hizmetinin kaliteli olabilmesi için denetimin yürütülmesi süresinde şikâyetlerin iletilebileceği kanalların olması, gerçekçi bir denetim planlaması, bağımsız denetim dışında alınan hizmetlerin varlığı, bağımsızlık ve mesleki yeterlilik gibi konuların dikkate alınması gerekmektedir.

3.5.2.2.3.6. İzleme ile Denetim Kalitesi Arasındaki İlişki

H₀:Alınan Denetim Hizmeti Açısından Yapılan Denetim Çalışmasında Kalite Kontrol Sisteminin Etkin Bir Şekilde İzlenmesi İle Denetim Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Vardır.

H₁:Alınan Denetim Hizmeti Açısından Yapılan Denetim Çalışmasında Kalite Kontrol Sisteminin Etkin Bir Şekilde İzlenmesi İle Denetim Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Yoktur.

Bu hipotezle bağımsız denetim hizmetinin alındığı firmada kalite kontrol sisteminin etkin bir şekilde izlenmesi ile denetim kalitesi arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Denetim kalite kontrolünün yetkili kişiler tarafından izlenmesi olası hataların önlenmesini sağlayabilecektir.

Tablo 55: İzleme İle Denetimin Kalitesi Arasındaki İlişki

Denetim Kalitesi	İzleme	
	r	0,506**
	p	0,000
	n	56

Analiz sonuçlarına göre $p=0,000<0,05$ olduğu için denetim kalitesi ile izleme arasındaki ilişki anlamlıdır. $r=0,506$ olduğundan aralarında pozitif yönlü orta düzey bir ilişki bulunmaktadır. H_0 hipotezi kabul edilir.

Kalite kontrol sisteminin yetkin kişiler tarafından etkin bir şekilde izlenmesi alınan denetim hizmetinin kalitesini arttıracaktır. Çünkü hizmetin kalitesi, denetimin belirli bir düzen içinde yürütülmesine bağlıdır.

3.5.2.2.3.7. Belgelendirme ile Denetim Kalitesi Arasındaki İlişki

H₀:Alınan Denetim Hizmeti Açısından Kalite kontrol sisteminin belgelendirilmesi ile denetimin kalitesi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H₁:Alınan Denetim Hizmeti Açısından Kalite kontrol sisteminin belgelendirilmesi ile denetimin kalitesi arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

Bu hipotezle bağımsız denetim hizmetinin alındığı firmada kalite kontrol sisteminin belgelendirilmesi ile denetimin kalitesi arasında anlamlı bir ilişki olup

olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Denetim kalite kontrol sistemi ile ilgili çalışmaların yazılı hale getirilmesi ve denetim sırasında oluşturulan çalışma kâğıtlarına sadece yetkili kişilerin ulaşabilmesi önemli hususlardır.

Tablo 56: Belgelendirme İle Denetimin Kalitesi Arasındaki İlişki

Denetim Kalitesi	Belgelendirme	
	r	0,608**
	p	0,000
	n	56

Analiz sonuçlarına göre $p=0,000<0,05$ olduğu için denetim kalitesi ile belgelendirme arasındaki ilişki anlamlıdır. $r=0,608$ olduğundan aralarında pozitif yönlü orta düzey bir ilişki bulunmaktadır. H_0 hipotezi kabul edilir.

Denetim esnasında tüm işlemlerin belgelendirilmesi ve denetim sürecinde oluşturulan çalışma kâğıtlarına sadece yetkili kişilerin ulaşması gibi unsurlar bağımsız denetim hizmetinin alan firmalar açısından önemlidir. Çünkü bu şekilde denetime olan güven artacak ve alınan hizmetin kalitesi artacaktır.

3.5.3. Hipotezlerin Genel Değerlendirilmesi ve Regresyon Modelinin Oluşturulması

Çalışmanın bu bölümünde hipotezlerle ilgili olarak yapılan korelasyon analizi ardından aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir.

Tablo 57: BİST 100 Firmalarına İlişkin Elde Edilen Sonuçlar

Kalite Kontrol Sistemi Unsurları	Sonuç	Yorum
Liderlik H₀: Alınan Denetim Hizmeti Açısından Bağımsız Denetim Firmasında Liderin Tavrı İle Denetimin Kalitesi Arasından Anlamlı Bir İlişki Vardır. H₁: Alınan Denetim Hizmeti Açısından Bağımsız Denetim Firmasında Liderin Tavrı İle Denetimin Kalitesi Arasından Anlamlı Bir İlişki Yoktur.	H_0 hipotezi kabul edilir.	Denetim hizmetinin alındığı firmada liderin sergilediği tavır, çalışanların meslek ile ilgili yeterlilikleri denetim kalitesini olumlu yönde etkilemektedir.
Etik Hükümler H₀: Alınan Denetim Hizmeti Açısından Bağımsız Denetim Firmasının Uyguladığı Etik Hükümler İle Denetim Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Vardır. H₁: Alınan Denetim Hizmeti Açısından Bağımsız Denetim Firmasının Uyguladığı Etik Hükümler İle Denetim Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Yoktur.	H_0 hipotezi kabul edilir.	Etik hükümlerin uygulandığı bir denetim firmasından bu hizmetin alınması denetimin kalitesini olumlu yönde etkilemektedir.
Müşteri İlişkileri H₀: Alınan Denetim Hizmeti Açısından Bağımsız Denetim Firmasında Müşteri İlişisine Yönelik Uygulanan Prosedürler İle Bağımsız Denetimin	H_0 hipotezi kabul edilir.	Denetim hizmetinin alındığı firma ile oluşan müşteri ilişkisinde denetim

Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Vardır. H₁: Alınan Denetim Hizmeti Açısından Bağımsız Denetim Firmasında Müşteri İlişisine Yönelik Uygulanan Prosedürler İle Bağımsız Denetimin Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Yoktur.		firmanın sağlıklı iletişim kurması, aldığı denetim ücreti, tabii olduğu hukuki süreçler denetimin kalitesini etkileyen unsurlar arasındadır.
İnsan Kaynakları H₀: Alınan Denetim Hizmeti Açısından Bağımsız Denetim Firmasında İnsan Kaynaklarına Yönelik Uygulanan Prosedürler İle Denetimin Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Vardır. H₁: Alınan Denetim Hizmeti Açısından Bağımsız Denetim Firmasında İnsan Kaynaklarına Yönelik Uygulanan Prosedürler İle Denetimin Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Yoktur.	H ₀ hipotezi kabul edilir.	Bağımsız denetim hizmetinin alındığı firmadaki çalışanların mesleki anlamda gelişimleri, denetim ekibine ilişkin bilgilerin verilmesi ve denetime katkı sunacak bilgilerin değerlendirilmesi bağımsız denetimin kalitesini etkilemektedir.
Denetimin Yürütülmesi H₀: Alınan Denetim Hizmeti Açısından Denetimin Yürütülmesi Aşamasında Uygulanan Prosedürler İle Denetimin Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Vardır. H₁: Alınan Denetim Hizmeti Açısından Denetimin Yürütülmesi Aşamasında Uygulanan Prosedürler İle Denetimin Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Yoktur.	H ₀ hipotezi kabul edilir.	Bağımsız denetim hizmetinin alındığı firmada denetimin yürütülmesi çerçevesinde oluşturulan planlama, bağımsızlık ve denetim firması çalışanlarının denetim firması ile çıkar ilişkileri konusundaki hususlar denetim kalitesini etkilemektedir.
İzleme H₀: Alınan Denetim Hizmeti Açısından Yapılan Denetim Çalışmasında Kalite Kontrol Sisteminin Etkin Bir Şekilde İzlenmesi İle Denetim Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Vardır. H₁: Alınan Denetim Hizmeti Açısından Yapılan Denetim Çalışmasında Kalite Kontrol Sisteminin Etkin Bir Şekilde İzlenmesi İle Denetim Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Yoktur.	H ₀ hipotezi kabul edilir.	Bağımsız denetim hizmetinin alındığı firmada kalite kontrol sisteminin etkin bir şekilde izlenmesi denetim kalitesini etkilemektedir.
Belgelendirme H₀: Alınan Denetim Hizmeti Açısından Kalite Kontrol Sisteminin Belgelendirilmesi İle Denetimin Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Vardır. H₁: Alınan Denetim Hizmeti Açısından Kalite Kontrol Sisteminin Belgelendirilmesi İle Denetimin Kalitesi Arasında Anlamlı Bir İlişki Yoktur.	H ₀ hipotezi kabul edilir.	Bağımsız denetim hizmetinin alındığı firmada kalite kontrol sisteminin belgelendirilmesi ve çalışanların bu bilgiler doğrultusunda denetim çalışmasını yürütmeleri denetim kalitesini arttırmaktadır.

Tabloya göre; bağımsız denetim hizmetini alan firmalar, bu hizmetin kalite kontrol sistemi çerçevesinde alınmasını önemsemektedirler. Bağımsız denetim hizmeti alan firmaların kalite kontrol sistemine uygun bir şekilde bu hizmeti alıp almadıklarının tespiti amacı ile alınan cevaplar sonucunda oluşturulan regresyon modeli şu şekildedir;

$$Y_{(ABDHK)} = 0.109X_{(LDRLK)} + 0.125X_{(ETKH)} + 0.239X_{(MŞTR)} + 0.137X_{(İNSNK)} + 0.299X_{(DNTY)} + 0.106X_{(BLGM)}$$

Modelde ABDHK alınan bağımsız denetim hizmetinin kalitesini; LDRLK liderlik hükümlerini; ETKH etik hükümleri, MŞTR müşteri ilişkisi; İNSNK insan kaynakları; DNTY denetimin yürütülmesi; BLGM belgelendirmeyi temsil etmektedir.

Modelde görüldüğü gibi alınan denetim hizmetinin kalitesi açısından denetimin yürütülmesi ve müşteri ilişkisi diğer unsurlara nazaran daha yüksek bir etkiye sahiptir.

3.6. Araştırma Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Çalışmanın bu bölümünde bağımsız denetim firmaları ile BIST 100 firmaları arasındaki denetim sürecinin kalite kontrol sistemi açısından değerlendirilmesine ilişkin elde edilen bulgulara yer verilmiştir. Bu bakımdan denetim hizmetini alan ve veren tarafların bağımsız denetimin kalitesi açısından değerlendirilmesi şu şekildedir;

Tablo 58: Hipotez Sonuçlarının Karşılaştırılması

KKS Unsurları	Bağımsız Denetim Firmaları	BIST 100 Firmaları
Liderlik Hükümleri	Liderlik hükümleri kalite kontrol sisteminin ölçülmesinde etkin bir rol oynamaktadır. Bağımsız denetim firmasında liderlik hükümlerinin etkin bir şekilde uygulanması denetimin kalitesini arttırmaktadır.	Denetim hizmetinin alındığı firmada liderin sergilediği tavır, çalışanların meslek ile ilgili yeterlilikler denetim kalitesini olumlu yönde etkilemektedir.
Etik Hükümler	Etik hükümlerin etkin olduğu denetim firmasında bağımsız denetim çalışmaları güvenilir, sağlıklı ve kaliteli olacaktır	Etik hükümlerin uygulandığı bir denetim firmasından bu hizmetin alınması denetimin kalitesini olumlu yönde etkilemektedir.
Müşteri İlişkisi	Denetim firması ile denetlemen işletme arasında denetim öncesi ve denetim esnasındaki hususlara (piyasa itibarı, bağımsızlık gibi) dikkat edilmesi denetimde kaliteyi büyük ölçüde sağlayacaktır.	Denetim hizmetinin alındığı firma ile oluşan müşteri ilişkisinde denetim firmasının sağlıklı iletişim kurması, aldığı denetim ücreti, tabii olduğu hukuki süreçler denetimin kalitesini etkileyen unsurlar arasındadır
İnsan Kaynakları	Bağımsız denetimin kaliteli yürütülebilmesi için denetimi yürütecek ekibin mesleki yeterliliği önemlidir. Bu kapsamda personelin gerekli eğitimlere tabi tutulması, personelin teşvik etmesi amacı ile ödüllendirme, terfi uygulamaların gerçekleştirilmesi denetimin daha sağlıklı, kaliteli yürütülmesine katkı sunacaktır.	Bağımsız denetim hizmetinin alındığı firmadaki çalışanların mesleki anlamda gelişimleri, denetim ekibine ilişkin bilgilerin verilmesi ve denetime katkı sunacak bilgilerin değerlendirilmesi bağımsız denetimin kalitesini etkilemektedir.
Denetimin Yürütülmesi	Denetim işinin yürütülmesi süresinde kullanılacak her türlü dokümanın oluşturulması, bağımsızlık veya gerekli durumlarda alanında uzman kişilerin görüşlerine başvurulması gibi hususlar bağımsız denetimde kalitenin artırılmasında önemli rol oynamaktadır.	Bağımsız denetim hizmetinin alındığı firmada denetimin yürütülmesi çerçevesinde oluşturulan planlama, bağımsızlık ve denetim firması çalışanlarının denetim firması ile çıkar ilişkileri konusundaki hususlar denetim kalitesini etkilemektedir.
İzleme	Kalite kontrol sisteminin etkin bir şekilde izlenmesi ve denetimin yürütüldüğü süre içinde ortaya çıkan olumsuzlukların giderilmesi denetimin kalitesini artıracaktır.	Bağımsız denetim hizmetinin alındığı firmada kalite kontrol sisteminin etkin bir şekilde izlenmesi denetim kalitesini etkilemektedir.
Belgelendirme	Kalite kontrol sisteminin belgelendirilmesi şirket denetim çalışmalarını daha bütüncül bir yaklaşımla sergilenmesini sağlayacaktır. Bu bağlamda uygulamalar daha standart, şirket bünyesindeki iş süreçlerinin daha göz önünde olması sağlanacak ve denetim kalitesine olumlu etki yapacaktır.	Bağımsız denetim hizmetinin alındığı firmada kalite kontrol sisteminin belgelendirilmesi ve çalışanların bu bilgiler doğrultusunda denetim çalışmasını yürütmeleri denetim kalitesini arttırmaktadır.

Tabloda bağımsız denetim hizmetini veren ve alan tarafların kalite kontrol sistemi çerçevesinde bu süreci yürütmeleri ile kaliteli bir sonuç alınacağı görülmektedir.

Kalite kontrol sistemi ana unsurlarından olan liderlik hükümlerinin denetimi yürüten taraflarca dikkate alınması denetimin kalitesini arttıracaktır. Diğer taraftan alınan denetim hizmeti açısından liderin çalışanlara yönelik tavrının denetimin kalitesini arttırmada önemli bir rolü vardır. Dolayısı ile kalitenin kurumsal bir kültür haline gelmesi liderin bu konudaki çabasına bağlıdır.

Etik hükümler kalite kontrol sisteminin diğer önemli bir unsurudur. Son yıllarda muhasebe ve denetim mesleğinde yaşanan skandallar sonrasında meslek etiği konusu gündeme gelmiştir. Bu bağlamda bağımsız denetim hizmetini veren firmalarda meslekte kalitenin arttırılmasına ilişkin etik uygulamalar önem arz etmektedir. Etik hükümlerin etkin uygulandığı bir firmadan denetim hizmetini almak bağımsız denetimin kaliteli sonuçlanmasını sağlayacaktır. Dolayısı ile çalışmada denetim hizmetini alan ve veren tarafların etik ilke ve kurallar çerçevesinde hareket etmeleri gerektiği sonucu çıkmıştır.

Müşteri ilişkisi konusunda bu hizmeti veren ve alan tarafların sağlıklı iletişimi, görev sorumluluklarının net bir şekilde belirlenmesi, rotasyon, mevzuatlara uygun hareket edilmesi, denetim ücreti gibi konuların dikkate alınması denetimin kalitesini olumlu yönde etkilemektedir. Denetim hizmetinin alındığı firmanın sektörel deneyimi, denetlenen firma ile kurulan iletişim, teklif edilen ücret ve firmanın disiplin geçmişi denetimin kalitesini etkilemektedir.

Denetim kalitesini etkileyen diğer bir unsur insan kaynaklarıdır. Bu bağlamda bağımsız denetim firmalarında yeterli düzeyde mesleki deneyim ve eğitime sahip meslek mensuplarının olması, bu personellerin gerekli eğitimlere tabii tutulmaları, yapılan denetimlerde denetim ekibinin sektörel deneyimi denetimin kalitesini arttırmaktadır. Diğer taraftan denetim hizmetinin alındığı firma çalışanlarının meslekteki hâkimiyetleri, çalışanlar ile ilgili bilgilerin denetlenen firmaya ulaştırılması gibi unsurlar denetimin kalitesini etkilemektedir. Denetimi gerçekleştiren ekibin etkinliği denetimin kalitesini olumlu yönde etkileyeceği sonucuna varılmıştır.

Bağımsız denetim karmaşık bir yapıya sahip bir süreçtir. Denetimin sağlıklı yürütülmesi çerçevesinde gerekli planlamalar, rehberlerin oluşturulması ve denetlenen firma ile ilgili gerekli bilgilerin alınması gerekmektedir. Ayrıca gerekli durumlarda danışmanlıklar alınabilmesi de kaliteyi etkileyecektir. Denetim hizmetinin alındığı firma ile denetimin yürütülmesi sürecinde uygulanan prosedürler denetimin kalitesini etkilemektedir. Bu hizmeti alan taraflar da kalitenin sağlanmasına ilişkin gerekli önlemleri almalı, gerekli belgelendirmelerin yapılması noktasında özenli olmalıdırlar.

Şirket bünyesinde oluşturulan kalite kontrol sistemi denetim çalışmalarında kalite düzeyini oluşturan ve/veya arttıran bir sistem olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu sistem dâhilinde bağımsız denetim hizmetinin yürütülmesi ve bu sistemin etkin bir şekilde izlenmesi ile olası eksikliklerin giderilmesi denetimin kalitesini arttıracaktır. Diğer taraftan denetim hizmetinin alınması açısından bağımsız denetim firmasında kalite kontrol sisteminin etkin izlenmesi denetimin kalitesini etkilemektedir.

Kalite kontrol sistemi etkinliğinin sağlanması bu sistemin herkes tarafından uygulanması ile gerçekleşecektir. Dolayısı ile şirkete özgü bir biçimde oluşturulan kalite kontrol sisteminin belgelendirilmesi ve ilgili bireylerin bu sistem çerçevesinde gerekli belge ve rehberleri oluşturarak denetimi yürütmeleri denetimin kalitesini arttıracaktır. Kalite kontrol sisteminin belgelendirildiği ve çalışanların bu konuda bilgilendirildiği bir firmadan alınan denetim hizmeti kaliteli olacaktır. Bu hizmeti alan tarafların kalite kontrol sistemine uygun olarak gerekli belge ve dokümanları yetkili kişilere ulaştırabilme düzeyleri denetimde kaliteyi arttıracaktır.

Çalışmada bağımsız denetim firmaları ile BIST 100 firmalarına yönelik oluşturulan regresyon modeli sonuçlarına göre müşteri ilişkisi ve denetimin yürütülmesi unsurlarının denetimin kalitesini arttırmada liderlik, etik, insan kaynakları ve belgelendirme gibi unsurlara nazaran daha yüksek bir etkiye sahiptir. Nitekim yapılan korelasyon analizinde de bu unsurlar ile denetimin kalitesi arasında yüksek düzeyde bir ilişki olduğu görülmüştür. Çünkü bağımsız denetim mesleğinin icrası müşteri ilişkisini doğuracağından her iki tarafın görev ve sorumlulukları çerçevesinde hareket etmesi gerekmektedir. Ayrıca bu sürecin planlı, mesleki sorumluluklar çerçevesinde, bağımsızlık ilkesine uyumlu yürütülmesi ile denetimde kalite sağlanacaktır.

SONUÇ ve ÖNERİLER

İşletme faaliyetleri ile ilgili bilgi alma ihtiyacı küreselleşme süreci ile birlikte önemli ölçüde artmıştır. Bu bilgilerin güvenilir, şeffaf ve sağlıklı olması çerçevesinde bağımsız denetim mesleği ile ilgili kalite unsuru ön plana çıkmıştır.

2000 li yıllarda ortaya çıkan Enron, Worldcom gibi skandallar denetim mesleğinin teknik boyutu kadar kalite boyutunu da gündeme getirmiştir. Çünkü şirket ölçeklerinin artması, uluslararası ticaretin yaygınlaşması, işletme finansal bilgilerine ilgi duyan tarafların artması bağımsız denetimin daha karmaşık bir hal almasına neden olmuştur. Karmaşık bir yapıya sahip olan bağımsız denetim mesleğinde kalitenin artırılmasına yönelik göz önünde bulundurulması gereken faktörler;ülkedeki yasal düzenlemeler, vergi sistemleri, finansal piyasaların gelişmişlik seviyesi, mesleğin toplumdaki imajı, kurumsal yönetime verilen önem, meslek mensuplarının mesleki yeterlilikleri, iç kontrol sistemi, denetim firması büyüklüğü ve ücreti, denetim firması ve denetçi rotasyonu şeklindedir.

Bağımsız denetim ile ilgili önceden oluşturulmuş genel kabul görmüş denetim standartları, etik ilke ve kurallar önemli olmakla birlikte bu düzenlemelerin günümüz koşullarında yetersiz olduğu görülmektedir. Bu bağlamda IFAC gibi uluslararası meslek kuruluşlarının yaptıkları düzenlemeler ile birlikte yayınladıkları KKS ve UDS ler ile denetimde kaliteyi artırma çalışmaları açısından önem arz etmektedir. Ayrıca başta ABD olmak üzere birçok AB ülkesinde denetim çalışmalarının inceleme ve gözetim faaliyetleri yanı sıra denetçilerin ve denetim firmalarının yetkilendirilmesi amacı ile kamu gözetim kurumları kurulmuştur.

Yaşanan bu gelişmeler sonucunda ülkemizde de 660 sayılı KHK ile kurulan Kamu Gözetim Kurumu muhasebe ve denetim mesleğinde en yetkili otorite haline gelmiştir. Kurum uluslararası alanda yetkili kuruluşların yayınladıkları KKS 1 ve UDS 220 gibi standartlarını benimsemiş ve bu standartlarla birlikte kurum tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği ile bağımsız denetim hizmetini veren firmaların bağımsız denetimde kaliteyi artırma amacı bu düzenlemelere uygun davranmalarını zorunlu kılmıştır.

Çalışma birbirini tamamlayacak şekilde üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde bağımsız denetim başlığı altında bağımsız denetim kavramına ilişkin tanımlar, bağımsız denetimin tarihsel süreci ve önemi konusunda açıklamaların ardından; bağımsız denetim kalitesi ile ilgili ölçütler ve bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörlere yer verilmiştir. Bu bölümde son olarak Türkiye'deki bağımsız denetim firmaları ile ilgili bilgiler, bu firmaların tabii oldukları düzenlemelere yer verilmiştir.

Günümüzde bağımsız denetim mesleğinde; paydaşların artması, sunulan hizmetin yöntemi, iş dünyasının karmaşıklığı nedeni ile önemli gelişmeler söz konusu olmuştur. Bu bağlamda mesleğe özgü belirlenmiş genel standartların artık yeterli olamadığı açıktır. Dolayısı ile denetim hizmetini veren ve alan tarafların kaliteli sonuca ulaşmaları için bu standartlar ile birlikte KKS 1, UDS 220 ve BDY gibi düzenlemeler eşliğinde mesleğin icra edilmesi gerekmektedir.

Çalışmanın ikinci bölümü, kalite kontrol sistemi ile ilgili açıklamaları içermektedir. Bölümde kalite kontrol sistemi ile ilgili tanımlar, bu kavramın önemi, konu ile ilgili ulusal ve uluslararası düzenlemeler yer almaktadır.

ABD başta olmak üzere birçok ülkede denetimde kalitenin artırılması yönünde çalışmalar yürütülmektedir. Sarbanes Oksley Yasası ile gündeme gelen kamu gözetim otoriteleri(PCAOB) ile denetimin kalitesini artırmaya yönelik çalışmalarla Enron gibi skandalların tekrar yaşanmaması için gerekli düzenlemelere ağırlık verilmiştir. Ayrıca IFAC, IOSCO gibi uluslararası meslek örgütlerinin de denetimin kalitesi artırma amacı ile düzenlemeleri mevcuttur.

Avrupa Birliği her alanda olduğu gibi bağımsız denetim mesleğine ilişkin uygulamalarda da harmonizasyonu göz önünde bulundurmaktadır. Bağımsız denetim kalitesine yönelik 8. Direktif ilk olarak 1984 yılında yayınlanmasına rağmen değişen koşullar çerçevesinde 2006 ve 2014 yılında revize edilmiştir. Ayrıca 537 sayılı konsey düzenlemesi, KAYİK denetimini yapan bağımsız denetim firmaları ile ilgili yükümlülükleri içeren diğer bir çalışmadır. AB üyeliği konusunda aday konumunda olan ülkemizde de AB müktesebatına uyum çalışmaları kapsamında bu çalışmalar örnek alınmaktadır.

Ülkemizde bu gelişmeler ışığında birtakım düzenlemeler söz konusu olmuştur. Daha önceki dönemlerde meslekle ilgili önemli otorite niteliğini taşıyan TÜRMOB' un bağımsız denetim kalitesine yönelik çalışmaları olmuştur. Diğer taraftan SPK, BDDK gibi kuruluşlarda da bağımsız denetim kalitesine yönelik düzenlemeler olmuştur. Ancak kamu gözetim kurumunun kurulması ile bu kurumların yetkileri sınırlandırılmakla beraber kuruluşların konu ile ilgili çıkardıkları yeni kanun ve düzenlemeler kendi alanlarında birtakım uygulamaları gündeme gelmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümü bağımsız denetimde kalite kontrol sisteminin ölçülmesine yönelik bir uygulama çalışmasını kapsamaktadır. Bu bölümde bağımsız denetim hizmeti veren ve alan taraflar açısından bağımsız denetimde kalite kontrol sisteminin etkinliği ile ilgili değerlendirmelere yer verilmiştir.

Bu bölümde ilk olarak 47 adet bağımsız denetim firmasında çalışan denetçilerle ilgili demografik bilgiler, şirketler ile ilgili bilgiler ve kalite kontrol sistemi ilgili yorumlara yer verilmiştir.

Katılımcıların denetim alanındaki deneyim süreleri genellikle yakın dağılımlar göstermiştir. Meslek mensuplarının eğitim düzeylerin bakımından en büyük oran ise lisans düzeyindedir. Meslekle ilgili genel bir kriter olarak lisans eğitiminin belirlenmiş olması, meslek mensuplarının yoğun iş tempoları sebebi ile lisans üstü eğitime çok fazla yönelemedikleri düşünülebilir.

Meslek mensuplarının şirketteki konumları açısından en büyük oran sorumlu ortak baş denetçi ve denetçilere (% 25.5) aittir. Veri toplama sürecinde mesleğin kaliteli icra edilmesi noktasında büyük sorumlulukları olan sorumlu ortak baş denetçilerle görüşme talep edilse de yoğun iş tempoları ve sürekli denetimlerde olmalarını beyan etmeleri nedeni ile diğer pozisyonların çalışmaya katkı sunmaları kabul edilmiştir.

Katılımcıların büyük çoğunluğu kalite kontrol komitesinde yer almadıklarını belirtmişlerdir. Yukarıdaki bulgulardan hareketle daha az deneyime sahip personelin çalışmaya katkı sunmaları sebebi ile bu sonuca ulaşıldığı düşünülmektedir.

Çalışmanın diğer bir bölümü bağımsız denetim firmalarına yönelik bilgileri içermektedir. Araştırmaya katılan bağımsız denetim firmalarının büyük bir çoğunluğu

İstanbul’ da faaliyet göstermektedir. İstanbul’ un önemli bir ticaret merkezi olması ve kurumsal firmaların önemli bir bölümünün bu ilde faaliyet göstermeleri nedeni ile bağımsız denetim firmalarının bu ilde toplandığı düşünülmektedir.

Bağımsız denetim firmalarının ağırlıklı olarak hizmet verdikleri sektörler bakıldığında sanayi, inşaat, hizmet, tekstil gibi sektörler karşımıza çıkmıştır. Ekonominin önemli lokomotifleri olan bu sektörlerin İstanbul’ da genel merkezleri bulunmaktadır.

Bağımsız denetim firmalarının faaliyet süreleri ağırlıklı olarak 11 yıl ve daha fazladır. Daha önce belirtildiği gibi Türkiye de piyasa talepleri doğrultusunda kurumsal firmaların finansal piyasalarda yer alması önemli bir konu haline geldiğinden; 1980’ li yıllarda bağımsız denetim hizmetine ağırlık verilmiştir. Bu şirketlerin genellikle 20 kişi veya daha az sayıda ortağa sahip olduğu bulgusu elde edilmiştir.

Çalışmada yer alan bağımsız denetim firmalarının büyük bir çoğunluğu yabancı ortağı olmayan Türk şirketleridir. Küçük bir kısmı ise yabancı ortağı olan denetim firmalarıdır. Uluslararası gelişmeler çerçevesinde Big 4 gibi ifade edilen denetim firmalarının bölgesel etkinliği sağlama adına çeşitli ülkelerde temsilcilikleri gerekli görülmüştür. Bu bağlamda ülkemizde de bu firmaların temsilcilikleri bulunmaktadır.

Bağımsız denetim firmaları bünyesindeki denetçi dağılımları genellikle 14 ve daha yukarısı şeklindedir. Son yıllarda denetimin kapsamının genişlemesi, şirket ölçeklerinin artması sebebi ile bu hizmetin kaliteli verilebilmesi için yeterli insan kaynaklarına sahip olunması gereklidir. Bağımsız denetim firmalarının bu ihtiyacı göz önünde bulundurarak bünyelerinde yeterli mesleki eğitim ve deneyime sahip personelleri bulundurmaları gerekmektedir.

Bağımsız denetim firmalarının verdikleri hizmetler açısından en büyük pay bağımsız denetim hizmetleri şeklindedir. Diğer denetim hizmetleri ve danışmanlık hizmetleri nispeten daha az bir paya sahiptir. Bu husus TTK ile ilişkilendirilebilir. Kanunun ilgili maddesine göre bağımsız denetim hizmeti veren firmanın vergi denetimi dışında hizmet verilmesi yasaklanmıştır.

Bağımsız denetim firmaları bünyesinde oluşturulan kalite kontrol sistemleri son gelişmelerle birlikte önemli bir konu haline gelmiştir. Daha önce de belirtildiği firmaların yıllık olarak yayınladıkları şeffaflık raporlarında açıklanan kalite kontrol sisteminin ağırlıklı olarak ülkemizde de kabul gören Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1) na göre oluşturulduğu sonucuna varılmıştır.

Diğer ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de muhasebe ve denetim hizmetinin sağlıklı işleyişini sağlamak adına yetkilendirilen kuruluşlar faaliyetlerine başlamışlardır. Gerek denetçiler gerek bağımsız denetim firmalarının bu kuruluşlar tarafından yetkilendirilmesi söz konusudur. 660 sayılı KHK ile kurulan Kamu Gözetim Kurumu konu ile ilgili ülkemizdeki en yetkili kuruluştur. Çalışma çerçevesinde bağımsız denetim firmalarının büyük bir çoğunluğu KGK ve SPK tarafından yetkilendirilmiştir. Bilindiği gibi KGK'nın kurulması ile SPK 6362 sayılı kanunu yürürlüğe koymuştur. Böylece KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim firmalarının, SPK mevzuatı çerçevesinde yetkilendirilmesi söz konusu olmaktadır. BDDK ve EPDK tarafından ise sektörel süreçler göz önüne alınarak; bağımsız denetimde yetkilendirme süreci gerçekleştirilmektedir. Bu firmaların ise nispeten daha az olduğu sonucuna varılmıştır.

Uluslararası alanda faaliyet gösteren dört büyük (Big Four) grubunun ülkemizde temsilcilikleri bulunmaktadır. Bu firmalar KGK, SPK gibi kuruluşlar yanında ABD de kamu gözetimi konusunda yetkili bir kurum olan PCAOB tarafında yetkilendirilmiş olup; hem ülkemiz hem de ABD deki düzenlemeler çerçevesinde hizmet vermektedirler.

Çalışma kapsamında denetim kalitesinin demografik bilgilere göre farklılığının tespiti amacı ile yapılan analizler sonucunda; denetim kalitesinin denetçilerin eğitim düzeylerine göre anlamlı farklılık içerdiği görülmüştür. Diğer bir ifade ile denetçilerin eğitim düzeylerinin (lisans mezunları en yüksek etkiye sahiptir) denetim kalitesi üzerinde etkisi olduğu sonucuna varılmıştır. Aynı şekilde denetim kalitesinin denetçilerin şirket içindeki konumlarına göre anlamlı farklılık içerdiği görülmüştür. Sorumlu ortak baş denetçilerin denetimin kalitesinin sağlanmasında diğer konumlara göre daha fazla bir etkiye sahip olduğu tespit edilmiştir.

Çalışmanın diğer bir kısmı bağımsız denetimde kalite kontrol sisteminin etkinliği konusunda bağımsız denetim firmalarının verdiği yanıtları kapsamaktadır. Bu yanıtlar kalite kontrol sistemi ana unsurları çerçevesinde elde edilen bulguları içermektedir.

Liderlik hükümleri konusunda firma bünyesinde kalitenin önemi konusunda çalışanların motive edilmesi ve lider tarafından mesleki düzenlemelerin dikkate alındığı sonucuna varılmıştır.

Etik ilke ve kurallar denetimde kalitenin sağlanması noktasında önemlidir. Çalışmada bağımsız denetim firmalarında etik hükümlere uygun davranılması amacı ile çalışanların eğitime tabi tutulduğu, bağımsızlığın sağlanması ile ilgili gerekli düzenlemelerin yürütüldüğü sonucu ortaya çıkmıştır.

Müşteri ilişkisi konusunda ise bağımsız denetim firmalarında gerekli önlemlerin alınması, planlamaların yapılması ile birlikte denetimde kalitenin büyük ölçüde sağlandığı görülmektedir. Bu kapsamda denetimin öncesi ve denetim sürecinde kalitenin sağlanması amacı ile uygulama ve yükümlülüklerin yerine getirildikleri sonucu elde edilmiştir.

Denetim firmalarının kaliteli iş süreçleri yürütmeleri için insan kaynaklarının etkin bir konumda olması gerekmektedir. Bu bakımdan denetim firması çalışanlarının yeterli deneyim ve eğitime sahip olmaları ile birlikte sektörel bilgi düzeylerinin dikkate alındığı görülmektedir. Bu konuda bağımsız denetim şirketlerinin ulusal olması veya gerekli görülmemesi sebebi ile bazı bağımsız denetim firmalarının kararsız oldukları görülmüştür. Aynı zamanda performans değerlendirme, terfi, ücret artışı gibi uygulamalarda bazı firmaların kararsız oldukları görülmüştür. Çalışanların maddi olarak teşvik edilmesi, onların daha özverili bir çalışma yürütmelerini sağlayacaktır. Şirket yöneticilerinin bu hususu göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Denetimin yürütülmesi sürecinde katılımcıların çoğu kalitenin sağlanması amacı ile gerekli görüşmelerin yapılması, belgelerin oluşturulması, iletişim kanallarının kullanılması gibi konularda sorumluluklarını yerine getirdiklerini ifade etmişlerdir. Denetimde planlamadan raporun hazırlanmasına kadar her faktörün göz önünde

bulundurulması gerekir. Çünkü tarafların bu süreçle ilgili tatmin düzeyleri ilerleyen süreçlerde tekrar denetim sözleşmesini imzalanmasına zemin hazırlayacaktır.

Bağımsız denetim firmalarının bünyelerindeki kalite kontrol sisteminin sürekli bir şekilde izlenmesi bu sistemin etkinliği açısından önemlidir. Çünkü denetimin kaliteli yürütülmesi kalite kontrol sisteminin işletme özelliklerine uygun, uygulanabilir bir şekilde oluşturulup izlenmesi ile mümkün olacaktır. Çalışmada katılımcıların büyük oranda bu sistemin izlenmesi konusunda gerekli özeni gösterdikleri sonucu çıkmıştır. Kalite kontrol sisteminin belgelendirilmesi ise yukarıda belirtilen hususların gerçekleştirilmesi için gereklidir. Ayrıca denetimde kalitenin artırılması için oluşturulan çalışma kağıtlarının gizliliği ve muhafaza edilmesi için gerekli özenin gösterildiği sonucu çıkmıştır. Katılımcıların çoğu bu hususlara gerekli özeni gösterdiklerini ifade etmişlerdir.

Bağımsız denetim hizmeti veren firmalarda kalite kontrol sisteminin etkinliğinin tespit edilmesi amacı ile yapılan analizler sonucunda elde edilen bulgular şu şekilde özetlenebilir;

Kalite kontrol sistemi ana unsurlarından liderlik hükümleri ve etik hükümler ile denetimin kalitesi arasında pozitif yönlü orta düzeyli bir ilişki vardır. Diğer unsurlar olan müşteri ilişkisi, insan kaynakları, denetimin yürütülmesi, izleme ve belgelendirme ile denetimin kalitesi arasında ise pozitif yönlü yüksek düzeyli bir ilişki vardır.

Sonuç olarak; bağımsız denetim hizmetinin bir müşteri ilişkisini doğurması sebebi ile hizmet kalitesi bu ilişkinin başından sonuna kadar gerekli yükümlülüklerin yerine getirilmesi ile sağlanacaktır. Bu hizmeti veren firma çalışanlarının üzerine düşen sorumlulukları yerine getirmeleri ve mesleki yeterlilikleri ile denetimin kalitesi arttırılacaktır. Denetimin yürütülmesi aşamasında oluşturulan rehberler ve çeşitli iletişim kanalları ve bağımsızlığın sağlanması da denetimin kalitesini olumlu etkileyecektir. Kalite kontrol sisteminin belgelendirmesi ve etkin bir şekilde izlenmesi de denetimin kalitesini olumlu yönde etkileyen unsurlardır.

Liderlik ve etik uygulamalar açısından işletme tepe yönetiminin kalitenin vazgeçilmez bir unsur olduğu konusunda çalışanlarını bilinçlendirmesi ve çalışanların

etik ilke ve kurallar dahilinde performans sergilemeleri ile kalitenin sağlanacağı vurgusu yapılmalıdır.

Çalışmanın diğer kısmını BIST 100 ulusal endeksinde yer alan firmalar oluşturmaktadır. Çalışmaya yanıt veren 56 firma ile ilgili bilgiler şu şekilde özetlenebilir;

Anket çalışmasına yanıt veren firma yöneticileri genellikle lisans düzeyindedir. Meslekle ilgili genel bilgilerin elde edilebileceği bir düzey olarak lisans düzeyindeki eğitimlerin gerekli olduğu düşünülmektedir. Yöneticilerin firmadaki pozisyonlarına bakıldığında genellikle muhasebe/ finans veya mali işlerde yetkili kişilerle görüşülmüştür. Konu itibarıyla muhasebe ve denetim konuları ile ilgili pozisyonlarda görev alan kişilerle görüşülerek alınan denetim hizmetinin kalitesine ilişkin sağlıklı verilerin elde edilmesi hedeflenmiştir.

Araştırmaya katılan şirketlerin faaliyet gösterdikleri sektörlerde en yüksek paya sanayi, finans, enerji ve hizmet sektörleri sahiptir. Bu şirketlerin faaliyet süreleri ise ağırlıklı olarak 11 yıldan fazladır. Bilindiği gibi BIST 100 endeksi temel bir endeks olarak kabul edilmektedir. Dolayısı ile endekste yer alan kurumsal şirketlerin bağımsız denetimin kaliteli ve sağlıklı yürütülmesinde gerekli özeni göstermeleri hususu, şirketle ilgili taraflara karşı yükümlülüğün bir sonucudur.

Şirketlerin bağımsız denetim alma sürelerine bakıldığında yakın oranlarda 11 – 20 yıl ve 20 yıldan fazla sürelerde bu hizmetin alındığı bulgusu elde edilmiştir. Son yıllarda bağımsız denetimin kapsamının genişletilmesi ve işletme ile ilgili kararların alınması için bağımsız denetim önemli bir konu haline gelmiştir. Denetim hizmetinin alınacağı firma ile ilgili karar veren organlar ağırlıklı olarak şirket yönetim kurullarıdır.

Bağımsız denetim hizmeti alan şirketlerin bağımsız denetimde kalite kontrol sistemlerine ilişkin beklentileri ilgili bu kısımda kalite kontrol sistemi ana unsurlarını içeren sorular yöneltilmiştir. Bağımsız denetim hizmetini alan firmaların büyük bir çoğunluğunun denetim firması lideri açısından denetim kalitesine katkı sunacak (şirketin piyasa itibarı ve çalışanların mesleki yeterlilikleri gibi) hususları önemsedikleri sonucuna varılmıştır.

Etik ilke ve kurallar dâhilinde icra edilen denetim hizmetini alınması ve bu hizmeti gerçekleştiren denetim ekibinin bağımsız olması konusunun BIST 100 firmaları tarafından büyük ölçüde önemsendiği sonucuna varılmıştır.

Müşteri ilişkisi konusunda denetlenen şirketin faaliyet alanına hâkim bir denetim firmasından hizmet alınması, işletme ile sağlıklı ilişki kurulması, denetleyen şirketle ilgili yetersiz düzeyde denetim yürütülmesi konusunda dava açılmamış olması gibi konuların önemsendiği sonucuna varılmıştır. Diğer taraftan denetim ücretinin yüksek olmasının denetim firmasının tercih edilmesi konusunda etkisinin bazı firmalarca önemli; bazı firmalarca önemsiz, bazı firmalarca kararsızlık düzeyinde olduğu sonucuna varılmıştır. Bazı kaynaklarda denetim ücretinin yüksek olmasının denetim kalitesini olumlu yönde etkilediği yönde açıklamalar yer almaktadır. Bunun sebebi denetim planlamasında ortaya çıkan maliyetlerin boyutu olarak ifade edildiği düşünülmektedir.

Araştırmaya katılan şirketlerin büyük bir kısmı denetim hizmetinin alınacağı firmada insan kaynakları ile ilgili hususları önemsediklerini belirtmişlerdir. Bu noktada meslek mensuplarının mesleki eğitim ve tecrübe düzeyleri, denetim ekibi bilgilerinin denetlenen firmaya bildirilmesi gibi konuların açıkça belirtilmesinin firma tercihinde önemli bir aşama olduğu sonucuna varılmıştır. Şirket bünyesinde yer alan ve denetime katkı sunabilecek (iç kontrol sistemi) çeşitli süreçlerin denetim ücretinin belirlenmesinde göz önünde bulundurulmasına katılımcıların bazıları katılmadıklarını, bazıları ise bu konuda kararsız olduklarını belirtmişlerdir. İç kontrol sistemi denetim hizmetinin alınması noktasında önemli bir süreçtir. Dolayısı ile iç kontrol sisteminin etkin olduğu bir firmada denetim daha kısa sürede ve daha yüzeysel olacaktır. Tam tersi bir durumda ise denetim daha detaylı, uzun ve yüksek ücrette gerçekleşecektir.

Alınan hizmetin sağlıklı olması, denetim hizmeti sürecinde sorumlulukların yerine getirilmesine bağlıdır. Bu bağlamda katılımcıların çoğu denetimin sağlıklı bir planlama ile yapılması ve olası şikayetlerin denetim firma yöneticilerine iletebilecekleri kanalların olmasını önemsemektedirler. Daha önce belirtildiği gibi bağımsız denetim hizmetinin alındığı firmadan vergi denetimi dışında aynı anda başka hizmetlerin alınması yasaklanmıştır. Bu konuda yöneltilen bir soruya bazı firmalar kararsız oldukları (% 16.1) bazıları ile katılmadıkları belirtmişlerdir. Bu durum kanunda

belirlenmiş yükümlölüklerin çiğnenmesi ile birlikte denetimin kalitesini olumsuz yönde etkileyecektir. Nitekim Enron gibi skandalların temel sebebi; denetim dışı hizmetlerin büyük tutarlara ulaşması nedeni ile bağımsız denetim sürecinde bazı olumsuzluklara göz yumulması ve mali tabloların manipule edilmesidir. Ülkemizdeki yetkili otoritelerin bu hususları dikkate almaları gerekmektedir. Diğer taraftan denetim hizmetinin alındığı firmadan bağımsızlık ve mesleki konulardaki hâkimiyetin önemsendiği sonucu çıkmıştır.

Denetim hizmeti alan firma yetkilileri ile bağımsız denetim firmaları arasındaki çıkar ilişkisinin firma tercihinde önemli olduğu konusunda bazı firmalar kesinlikle katılmadıklarını belirtmişlerdir. Burada dikkat çeken konu; şirkete yatırım yapan taraflarca denetlenen firmanın sağlıklı denetlenemeyeceğidir. Çünkü şirketin piyasa değeri arttıkça elde edilecek kar artacak; mali tabloların denetiminin belirli tarafların çıkarları doğrultusunda yapılması denetimi kalitesini olumsuz etkileyecektir.

Bağımsız denetim hizmetinin alındığı firmada oluşturulan kalite kontrol sisteminin belgelendirilmesi ve etkin bir şekilde izlenmesi denetim kalitesini etkileyecektir. Çünkü bu sistem ile denetimin her açıdan izlenebileceği bir süreç oluşacağından; denetim de sağlıklı ve şeffaf olacaktır. Nitekim bu hizmeti alan firmalar kalite kontrol sistemini belgelendirilmesi, etkin bir şekilde izlenmesi konusunu önemsediklerini belirtmişlerdir.

Bağımsız denetim hizmeti alan firmalar açısından kalite kontrol sistemi etkinliğinin tespit edilmesi amacı ile yapılan analizler sonucunda elde edilen bulgular şu şekilde özetlenebilir;

Kalite kontrol sistemi ana unsurlarından müşteri ilişkisi, insan kaynakları ve denetimin yürütülmesi ile denetimin kalitesi arasında pozitif yönlü yüksek düzeyde bir ilişki vardır. Diğer taraftan liderlik, etik, izleme ve belgelendirme ile denetimi kalitesi arasında pozitif yönlü orta düzeyde bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.

Bağımsız denetim hizmeti alan firmaların ilişkili taraflara karşı yükümlölüklerini yerine getirmeleri için bu hizmetin kaliteli olması gerekmektedir. Dolayısı ile bir tür iş ilişkisi içinde olduğu bağımsız denetim firmasına denetimin başından sonuna kadar

gerekli tüm bilgi ve belgeleri ulaştırmalı, denetim ekibinin mesleki yeterliliği konusunda ikna olmalıdır. Denetimin yürütülmesi konusunda gerekli planlamanın yapılması, bağımsızlığın sağlanması, bağımsız denetim dışında alınan diğer hizmetlerin değerlendirilmesi gibi hususlar göz önünde bulundurulmalıdır.

Liderlik, etik, kalite kontrol sistemi belgelendirilmesi ve etkin bir şekilde izlenmesinin bağımsız denetim hizmetinin alınması sürecinde denetimin kalitesini arttıracaktır. Özellikle Enron gibi skandalların önlenmesi amacı ile bağımsız denetim hizmeti süresince denetlenen şirketlerin gerekli özeni göstermeleri gerekmektedir.

Bağımsız denetim hizmetini veren işletmelerde kalite kontrol sistemine ilişkin öneriler şu şekilde özetlenebilir;

Bağımsız denetim sürecinde firma liderinin denetimin kalitesini artırma amacı ile sürekli eğitim programlarına ağırlık vermesi önemli bir konudur. Denetimin kalitesini artırmada noktasında etik uygulamalarla ilgili etkinliklere yer verilmeli; denetçilerin bağımsızlıklarını tehdit edecek durumlar gözden geçirilmeli ve gerekli önlemler alınmalıdır. Ayrıca denetim elemanlarının sürekli yararlanabilecekleri kütüphane sistemi veya elektronik ortamda bilgi alış verişi yapılabileceği sistemler oluşturulmalıdır.

Denetimde yer alan personelin yürütülen denetim çalışması ile ilgili performansı göz önüne alınarak teşvik edici bir takım uygulamalar (terfi vb.) yürütülmelidir.

Denetimin yürütülmesi süresi öncesinde denetlenen şirketin önceki dönem denetçileri ile irtibata geçilerek gerekli önlemler alınmalıdır.

Denetim şirketlerinin yıllık olarak yayınladıkları şeffaflık raporlarında yer alan kalite kontrol sistemleri işletme yapısı ile örtüşecek düzeyde oluşturulmalıdır. Nitekim kamu gözetim kurumu bu konuda eksikliklerin giderilmesi yönünde web sitesinde görüşlerini bildirmiştir.

Denetim firmasındaki her kademedeki bireylerin mesleki gelişmeleri takip edecekleri olanaklar tanınmalıdır. Bu bağlamda ulusal ve uluslararası otoritelerin

mesleğe yönelik etkinlikleri ile beraber çalışanların lisansüstü eğitimlere başlamaları teşvik edilmelidir.

Son yıllarda kamu gözetim kurumu bünyesinde yetkilendirilen denetçiler ve denetim firmaları büyük bir artış göstermiştir. Bu durumun kurumsallaşmış firmaları çok fazla etkilemeyeceği düşünülebilir. Ancak faaliyetlerine yeni başlayan firmaların pastadan daha büyük pay alabilmeleri açısından farkındalık yaratmaları gerekebilir. Bunun için de denetim hizmetinin kaliteli olması yönünde hem çalışanların hem de müşteri işletmelerin tatmin olmaları sağlayacak çalışmalar yürütülmelidir.

Bağımsız denetim hizmeti alan taraflar açısından hizmetin kalitesine yönelik öneriler ise şu şekildedir;

Denetlenen firmada ilgili bölüm yöneticilerinin meslekle ilgili gelişmeleri takip edebilmeleri ve denetim konusuna adaptasyonun sağlanması amacı ile eğitim düzeylerini arttırmaları teşvik edilmelidir. Çünkü mesleğin kalitesi son yıllarda denetlenen firmalar açısından büyük önem kazanmış ve elde edilen güncel bilgilerle denetleyen firma temsilcisinin denetimde kalite odaklı çalışma gayretinin sebebi daha kolay anlaşılabilir. Bu şekilde hem bağımsız denetim firmasının itibarı; hem de denetlenen firmanın denetim raporlarına ilgililerin güveni artacaktır.

Denetimin kalitesini etkileyen unsurlardan bir diğeri etik uygulamalardır. Bu konuda denetim ekibinin etik eğitimine tabi olup olmadığı değerlendirilmelidir. Çünkü etik uygulamaların hakim olduğu firmalardan denetim hizmeti almak şirket finansal tablolarına olan güveni arttıracaktır.

Denetim ücreti konusunda bağımsız denetim hizmeti alan firmaların bazı çekinceleri olabilir. Ancak bu konuda sağlıklı veriye ulaşmanın bir maliyeti olduğu unutulmamalıdır. Denetlenen firmaların denetim ücretinin düşük olması yönündeki isteklerinin denetimin kalitesini etkileyen bir unsur olduğu unutulmamalıdır. Bu durum nihai olarak yatırımcıların işletmeye güvenlerini sarsacak olumsuzluklara (Enron vb..) neden olabilir. Ayrıca iç kontrol sisteminin etkinliği göz önünde bulundurularak denetim hizmetinin ücretinin belirlenmesi talep edilebilir.

Bağımsız denetim firmaları sadece bağımsız denetim hizmeti vermemektedirler. Bu hizmetin yanında danışmanlık ve bağımsız denetim dışı hizmetleri de vermektedirler. Bağımsız denetimle aynı anda aynı firmadan bu tür hizmetlerin alınması bağımsız denetimin kalitesine gölge düşüreceği unutulmamalıdır. Aksi takdirde Enron vb olaylarının yaşanması söz konusu olabilecektir. Zaten hizmeti veren taraflar açısından bu durum TTK ilgili maddesince yasaklanmıştır.

Denetimi yürüten firma temsilcileri veya ilgili kişilerin denetlenen firmaya yatırım yapmaları konusunun denetimin kalitesini etkileyeceği unutulmamalı ve denetim hizmetinin alınıp alınmayacağına bu hususun göz önünde bulundurularak karar verilmelidir. Ayrıca denetleyen firmanın yetersiz düzeyde denetimleri dolayısı ile hakkında dava açılmış olması konusunun da göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Kamu Gözetim Kurumu yeni bir kurum olması sebebi ile gözetim çalışmalarında daha çok bütüncül bir yaklaşım sergilemektedir. Kurum bu görevi yürütürken tespit ettiği eksiklikleri kurumlara zamanlı bir şekilde bildirmektedir. (Herhangi bir ceza verme eyleminin şu ana kadar gerçekleştirmediği yetkililer tarafından bildirilmiştir.) Kurumun bu konudaki iyi niyeti suistimal edilmeden denetimin yürütülmesi sürecinde kaliteye yönelik tüm faktörler uygulamada yerini almalıdır.

Çalışma sonucunda elde edilen bulgular bağımsız denetimde kalite kontrol sisteminin etkin olduğunu göstermektedir. Ülkemizde sistemin uygulama sürecinin yeni olması ile birlikte; Kamu Gözetim Kurumu ile etkileşim, denetimin daha detaylı ve kapsamlı olması konunun daha fazla dikkate alınmasını gerektirmektedir. İlerleyen yıllarda kamu gözetim kurumunun inceleme ve gözetim faaliyet raporların yayınlanması ile konu ile daha netlik kazanacaktır. Böylece ülkemizdeki uygulamaların durumuna dikkat çekilerek eksiklikler ve sürecin iyileştirilmesi yönünde önemler alınabilecektir. Diğer taraftan ABD ve AB ülkeleri kamu gözetim kurumları faaliyetlerinin ülkemizde de dikkate alındığı görülmektedir. Ülkemizdeki bu sistemin iyice oturması ile kalite kontrol sistemi bağlamında ABD, AB ve Türkiye karşılaştırılması konusu literatüre kazandırılacak konular arasında olabilir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

ERDOĞAN, Melih. Denetim. 2.Basım, Maliye Ve Hukuk Yayınları 2005, Ankara.

GÜREDİN, Ersin. Denetim ve Güvence Hizmetleri, Türkmen Kitabevi, 2010, İstanbul.

KAVAT Hasan, Muhasebe Denetimi, Gazi Kitabevi, 2008, Ankara.

Selimoğlu Seval Kardeş, ÖZBİRECİKLİ Mehmet, KURT Ganite, UZAY Şaban, ALAGÖZ Ali, YANIK Serap, Muhasebe Denetimi, Gazi Kitabevi, 2009, Ankara.

SELİMOĞLU Seval Kardeş, ÖZBİRECİKLİ Mehmet, UZAY Şaban, UYAR Süleyman, Bağımsız Denetim TDS ile Uyumlaştırılmış, TÜRMOB Yayınları, 479, Kasım 2015, Ankara.

TÜREDİ, Hasan. Denetim, Celepler Matbaacılık 2000, Trabzon.

TÜRMOB, Denetim, Mesleki Uyum Eğitimi (Teori) TESMER Yayın No: 85 2009, Ankara.

YÜKÇÜ Süleyman, KOÇAKOĞLU Özlem, Bağımsız Denetimde Denetim Kalitesi Genel Çerçevesi ve Göstergeleri, Kitapana Yayınları, 2017, İzmir.

MAKALELER VE BİLDİRİLER

ARI Murat, “Kurumsal Yönetim ve Finansal Raporlamanın Güvenilirliği”, Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, Ekim, 2008, 3(2), s.50-51.

BALSARI Kaytmaz Çağnur, VARAN Seçil, (2014), “ Kaliteli Finansal Raporlamada Denetimin Rolü İle İlgili Tartışmalar” yıl: 2014, s.69-90.

CİHANGİR, Mehmet, İNAN, Mahmut, “Bankalarda Denetim Etkinliği ve Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu’na Devredilen Bankaların Denetimine İlişkin Bir İnceleme”, Vergi Sorunları Dergisi, Mayıs, 2006, s.7.

DURUKAN Banu, İKİZ KAPUCUGİL Aysun, (2007), “Denetimin Kalitesi, Kalite ve Hizmet Kalitesine İlişkin Modeller: Kavramsal Çerçeve” Mali Çözüm Dergisi, 2007, Sayı: 82, s. 29-56.

EKŞİT, Ayşegül, Gözetim Kurumları ve Bağımsız Denetimin Kalitesinin Artırılmasındaki Rolü (Moderatör: Osman DERELİ) Bağımsız Denetim Kongresi, 8 Eylül 2015, İstanbul

Gürer, Hüseyin, “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Kurumsallaşmanın Getireceği faydalar” IV. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, X. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 5-9 Ekim 2011, Antalya, s.179.

GENÇOĞLU Ümit Gücenme, Ertan Yasemin, Muhasebe Kalitesini Etkileyen Faktörler ve Türkiye’deki Durum, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak 2012, ss:1-24.

KARGIN, Mahmut, ARICI, Nuray Demirel, Muhasebe Bilgilerinin Kalitesini Ölçmeye Yönelik Bir Çalışma: Borsa İstanbul Örneği, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz 2015, ss:1-22.

KAYIM Ali, 1984’’Ten 2006’ya Avrupa Birliği’nde Yasal (Mali) Denetim: Revize 8. Direktif Neler Getiriyor? Mali Çözüm Dergisi, Haziran- Temmuz 2006, sayı: 76 ss: 147-155.

KUZU, Durmuş Ali, Gözetim Kurumları ve Bağımsız Denetimin Kalitesinin Artırılmasındaki Rolü (Moderatör: Osman DERELİ) Bağımsız Denetim Kongresi, 8 Eylül 2015, İstanbul.

OKSAY Suna, ACAR Onur, Avrupa Birliği ve Türk Sigorta Sektöründe Denetim, Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları-9, İstanbul, Ocak 2007.

OKTAY Sadiye, (2013), “Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri” Maliye Finans Yazıları, 2013, Sayı:100, s.42 - 94.

OKUR, Mahmut, Bağımsız Denetimin Denetimi, Sermaye Piyasası Kurulu Yeterlilik Etüdü, Ankara, Kasım 2007.

SELİMOĞLU Seval Kardeş, YEŞİLÇELEBİ Gül, Mesleki Aidiyetin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma Muhasebe ve Finansman Dergisi Ekim 2014 ss:27- 51.

TUAN, Koray, Bağımsız Denetimde Rotasyon Uygulaması: Sistemin Artıları-Eksileri Üzerine Tartışmalar Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, Yıl: 3, Sayı: 16, Eylül 2015, s. 291-309.

TÜRKER, Masum, Kamu Güveni ve Muhasebe Mesleği, Uludağ Üniversitesi, 26. Muhasebe Eğitim Sempozyumu, Antalya, Mayıs 2007.

TÜRMOB, “Sarbanes Oksley Yasası”, Bilanço Dergisi, Sayı:74, Aralık 2002.

TÜRMOB, “Finansal Raporlama Konseyi’nin Denetim Kalitesi Çerçevesi”, Sayı.15, Nisan 2008.

TÜRMOB “Parmalat Skandalı ile Denetime Yeni Standartlar Geldi” Bilanço Dergisi, Sayı: 90, Nisan 2004.

UZAY Şaban, “Denetimde Kalite” Konya SMMMO I. Uluslararası Denetim Standartları Konferansı, 14-17 Mayıs 2009

YAVUZ Mustafa, Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler Üzerinde Kamu Denetimi ve Gözetimi, Mali Çözüm Dergisi, Eylül- Ekim 2011, ss: 147-162,

E- KAYNAKLAR

ACAR Durmuş, SENAL Serpil, USUL Hayrettin, “Bağımsız Denetimin Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma”<http://sead.selcuk.edu.tr/sead/article/download/66/65> ,Erişim Tarihi: 26.05.2015.

AKBULUT Yıldız, Sermaye Piyasaların Gelişmesinde Muhasebe Bilgilerinin Önemi <http://www.basarmevzuat.com/dergi/2001-05/a/spmuhasebe.htm>, 07.02.2017.

Avrupa Parlamentosu ve Konseyi’nin 2006/43/ECSayılı Direktifi
17 Mayıs 2006 Yıllık Hesapların ve Konsolide Hesapların Kanuni Denetimi
www.dt-audit.com/.../AB%20Denetim%20Direktifi-Tadil%202008%20-t...
[05.01.2016.](http://www.dt-audit.com/.../AB%20Denetim%20Direktifi-Tadil%202008%20-t...)

Avrupa Parlamentosu ve Konseyinin 16 Nisan 2014 tarihli ve 537/1024 EU Sayılı Düzenlemesi (Türkçe) ile Avrupa Parlamentosu ve Konseyinin 16 Nisan 2014 tarihli ve 2014/56/EU Sayılı Direktifi
(İngilizce) http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/Mevzuat/Uluslararası/C4%B1%20D%C3%BCzenlemeler/2014_56_EU.pdf, 18.07.2017.

Bağımsız Denetim Standardı 220 (Taslak)-Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol http://www.kgk.gov.tr/contents/files/bds/bds_220.pdf 07.11.2013

Bağımsız Denetim Yönetmeliği 26.12.2012 sayılı Resmi Gazete http://www.kgk.gov.tr/content_detail-191-542-26-aralik-2012-tarihli-resmi-gazete-de-bagimsiz-denetim-yonetmeli-yayimlanmistir.html

BAYAZITLI, Ercan, Uluslararası Bağımsız Denetim Standartlarının Türkiye Uygulaması <http://www.politics.ankara.edu.tr/dergi/pdf/46/3/ercanbayazitli.pdf>, 16.12.2015.

CÖMERT, Nuran, vd. Denetim Standartları, Marmara Üniversitesi <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/pdf/egitim/marmara/DenetimStandartlari.pdf>, 13.09 2015)

ÇARIKÇIOĞLU Peyami, Türkiye’ de Muhasebe Denetiminin Gelişimi, archive.ismmmo.org.tr/docs/.../02-PEYAMICARIKCIOGLU.doc, 16.12.2015)

ERGÜN İlker, “Kalite Kontrol ve Kalite Güvence Arasındaki Fark Nedir” <http://www.ilkerergun.com.tr/standartizasyon-danismanlik/549-kalite-kontrol-ile-kalite-guvence-arasindaki-fark-nedir> (13.09.2015)

GÖNEN, Seçkin, UZAY, Şaban, Türkiye’de Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Görünümü, file:///I:/türkiye%20deki%20bağımsız%20denetim/türkiye%20deki%20Denetim_Kuruluslari.pdf, 25.05.2016

GÖREN, İhsan, “Denetimde Kalite Yönetimi/ Güvencesi/ Kontrolü- Terminoloji, Düzenleme ve Uygulama Örnekleri- Sayıştay Denetimi İçin Öneriler” <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/27DenKalYon.pdf>, 07.10.2015.

HİKMET, Nazım, ” Denetim Mesleğinde Disiplin”, (t.y.) Kaynak: archive.ismmmo.org.tr/docs/.../O10/NAZIM%20HIKMET.ppt, (Erişim Tarihi: 12.05.2011)

Kalite Kontrol Standardı 1-Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri İle Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol <http://kgk.gov.tr/contents/files/pdf/kks1.pdf> 07.11.2013

Muhasebe, Denetim ve Danışmanlık İşletmeleri İçin İşyeri, Hizmet ve Kalite Güvence İlke ve Esasları Hakkında Mecburi Meslek Kararı, 13 Aralık 2013 Tarihli ve 28850 sayılı

RG http://www.turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/MECBURI%20MESLEK%20KARARLARI/7-MUH_DENETIM_DANISMANLIK.pdf, 18.07.2017

SANLI, Nail, “Meslekte Yeni Uzmanlık Alanları”,Ordu SMMM Odası Yayını Bülteni, Sayı: 36, Ocak, 2014,<http://www.ordusmmmo.org.tr/admin/dosya/dergi/smmmodasi36.pdf>, (12.11.2016)

Sermaye Piyasası Kurulu, 2008-2010 Dönemi Bağımsız Denetim Kalite Kontrol Çalışma Sonuçları Bilgilendirme Raporu<http://www.spk.gov.tr/indexpage.aspx?pageid=854>, 07 11 2013.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No:22)’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri:X, No: 28), <http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=590&fn>, 18.07.2017.

ŞAVLI Tuğba, Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim Süreci;<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/10/TR/TUBASAVLI.pdf>, 01.12.2015)

Şirin Mehmet, Bağımsız denetim Standartları[www.tmud.org.tr/Files/Mehmet ŞİRİN.pptx](http://www.tmud.org.tr/Files/Mehmet_SİRİN.pptx), 01.12.2015.

TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezi Kurulmasına İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ (Seri I, No:1) 27746 Sayılı Resmi Gazete, 01 Kasım 2010 <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/11/20101101-4.htm>

Uluslararası Muhasebeciler İçin Etik Standartları Kurulu <http://siteresources.worldbank.org/EXTECAADVPRO/Resources/1934187-145894493844/IESBA.pdf> 18.12.2015.

UYGUN Rahmi, 2010, Bağımsız Denetimin Kalitesinin Kontrolü, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/rahmiuygun/008/>, 07.10.2015

UZAY, Şaban,TANÇAhmet, Erciyes, Mehmet, Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe, http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/Muhasebe_Denetimi_Gecmisten_Gelecege.pdf, 09.02.2017.

<http://www.aicpa.org/About/Pages/About.aspx>, 18.12.2015

<http://pcaobus.org/About/History/Pages/default.aspx>, 12.01.2016

<http://pcaobus.org/About/Ops/Documents/Strategic%20Plans/2015-2019.pdf>,
13.01.2016

KGK, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/mevzuat/537_1024%20AB.pdf, 11.01.2016

IOSCO Denetim Gözetimi Prensipleri,
2002, <http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD134.pdf>, 15.03.2016

<http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview> 18.12.2015

<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Statements-of-Membership-Obligations-1-7-Revised.pdf>, 11.03.2016

<http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=7&pid=5>,
23.02.2017

<http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&showmenu=yes&menuid=6&pid=9&subid=7&submenuheader=99>.2.2017

6362 sayılı SPK Kanunu, 30.12.2012 tarihli 28513 sayılı
RG <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/12/20121230-1.htm>, 04.01.2016

Bağımsız Denetim Derneği,
(BDD) <http://www.bdd.org.tr/default.asp?PG=TRANA> 25.0.5.2016

KGK

http://www.kgk.gov.tr/contents/files/mevzuat/Bagimsiz_Denetim_Kapsami_Genisliyor(
21.03.2016).pdf

<http://www.ekonomianaliz.com/guvenilirlik-analizi-reliability-analysis/> 04.05.2017

<http://www.p005.net/analiz/korelasyon-analizi>, 05.05.2017.

<https://erdialtay.wordpress.com/tag/muhasebe-denetimi/>, 18.07.2017

TEZLER

AKTAŞ Hasan Hüseyin, İç Denetçinin Bağımsızlığı ve Türkiye Uygulamalarına Yönelik Bir Örnek, Marmara Üniversitesi SBE, İşletme ABD (Yüksek Lisans Tezi) 2010, İstanbul.

DİBİ Ekrem, Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol Sistemi ve Türk Denetim Firmalarındaki Uygulamalar, Marmara Üniversitesi SBE, İşletme ABD (Yüksek Lisans Tezi) 2010, İstanbul.

ESENDEMİR Ebru, Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Yeni Yaklaşımlar ve İzmir İlinde Yeminli Mali Müşavirlere Yönelik Bir Araştırma, Celal Bayar Üniversitesi SBE İşletme ABD Muhasebe Finansman BD,(Doktora Tezi) 2011, Manisa.

ERZİ Handan, 2010, Sarbanes-Oxley Yasasının Yolsuzluk Vakalarının Ortaya Çıkarılmasındaki Rolü: Yasa Öncesi ve Sonrasında Yaşanan Şirket Yolsuzluk Vakaları Üzerine Mukayeseli Bir İnceleme, Mustafa Kemal Üniversitesi, SBE İşleme ABD, Hatay.

GÖĞER Tuğba, Türkiye de Bağımsız Denetim Uygulamalarında Bağımsız Denetimin Kalitesini Belirleyen Etkenler ve Türkiye deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Marmara Üniversitesi SBE, İşletme ABD Muhasebe Denetimi Bilim Dalı (Yüksek Lisans Tezi) 2006 İstanbul.

ÖZGÜL Arzu, İ Denetimde Kalite Güvene Geliştirme Programı ve Bir Uygulama, Marmara Üniversitesi, SBE, İşletme ABD Muhasebe Denetimi Bilim Dalı (Yüksek Lisans Tezi) 2011, İstanbul.

SENAL Serpil, Bağımsız Denetimin Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurumu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma, Süleyman Demirel Üniversitesi SBE, İşletme ABD, 2011, Isparta.

SÜER Zeynep Ayça, Muhasebe Uygulamalarında Enron Vak' asının Yeri ve Önemi ve Ülkemiz Muhasebe Uygulamaları Üzerindeki Etkisi, İstanbul Üniversitesi SBE, İşletme ABD,2004, İstanbul.

YEŞİL Asuner, Dış Denetçinin Bağımsızlığı ve Türkiye' deki Durum, Marmara Üniversitesi SBE İşletme ABD, (Yüksek Lisans Tezi), 2006, İstanbul.

YURDAKUL Hüseyin, Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol ve Türkiye' deki Uygulamaları, Gazi Üniversitesi SBE işletme Anabilim Dalı Muhasebe bilim Dalı (Yüksek Lisans Tezi) 2005 Ankara.

EKLER

EK -1 : BİST 100 ULUSAL ENDEKSİNDE YER ALAN FİRMALARA

YÖNELİK ANKET FORMU

BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE KONTROL SİSTEMİNİN ÖLÇÜLMESİ ÜZERİNE BİR ANKET ÇALIŞMASI

Sayın Şirket Yöneticisi;

Bu çalışma İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı'nda hazırlanan doktora tezi çalışmasına ilişkin uygulama kısmının sorularını içermektedir. Yapılacak olan bu çalışma ile bağımsız denetimde kalite güvence sisteminin ölçülmesine yönelik belirlemiş olduğumuz bazı hipotezlerin doğruluğu amaçlanmıştır. Vereceğiniz cevaplar bağımsız denetimde kalite güvence sisteminin etkin bir şekilde işlemesine yönelik katkıda bulunacaktır. Yaptığımız bu bilimsel çalışma sonucunda ülkemizde yeni olan bu sistemin gelişmesi noktasında eksiklikler ve yapılması gerekenler tespit edilecektir. Bu amaçla ankete vereceğiniz cevaplar tamamen akademik alanda kullanılacak ve kimseyle paylaşılmayacaktır. Cevaplarınızın etkinliği çalışma sonuçlarının da kaliteli olmasını sağlayacaktır. Vakit ayırdığınız için şimdiden teşekkür eder, saygılarımızı sunarız.

Birgül BOZKURT YAZAR
birgulbozkurt@munzur.edu.tr

Şirkete İlişkin Bilgiler

Eğitim Durumunuz	() Orta Öğretim () Lise () Önlisans () Lisans () Yüksek lisans () Doktora
Şirketteki Pozisyonunuz	() Yönetim Kurulu Üyesi veya Genel Müdür () Muhasebe, Finans, Mali İşler Müdür/Müdür Yardımcısı () İç Denetçi () Diğer (Lütfen belirtiniz).....
Faaliyet Gösterdiğiniz Sektör	() Finans () Sanayi () Turizm () Tarım () İnşaat () Gıda () Enerji () Tekstil () Hizmet () Diğer.....
Faaliyet Süreniz	() 10 yıl veya daha az () 10 yıldan fazla
Şirketiniz Kaç Yıldır Bağımsız Denetim Hizmeti Almaktadır	() 1-10 yıl arası () 11-20 yıl arası () 20 yıl ve üzeri
Şirketinizin Hangi Denetim Firması Tarafından Denetleneceğine Kimler Karar Vermektedir	() Yönetim Kurulu () Genel Müdür () Muhasebe veya Finans Bölümleri () Denetim Komitesi

Alınan Denetim Hizmetinin Kalite Kontrol Sistemine Uygunluğunun Ölçülmesi

A. Liderlik hükümleri (Bu bölümde bağımsız denetim firmasındaki liderlik hükümleri ile denetimin kalitesi arasında anlamlı bir ilişkinin olup/olmadığının tespiti amaçlanmaktadır.)					
1:Kesinlikle Katılmıyorum, 2:Katılmıyorum, 3:Kararsızım, 4:Katılıyorum, 5:Kesinlikle Katılıyorum	1	2	3	4	5
1.Denetim hizmeti alacağımız şirketin yeterli düzeyde mesleki tecrübeye sahip olmasına dikkat etmekteyiz.					
2.Denetim hizmeti alacağımız şirketin piyasadaki itibarı ve güvenilirliğine önem vermekteyiz.					

B. Etik Hükümler (Bu bölümde bağımsız denetim firmasında uygulanan etik hükümler ile bağımsız denetim kalitesi arasında anlamlı bir ilişkinin olup/olmadığının tespiti amaçlanmaktadır.)					
1:Kesinlikle Katılmıyorum, 2:Katılmıyorum, 3:Kararsızım, 4:Katılıyorum, 5:Kesinlikle Katılıyorum	1	2	3	4	5
1.Denetim hizmeti alacağımız <u>denetim şirketinde etik ilkelerin uygulanıyor olması</u> bizler için önemlidir.					
2.Denetim hizmetini alacağımız şirkette görevlendirilen <u>denetim ekibinin bağımsızlığına</u> önem vermekteyiz.					

C. Müşteri İlişkisi (Bu bölümde bağımsız denetim firmasında müşteri ilişkisine yönelik uygulanan prosedürler ile bağımsız denetimin kalitesi arasında anlamlı bir ilişki olup/olmadığının tespiti amaçlanmaktadır.)					
1:Kesinlikle katılmıyorum, 2:Katılmıyorum, 3:Kararsızım, 4:Katılıyorum, 5:Kesinlikle Katılıyorum	1	2	3	4	5
1.Denetim hizmetini alacağımız şirketin <u>faaliyet gösterdiğimiz alana hâkim olması</u> denetim sözleşmesini imzalamamızda önemli bir etkidir.					
2.Denetim esnasında denetim ekibi sorumlusunun işletmemizle sağlıklı iletişim kurabilmesini önemsemekteyiz.					
3.Denetim firmasının denetim ücreti bu firmanın kabul edilmesinde etkilidir.					
4.Denetim firmasının daha önce yetkili otoriterler tarafından disiplin uygulamalarına tabii tutulmuş olması denetim firmasının seçiminde kararımızı etkilemektedir.					
5.Denetim firması hakkında dava açılmamış olması (yetersiz düzeyde denetim yürütmüş olması sebebiyle) denetleyen firma seçimi kararımızı etkilemektedir.					

D. İnsan kaynakları (Bu bölümde bağımsız denetim firmasında insan kaynaklarına yönelik uygulanan prosedürler ile denetimin kalitesi arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığı amaçlanmaktadır.)					
1:Kesinlikle katılmıyorum, 2:Katılmıyorum, 3:Kararsızım, 4:Katılıyorum, 5:Kesinlikle Katılıyorum	1	2	3	4	5
1.Denetçilerin mesleğe ilişkin gösterdikleri gelişimler, aldıkları eğitimler denetim hizmetini alacağımız firmanın belirlenmesinde önemlidir.					
2.Şirketimizde denetim hizmetini alacağımız denetim ekibine ilişkin bilgilerin tarafımıza yazılı ve sözlü olarak bildirilmesini önemsemekteyiz.					
3.Alacağımız denetim hizmetinin ücretinin belirlenmesinde şirketimizle ilgili gerekli bilgilerin (iç kontrol sistemi)göz önünde bulundurulmasını talep etmekteyiz.					

E. Denetimin Yürütülmesi (Denetimin yürütülmesi aşamasında uygulanan prosedürler ile denetimin kalitesi arasında anlamlı bir ilişki olup/olmadığının tespiti amaçlanmaktadır.)					
1:Kesinlikle katılmıyorum, 2:Katılmıyorum, 3:Kararsızım, 4:Katılıyorum, 5:Kesinlikle Katılıyorum	1	2	3	4	5
1.Denetim hizmetini aldığımız esnada olası şikâyetlerimizi denetim firması yöneticilerine gizlilik içerisinde iletebileceğimiz kanalların olmasını önemsemekteyiz.					
2.Denetim ekibi sorumlusunun yapılacak denetim işi için gerçekçi bir denetim planlaması yapmasında dikkat etmekteyiz.					
3.Denetim hizmetini aldığımız şirketten bağımsız denetim dışı hizmetlerin (hukuk, vergi, finans danışmanlık hizmetleri ve/ veya KDV iadesi, tam tasdik vb...) alınmamasına dikkat etmekteyiz.					
4.Yasal düzenlemeler dışında denetim firmasının bağımsızlıkla ilgili özel düzenlemelerinin olup olmadığına dikkat etmekteyiz.					
5.Denetimi yürütecek ekibin muhasebe ve denetim konularındaki hâkimiyetini önemsemekteyiz.					
6.Denetimi yapacak firma yöneticilerinin veya ilişkili kişilerin şirketimize yatırım yapmış olması denetim hizmetini o firmadan almamamıza neden olmaktadır.					

F. İzleme (Bu bölümde kalite kontrol sisteminin etkin bir şekilde izlenmesi ile denetimin kalitesi arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığının tespiti amaçlanmaktadır.)					
1:Kesinlikle katılmıyorum, 2:Katılmıyorum, 3:Kararsızım, 4:Katılıyorum, 5:Kesinlikle Katılıyorum	1	2	3	4	5
1.Denetim kalite kontrolünün gözden geçirilmesine ilişkin yetkin kişilerin görevlendirilmesini önemsemekteyiz.					

G. Belgelendirme (Bu bölümde kalite kontrol sisteminin belgelendirilmesi ile denetimin kalitesi arasında anlamlı bir ilişki olup/ olmadığının tespiti amaçlanmaktadır.)					
1:Kesinlikle katılmıyorum, 2:Katılmıyorum, 3:Kararsızım, 4:Katılıyorum, 5:Kesinlikle Katılıyorum	1	2	3	4	5
1.Denetim çalışmasında oluşturulan çalışma kâğıtlarının sadece yetkili kişilerin erişebilecekleri sistemde muhafaza edilmesini önemsemekteyiz.					
2.Denetim firmasının denetleme yaparken tüm işlemleri belgelendirmesi firmamızın denetimi hakkında olumlu görüşe sahip olmamızı etkilemektedir.					

**EK- 2 KAMUYU AYDINLATMA PLATFORMU ‘ NUN LİSTELENDİRDİĞİ
BAĞIMSIZ DENETİM FİRMALARINA YÖNELİK ANKET FORMU**

**BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE KONTROL SİSTEMİNİN ÖLÇÜLMESİ
ÜZERİNE BİR ANKET ÇALIŞMASI**

Sayın Bağımsız Denetçi;

Bu çalışma İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı’ nda hazırlanan doktora tezi çalışmasına ilişkin uygulama kısmının sorularını içermektedir. Yapılacak olan bu çalışma ile bağımsız denetimde kalite güvence sisteminin ölçülmesine yönelik belirlemiş olduğumuz bazı hipotezlerin doğruluğu amaçlanmıştır. Vereceğiniz cevaplar bağımsız denetimde kalite güvence sisteminin etkin bir şekilde işlemesine yönelik katkıda bulunacaktır. Yaptığımız bu bilimsel çalışma sonucunda ülkemizde yeni olan bu sistemin gelişmesi noktasında eksiklikler ve yapılması gerekenler tespit edilecektir. Bu amaçla ankete vereceğiniz cevaplar tamamen akademik alanda kullanılacak ve kimseyle paylaşılmayacaktır. Cevaplarınızın etkinliği çalışma sonuçlarının da kaliteli olmasını sağlayacaktır. Vakit ayırdığınız için şimdiden teşekkür eder, saygılarımızı sunarız.

Birgül BOZKURT YAZAR
birgulbozkurt@munzur.edu.tr

Kişisel Bilgiler

Denetim Alanındaki Tecrübeniz	() 5 Yıl Altı () 5-10 yıl () 10-15 yıl () 15 yıl ve üstü
Eğitim Düzeyiniz	() Lisans () Yüksek lisans () Doktora () Diğer.....
Şirketteki Mesleki Konumunuz	() Sorumlu Ortak Baş Denetçi () Baş Denetçi () Kıdemli Denetçi () Denetçi () Denetçi Yardımcısı
Şirket Kalite Kontrol Komitesinde Yer Alıyor musunuz?	() Evet () Hayır

Şirkete Yönelik Bilgiler

Kuruluş Merkeziniz	() İstanbul () Ankara () İzmir Diğer.....
Ağırlıklı Olarak Hizmet Verdiğiniz Sektör veya Sektörler	() Finans () Sanayi () Turizm () Tarım () İnşaat () Gıda () Enerji () Tekstil () Hizmet () Diğer
Faaliyet Süreniz	() 10 yıl veya daha az () 11 yıl daha fazla
Ortak Sayınız	() 20 den az kişi () 20- 40 kişi () 41 kişi ve yukarısı
Ortaklık Yapınız	() Yabancı ortaklı Türk denetim şirketi () Yabancı ortağı olmayan Türk denetim şirketi
Bünyenizdeki Denetçi Sayısı	() 4-8 () 9-13 () 14-18 () 19-23 () 24 ve üstü
Verdiğiniz Hizmetler	() Bağımsız denetim () Bağımsız denetim dışındaki diğer denetim faaliyetleri

	()Danışmanlık hizmetleri (Hukuk, Vergi, Finans vb.) ()Diğerleri
Kalite Kontrol Sisteminiz hangi düzenlemelere göre oluşturulmuştur	() KKS 1 () UDS 220 () Etik Kurallar() Hepsi
Sahip olduğunuz yetki belgeleri	() PCAOB () KGK () SPK () BDDK () EPDK () Hazine Müsteşarlığı() Hepsi

Kalite Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Ölçülmesi

A.Liderlik hükümleri (Bu bölümde bağımsız denetim firmasındaki liderlik hükümleri ile denetimin kalitesi arasında anlamlı bir ilişkinin olup/olmadığının tespiti amaçlanmaktadır.)					
1:Kesinlikle Katılmıyorum, 2:Katılmıyorum, 3:Kararsızım 4:Katılıyorum, 5:Kesinlikle Katılıyorum	1	2	3	4	5
1.Çalışanlarımız denetim çalışmaları süresi içinde kalitenin vazgeçilmez olduğu konusunda bilinçlidirler.					
2.Şirketimizde denetim çalışmalarının mesleki standartlara ve yürürlükteki uygulamalara uygun olduğu noktasında azami düzeyde dikkat edilmektedir.					
3.Şirketimizde kalite kontrol sisteminden sorumlu kişi veya kişiler yeterli deneyim ve beceriye sahiptirler.					

B. Etik Hükümler (Bu bölümde bağımsız denetim firmasındaki uygulanan etik hükümler ile bağımsız denetim kalitesi arasında anlamlı bir ilişkinin olup/olmadığının tespiti amaçlanmaktadır.)					
1:Kesinlikle Katılmıyorum, 2:Katılmıyorum, 3:Kararsızım 4:Katılıyorum, 5:Kesinlikle Katılıyorum	1	2	3	4	5
1.Çalışanlarımızın etik değer konusunda bilinç düzeylerini artırma amacı ile her yıl düzenli olarak etkinlikler düzenlenmektedir.					
2.Şirket bünyesinde etik hükümlere uygun davranılacağına dair yazılı veya elektronik ortamda yılda en az bir kez ya da her denetim başlangıcında taahhüt alınmaktadır.					
3.Denetim çalışması sırasında bağımsızlığı tehdit eden unsurların olup olmadığı sorgulanmakta ve bu unsurlar minimum düzeye indirilmeye çalışılmaktadır.					
4.Denetim çalışması sırasında bağımsızlığa yönelik tehditler ortadan kaldırılamadığı durumda denetimden çekilme kararı alınmaktadır.					

C. Müşteri İlişkisi (Bu bölümde bağımsız denetim firmasında müşteri ilişkisine yönelik uygulanan prosedürler ile bağımsız denetimin kalitesi arasında anlamlı bir ilişki olup/olmadığının tespiti amaçlanmaktadır.)					
1:Kesinlikle Katılmıyorum, 2:Katılmıyorum, 3:Kararsızım, 4:Katılıyorum, 5:Kesinlikle Katılıyorum	1	2	3	4	5
1.Denetim işinin kabulünde müşteri işletmenin dürüstlüğü, itibarı ve güvenilirliği dikkate alınmaktadır.					
2.Müşterilere verilecek tekliflerin sunulması öncesi ve hizmetlerin kabulü aşamasında bağımsızlık kontrolleri ve risk analizleri yapılmaktadır.					
3.Şirketimizin denetim dışı hizmet sunan birimleri denetim hizmeti verilen firmalara yönelik bağımsızlık hükümlerine tabi hizmet sunmaktadır.(bağımsız denetimin dışında sunulan hizmetler bakımından)					
4.Denetim esnasında denetlenen işletme yönetici ve çalışanlarının					

sergiledikleri tavır denetimin kaliteli yürütülmesini etkilemektedir.					
5.Denetim esnasında denetlenen işletme yönetici ve çalışanlarının olumsuz tavırları yazılı kayıt altına alınmakta ve denetimin kaliteli yürütülmesi konusunda uzlaşma sağlanmaya çalışılmaktadır.					
6.Şirketimizde denetim çalışmasına ilişkin sorumlu denetçi ve kalite kontrolünü gözden geçiren kişiler mevzuatlar çerçevesinde rotasyona tabii tutulmaktadır.					
7.Şirketimizde finansal bağımsızlığın sağlanması kapsamında bağımsız denetimin yürütüldüğü işletmeye <u>paydaşlar tarafından</u> yatırım yapılması durumunda uyarılar dikkate alınmaktadır.					

D. İnsan kaynakları (Bu bölümde **bağımsız denetim firmasında insan kaynaklarına yönelik uygulanan prosedürler ile denetimin kalitesi arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığı amaçlanmaktadır.**)

1:Kesinlikle Katılmıyorum, 2:Katılmıyorum, 3:Kararsızım, 4:Katılıyorum, 5:Kesinlikle Katılıyorum	1	2	3	4	5
1.Denetimlerin kaliteli gerçekleşmesi için yeterli deneyim, eğitim ve beceriye sahip personeller görevlendirilmektedir.					
2.Personellerimiz sürekli eğitim programları kapsamında her yıl düzenlenen yurt içi/yurt dışı eğitimlere katılmaktadırlar.					
3.Bağımsız denetimi yürütecek olan denetim ekibinin belirlenmesinde sektör bilgisi göz önünde bulundurulmaktadır.					
4.Yürütülen bağımsız denetim sonucunda denetimin sağlıklı yürütüldüğüne dair personele yönelik performans değerlendirilmesi yapılmakta, ücret artışı, terfi gibi uygulamalara gidilmektedir.					

E. Denetimin Yürütülmesi (Denetimin yürütülmesi aşamasında uygulanan prosedürler ile denetimin kalitesi arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığının tespiti amaçlanmaktadır.)

1:Kesinlikle Katılmıyorum, 2:Katılmıyorum, 3:Kararsızım, 4:Katılıyorum, 5:Kesinlikle Katılıyorum	1	2	3	4	5
1.Denetim işi kabul edilmeden önce, denetlenecek firmanın önceki denetçisinden firma ile ilgili bilgiler toplanmaktadır.					
2.Şirketimizde denetimi yapacak denetim ekibine ilişkin bilgiler müşteri işletmeye yöneticilerine yazılı ve sözlü olarak bildirilmektedir.					
3.Şirketimizde ücret bağımlılığını (bağımsız denetim dışında verilecek hizmetlerden dolayı) ortadan kaldırmak amacı ile gerekli düzenlemeler yapılmaktadır.					
4.Denetimin yürütülmesi esnasında zor ve tartışmalı konularda işletme içinde ve dışında alanında uzman kişilerle istişareler yapılmakta,sonuçlar yazılı hale getirilmekte ve ortaya çıkan sonuçlar uygulanmaktadır.					
5.Kalite Kontrol Komitesindeki (Kalite Kontrolü gözden geçirenler) kişiler bağımsızlıklarını yitirmeleri durumunda değiştirilirler.					
6.Denetim yürütülmesi öncesinde kaliteyi arttırmaya yönelik yazılı ve elektronik yazılımlar, standart belgelendirme biçimleri, sektöre ve denetime özgü rehberler oluşturulmaktadır.					
7.Denetim ekibinde daha az deneyimli personelin performansını arttırmaya yönelik rehberler hazırlanmaktadır.					
8.Şirketimizde denetimin kalitesine yönelik müşterilerimizden şikâyetleri içeren bildirimleri gizlilik içinde alabileceğimiz iletişim kanallarını kullanmaktayız.					

F. İzleme (Bu bölümde kalite kontrol sisteminin etkin bir şekilde izlenmesi ile denetimin kalitesi arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığının tespiti amaçlanmaktadır.)					
1:Kesinlikle Katılmıyorum, 2:Katılmıyorum, 3:Kararsızım, 4:Katılıyorum, 5:Kesinlikle Katılıyorum	1	2	3	4	5
1.Şirkette kalite kontrol sisteminin izlenmesi konusunda yeterli yetki ve deneyime sahip yöneticiler sorumludur.					
2.İzleme sürecinde tespit edilen eksiklikler değerlendirilerek gerekli tavsiyeler sorumlu denetçi veya ilgili kişilere verilmektedir.					
3.İzleme sürecinde tespit edilen eksikliklerin giderilmesi yönünde verilen tavsiyelere uymayanlar hakkında disiplin uygulamaları etkin bir şekilde kullanılmaktadır.					
4.Kalite kontrol komitesinin izleme sonucu yılda en az bir kez sorumlu denetçilere ve diğer uygun kişilere bildirilmektedir.					
5.İzleme sürecinde karşılaşılan ve denetimin kalitesini olumsuz yönde etkileyecek hususların tespit edilmesi durumunda gerekli düzenlemeler için hukuki danışmanlık alınmaktadır.					

G. Belgelendirme (Bu bölümde kalite kontrol sisteminin belgelendirilmesi ile denetimin kalitesi arasında anlamlı bir ilişki olup/ olmadığının tespiti amaçlanmaktadır.)					
1:Kesinlikle Katılmıyorum, 2:Katılmıyorum, 3:Kararsızım, 4:Katılıyorum, 5:Kesinlikle Katılıyorum	1	2	3	4	5
1.Denetim Şirketinin Kalite kontrol sisteminin belgelendirilmesi şirketin ölçeği, faaliyeti ve kurumsal yapısı dikkate alınarak gerçekleşmekte ve düzenli bir şekilde muhafaza edilmektedir.					
2.Kalite kontrol sistemi belgelendirilmesi konusunda çalışma kâğıtlarında açıklamayı zorunlu kılacak durumlar dışında gizliliğe dikkat edilmektedir.					
3.Elektronik ortamda tutulan çalışma kâğıtları sadece yetkili kişilerin ulaşabilecekleri şifrelenmiş sistemlerle muhafaza edilmektedir.					